

VALTION KIRJANPIDON KÄSIKIRJA 2009

Virastoille, laitoksille ja talousarvion ulkopuolella oleville valtion rahastoille

Muutoshistoria (julkaisuajankohta on mainittu myös lukujen alatunnisteissa):

29.1.2009 **Luku 7: Yhteisrahoitteinen toiminta:**

Kohdat 7.4.2. Hankkeen arvonlisäveromenojen kirjaaminen ja laskuttaminen rahoittajalta ja 7.5.2. Talousarvionalouden ulkopuolelta saatava yhteisrahoitus on korjattu tukikelvottoman arvonlisäveron käsittelyn osalta.

Lukijalle

Valtion kirjanpito uudistui 1.1.1998. Kirjanpitolain mukaista kirjanpitoa lähellä oleva liikekirjanpito otettiin käyttöön valtionhallinnossa. Myös talousarvion toteutumisen seurannan käytännön toteutustapa muuttui.

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

Sellaisissa kirjauskysymyksissä, joita tässä käsikirjassa ei ole käsitelty, voi ottaa yhteyttä Valtiokonttorin Hallinnon ohjaus -yksikköön, puhelin (09) 77 251 tai sähköpostilla osoitteeseen [ho.laskentatoimi \(at\) valtiokonttori.fi](mailto:ho.laskentatoimi@valtiokonttori.fi).

SISÄLLYSLUETTELO:

1 LUKU: VALTION KIRJANPIDON YLEISKUVAUS	1-1
1.1 Valtiontalous kirjanpitovelvollisena	1-1
1.1.1 Talousarviotalous kirjanpitovelvollisena	1-2
1.1.2 Talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot kirjanpitovelvollisina	1-3
1.2 Valtion kirjanpito	1-3
1.2.1 Virastojen ja laitosten kirjanpito	1-3
1.2.2 Rahastojen kirjanpito	1-4
1.2.3 Keskuskirjanpito	1-4
1.3 Valtion kirjanpidon tehtävät	1-4
1.3.1 Erilläänpitoltehtävä	1-4
1.3.2 Talousarvion toteutumisen seurantatehtävä	1-5
1.3.3 Tuloksenlaskentatehtävä	1-5
1.3.4 Hyväksikäyttötehtävä	1-5
1.4 Monenkertainen kirjanpito	1-6
1.4.1 Liikekirjanpidon ja talousarviokirjanpidon täsmäyttäminen	1-6
1.5 Tilipuitteisto	1-7
1.6 Kirjanpitotapahtumat	1-7
1.6.1 Liiketapahtumat	1-8
1.6.2 Talousarviotapahtumat	1-9
1.7 Yleiset kirjaussäännöt	1-10
1.7.1 Menokirjaus	1-10
1.7.2 Tulokirjaus	1-11
1.7.3 Rahoitustapahtumakirjaus	1-11
1.7.4 Oikaisu- ja siirtoerien kirjaus	1-11
1.8 Kirjauserusteet	1-11
1.8.1 Liikekirjanpidon kirjauserusteet	1-12
1.8.2 Talousarviokirjanpidon kirjauserusteet	1-13
1.9 Tilinpäätösperiaatteet	1-15
1.9.1 Oikeaan kirjauserusteeseen siirtyminen	1-15
1.9.2 Jaksottaminen	1-15
1.9.3 Omaisuuden hankintameno	1-16
1.9.4 Aktivoidun pitkävaikutteisen menon poistaminen	1-16
1.9.5 Arvostaminen tilinpäätöksessä	1-17
1.10 Valtion tilinpäätös	1-17
1.11 Viraston ja laitoksen tilinpäätös	1-18
1.11.1 Toimintakertomusvelvollinen virasto ja laitos	1-18
1.12 Talousarvion ulkopuolella olevan valtion rahaston tilinpäätös	1-18
1.13 Tilinpäätöksen aikataulu, hyväksyminen ja julkaiseminen	1-18
1.13.1 Tilinpäätöksen aikataulu	1-19
1.13.2 Tilinpäätöksen hyväksyminen	1-20
1.13.3 Tilinpäätöksen julkaiseminen	1-20

2 LUKU: KIRJANPIDON JÄRJESTÄMINEN	2-1
2.1 Tilijärjestelmä	2-1
2.1.1 Tilipuitteet ja kirjaussuunnitelma	2-1
2.1.2 Kirjanpitokirjat	2-3
2.2 Tositteet	2-7
2.2.1 Yleiset vaatimukset	2-7
2.2.2 Tiliote tositteena	2-8
2.3 Kirjanpitoaineiston säilyttäminen	2-8
2.3.1 Säilytysaika ja säilytystapa	2-9
2.3.2 Paperiton kirjanpito	2-10
2.3.3 Kirjanpitoaineiston säilytysajat	2-10
2.3.4 Aineiston hävittäminen	2-11
3 LUKU: VALKI-KIRJANPIDON ALOITTAVA TASE	3-1
3.1 Aloittavan taseen 31.12.1997 laatimisperiaatteet	3-1
3.2 Aloittavan taseen erien korjaaminen	3-1
4 LUKU: JUOKSEVAN KIRJANPIDON KIRJAUKSIA	4-1
4.1 Maksuliike	4-1
4.1.1 Valtion pankkitilien konsernitilirakenne	4-1
4.1.2 Tilivirastojen maksuliikeorganisaatio	4-4
4.1.3 Kirjanpidon tilien alajaottelu pankkiryhmittäin	4-4
4.1.4 Tiliotteiden kirjaus selvittelytilin avulla	4-5
4.1.5 Tyhjennysten ja katteiden kirjaukset	4-5
4.1.6 Rahaliikkeen selvittelytilin käyttö	4-6
4.2 Ostomenot	4-10
4.3 Myyntitulot	4-11
4.3.1 Sponsorointi	4-12
4.4 Palkanmaksu	4-14
4.4.1 Palkkalaskenta ja palkkakirjanpito	4-14
4.4.2 Palkkatiliöinnit	4-16
4.4.3 Palkanmaksun täsmäyksistä	4-18
4.5 Kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden hankinta ja luovutus sekä poistojen kirjaaminen	4-23
4.5.1 Kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden hankintamenon sekä muiden pitkävaikutteisten menojen kirjaaminen	4-23
4.5.2 Käyttöomaisuuskirjanpidon tarkoitus ja sisältö	4-24
4.5.3 Irtaimistorekisteri	4-25
4.5.4 Sisäisen valvonnan käyttöomaisuuskirjanpidolle ja irtaimistorekisterille asettamat vaatimukset	4-25
4.5.5 Käyttöomaisuuskirjanpidon tekninen järjestäminen	4-26
4.5.6 Käyttöomaisuuskirjanpidon kohteita koskevat tiedot	4-26
4.5.7 Käyttöomaisuuskirjanpidon ja pääkirjanpidon välinen tietojen siirto	4-28
4.5.8 Käyttöomaisuuskirjanpidon raportit	4-29
4.5.9 Poistosuunnitelmat	4-29
4.5.10 Poistojen kirjaaminen	4-33

4.5.11 Kansallisomaisuuteen ja käyttöomaisuuteen liittyviä kirjauksia.....	4-33
4.5.12 Poistosuunnitelman ja poistojen määrän esittäminen tilinpäätöksessä.....	4-41
4.6. Vaihto-omaisuuden hankinta ja luovutus.....	4-42
4.6.1 Keskenäinen tuotanto.....	4-47
4.7. Ennakkomaksut	4-58
4.7.1 Maksetut ennakkomaksut	4-58
4.7.2 Saadut ennakkomaksut.....	4-59
4.8 Antolainat ja muut sijoitukset.....	4-61
4.9 Valtion velka	4-64
4.10 Arvostuserät.....	4-65
4.11 Oikaisu- ja siirtokirjaukset.....	4-66
4.11.1 Menonoikaisut.....	4-67
4.11.2 Tulonoikaisut	4-68
4.11.3 Siirtoerät.....	4-68
4.11.4 Tileistäpoistot.....	4-69
4.12 Kurssierot	4-70

5 LUKU: TILIVIRASTOJEN VÄLISTEN JA TILIVIRASTON SISÄISTEN TAPAHTUMIEN

KIRJAUKSET	5-1
5.1 Toisen tiliviraston määrärahan käyttö omaan toimintaan.....	5-1
5.2 Menojen kirjaaminen suoraan toisen tiliviraston määrärahaan.....	5-1
5.3 Menojen laskuttaminen	5-2
5.4 Menojen kohdentaminen	5-2
5.5 Toisen tiliviraston puolesta perityt tulot ja maksetut menot	5-2
5.6 Läheteiden tilin käyttö	5-3
5.7 Tiliviraston sisäiset suoritukset.....	5-5
5.8 Myynti toiselle virastolle tai laitokselle.....	5-6
5.9 Talousarvion sisäinen yhteisrahoitteinen toiminta	5-7
5.9.1 Yhteisrahoitteisen toiminnan tulojen laskutus	5-7
5.9.2 Kirjausoikeus	5-9
5.10 Yhteisrahoituksen arvonnäkökulman laskuttaminen tilivirastojen kesken.....	5-9

6 LUKU: ARVONLISÄVEROON LIITTYVÄT KIRJAUKSET..... 6-1

6.1 Arvonlisäveroneuvonta.....	6-1
6.2 Arvonlisäveron kirjaaminen käytettäessä omaa määrärahaa	6-1
6.3 Arvonlisäveron kirjaaminen käytettäessä toisen tiliviraston hallinnoimaa määrärahaa... 6-5	6-5
6.4 Yhteisökaupan (EU:n jäsenvaltioiden välisen tavarakaupan) arvonnäkökulman menettely	6-5
6.5 Ahvenanmaan veroraja.....	6-7
6.6 Kehitysyhteistyöstä ja lähialueyhteistyöstä aiheutuvat arvonnäkökulman menot	6-8
6.7 Eräitä erityiskysymyksiä	6-8

6.7.1	Toimitilan jälleenvuokraus.....	6-9
6.7.2	Käytetyn käyttöomaisuuden myynti.....	6-10
6.7.3	Ulkomaisen arvonnäkökulman kirjaaminen	6-11
6.7.4	Käännetty verovelvollisuus ja valtio	6-11
6.7.5	Viraston Y-tunnuksen, VAT-tunnisteen ja nimen käyttö myyntilaskuissa	6-11
7	LUKU: YHTEISRAHOITTEINEN TOIMINTA	7-1
7.1	Käsite ja luonne	7-1
7.2	Budjetointi	7-1
7.3	Tulojen kohdentaminen	7-2
7.3.1	Talousarviotalouden ulkopuolinen yhteisrahoitus	7-2
7.3.2	Talousarviotalouden sisäinen yhteisrahoitus	7-3
7.4	Arvonlisäverokysymyksiä	7-3
7.4.1	Toiminnan arvonlisäverollisuus	7-3
7.4.2	Hankkeen arvonlisäveromenojen kirjaaminen ja laskuttaminen rahoittajalta	7-4
7.5	Kirjausesimerkkejä	7-5
7.5.1	Talousarviotalouden sisäinen yhteisrahoitus	7-6
7.5.2	Talousarviotalouden ulkopuolelta saatava yhteisrahoitus	7-6
7.5.3	Koordinaattoritilanteet	7-8
7.6	EU-hankkeiden tositteiden säilytysaika ja -tapa	7-9
8	LUKU: TALOUSARVIOKIRJANPIDON ERITYISKIRJAUKSET	8-1
8.1	Siirtomäärärahat	8-1
8.1.1	Siirtomäärärahan siirto	8-1
8.1.2	Siirretyn määrärahan käyttö	8-2
8.1.3	Siirretyn määrärahan peruutus	8-2
8.2	Tulorästit ja menorästit	8-2
8.2.1	Tulorästit	8-3
8.2.2	Menorästit	8-3
8.3	Edelliselle varainhoitovuodelle kuuluvat erät	8-4
8.4	Talousarvion ulkopuoliset varat	8-6
8.4.1	Tuotto- ja kululaskelmaan kirjattava talousarvion ulkopuolinen rahoitus	8-6
8.4.2	Taseessa seurattava talousarvion ulkopuolinen rahoitus	8-7
8.5	Valtiokonttorin määräämät talousarviokirjanpidon muut tilit	8-8
8.5.1	Toiselle tilivirastolle siirrettävät talousarviotulot ja -menot	8-8
8.5.2	Talousarviotilille kirjaamista odottavat talousarviotulot ja -menot	8-9
8.5.3	Osakohdennettavat talousarviotulot	8-10
8.5.4	Talousarvion ulkopuolisen rahoituksen tili	8-10
9	LUKU: RAHASTOT	9-1
9.1	Talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot	9-1
9.1.1	Talousarviotalouden ja rahastotalouden vastintilit liikekirjanpidossa	9-2
9.1.2	Valtion asuntorahasto (927)	9-2
9.1.3	Valtion eläkerahasto (928)	9-6
9.1.4	Maatilatalouden kehittämisrahasto (910) MAKERA	9-9
9.1.5	Valtion ydinjätehuoltorahasto (926)	9-12
9.1.6	Huoltovarmuusrahasto (930)	9-21

9.1.7	Valtiontakuurahasto (929).....	9-24
9.1.8	Valtion vakuusrahasto (932).....	9-25
9.1.9	Televisio- ja radiorahasto (934).....	9-27
9.1.10	Maatalouden interventiorahasto (931).....	9-28
9.1.11	Palosuojelurahasto (933).....	9-29
9.1.12	Öljysuojarahasto (924).....	9-32
9.1.13	Talousarviotalouden ja rahastotalouden vastintilit liikekirjanpidossa.....	9-35
9.2	Talousarvion sisäiset valtion rahastot.....	9-35
9.3	Muut valtion rahastot	9-35
9.4	Taseeseen sisällyttämättömät tiliviraston hallinnoimat rahastoidut varat, säätiöt ja yhdistykset	9-37
10	LUKU: VALTION VELKA	10-1
10.1	Johdanto	10-1
10.2	Säädöspohja.....	10-1
10.3	Velanhoidon kirjauksissa käytettävät tilit	10-3
10.4	Kirjaus- ja arvostusperiaatteet	10-4
10.4.1	Kirjaukset velkaa nostettaessa	10-4
10.4.2	Tilinpäätöskirjaukset	10-5
10.5	Nollakuponkilainaan liittyvät kirjaukset	10-5
10.6	Kuponkikorolliseen lainaan liittyvät kirjaukset.....	10-7
10.7	Myynti- ja takaisinostosopimukset	10-15
10.8	Suojautuminen	10-15
10.8.1	Valuuttariskeiltä suojautuminen	10-15
10.8.2	Korkomuutokselta suojautuminen.....	10-16
10.9	Valuuttakaupassa käytettävät talletus- ja termiinisopimukset.....	10-17
10.9.1	Suojautuminen valuuttatalletuksella	10-17
10.9.2	Termiinikaupan avulla suojautuminen	10-18
11	LUKU: TILIVIRASTON TILINPÄÄTÖKSEN LAATIMINEN.....	11-1
11.1	Tilinpäätöksen säännöstausta ja kokonaisuus.....	11-1
11.2	Tilinpäätöksen sisältö, aikataulu ja hyväksyminen	11-1
11.3	Tilinpäätösprosessi.....	11-2
11.4	Tilinpäätösmenettelyt.....	11-7
11.4.1	Kansallisomaisuus ja käyttöomaisuus	11-7
11.4.2	Vaihto-omaisuus	11-9
11.4.3	Arvopaperi- ja muut sijoitukset	11-10
11.4.4	Saamiset ja velat	11-11
11.4.5	Ennakkomaksut	11-14
11.4.6	Siirtyvät erät	11-14
11.4.7	Oman pääoman kirjaukset ja siirrot	11-20
11.4.8	Varaukset	11-22
11.4.9	Arvostuserät	11-22
11.4.10	Virhetilit.....	11-23
11.4.11	Siirtomäärärahat	11-23
11.4.12	Tulorästit ja menorästit	11-23

11.4.13 Valtiokonttorin määräämät talousarviokirjanpidon muut tilit	11-24
11.4.14 Osakohdennettavat talousarviotulot	11-25
11.4.15 Yhteisrahoitteisen toiminnan tilinpäätösmenettelyt	11-26
11.4.16 Maksullisen toiminnan ja yhteisrahoitteisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskemat	11-28

12 LUKU: TILIVIRASTOJEN TILINPÄÄTÖSLASKELMAT JA NIIDEN LIITTEENÄ

ANNETTAVAT TIEDOT	12-1
-------------------------	------

12.1 Talousarvion toteutumalaskelma ja sen sisältämät valtuuksia koskevat tiedot

12.1.1 Toteutumalaskelman tuloarvioita ja määrärahoja koskeva osa	12-1
12.1.2 Toteutumalaskelman valtuuksia koskeva osa (valtuuslaskelma)	12-9

12.2 Tuotto- ja kululaskelma ja tase

12.3 Tilinpäätöksen liitteet

12.3.1 Liite 1: Selvitys tilinpäätöksen laatimisperiaatteista ja vertailtavuudesta	12-12
12.3.2 Liite 2: Nettoutetut tulot ja menot	12-13
12.3.3 Liite 3: Arviomäärärahojen ylitykset	12-19
12.3.4 Liite 4: Peruutetut siirretyt määrärahat	12-19
12.3.5 Liite 5: Henkilöstökulujen erittely	12-20
12.3.6 Liite 6: Suunnitelman mukaisten poistojen perusteet ja niiden muutokset	12-21
12.3.7 Liite 7: Kansallis- ja käyttöomaisuuden sekä muiden pitkävaikutteisten menojen poistot	12-22
12.3.8 Liite 8: Rahoitustuotot ja -kulut	12-25
12.3.9 Liite 9: Talousarviotaloudesta annetut lainat	12-26
12.3.10 Liite 10: Arvopaperit ja oman pääoman ehtoiset sijoitukset	12-28
12.3.11 Liite 11: Taseen rahoituserät ja velat	12-29
12.3.12 Liite 12: Valtiontakaukset ja -takuut sekä muut vastuut	12-31
12.3.13 Liite 13: Taseeseen sisältyvät rahastoidut varat	12-36
12.3.14 Liite 14: Taseeseen sisältyvät rahastoidut varat	12-36
12.3.15 Liite 15: Velan muutokset	12-37
12.3.16 Liite 16: Velan maturiteettijakauma ja duraatio	12-39
12.3.17 Liite 17: Oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi tarvittavat muut täydentävät tiedot	12-40

13 LUKU: LUKU ON VARALLA MYÖHEMPÄÄ KÄYTTÖÄ VARTEN

14 LUKU: TILINPÄÄTÖSERITTELYT JA MUU TILINPÄÄTÖSAINEISTO

14.1 Tase-erittelyt

14.2 Poistosuunnitelmat ja niiden muutokset

14.3 Muut tilinpäätöserittelyt

14.4 Tilinpäätöksen yhteydessä laadittavat luettelot

14.5 Luettelo arvostamatta jätetystä kansallisomaisuudesta

14.6 Muu tilinpäätöksen yhteydessä laadittava aineisto

15 LUKU: KESKUSKIRJANPITO JA VALTION TILINPÄÄTÖS

15.1 Keskuskirjanpidon audit trail

15.2 Keskuskirjanpito

15.3 Keskitetty valtuusseuranta

15.4 Valtion tilinpäätöksen laatiminen	15-2
15.4.1 Valtion tilinpäätöksen sisältö.....	15-2
15.4.2 Valtion tilinpäätöksen liitteet	15-3
15.4.3 Oikeat ja riittävät tiedot	15-3
15.4.4 Valtiokonttorin ehdotus valtion tilinpäätökseksi	15-4
15.4.5 Valtion tilinpäätöksen laatimisperusta	15-4
15.4.6 Valtion tilinpäätöksen laatimisperiaatteet	15-4
15.4.7 Tilivirastojen välisten liiketapahtumien eliminointi	15-8
16 LUKU: TILINAVAUS	16-1
16.1 Liikekirjanpito	16-1
16.1.1 Pääoman siirtotilit	16-1
16.1.2 Siirtosaamiset ja -velat	16-1
16.2 Talousarviokirjanpito	16-2
16.2.1 Siirretyt määrärahat	16-2
16.2.2 Tulo- ja menorästit.....	16-2
16.2.3 Muut talousarviokirjanpidon tilit	16-2
16.2.4 Talousarviotilit	16-2
17 LUKU: LUKU ON VARALLA MYÖHEMPÄÄ KÄYTTÖÄ VARTEN	17-1
18 LUKU: KUUKAUSITTAIN LAADITTAVA TÄSMÄYTYS	18-1
18.1 Täsmäytyslaskelman sisältö	18-2
18.2 Kuukausittain laadittavan täsmäytyslaskelman tarkastaminen	18-3
LIITE 1 Tiliviraston tuotto- ja kululaskelma	L1-1
LIITE 2 Tiliviraston tase	L2-1
LIITE 3 Tiliviraston talousarvion toteutumalaskelma	L3-1
LIITE 4 Kirjanpitokirjamallit	L4-1
LIITE 5 Kirjanpitoaineiston säilytysajat	L5-1
HAKEMISTO	H-1

1 LUKU: VALTION KIRJANPIDON YLEISKUVAUS

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

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

Vuosina 2004–2005 toteutettiin valtion tilivelvollisuus uudistus. Tilinpäätös muuttui siten, että talousarvion toteutumalaskelmaan sisällytettiin tiedot edellisiltä vuosilta siirtyneistä ja seuraavalle varainhoitovuodelle siirretyistä määrärahoista. Uutena tietona toteutumalaskelman yhteydessä esitetään tiedot talousarviolain 10 §:ssä tarkoitettujen valtuuksien käytöstä. Käsite valtuusseuranta korvattiin käsitteellä valtuuskirjanpito, joka tuli osaksi valtion kirjanpitoa.

Tähän käsikirjaan on koottu valtion kirjanpidon ja tilinpäätöksen ohjeistus käytännön kirjausesimerkkeineen. Ensimmäisessä luvussa esitetään valtion kirjanpidon pääperiaatteet.

1.1 Valtiontalous kirjanpito velvollisena

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

Valtiontalouden käsitteeseen ei sen sijaan sisällytetä suoraan eduskunnan alaisina toimivia Suomen Pankkia ja Kansaneläkelaitosta, joiden varojen hankintaa ja käyttöä ohjataan lainsäädännöllä ja valtiollisella päätöksenteolla. Suomen Pankki on itsenäinen julkisoikeudellinen laitos, jonka hallintoa ja toimintaa valvoo pankkivaltuusto. Kansaneläkelaitos on niin ikään itsenäinen julkisoikeudellinen laitos, jonka hallintoa ja toimintaa valvovat eduskunnan valitsemat valtuutetut. Kumminkin laitokset ovat erillislakiin perustuvia itsenäisiä oikeushenkilöitä, jotka eivät kuulu valtiontalouteen. Työttömyysvakuutusrahastoa ja vastaavia sosiaaliturvarahastoja ei myöskään lueta valtiontalouteen.

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

Valtion konsernitilinpäätöstä, joka kattavasti sisältäisi budjettivaltion ja edellä mainittujen, valtion määräysvallassa olevien rahastojen, laitosten ja yhteisöjen muodostaman taloudellisen kokonaisuuden, ei laadita.

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

Valtiontalous jakautuu kahteen kirjanpitovelvolliseen kokonaisuuteen:

- Valtion talousarviotalous on valtion talousarviosta annetun asetuksen 23 §:n nojalla kirjanpitovelvollinen talousyksikkö, joka tekee valtion tilinpäätöksen. Talousarviotalous jakautuu tilivirastoihin, jotka laativat tiliviraston tilinpäätöksen sekä vastaavat valtion maksuliikkeestä ja kirjanpidosta. Talousarviotaloudesta laaditaan valtion tilinpäätös.
- Talousarvion ulkopuolella olevista valtion rahastoista jokainen on oma kirjanpitovelvollinen yksikkö.

1.1.1 Talousarviotalous kirjanpitovelvollisena

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

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

Käytännössä on tärkeää erottaa käsitteet viranomainen ja virasto. Viranomainen on laissa säädettyä tai lakiin perustuvaa päätösvaltaa tai muuta toimivaltaa käyttävä yksikkö tai toimielin. Viranomainen on melko usein viraston osa, kuten esimerkiksi STM:n alainen työsuojelupiiri.

Virastolla tarkoitetaan talousarviolaisissa lailla tai asetuksella perustettua valtionhallinnon itsenäistä toimintayksikköä,

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

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

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

Valtion kirjanpito ja maksuliike muodostavat talousarviotalouden sisäiseen hallintoon kuuluvan yhdenmukaisesti hoidetun tehtävän, jota ohjaavat ja valvovat keskitetysti valtiovarainministeriö ja Valtiokonttori. Tästä funktionaalisesta organisaatiosta käytetään nimitystä taloushallinto-organisaatio. Sen osina toimivat tilivirastot, jotka valtiovarainministeriö on talousarvioasetuksen 24 §:n (927/1994) nojalla määrännyt. Tasavallan presidentin kanslia ja kaikki ministeriöt ovat asetuksen perusteella tilivirastoja. Eduskunta ja valtiontalouden tarkastusvirasto, vaikkeivät tilivirastoja olekaan, toimivat maksuliikkeen ja kirjanpidon osalta kuten tilivirasto.

Valtion talousarviosta annetun asetuksen 23 §:ssä talousarviotalouden kirjanpitovelvollisuus on määritelty seuraavasti:

Valtion talousarviotalous on kirjanpitovelvollinen talousyksikkö. Talousarviotalous jakautuu tilivirastoihin, jotka laativat valtion talousarviosta annetun lain 21 §:ssä tarkoitetun viraston ja laitoksen tilinpäätöksen siihen kuuluvine toimintakertomuksineen (tiliviraston tilinpäätös) ja vastaavat valtion maksuliikkeestä ja kirjanpidosta. (254/2004)

Valtion maksuliikkeestä ja kirjanpidosta vastaavat tilivirastojen lisäksi 25 §:n 1 momentissa ja 50 §:ssä tarkoitetuissa tapauksissa myös maksupisteet. Valtion keskuskirjanpitoa hoitaa valtiokonttori. (254/2004)

Taloushallinto-organisaation eri tasoilla toimivat siis keskuskirjanpito, tilivirastot ja niiden alaiset maksupisteet vastuun maksuliikenteestä ja kirjanpidosta ollessa tilivirastoilla. Valtion keskuskirjanpitoa hoitaa Valtiokonttori, joka myös laatii ehdotuksen valtion tilinpäätökseksi.

1.1.2 Talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot kirjanpitovelvollisina

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

Talousarvion ulkopuolella olevia valtion rahastoja on kaikkiaan 11. Taseen loppusumman (31.12.2005) mukaisessa järjestyksessä ne ovat: Valtion asuntorahasto, Valtion eläkerahasto, Valtion ydinjätehuoltorahasto, Huoltovarmuusrahasto, Maatilatalouden kehittämisrahasto, Valtiontakuurahasto, Valtion televisio- ja radiorahasto, Valtion vakuusrahasto, Maatilatalouden interventiorahasto, Palosuojelurahasto ja Öljysuojarahasto.

1.2 Valtion kirjanpito

Valtion kirjanpitoon kuuluvat virastojen ja laitosten kirjanpito, talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen kirjanpito sekä valtion keskuskirjanpito. Virastojen ja laitosten kirjanpito sekä keskuskirjanpito muodostuvat liikekirjanpidosta ja talousarviokirjanpidosta sekä valtuuskirjanpidosta. Talousarvion ulkopuolella olevan valtion rahaston kirjanpito on liikekirjanpitoa ja tarvittaessa valtuuskirjanpitoa. Valtion keskuskirjanpitoon kootaan kaikkien edellä mainittujen kirjanpitojen tilitiedot.

1.2.1 Virastojen ja laitosten kirjanpito

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

Virastojen ja laitosten on järjestettävä talousarvion käsittelyn yhteydessä myönnettyjen valtuuksien sekä lakiin perustuvien valtuuksien seuranta valtuuskirjanpidon avulla. Valtuuskirjanpitoon merkitään valtuudet ja niiden käyttö. Valtuuskirjanpidon yhteydessä seurataan valtuuden käytöstä aiheutuneita talousarviomenoja sekä valtuuden käytöstä tulevana varainhoitovuosina aiheutuvia määrärahatarpeita.

1.2.2 Rahastojen kirjanpito

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

Talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen kirjanpito sisältää liikekirjanpidon ja tarvittaessa valtuuskirjanpidon. Tilivirasto, jonka hoitoon rahasto on rahastoa lailla perustettaessa määrätty, vastaa myös rahaston kirjanpidosta ja maksuliikkeestä. Rahastojen rahat ovat talousarvion talouden kassassa, ja kukin rahasto on yhdistetty sitä hoitavan tiliviraston kirjanpitoon rahaston saamista valtion kassasta kuvaavan yhdistyksen avulla. Valtiovarainministeriö voi antaa rahastolle luvan sellaisten tilinpäätöslaskelmien käyttöön, jotka kuvaavat paremmin rahaston toimintaa ja jotka ovat vertailukelpoisia vastaavalla toimialalla olevien yksityisten yritysten kanssa.

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

1.2.3 Keskuskirjanpito

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

Valtiokonttori kerää keskuskirjanpidon hoitoa varten virastojen ja laitosten tilitietojen lisäksi myös talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen tilitiedot. Keskuskirjanpitoon kerätyistä tiedoista laaditut laskelmat ja selvitykset raportoidaan kuukausittain julkaistavalla valtionalouden kuukausitiedotteella. Tilitiedot ovat nähtävillä myös Valtiokonttorin ylläpitämässä, yleisessä tietoverkossa saatavilla olevassa tietopalvelussa, joka löytyy osoitteesta www.netra.fi.

1.3 Valtion kirjanpidon tehtävät

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

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

1.3.1 Erilläänpitoa

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

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

1.3.2 Talousarvion toteutumisen seurantatehtävä

Kirjanpidon tilit on talousarviolain 15 §:n mukaisesti järjestettävä siten, että talousarvion toteutumista voidaan seurata vähintään momentin tarkkuudella. Tämän veloitteen täyttämiseksi valtion kirjanpitoon kuuluvat talousarviokirjanpito ja valtuuskirjanpito.

Talousarviokirjanpidossa talousarvion tuloarvioiden toteutumista ja määrärahojen käyttöä seurataan tilijaottelun tarkkuudella. Valtuuskirjanpidossa seurataan valtion talousarviosta annetun lain 10 §:ssä tarkoitettuja, talousarvion käsittelyn yhteydessä myönnettyjä valtuuksia sekä muita lakiin perustuvia valtuuksia ja niiden käyttöä. Valtuuskirjanpidon yhteydessä seurataan lisäksi valtuuden käytöstä aiheutuneita talousarviomenoja sekä valtuuden käytöstä tulevana varainhoitovuosina aiheutuvia määrärahatarpeita.

1.3.3 Tuloksenlaskentatehtävä

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

Valtion kirjanpidossa tuloksenlaskenta jakautuu kahteen osaan:

1. tuotto-kuluperusteinen (liiketaloudellinen) tuloksenlaskenta (tilikauden tuotto-/kulujäämä) ja
2. budjetoitiperusteinen tuloksenlaskenta (talousarvion yli-/alijäämä)

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

Valtion tilinpäätöksen ja tilinpäätöskertomukseen otettavien valtiontalouden ja valtion taloudenhoidon sekä toiminnan tuloksellisuuden kuvausten tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot talousarvion noudattamisesta, valtion tuotoista ja kuluista, valtion taloudellisesta asemasta sekä tuloksellisuudesta (oikea ja riittävä kuva). (1216/2003)

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

1.3.4 Hyväksikäyttötehtävä

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

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

Kirjanpidosta saatavia tietoja käyttävät hallinnossa hyväksi ainakin Tilastokeskus, verohallinto ja valtiovarainministeriö. Lisäksi valtion tilinpääöstietoja käyttävät hyväkseen kansalaiset, eduskunta, valtioneuvosto ja rahoitusmarkkinat. Tilinpäätöksen hyväksikäyttötehtävän toteuttamista vaikeuttaa hyväksikäyttäjäroolien eriytymättömyys. Esimerkiksi eduskunta, valtioneuvosto ja asianomainen ministeriö toimivat tiliviraston tilinpäätöksen hyväksikäyttäjinä useissa rooleissa: viraston ”omistajana”, rahoittajana, sen tuottamien suoritteiden tilaajana sekä viranomaisohjaajana ja valvojana. Kaikki valtion kirjanpidon tilitiedot ovat avoimesti ja läpinäkyvästi esillä internetissä olevassa tietopalvelussa (www.netra.fi).

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

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

1.4 Monenkertainen kirjanpito

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

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

Talousarvion ulkopuolella olevilla valtion rahastoilla ei ole vastaavaa talousarvion seurantavelvoitetta. Niiden kirjanpito sisältää vain liikekirjanpidon. Mikäli talousarvion ulkopuolella olevalla valtion rahastolla on käytössään valtuus, sisältää rahaston kirjanpito myös valtuuskirjanpidon.

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

Virastojen ja laitosten kirjanpito sekä keskuskirjanpito muodostuvat liikekirjanpidosta ja talousarviokirjanpidosta sekä valtuuskirjanpidosta. Talousarvion ulkopuolella olevan valtion rahaston kirjanpito on liikekirjanpitoa ja tarvittaessa valtuuskirjanpitoa. (254/2004)

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

Talousarvioasetuksen 41 b §:n nojalla Valtiokonttori antaa tarkemmat määräykset kirjanpidosta silloin, kun kysymyksessä on tilivirastojen kirjanpito. Valtiovarainministeriö puolestaan antaa tarkemmat määräykset valtion keskuskirjanpidosta.

1.4.1 Liikekirjanpidon ja talousarviokirjanpidon täsmäyttäminen

Liikekirjanpidon mukaisten liiketapahtumien ja talousarviokirjanpidon mukaisten talousarviotapahtumien kirjaamis- ja jaksottamisperiaatteet vastaavat pääsääntöisesti toisiaan. On kuitenkin tilanteita, joissa liiketapahtuman kirjausta ei vastaa talousarviotapahtuman

kirjaus. Esimerkiksi poistojen ja lomapalkkamenojen jaksotuksen kirjaaminen eivät aiheuta kirjausta talousarviokirjanpitoon.

Talousarvioasetuksen 42 e §:ssä säädetään kirjanpidon täsmäyttämistä seuraavasti:

Talousarviokirjanpidon täydellisyyden ja luotettavuuden varmistamiseksi liikekirjanpidon ja talousarviokirjanpidon välillä on laadittava kuukausittain ja tilinpäätöksen yhteydessä täsmäytyslaskelma. Täsmäytyslaskelma säilytetään tilivirastossa sitä vastaavan tili-ilmoituksen kanssa. (600/1997)

Sen varmistamiseksi, että tilivirastot kirjaavat kaikki talousarviotulot ja talousarviomenot talousarviokirjanpitoon, on liike- ja talousarviokirjanpitojen välillä suoritettava täsmäytys. Täsmäytys toteutetaan laatimalla laskelma, johon otetaan liikekirjanpidon T-tilit ja talousarviokirjanpidon tilit. Mikäli täsmäytyksessä paljastuu virheellisiä kirjauksia, on tiliviraston viivytyksettä selvitettävä, mistä virhe johtuu, sekä korjattava se. Valtiokonttori on antanut ohjeen tili-ilmoituksen ja talousarvioasetuksen 42 e §:ssä tarkoitetun täsmäytyslaskelman sisällöstä ja tarkastamisesta.

1.5 Tilipuitteisto

Valtion kirjanpito perustuu tilijärjestelmään, jossa on kolme pakollista, määrämuotoista tililuetteloa eli tilikarttaa: tilivirastotunnukset, liikekirjanpidon tilit ja talousarviokirjanpidon tilit. Tilijärjestelmästä on säädetty talousarvioasetuksen 42 b §:n 3 ja 4 momenteissa seuraavasti:

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

Valtiokonttori antaa tarvittaessa tarkemmat määräykset tilijärjestelmästä ja tililuetteloista. (600/1997)

Liikekirjanpito käsittää vähintään tuotto- ja kululaskelman sekä taseen laatimiseksi tarvittavat tilit ja talousarviokirjanpito talousarviotilit, siirrettyjen määrärahojen tilit ja Valtiokonttorin määräämät muut tilit. Talousarviotilien ja niiden sisällön tulee vastata talousarviota ja sen tilijaottelua.

Valtiokonttori on antanut määräyksen kirjanpidon tileistä.

1.6 Kirjanpitotapahtumat

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

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

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

Seuraavaksi kuvataan tarkemmin näiden käsitteiden sisältöä.

1.6.1 Liiketapahtumat

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

1.6.1.1 Meno

Liikekirjanpidossa meno on aina lopullinen rahankäyttö. Menolla tarkoitetaan toisaalta tuotannontekijän hankkimisesta aiheutunutta rahankäyttöä, vastikkeellista menoa, jolloin tuotannontekijästä vastikkeeksi annettu raha jää tuotannontekijän luovuttajan omaksi. Talousarviossa vastikkeelliset menot budjetoidaan yleensä kulutusmenoiksi momenteille, joiden numerotunnukset ovat välillä 01–29.

Toisaalta menolla tarkoitetaan myös muuta kuin tuotannontekijän hankkimisesta aiheutunutta rahankäyttöä. Nämä vastikkeettomat menot ovat nekin lopullista rahankäyttöä, koska rahoja ei saada takaisin. Toisaalta niitä vastaan ei saada välitöntä vastinettakaan. Talousarviossa vastikkeettomat menot budjetoidaan yleensä siirtomenoiksi momenteille, joiden numerotunnukset ovat välillä 30–69.

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

1.6.1.2 Tulo

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

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

1.6.1.3 Rahoitustapahtuma

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

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

Puhtaita rahoitustapahtumia ovat esimerkiksi:

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

1.6.1.4 Liiketapahtumien oikaisu- ja siirtoerät

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

Siirtoerät johtuvat menon tai tulon luonteen muuttumisesta tai siirtämisestä toiselle talousyksikölle. Siirtoerä voi johtua myös menon käyttötarkoituksen muuttumisesta. Esimerkiksi myytäväksi ostettu hyödyke (vaihto-omaisuus) voidaan ottaa omaan käyttöön (käyttöomaisuus), jolloin meno on siirrettävä uutta tarkoitustaan vastaavalle tilille.

1.6.2 Talousarviotapahtumat

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

1.6.2.1 Talousarviotulo

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

1.6.2.2 Talousarviomeno

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

1.6.2.3 Talousarviotapahtumien oikaisu- ja siirtoerät

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

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

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

1.7 Yleiset kirjaussäännöt

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

Kirjanpitoa on pidettävä kahdenkertaisen kirjanpidon periaatteita noudattaen, jollei jäljempänä säädetä toisin. Valtuuskirjanpidosta säädetään 54 a §:ssä (254/2004)

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

Kahdenkertaisen liikekirjanpidon kirjaukset tehdään seuraavia perussääntöjä noudattaen:

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

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

Valtion kirjanpidon kolmas perussääntö kertoo, miten talousarviotapahtumat merkitään talousarviokirjanpitoon.

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

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

1.7.1 Menokirjaus

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

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

Rahoitustili (T-tili)	Menotili	Talousarvio- kirjanpidon tili
xxx	xxx	xxx

1.7.2 Tulokirjaus

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

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

Rahoitustili (T-tili)	Tulotili	Talousarvio- kirjanpidon tili
xxx	xxx	xxx

1.7.3 Rahoitustapahtumakirjaus

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

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

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

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

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

1.7.4 Oikaisu- ja siirtoerien kirjaus

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

1.8 Kirjausperusteet

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

1.8.1 Liikekirjanpidon kirjausperusteet

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

- suoriteperuste
- osatuloutus
- suoriteperustetta vastaava tapa
- maksuperuste

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

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

1.8.1.1 Suoriteperuste

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

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

1.8.1.2 Osatuloutus

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

1.8.1.3 Suoriteperustetta vastaava tapa

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

Pääsäännöstä poiketen kohdennetaan veronkantoon liittyvät korkotulot ja -menot asianomaisten momenttien perusteluiden päätösosassa maksuperusteella. Tästä johtuen ne kirjataan talousarvioasetuksen 42 d §:n 2 momentin perusteella myös liikekirjanpidossa maksuperusteella.

1.8.1.4 Maksuperuste

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

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

1.8.2 Talousarviokirjanpidon kirjausperusteet

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

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

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

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

Tarkempia säännöksiä tulon ja menon kohdentamisesta varainhoitovuuteen voidaan antaa valtioneuvoston asetuksella. (1056/2002)

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

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

1.8.2.1 Suoriteperuste

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

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

1.8.2.2 Osakohdennus

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

1.8.2.3 Suoriteperustetta vastaava peruste

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

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

1.8.2.4 Maksuperuste

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

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

1.8.2.5 Myöntöpäätösperuste ja muu sitoumusperuste

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

1.8.2.6 Maksatuspäätösperuste

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

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

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

1.9 Tilinpäätösperiaatteet

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

1.9.1 Oikeaan kirjausperusteeseen siirtyminen

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

1.9.2 Jaksottaminen

Liikekirjanpidossa jaksottamisella tarkoitetaan tulojen ja menojen jakamista kahteen osaan:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi. (600/1997)

Jos muita pitkävaikutteisia menoja on aktivoitu, ne on poistettava vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan. (600/1997)

1.9.3 Omaisuuksien hankintameno

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

Hankintameno on luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot. (600/1997)

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

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

Tilivirastojen välinen hallinnon siirto kirjataan liikekirjanpidossa hyödykkeen kuluksi kirjaamatta olevan hankintamenon määrällisenä sen jälkeen kun 66 f ja 66 g §:ssä tarkoitetut vähennykset on tehty siirtoajan-kohtaan asti. (1175/2002)

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

Valtiokonttori on antanut määräyksen hankintamenon määrittelystä.

1.9.4 Aktivoidun pitkävaikutteisen menon poistaminen

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

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

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

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

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

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

Valtiokonttori on antanut määräyksen poistosuunnitelmien laatimisesta ja poistojen kirjaamisesta liikekirjanpidossa.

1.9.5 Arvostaminen tilinpäätöksessä

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

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

Tilinpäätökseen merkitään:

1) saamiset nimellisarvoon, kuitenkin enintään todennäköiseen arvoon; (600/1997)

2) rahoitusomaisuuteen kuuluvat arvopaperit ja muut sellaiset rahoitusvarat hankintamenon suuruisina tai, jos niiden tilinpäätöspäivän todennäköinen luovutushinta on sitä alempi, tämän määräisinä; (600/1997)

3) velat velan ottamisen yhteydessä syntyneellä emissiovoitolla tai -tappiolla oikaistuun nimellisarvoon, tai jos velka on sidottu indeksiin taikka muuhun vertailuperusteeseen, se arvostetaan tätä korkeampaan muuttuneen vertailuperusteen mukaiseen arvoon; (1175/2002)

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

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

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

1.10 Valtion tilinpäätös

Valtiokonttori laatii ehdotuksen valtion tilinpäätökseksi liitteineen keskuskirjanpitoon kootujen tilivirastojen tietojen perusteella. Valtion tilinpäätös sisältää talousarviotalouden kirjanpitovelvollisena laatiman tilinpäätöksen. Olennaiset virastojen ja laitosten välisten tuottojen ja kulujen sekä keskinäisten saamisten ja velkojen vaikutukset eliminoidaan valtion tilinpäätöksessä. Asiallisesti valtion tilinpäätös valmistuu Valtiokonttorin tilinpäätösehdotuksen valmistuttua eikä siihen tehdä valtiovarainministeriön ja valtioneuvoston käsittelyssä muutoksia.

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

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

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

Tietojen perusteella valtion talousarviotaloudesta saadaan todenmukainen ja selkeä kuva.

1.11 Viraston ja laitoksen tilinpäätös

Viraston ja laitoksen tulee talousarviolain 21 §:ssä säädetyn mukaisesti antaa tilinpäätöksensä ja tulosvastuun toteuttamista varten laatimassaan toimintakertomuksessa oikeat ja riittävät tiedot talousarvion noudattamisesta sekä viraston ja laitoksen tuotoista ja kuluista, taloudellisesta asemasta ja toiminnallisesta tuloksellisuudesta.

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

1.11.1 Toimintakertomusvelvollinen virasto ja laitos

Sellaiset virastot ja laitokset, jotka eivät toimi tilivirastona, mutta joille ministeriö on vahvistanut tulostavoitteet, laativat omasta toiminnastaan toimintakertomuksen. Toimintakertomusvelvollisen viraston ja laitoksen eli tulossopimusviraston toimintakertomuksessa on annettava pääasialliset tiedot toiminnallista tuloksellisuutta koskevista seikoista sekä sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausuma.

Toimintakertomus laaditaan ministeriön määräämällä tavalla.

1.12 Talousarvion ulkopuolella olevan valtion rahaston tilinpäätös

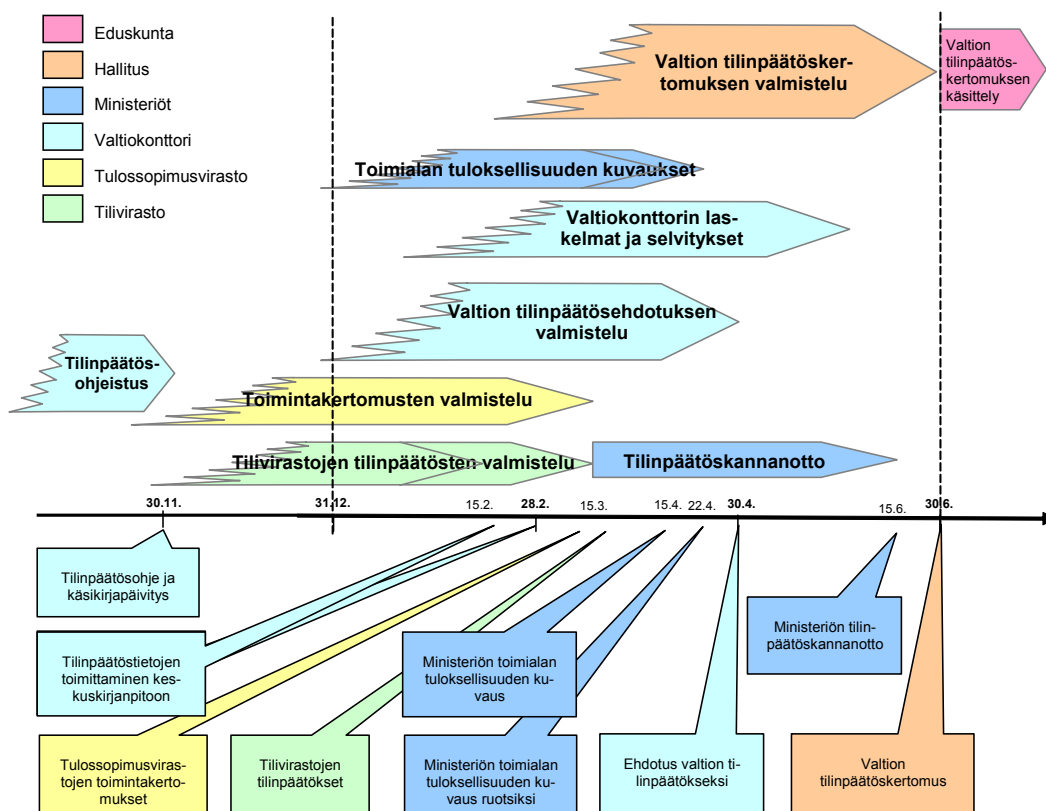
Jollei muualla lainsäädännössä toisin säädetä, noudatetaan talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen tilinpäätöksissä soveltuvin osin talousarvioasetukseen sisältyviä, tiliviraston tilinpäätöstä koskevia säännöksiä.

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

1.13 Tilinpäätöksen aikataulu, hyväksyminen ja julkaiseminen

Hallitus antaa eduskunnalle kultakin varainhoitovuodelta seuraavan vuoden kesäkuun loppuun mennessä perustuslain 46 §:ssä säädettyä kertomuksenaan valtiontalouden hoidosta ja talousarvion noudattamisesta valtion tilinpäätöskertomuksen. Tilivirastojen tilinpäätösten ja tulossopimusvirastojen toimintakertomusten laatiminen on aikataulutettu palvelemaan valtion tilinpäätöskertomuksen valmistumista. Tästä syystä on erittäin tärkeää, että kussakin vaiheessa valmistuvat asiakirjat ovat tietosisällöltään sisäisen valvonnan toimin ja päättävien elinten allekirjoituksilla varmistettuja.

Seuraava kuvio kuvaa valtion tilinpäätöskertomuksen valmistumista siltä osin, kuin siihen tulee talousarvioletta koskevia tietoja. Näiden tietojen lisäksi valtion tilinpäätöskertomukseen otetaan myös valtion liikelaitosten ja talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen tilinpäätöslaskelmat samoin kuin tiedot näiden toiminnan, talouden ja tuloksellisuuden sekä niiden kehityksen kannalta tärkeimmistä seikoista. Ministeriön on annettava hallinnonalansa liikelaitosten ja talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen vahvistetut tilinpäätökset sekä muut valtion tilinpäätöskertomuksen laadinnan edellyttämät ehdotuksensa huhtikuun 30. päivään mennessä valtiovarainministeriölle.



Kuvio: Valtion tilinpäätöskertomuksen valmistumisen eteneminen

1.13.1 Tilinpäätöksen aikataulu

Tiliviraston tilinpäätös on laadittava ja hyväksyttävä viimeistään varainhoitovuotta seuraavan maaliskuun 15. päivänä. Tilinpäätöslaskelmien ja niiden liitteiden tietojen on oltava valmiina toimitettavaksi Valtiokonttoriin sen määräämänä aikana; laskelmien tiedot jo 15. päivä helmikuuta mennessä ja liitteiden tiedot helmikuun loppuun mennessä.

Tulossopimusviraston toimintakertomus on laadittava ministeriön määräämänä aikana, viimeistään kuitenkin maaliskuun 15. päivänä.

Tilivirastojen toimittamien tietojen perusteella Valtiokonttori laatii ehdotuksensa valtion tilinpäätökseksi huhtikuun loppuun mennessä.

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

1.13.2 Tilinpäätöksen hyväksyminen

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

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

Tulosopimusviraston toimintakertomuksen hyväksyy ja allekirjoittaa viraston tai laitoksen päällikkö. Jos virastolla tai laitoksella on hallitus tai muu vastaava monijäseninen toimielin ylintä johtoa ja päätöksentekoa varten, tämä hyväksyy ja allekirjoittaa päällikön lisäksi toimintakertomuksen.

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

1.13.3 Tilinpäätöksen julkaiseminen

Valtion tilinpäätöksen samoin kuin sen kirjanpitolietojen julkaisemisessa noudatetaan maailmanlaajuisestikin poikkeuksellisen suurta avoimuutta. Kaikki kirjanpidon tilittiedot, tilivirastojen tilinpäätökset sekä tulostuun toteuttamista varten laadittavat toimintakertomukset ja niiden sisältämät tuloksellisuustiedot sijoitetaan Valtiokonttorin ylläpitämään, yleisessä tietoverkossa saatavilla olevaan tietopalveluun (www.netra.fi).

Tilivirastojen tilinpäätökset ja tulosopimusvirastojen toimintakertomukset lähetetään asianomaiselle ministeriölle, valtiontalouden tarkastusvirastolle ja Valtiokonttorille sekä julkaistaan internetsivuilla, jollei julkisuuslaista tilinpäätöksen joidenkin osien osalta muuta johdu. Jos tiliviraston tilinpäätös on luettavissa Valtiokonttorin ylläpitämästä internet-tietopalvelusta, ei sitä tarvitse lähettää Valtiokonttorille.

2 LUKU: KIRJANPIDON JÄRJESTÄMINEN

2.1 Tilijärjestelmä

Valtion talousarviosta annetun asetuksen 42 b §:n 3 momentissa säädetään tilijärjestelmästä seuraavasti:

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

Valtion kirjanpidolle asetettavat vaatimukset poikkeavat yksityisille kirjanpitovelvollisille asetettavista vaatimuksista. Tämä johtuu laajemman seurantarpeen lisäksi myös laajemmasta hyväksikäyttötehtävästä.

Valtiolla kirjanpidon avulla on selvitettävä varsinaisen tilinpäätöksen lisäksi vuosittain myös talousarvion toteutumisen seuranta. Tästä johtuen valtion kirjanpito koostuu kahdesta osasta: liikekirjanpidosta ja talousarviokirjanpidosta.

Hyväksikäyttötehtävän laajuudesta johtuen tietoa tuotetaan ainakin viraston johdolle, ministeriöille, eduskunnalle ja kansalaisille. Useimmissa tapauksissa tiedon tarvitsija vaatii tiedon määrämuotoisena. Tästä johtuen tilipuitteissa on kolme määrämuotoista osaa: tilivirastotunnus, liikekirjanpidon tililuokka ja talousarviokirjanpidon tililuokka. Lisäksi tilivirastot voivat perustaa sisäisen kirjanpidon tililuokkia tarpeen mukaan palvelemaan johdon tietojärjestelmää ja päätöksentekoa. Sisäinen kirjanpito ei ole määrämuotoista vaan tilivirastot voivat toteuttaa sen parhaaksi katsomallaan tavalla ottaen huomioon kustannuslaskennalle ja tuloksellisuusraportoinnille asetetut vaatimukset.

Kirjanpitotiedon tuottamista ja jalostamista varten on kehitetty yhtenäinen tilijärjestelmä, joka muodostuu tilipuitteista ja kirjaussuunnitelmasta.

2.1.1 Tilipuitteet ja kirjaussuunnitelma

Tilipuitteet muodostuvat tililuokista ja näihin liittyvistä tililuetteloista kirjausohjeineen. Kirjausohjeissa on yksityiskohtaisesti esitetty, minkälaisia tapahtumia kullekin tilille kirjaetaan. Tililuokkiin sisältyy kolme määrämuotoista tililuokkaa. Ensimmäinen tililuokka sisältää tilivirastotunnuksen. Toisessa tililuokassa seurataan liiketapahtumia (liikekirjanpidon tilit) ja kolmannessa tililuokassa talousarviotapahtumia. Lisäksi tilivirastot voivat käyttää yhtä tai useampaa sisäisen kirjanpidon tililuokkaa johdon laskentatoimen tarvitseman tiedon rekisteröimistä varten.

Tilipuitteet sisältävät paitsi selvityksen tililuokkien ja tilien välisestä yhteydestä sekä juoksevassa kirjanpidossa että tilinpäätöksessä, myös selvityksen tarvittavista täsmäytyksistä.

Tililuokat on laadittu seuraavan kaavion mukaan:

Tililuokka 1	Tililuokka 2	Tililuokka 3	Tililuokka 4	Tililuokka 5	Tililuokka n
Tilivirastotunnus	Liikekirjanpidon tilit	Talousarvio- kirjanpidon tilit	Varattu sisäiselle kirjanpidolle	Varattu sisäiselle kirjanpidolle	Varattu sisäiselle kirjanpidolle
Määrämuotoinen	Määrämuotoinen	Määrämuotoinen	Ei-määrä- muotoinen	Ei-määrä- muotoinen	Ei-määrä- muotoinen

Tililuokassa 1 oleva tilivirastotunnus ei näy päivittäisessä kirjanpidossa. Tieto siirtyy keskuskirjanpitoon kirjanpitotietojen toimittamisen yhteydessä. Tililuokkaan 1 ei tehdä kirjauksia eli kyseessä on tilivirastokohtainen tunnistetieto.

Toiseen eli liikekirjanpidon tililuokkaan kirjataan liiketapahtumat: menot, tulot ja rahoitustapahtumat sekä niiden oikaisu- ja siirtoerät. Tililuokka käsittää tuotto- ja kululaskelman sekä taseen tilit.

Kolmannessa eli talousarviokirjanpidon tililuokassa seurataan valtion talousarvion mukaisen talousarviotulojen ja talousarviomenojen toteutumista niiden periaatteiden mukaan, joita on käytetty talousarviota laadittaessakin. Tililuokka sisältää valtion talousarvion tilijäottelun mukaiset tilit. Lisäksi tililuokka käsittää siirrettyjen määrärahojen tilit, tulo- ja menorästien erittelytilit, talousarviotilille tai siirretyn määrärahan tilille kirjaamista odottavien tapahtumien tilit, talousarvion ulkopuolisen rahoituksen tilin sekä talousarviokirjanpidon virhetilit.

Talousarviokirjanpidon tilit täsmäytetään liikekirjanpidon tileihin, jotta voidaan varmistua toimitettavien tietojen luotettavuudesta.

Kummallakin määrämuotoisella kirjaustililuokalla (tililuokat 2 ja 3) on oma tililuettelo. Tililuettelot on muodostettu siten, että niihin sisältyvät tilit kattavat kaikki valtion tulot, menot ja rahoitustapahtumat. Täydelliset tililuettelot sisältävät yksittäisen tiliviraston näkökulmasta myös sellaisia tilejä, joihin ei tule kirjauksia. Näitä tilejä tiliviraston ei luonnollisesti-kaan tarvitse ottaa käyttöön.

Neljänneistä tililuokasta eteenpäin tilivirastot voivat ottaa käyttöön niin monta tililuokkaa kuin kukin tarvitsee sisäisen kirjanpidon tarpeisiin.

Kirjaussuunnitelma sisältää luettelon käytettävistä kirjanpitokirjoista, selvitykset kirjanpito-
kirjojen muodosta, sisällöstä ja näiden välisistä siirroista, sekä selvitykset kirjanpidossa käytettävistä teknisistä apuvälineistä ja tositteiden käsittelystä ja arkistoinnista.

2.1.1.1 Liikekirjanpidon tililuettelo (LKP-tilikartta)

Liikekirjanpidon asianmukaiseksi hoitamiseksi ja eri sidosryhmien informaatiotarpeiden täyttämiseksi erilaiset liiketapahtumat kirjataan omille tileilleen. Myös erilaisille menoille, tuloille ja rahoitustapahtumille perustetaan omat tilinsä. Koska menot syntyvät tuotannon-
tekijöiden hankkimisesta, käytettävät tuotannon tekijät määräävät, mitä menotilejä tarvitaan. Vastaavasti tulot syntyvät suoritteiden luovuttamisesta, jolloin suoritteet määräävät, mitä tulotilejä tarvitaan. Koska rahoitustapahtumat voidaan toteuttaa useilla erilaisilla maksuvälineillä (käteisellä rahalla, pankkitileillä ja saamisilla), varataan myös niille omat tilinsä. Talousyksikön toiminnan luonne ja laajuus lopulta ratkaisevat, millaisia tilejä ja kuinka monta kirjanpitoon otetaan.

Liikekirjanpidon tililuettelo muodostuu tilikartasta, jossa tilit on järjestetty tuotto- ja kululaskelman ja taseen mukaisiin ryhmiin. Tilikartta on yksityiskohtainen luettelo tilikauden aikana kirjanpidossa käytetyistä tileistä. Kustakin tilistä on sisältökuvaus, jossa kerrotaan mitä tapahtumia kullekin tilille kirjataan (kirjausohjeet).

Tilikartan jokainen tili on pidettävä jatkuvasti sisällöltään samana. Tilin sisältöä voidaan muuttaa vain erityisestä syystä. Erityinen syy voi olla esimerkiksi toiminnan kehitys tai parannettuun tilijärjestelmään siirtyminen. Mikäli tilikartan sisältöä joudutaan muuttamaan, tulisi sen tapahtua tilikauden vaihteessa. Mikäli tilien sisältöä on muutettu, tulee edellisen tilinpäätöksen tiedot oikaista siten, että vertailukelpoisuus tilinpäätösten välillä säilyy.

Tilikartta on laadittu nelinumeroisena. Sellaisen nelinumeroisen liikekirjanpidon tilin käyttö joka ei sisälly liikekirjanpidon tilikarttaan aiheuttaa keskuskirjanpidossa aina virhekirjauksen. Tämän vuoksi tilivirasto ei itse voi perustaa nelinumeroisia liikekirjanpidon tilejä. Tilivirasto voi omaa käyttöönsä varten kuitenkin laatia liikekirjanpidon tilikartan yksityiskohtaisempaan alajaottelemalla liikekirjanpidon nelinumeroisia tilejä. Liikekirjanpidon tilikartasta Valtiokonttori on antanut Kirjanpidon tilit -määräyksen. Lisäksi Tietojen toimittamisesta

keskuskirjanpitoon Valtiokonttori on antanut erikseen Tietojen toimittaminen keskuskirjanpitoon -määräyksen

2.1.1.2 Talousarviokirjanpidon tililuettelo (TaKP-tilikartta)

Talousarviokirjanpidossa tililuetteloa vastaavat talousarviotilit, siirrettyjen määrärahojen tilit, tulo- ja menorästien erittelytilit, talousarviotilille tai siirretyn määrärahan tilille kirjaamista odottavien tapahtumien tilit, talousarvion ulkopuolisen rahoituksen tili sekä talousarviokirjanpidon virhetilit. Talousarviokirjanpidon tililuettelona toimii Valtiokonttorin vuosittain julkaisema talousarvion tilijaottelu ja Valtiokonttorin antama Kirjanpidon tilit -määräys.

2.1.1.3 Sisäisen kirjanpidon tililuettelo

Sisäisen kirjanpidon tililuokat sekä niiden erittelyt johdetaan viraston omista tietotarpeista. Niiden pääasiallinen käyttö liittyy johtamisen sekä viraston kustannuslaskennan tukemiseen. Keskeisiä tapahtumalajeja ovat menot tai kustannukset ja työaika. Tavanomaisia menojen tai kustannusten käsittelyssä käytettäviä sisäisen kirjanpidon tililuokkia ovat tulosalue/tehtävä/toiminto (=kuvaavat mihin tarkoitukseen menot tai kustannukset käytettiin), organisaatioyksikkö / tulosityksikkö / vastuualue (=kuvaavat missä menot tai kustannukset käytettiin) sekä suorite/hanke (=mitä menoilla tai kustannuksilla saatiin aikaan).

2.1.2 Kirjanpitokirjat

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

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

Tässä käsitellään kuukausikohtaisia kirjanpidon virallisia tulosteita. Tulosteiden tietosisältöä voidaan pitää sitovana vaatimuksena ja esitysmuotoa suosituksena.

Tilivirastokohtaisia virallisia kirjanpidon tulosteita ovat mm:

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

Liitteessä 4 on esitetty mallit kirjanpidon virallisista tulosteista. Ne sisältävät vähimmäistietosisällön lisäksi suositusluonteisia näkökohtia. Tulosteet voi luonnollisesti laatia liitteessä esitettyä yksityiskohtaisemminkin.

Seuraavassa on kuvaus päiväkirjalle, liikekirjanpidon pääkirjalle, talousarviokirjanpidon pääkirjalle sekä talousarvion seurantaraportille asetettavista vähimmäistietovaatimuksista. Talousarvion toteutumalaskelmaa on erikseen käsitelty luvussa 4.3 Talousarvion toteutumalaskelma.

Kirjanpitokirjojen vähimmäistietosisältö

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

Päiväkirja

Päiväkirjan sisältövaatimukset ovat seuraavat:

- Tiliviraston päiväkirja muodostuu liiketapahtumien ja talousarviotapahtumien kirjaamisesta aikajärjestyksessä (peruskirjanpito).
- Tiliviraston päiväkirjassa tositteet esitetään järjestyksessä tositelaji - päivämäärä - tositenumero tai järjestyksessä tositelaji - tositenumero - päivämäärä. Tositteen jälkeen on tositteen summarivi. Lisäksi tositelajin jälkeen on tositelajin summarivi.
- Tiliviraston päiväkirjassa tositteet esitetään tositelajeittain päivämäärän mukaisessa järjestyksessä. Tositteen jälkeen on tositteen summarivi. Lisäksi tositelajin jälkeen on tositelajin summarivi.
- Päiväkirjan viimeisenä rivinä on kyseisen kirjan loppusummarivi. Päiväkirjassa on omat sarakkeensa debet ja kredit kirjauksille. Päiväkirja laaditaan kuukausittain.
- Päiväkirja sisältää täydellisenä kaikki ne kirjauskombinaatiot, jotka vaikuttavat liikekirjanpidon ja/tai talousarviokirjanpidon tililuokkaan. Vaikuttamisella tarkoitetaan sitä että kirjauskombinaatioon sisältyy liikekirjanpidon ja/tai talousarviokirjanpidon tililuokka.

Liikekirjanpidon pääkirja

Liikekirjanpidon pääkirjan sisältövaatimukset ovat seuraavat:

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

Talousarviokirjanpidon pääkirja

Talousarviokirjanpidon pääkirjan sisältövaatimukset ovat seuraavat:

- Talousarviokirjanpidon pääkirja muodostuu talousarviotapahtumien kirjaamisesta asijärjestyksessä (pääkirjanpito)
- Talousarviokirjanpidon pääkirjassa kunkin talousarviokirjanpidon tilin tiedot esitetään nousevassa tositenumerojärjestyksessä. Talousarviokirjanpidon pääkirja laaditaan järjestyksessä tuloarviotilit, menoarviotilit, siirrettyjen määrärahojen tilit (siirretyt määrarahat ja niiden käytöt), tulo- ja menorästien erittelytilit, talousarviotilille tai siirretyn määrärahan tilille kirjaamista odottavien tapahtumien tilit, talousarvion ulkopuolisen rahoituksen tili ja talousarviokirjanpidon virhetilit. Talousarviokirjanpidon pääkirja laaditaan vähintään talousarvion tilijaottelun tarkkuudella. Talousarviokirjanpidon pääkirjassa on sekä kausikohtaiset että kumulatiiviset debet ja kredit -kertymät sekä nettosaldo kauden alussa, kauden aikana että vuoden alusta. Lisäksi talousarviokirjanpidon pääkirjassa on tilin yhteydessä mahdollinen alkusaldo. Alkusaldo on ainakin siirrettyjen määrärahojen tilien sekä tulo- ja menorästien erittelytilien yhteydessä. Liikekirjanpidon tilin tunnus on omana sarakkeenaan talousarviokirjanpidon pääkirjalla .

- Talousarviokirjanpidon pääkirjan viimeisenä rivinä on kyseisen kirjan loppusummarivi. Loppusummarivi on sekä kuukausikohtaiselle että vuoden alusta tiedolle (keskuskirjanpitoon tilítiedot toimitetaan kumulatiivisena vuoden alusta lukien).
- Talousarviokirjanpidon pääkirjassa on omat sarakkeensa debet ja kredit kirjauksille. Talousarviokirjanpidon pääkirja laaditaan kuukausittain.

Talousarvion seurantaraportti

Talousarvion seurantaraportin sisältövaatimukset ovat seuraavat:

- Talousarvion seurantaan varten on talousarvion seurantaraportti, jossa on talousarviotulotilien ja talousarviomenotilien yhteydessä esitetty vastaavat tuloarviot ja määrärahat, talousarvion toteuma sekä näiden vertailu.
- Talousarvion seurantaraportti laaditaan järjestyksessä tuloarviotilit, menoarviotilit, siirrettyjen määrärahojen tilít (siirretyt määrärahat ja niiden käytöt), tulo- ja menorästien erittelytilít, talousarviotilille tai siirretyn määrärahan tilille kirjaamista odottavien tapahtumien tilít, talousarvion ulkopuolisen rahoituksen tilí ja talousarviokirjanpidon virhetilít.
- Talousarvion seurantaraportti laaditaan vähintään valtion talousarvion tilíjaottelun tarkkuudella summattuna momenttitasolle. Talousarvion seurantaraportti laaditaan kuukausittain.
- Talousarvion toteutumalaskelmassa esitetään myös sellaisten määrärahojen käyttö, jotka eivät sisälly viraston vahvistettuun talousarvioon kuten jakopäätöksellä käyttöön saadut määrärahat. Mikäli kirjaamisoikeuden sisältävällä jakopäätöksellä annetaan määrärahoja toisen tilíviraston käyttöön, tulee antajan vähentää omasta talousarvioluvustaan jakopäätöksellä toisen tilíviraston käyttöön antamat määrärahat ja vastaavasti määrärahan vastaanottavan tilíviraston lisätä jakopäätöksellä toiselta tilívirastolta saamansa määrärahat talousarviolukuun.

Mikäli tilíviraston kirjanpitoon sisältyy sellaisia talousarviotilejä,

1. jotka lain tai asetuksen perusteella on usean tilíviraston käytössä (talousarvion tilíjaottelussa numerotunnuksella 002), tai
2. jotka talousarvion tilíjaottelussa on teknisistä syistä jätetty jakamatta (talousarvion tilíjaottelussa numerotunnuksella 003),

voidaan näiden määrärahojen osalta menetellä siten että talousarvion seurantaraportin talousarvioluvuksi merkitään sama luku kuin mikä Kertymä vuoden alusta -luku on. Vaihtoehtoisesti voidaan menetellä myös siten että talousarvioluku jätetään tyhjäksi.

Muita kirjanpitokirjoja koskevia vähimmäistietovaatimuksia:

- Tilíviraston tilí-ilmoitus on pystyttävä tarkastamaan liikekirjanpidon pääkirjan ja talousarviokirjanpidon pääkirjan avulla.
- Jos tilíviraston kirjanpito on hajautettu maksupisteisiin, tilíviraston päiväkirja sekä liikekirjanpidon pääkirja ja talousarviokirjanpidon pääkirja muodostuvat maksupisteiden päiväkirjoista sekä liikekirjanpidon ja talousarviokirjanpidon pääkirjoista. Maksupisteiden liikekirjanpidon pääkirjasta ja talousarviokirjanpidon pääkirjasta on kuukausittain laadittava tilíviraston käsittävä yhdistelmä. Yhdistelmä laaditaan tilítasolla (alkusaldo, tilí/kertymä yhteensä, loppusaldo), jossa kunkin tilín tiedot ovat maksupisteittäin. Monimaksupisteisen tilíviraston päämaksupiste laatii siis omasta toiminnastaan tosikohtaisen pääkirjan sekä tilíviraston kattavan tilítasoisen yhdistelmän.
- Jos talousarviokirjanpidon pääkirjassa on talousarviotulotilien ja talousarviomenotilien yhteydessä esitetty vastaavat tuloarviot ja määrärahat, talousarvion toteuma sekä näiden vertailu, ei talousarvion seurantaraporttia tarvitse laatia. Täsmäytyslaskelman laatimista varten talousarviokirjanpidon pääkirjasta on tällöin käytävä ilmi talousarvion yli-/alijäämä.

Kirjanpitokirjoihin liittyvien termien määritelmiä:

Liikekirjanpidon pääkirjaan sekä talousarviokirjanpidon pääkirjaan liittyvien termien määritelmiä:

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

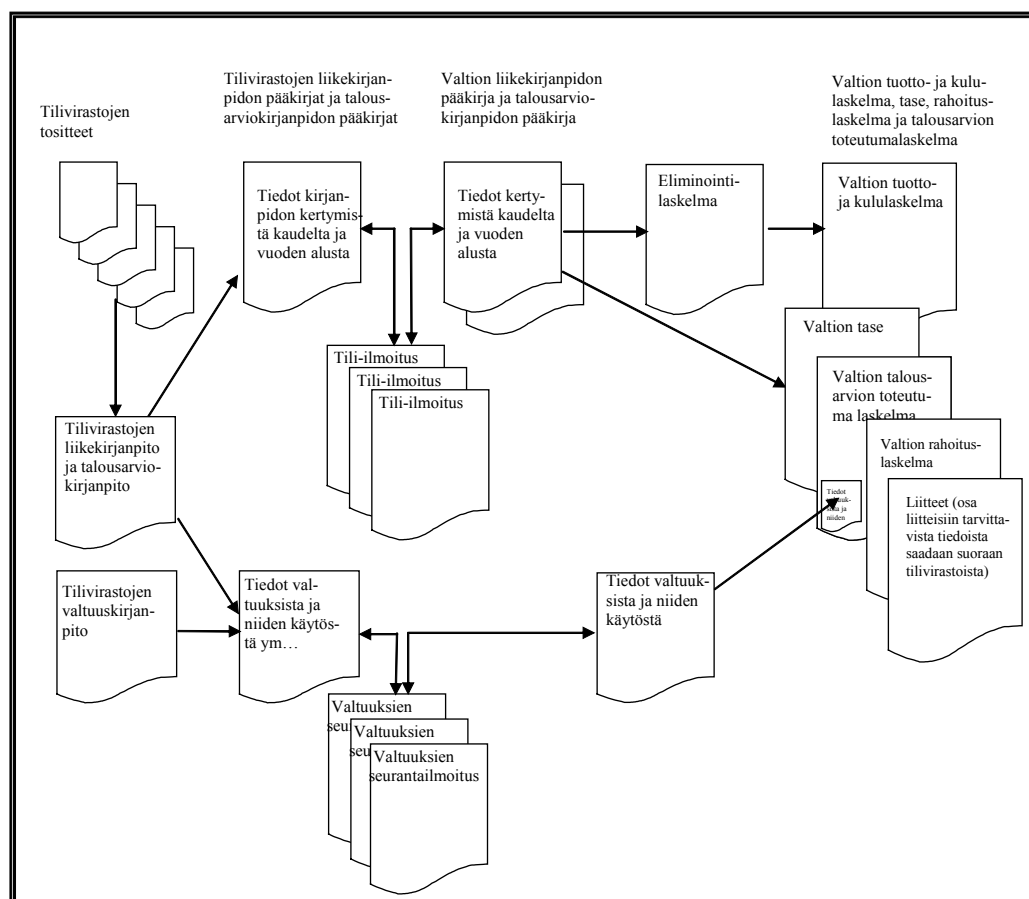
Talousarvion seurantaraporttiin liittyvien termien määritelmiä:

<i>Kertymä kauden aikana</i>	<i>Tarkoittaa kauden aikaista nettokertymää.</i>
<i>Kertymä vuoden alusta</i>	<i>Tarkoittaa kauden lopun kumulatiivista nettokertymää.</i>

Liitteessä 4. on suositusluonteiset mallit tiliviraston päiväkirjasta, liikekirjanpidon pääkirjasta, monimaksupisteisen tiliviraston liikekirjanpidon pääkirjan yhdistelmästä, talousarviokirjanpidon pääkirjasta, monimaksupisteisen talousarviokirjanpidon pääkirjan yhdistelmästä sekä talousarvion seurantaraportista.

Valtion kirjanpidon mukainen katkeamaton kirjausketju

Seuraava kuvio havainnollistaa tilivirastojen kirjanpitokirjojen (päiväkirja, liikekirjanpidon pääkirja ja talousarviokirjanpidon pääkirja) asemaa valtion kirjanpidon mukaisessa katkeamattomassa kirjausketjussa.



Kuvio: Valtion kirjanpidon mukainen katkeamaton kirjausketju

2.2 Tositteet

Tositteen on oltava alkuperäiskappale. Joissakin tapauksissa kirjauksen perusteeksi on kuitenkin hyväksyttävä myös jäljennös tai muu alkuperäiskappaletta vastaava tosite. Alkuperäisten tositteiden ei välttämättä tarvitse olla tiliviraston hallussa, mutta ne on säilytettävä Suomessa siten, että ne ovat saatavilla esimerkiksi tarkastusta varten. Tavallista on että käytetään tiliotetta tositteena jolloin pankki säilyttää alkuperäisen tositteen. Lomapalkkavelkakirjauksen perusteena olevaan tositteeseen liitettävä palkansaajakohtainen erittely kuuluu kirjanpito-aineistoon.

2.2.1 Yleiset vaatimukset

Valtion talousarviosta annetussa asetuksessa säädetään tositteista seuraavasti:

43 § 1 momentti

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

43 § 2 momentti

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

44 § 1 momentti

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

44 § 2 momentti

Liikekirjanpidon menon ja tulon todentavasta tositteesta on käytävä selville, mistä meno tai tulo on aiheutunut. Talousarviokirjanpidon talousarviomenon ja talousarviotulon todentavasta tositteesta on käytävä selville, mistä talousarviomeno tai talousarviotulo on aiheutunut. Tuotannon- ja palveluntuotannon vastaanottoajankohdasta, suorituksen luovutusajankohdasta taikka muu liikekirjanpidon ja talousarviokirjanpidon menon tai tulon syntymisajankohdasta on voitava osoittaa tositteella tai sen liitteellä taikka muulla vastaavalla tavalla. (600/1997)

44 § 3 momentti

Kirjaukset voivat valtiokonttorin luvalla perustua koneellisilla tietovälineillä oleviin, tarvittaessa selväkieliseen kirjalliseen muotoon saatettaviin tositetietoihin. (600/1997)

45 § 1 momentti

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

45 § 2 momentti

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

Tuotannon- ja palveluntuotannon vastaanottoajankohdasta, suorituksen luovutusajankohdasta taikka muu liikekirjanpidon ja talousarviokirjanpidon menon tai tulon syntymisajankohdasta on voitava osoittaa tositteella tai sen liitteellä taikka muulla vastaavalla tavalla. Hyvän kirjanpitoajan mukaista on merkitä menotositteeseen mahdollisuuksien mukaan myös tuotannon- ja palveluntuotannon luovuttaja sekä tulotositteeseen suorituksen vastaanottaja.

Oikaisu- tai siirtokirjaukseen liittyvän tosittteen hyväksyminen tarkoittaa, että asianomainen henkilö allekirjoituksellaan hyväksyy tosittteen. Virheiden korjaukseen liittyvät tosittteet hyväksyy kirjanpitäjään esimiesasemassa oleva henkilö.

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

Milloin tosittteeksi ei saada ulkopuolisen antamaa tositttetta, kirjaus tulee selvittää kassakoneen tarkkailunauhan tai muun kirjanpitovelvollisen itsensä laatiman tosittteen avulla.

2.2.2 Tiliote tosittteena

Tilitttetta voidaan käyttää maksu-, tulo- tai menotosittteena. Tällöin edellytetään että maksu ja luovutettu suorite tai vastaanotettu tuotannon- ja palveluntuotannon voidaan yksilöidä tilitttteen avulla.

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

Maksutosittteena käytettävää tilitttetta on täydennettävä maksutapahtumakohtaisesti tilimerkinnöin, ellei muutoin ole selvää miten kirjanpito tapahtuma on kirjattu.

Kirjanpitoaineistossa on menoihin ja tuloihin liittyvistä pankkitilittapahtumista maksutosittteen ohella oltava meno- tai tulotosite. Jos pankkitilittapahtumaa todentava tiliotte on samalla meno- tai tulotosite, tulee siihen maksukohtaisesti sisältyä myös vastaanotettun tuotannon- ja palveluntuotannon tai luovutettun suorituksen yksilöivä tieto.

2.3 Kirjanpitoaineiston säilyttäminen

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

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

Tilivirastojen ja rahastojen kirjanpitoaineiston säilyttämisestä on erikseen säädetty talousarvioasetuksessa:

TaA 42 g §

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

TaA 46 § 1 momentti

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

TaA 46 § 2 momentti

Tositteet voidaan valtiokonttorin luvalla säilyttää mikrotulosteena tai muulla teknisen laitteen avulla luettavalla ja tarvittaessa selväkieliseen kirjalliseen muotoon saatettavalla tavalla. (600/1997)

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

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

Ennen Valtiokonttorin mahdollisen luvan hakemista tositeaineiston säilyttämiseksi muussa kuin paperimuodossa, on arvioitava järjestelystä saatavat edut ja haitat. Etuihin kuuluu usein tositteen lukemisen helpottuminen sekä tositteiden säilytystilatarpeen väheneminen. Toisaalta aineiston saattaminen selväkieliseen asuun esim. tarkastuksen tarpeiden vuoksi tuo toisinaan kustannuksia.

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

Sähköisessä kierrätys- ja arkistointijärjestelmässä (Rondo) arkistoidun tositteen tarkasteleminen on vaivatonta tiliviraston tavanomaisessa toiminnassa ja tilintarkastuksessa eikä sen säilyttäminen ja saattaminen selväkieliseen asuun tuota erityisempiä ongelmia.

2.3.1 Säilytysaika ja säilytystapa

Valtion talousarviosta annetussa asetuksessa säädetään kirjanpitoaineiston säilytysajasta ja säilytystavasta seuraavasti:

TaA 46 § 3 momentti

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

TaA 46 § 4 momentti

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

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

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

Toisinaan tosittien toimittaminen ulkomaille on valtion etujen turvaamiseksi tarpeen. Valtiokonttorin antaman määräyksen Tositteiden luovuttaminen ulkomaille mukaan (41/03/773/531/2003):

Tosite voidaan luovuttaa toiseen valtioon tilapäisesti tai pysyvästi, jos alkuperäisen tosittien esittäminen on edellytyksenä ulkomaisen viranomaisen (ml. Euroopan Yhteisön toimielimet) toimintaan perustuvan edun tai muun edun saamiseksi.

Ennen tosittien luovuttamista ulkomaille tiliviraston on tehtävä kirjallinen päätös luovuttamisesta. Kirjanpitoon on otettava oikeaksi todistetut jäljennökset luovutettavista tositteista. Luovutus päätöksessä luettelaa luovutettavien tosittien numerot sekä esitetään tieto siitä, milloin, minne ja mitä tarkoitusta varten tosittet on viety ulkomaille. Luovutus päätös säilytetään kirjanpidon yhteydessä. Tosittien jäljennöksessä on viitattava tosittien luovutus päätökseen.

2.3.2 Paperiton kirjanpito

Valtion talousarviosta annetussa asetuksessa säädetään kirjanpitoaineiston säilyttämisestä selväkielisesti ja kirjallisena seuraavasti:

TaA 47 § 4 momentti

Kirjanpitoaineistossa tulee joko tosittien tai sen perusteella tehtyjen kirjanpitomerkintöjen olla aina selväkielisessä kirjallisessa muodossa. (600/1997)

Valtiokonttori voi TaA 41 c §:n nojalla antaa virastolle luvan siirtyä paperittomaan kirjanpitoon. Tällöin virasto voi tallentaa kirjanpitoaineiston luvan mukaiselle koneelliselle tietovälille, josta kirjanpitoaineisto on oltava luettavissa ja tulostettavissa.

TaA 41 c §

Sen estämättä, mitä 41 b §:n 2 momentissa, 44 §:n 3 momentissa, 46 §:n 2 momentissa ja 47 §:n 1 momentissa säädetään, valtiokonttori voi koneellisen tietovälineen käyttämiseksi kirjanpidossa antaa virastolle, laitokselle ja talousarvion ulkopuolella olevalle valtion rahastolle luvan poiketa 47 §:n 2 ja 4 momentissa sekä 49 §:ssä tarkoitetuista toiminnoista. Samalla valtiokonttori voi antaa luvan ottaa kirjanpitoon 36 §:ssä tarkoitettut tosittet konekielisinä sekä tehdä 38 §:n 3 momentissa ja 39 §:n 1 momentissa tarkoitettut toiminnot konekielisinä. Jos valtiokonttori antaa virastolle, laitokselle tai talousarvion ulkopuolella olevalle rahastolle tässä momentissa tarkoitettua luvan, luvan saaneen on kuukausittain täsmäytyksin osoitettava, että kirjanpidon tosittet, kirjanpitotapahtumat ja kirjanpitomerkinnät on käsitelty täydellisinä pääkirjanpidossa. (1175/2002)

Valtiokonttorin tulee antaa luvassaan tarkemmat määräykset kirjanpidossa käytettävistä menetelmistä. Määräyksissä tulee ottaa huomioon, mitä 40 §:n 2 momentissa ja 41 a §:n 2 momentissa säädetään. Valtiokonttori valvoo määräysten noudattamista. (1054/2000)

2.3.3 Kirjanpitoaineiston säilytysajat

Pysyvästi säilytettävä kirjanpitoaineisto

Pysyvästi säilytettävän kirjanpitoaineiston osalta noudatetaan Arkistolaitoksen arkistolain (831/1994) 8 §:n nojalla 10.5.2004 antamaa päätöstä (KA 66/43/04), jonka mukaan pysyvästi säilytettävää kirjanpitoaineistoa ovat mm. valtion kirjanpitojärjestelmän uudistamiseen kuuluvat tilivirastojen omaisuus- ja pääomaraportit liitteineen vuosilta 1995-1997 sekä tilivirastojen aloittavat taseet 1.1.1998 ja tilivirastojen tilinpäätösasiakirjat (TaA 63 §).

Määräajan säilytettävä kirjanpitoaineisto

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

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

Varsinainen kirjanpitoaineisto käsittää tililuettelot, kirjanpitokirjat, tilinpäätöserittelyt, tositteet, kirjanpitotapahtumia koskevan kirjeenvaihdon sekä koneellisen menetelmin pidetyn kirjanpidon menetelmänkuvauksen.

Tilinpäätös- ja toimintakertomusaineisto muodostuu virastojen ja laitosten toimintakertomuksista, valtion rahastojen tilinpäätösasiakirjoista, ministeriöiden tilinpäätöskannanotoista sekä ministeriöiden virastojen ja laitosten toimintakertomusten johdosta annetuista kannanotoista.

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

Tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimi sekä muu seurantajärjestelmä käsittää selvityksen kustannuslaskennasta ja sen yhteydestä kirjanpitoon, koneellisen kustannuslaskennan menetelmäkuvauksen, kustannuslaskelmat, tilivirastojen, virastojen ja laitosten toimintakertomusta varmentavat perustiedot ja laskelmat sekä ministeriöiden toiminnan tuloksellisuuden kuvauksen laatimiseksi tarpeelliset perustiedot ja laskelmat.

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

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

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

EU-säännöstö on ensisijainen silloin, kun siinä on tositteille säädetty 6 vuotta pitempi säilytysaika. Jos rakennerahasto-ohjelmien kansallisesta hallinnoinnista annetun lain (1353/1999) mukaiset toimivaltaiset viranomaiset ovat antaneet säädöksen, määräyksen tai ohjeen, jonka mukaan rakennerahasto-ohjelmien toteuttamista koskevia tositteita on säilytettävä tätä pidemmän ajan ja jos tämä aika on yli 6 vuotta, noudatetaan tätä säilytysaikaa.

Kirjanpitoaineiston säilytysajat -määräyksen mukaiset säilytysajat on esitetty tarkemmin liitteessä 5.

2.3.4 Aineiston hävittäminen

Tiliviraston omassa harkinnassa on päättää kirjanpitoaineiston hävittämisestä siten, että hävitettävät asiakirjat eivät pääse sivullisten käsiin. Erityistä huomiota on kiinnitettävä sellaisen kirjanpitoaineiston hävittämiseen, joka sisältää salassa pidettävää tietoa. Tällöin kirjanpitoaineisto on syytä ohjeistaa tuhottavaksi esim. silppuamalla.

Valtionhallinnon asiakirjojen seurantaa ja hävittämistä koskevassa määräyksessä (KA 216/40/03; luku 8) todetaan mm. asiakirjojen hävittämisen rekisteröinnistä seuraavaa:

...Kirjanpidon tilikirjojen ja -tositteiden hävittäminen on aina dokumentoitava niille vahvistetun säilytysajan pituudesta riippumatta. Arkistonmuodostajan on järjestettävä asiakirjojensa hävittäminen siten, että hävittämisen toimeenpanoon liittyvä vastuu on aina yksiselitteisesti todennettavissa.

3 LUKU: VALKI-KIRJANPIDON ALOITTAVA TASE

Tämä luku täydennetään myöhemmin kohdilla, joissa käsitellään aloittavan taseen laatimisperiaatteita sekä aloittavan taseen erien korjaamista

3.1 Aloittavan taseen 31.12.1997 laatimisperiaatteet

3.2 Aloittavan taseen erien korjaaminen

4 LUKU: JUOKSEVAN KIRJANPIDON KIRJAUKSIA

Tässä luvussa käsitellään juoksevan kirjanpidon yleisimpiä kirjauksia.

4.1 Maksuliike

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

Valtion maksuliikkeestä vastaavat tilivirastot ja niiden alaiset maksupisteet. Tilivirastoina toimivat tasavallan presidentin kanslia ja ministeriöt sekä ne virastot ja laitokset, jotka valtiovarainministeriö asianomaisen ministeriön esityksestä määrää toimimaan tilivirastoina. Tilivirasto voi hajauttaa maksuliikkeensä hoidon alaisina toimiville maksupisteille.

Tilintekijöistä on säädetty talousarvioasetuksen 25 §:ssä. Tilivirasto voi, mikäli sitä on pidettävä tarkoituksenmukaisena, tilitystä vastaan siirtää joidenkin menojen maksamisen tai tulojen perimisen muun kuin tiliviraston itsensä suoritettavaksi. Edellä tarkoitettua tilityksen tekijää nimitetään tilintekijäksi. Tilintekijöiden pankkitilit ovat saldollisia tilejä. Ne eivät kuulu valtion konsernitileihin.

Valtion maksuliikkeeseen tehtiin muutoksia vuoden 2002 aikana. Aikaisemmin valtion maksuliikettä yksin hoitaneen Sampo Pankki Oyj:n sijaan tuli yksi päävälittäjäpankki Nordea Pankki Suomi Oyj ja kaksi sivuvälittäjäpankkia OKO Osuuspankkien Keskuspankki Oyj ja Sampo Pankki Oyj.

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

Tilivirastolla ja sen maksupisteillä voi olla käytössään yleisten maksuliiketulo- ja maksuliikemenotilien lisäksi myös muita valtion konsernitileihin kuuluvia maksuliiketulo- ja -menotilejä. Silloin, kun maksuliiketulotilejä ja/tai maksuliikemenotilejä on useampia, yleistä maksuliiketiliä ei käytetä maksuliiketilinä. Näiden muiden maksuliiketilien kattaminen ja tyhjentäminen hoidetaan ao. pankkiryhmittymään kuuluvien tiliviraston yleisten maksuliiketulotilien ja maksuliikemenotilien kautta. Valtiokonttori on antanut määräyksen pankkitilien hallinnoinnista.

4.1.1 Valtion pankkitilien konsernitilirakenne

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

Vaihtoehto 1. Tilivirastolla on vain yksi maksuliiketulotili pankkiryhmää kohden ja/tai yksi maksuliikemenotili pankkiryhmää kohden.

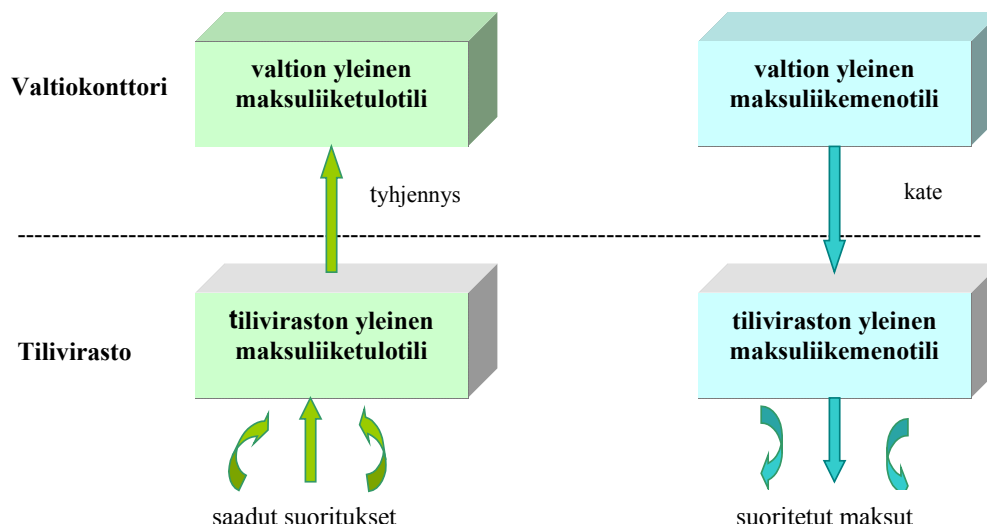
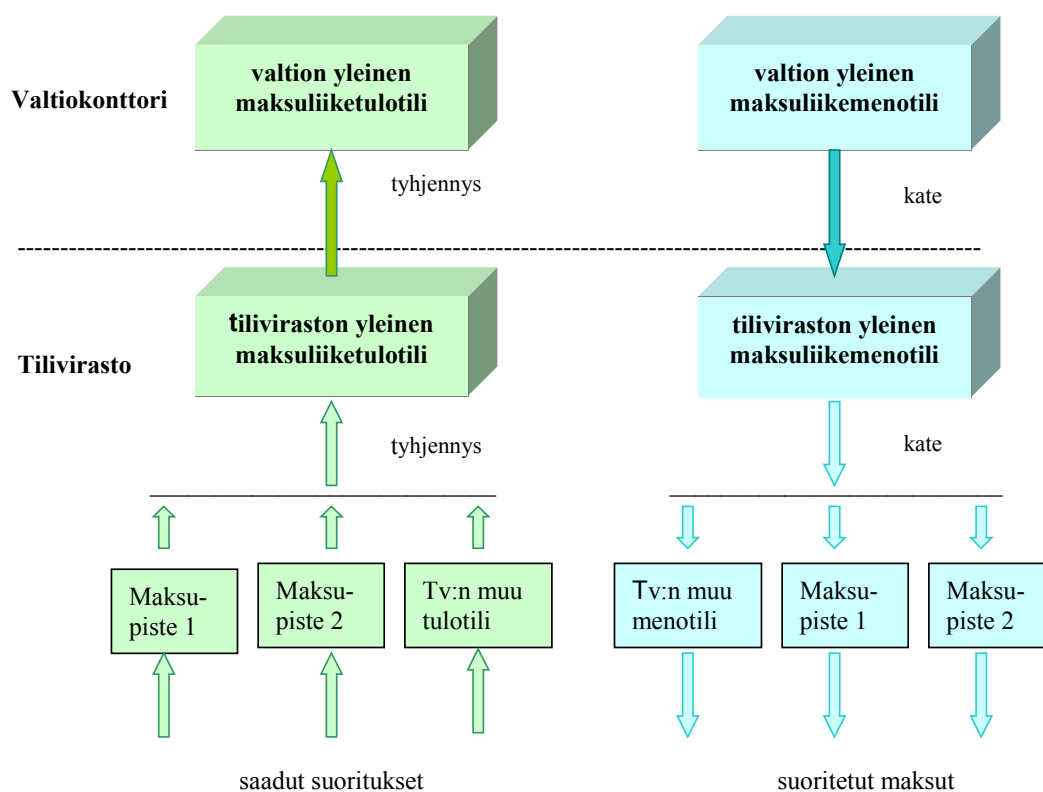
- Tulot kerätään tiliviraston yleiselle maksuliiketulotilille, joka tyhjennetään päivittäin valtion yleiselle maksuliiketulotilille.
- Menot maksetaan tiliviraston yleiseltä maksuliikemenotililtä, joka katetaan päivittäin valtion yleiseltä maksuliikemenotililtä.

Vaihtoehto 2. Tilivirastolla on useampia maksuliiketulotilejä pankkiryhmää kohden tai useampia maksuliikemenotilejä pankkiryhmää kohden.

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

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

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

Vaihtoehto 1. Tilivirastolla on vain yksi maksuliiketulotili ja/tai yksi maksuliikemenotili**Vaihtoehto 2. Tilivirastolla on useampia maksuliiketulotilejä ja/tai useampia maksuliikemenotilejä**

Kuvio: Tilirakennevaihtoehdot

4.1.2 Tilivirastojen maksuliikeorganisaatio

Tiliviraston maksuliikettä voivat päämaksupisteen lisäksi hoitaa muut maksupisteet ja tilin-tekijät.

Päämaksupisteen käytössä ovat seuraavat kirjanpidon maksuliiketulotilit ja maksuliikemenotilit:

- 1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)
- 1911 Tiliviraston muut maksuliiketulotilit (T)
- 1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)
- 1921 Tiliviraston muut maksuliikemenotilit (T)

Lisäksi päämaksupisteen käytössä ovat seuraavat sisäisen rahaliikkeen tilit:

- 1993 Katteet (T)
- 1994 Tyhjennykset (T)
- 1996 Tiliviraston sisäiset katteet (T)
- 1997 Tiliviraston sisäiset tyhjennykset (T)

Maksupisteiden käytössä ovat seuraavat kirjanpidon maksuliiketulotilit ja maksuliikemenotilit:

- 1912 Maksupisteen maksuliiketulotilit (T)
- 1922 Maksupisteen maksuliikemenotilit (T)

Maksupisteiden käytössä ovat seuraavat sisäisen rahaliikkeen tilit:

- 1996 Tiliviraston sisäiset katteet (T)
- 1997 Tiliviraston sisäiset tyhjennykset (T)

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

- 1998 Rahaliikkeen selvittelytili (T)

4.1.3 Kirjanpidon tilien alajaottelu pankkiryhmittäin

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

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

Liikekirjanpidon tilit voidaan alajaotella myös pankkiryhmäkohtaisesti esimerkiksi seuraavasti (Valtiokonttorin suositus ja jäljempänä olevissa esimerkeissä käytetty numerointi). Tilinumeron viides merkki on:

- o kun kyseessä on Nordea Pankki Suomi Oyj;
- 1 kun kyseessä on OKO Osuuspankkien Keskuspankki Oyj, ja
- 2 kun kyseessä on Sampo Pankki Oyj.

Numerointi noudattaa aakkosjärjestystä ja mahdollistaa uusien pankkiryhmiin liittämisen tilijärjestelmään. Keskuskirjanpidossa tiedot ovat edelleen nelimerkkisenä, eivätkä maksuliikkeeseen tehtävät muutokset aiheuta muutoksia tilitietojen toimittamisessa keskuskirjanpitoon.

4.1.4 Tiliotteiden kirjaus selvittelytilin avulla

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

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

Jotta pankkitilien tapahtumat saadaan kirjatuksi viiveettä, suositellaan vastatilinä käytettäväksi selvittelytiliä. Selvittelytilille kirjataan tiliotteelta saatujen suoritusten yhteissumma tai suoritettujen maksujen yhteissumma. Tällöin maksuliiketeille muodostuu vähemmän kirjanpitotapahtumia ja niiden täsmäys helpottuu. Selvittelytilin kautta saadaan suoritukset kirjattua Valtiokonttorin suosituksen mukaisesti alajaotelluille tileille sellaisillakin järjestelmillä, jotka eivät tue useamman liikekirjanpidon tilin muodostamista reskontran maksutietuille.

Maksuliiketulotilien selvittelytili on 2620 Epäselvät erät (T). Maksuliikemenotilien selvittelytili on 1749 Muut lyhytaikaiset saamiset (T). Selvittelytilillä voidaan käyttää alajaotteluja tarpeen mukaan. Se tulee selvittää mahdollisimman nopeasti. Selvittelytilillä ei saa olla maksuliiketilien selvittelystä johtuvaa saldoa tilinpäätöksessä.

4.1.5 Tyhjennysten ja katteiden kirjaukset

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

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

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

4.1.6 Rahaliikkeen selvittelytilin käyttö

Maksuliikenteen hoitamisessa on käytössä useita eri ohjelmistoja, joissa kirjaukset tehdään kullekin ohjelmistolle määritellyllä tavalla. Konekielisiä tiliotteita kirjattaessa ei aina ole mahdollista kirjata muiden maksuliiketilien tyhjennyksiä ja katteita suoraan yleisille maksuliiketilille. Tällöin aputilinä käytetään tiliä 1998 Rahaliikenteen selvittelytili (T). Konekielisiä tiliotteita kirjattaessa selvittelytilille ei päivän tapahtumien kirjauksen tuloksena jää saldoa.

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

Samoin käteiskassaa täydennettäessä kirjataan kassan täydennys selvittelytilin kautta, jos tapahtumaa ei voida kirjata yhtäaikaaisesti kassatilille ja maksuliikemenotilille.

Lisäksi rahaliikkeen selvittelytiliä voidaan käyttää teknisenä aputilinä reskontran kautta maksettavien tai saatavien suoritusten kirjauksissa.

Esimerkkejä rahaliikkeen selvittelytilin käytöstä käteisrahan siirron kirjauksessa

Tilivirasto on lähettänyt pankkiin käteisvaroja 10 000 euroa. Tässä esimerkkitapauksessa pano näkyy tiliotteella vasta neljän päivän kuluttua, joten varojen nosto kassasta kirjataan selvittelytilille. Tilivirasto kirjaa kassasta nostetun rahan per 1998 Rahaliikkeen selvittelytili (T) an 1900 Kassatili (T)

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1998 Rahaliikkeen selvittelytili (T)		10 000	
1900 Kassatili (T)			10 000

Kun pankki on rekisteröinyt talletuksen pankkitilille, kirjataan tiliotteelta per 1910x Tiliviraston yleiset tulotilit (T) an 1998 Rahaliikkeen selvittelytili (T)

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1910x Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		10 000	
1998 Rahaliikkeen selvittelytili (T)			10 000

Tilivirasto on nostanut pankista käteisvaroja 10 000 euroa. Tässä esimerkkitapauksessa otto näkyy tiliotteella vasta neljän päivän kuluttua, joten varojen nosto pankista kirjataan selvittelytilille. Tilivirasto kirjaa kassatäydennyksen per 1900 Kassatili (T) an 1998 Rahaliikkeen selvittelytili (T).

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1900 Kassatili (T)		10 000	
1998 Rahaliikkeen selvittelytili (T)			10 000

Kun pankki on rekisteröinyt noston pankkitilille, kirjataan tiliotteelta per 1998 Rahaliikkeen selvittelytili (T) an 1920x Tiliviraston yleiset menotilit (T)

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1998 Rahaliikkeen selvittelytili (T)		10 000	
1920x Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			10 000

Esimerkki tiliviraston ja Valtiokonttorin välisistä menoon liittyvistä maksuliikekirjauksista

Tilivirasto on kirjannut maksamiaan menoja 122 euroa. Tilivirastolla on vain yksi maksuliikemenotili. (Huom. Pankkiryhmäkohtainen alajaottelu ei tässä tapauksessa ole välttämätön.)

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4001 Toimistotarvikkeet	28.05.21	100	
9308 Arvonlisäverokulut 22 %	xx.xx.xx	22	
1920x Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			122

Huom. x tilinumerossa tarkoittaa talousarvioasetuksen 42 b §:n tilijärjestelmän riittävän erittelyn vaatimuksen täyttämistä alajaottelemalla kirjanpidon tilit siten, että kutakin pankkitiliä vastaa liikekirjanpidon tili. Sama alajaotteluvaatimus koskee myös sisäisen rahaliikkeen tilejä. Kunkin pankkiryhmän katteita ja tyhjennyksiä vastaa liikekirjanpidon tili. Valtiokonttorin suositteluissa pankkiryhmäkohtaisessa alajaottelun numeroinnissa viides merkki on; o = Nordea Pankki Suomi Oyj, 1= OKO Osuuspankkien Keskuspankki Oyj ja 2= Sampo Pankki Oyj

Tilivirasto saa päivittäin katteen tiliviraston yleisiltä maksuliikemenotileiltä maksetuille menoille valtion yleisiltä maksuliikemenotileiltä.

Tilivirasto kirjaa tiliviraston yleisille maksuliikemenotileille siirretyn katteen per 1920x Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T) an 1993x Katteet (T). Kirjauksessa käytetään tositteena tiliotetta.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1920x Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)		122	
1993x Katteet (T)			122

Valtiokonttori kirjaa valtion yleisiltä maksuliikemenotileiltä siirretyn katteen per 1993x Katteet (T) an 1941x Valtion yleiset maksuliikemenotilit (T). Katteiden tili menee näin valtiotasolla tasan.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1993x Katteet (T)		122	
1941x Valtion yleiset maksuliikemenotilit (T)			122

Esimerkki sisäisistä maksuliikekirjauksista tilivirastossa, jossa on päämaksupisteen lisäksi yksi tai useampi maksupiste

Tiliviraston maksupiste on kirjannut maksamiaan menoja 122 euroa. (Huom. Pankkiryhmäkohtainen alajaottelu ei tässä tapauksessa ole välttämätön.)

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4001 Toimistotarvikkeet	28.05.21	100	
9308 Arvonlisäverokulut 22 %	xx.xx.xx	22	
1922x Maksupisteen maksuliikemenotilit (T)			122

Maksupiste saa päivittäin katteen maksupisteen maksuliikemenotileiltä maksetuille menoille tiliviraston yleisiltä maksuliikemenotileiltä. Maksupiste kirjaa siirretyn katteen per 1922x Maksupisteen maksuliikemenotilit (T) an 1996x Tiliviraston sisäiset katteet (T). Kirjauksessa käytetään tositteena tiliotetta.

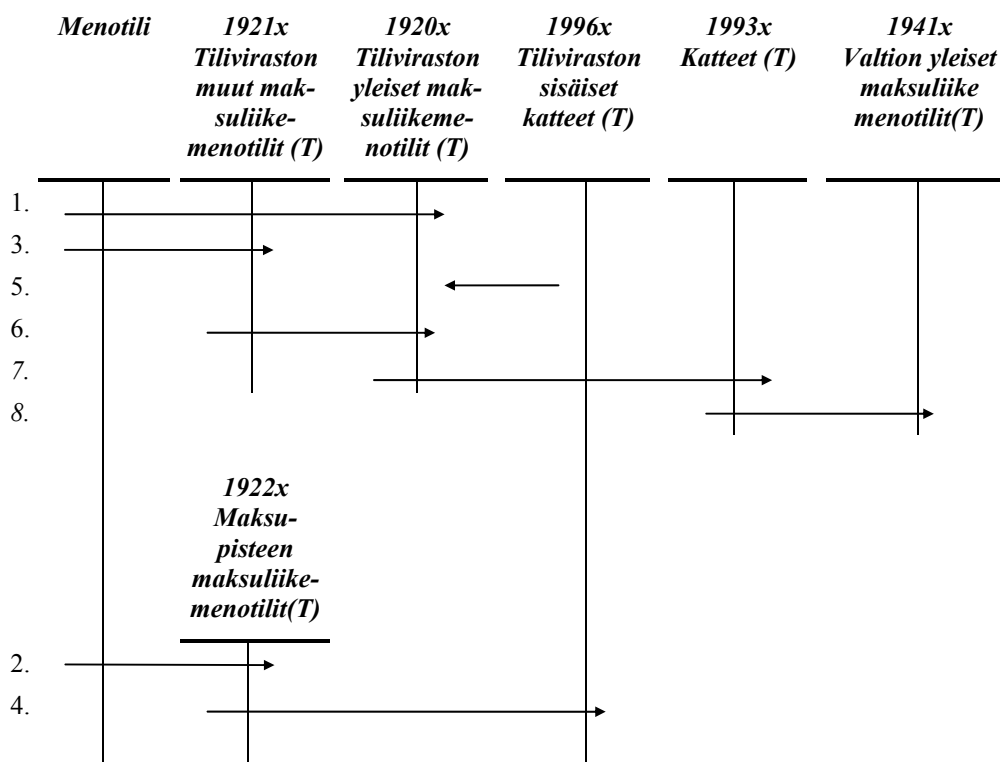
LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1922x Maksupisteen maksuliikemenotilit (T)		122	
1996x Tiliviraston sisäiset katteet (T)			122

Tiliviraston päämaksupiste kirjaa tiliviraston yleisiltä maksuliikemenotileiltä maksupisteen maksuliikemenotileille siirretyn katteen. Myös tilivirasto käyttää vastatilinä 1996x Tiliviraston sisäiset katteet (T) -tiliä, joka näin menee tilivirastotasolla tasan. Kirjauksessa käytetään tositteena tiliotetta.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1996x Tiliviraston sisäiset katteet (T)		122	
1920x Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			122

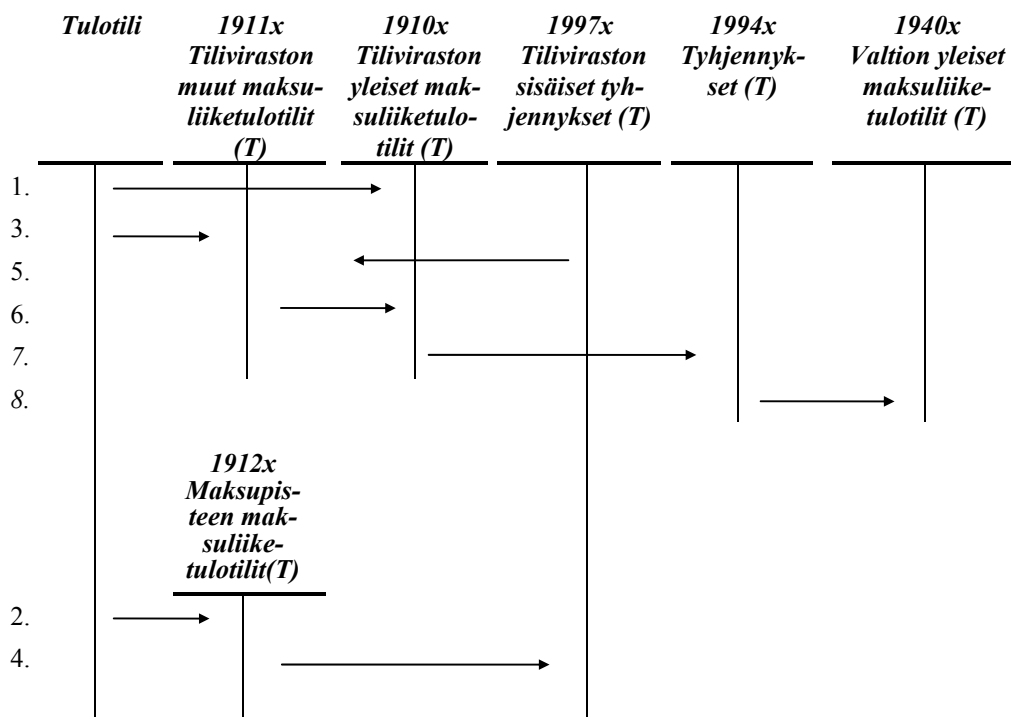
Yhteenveto menoon liittyvistä kirjauksista. (Huom. Pankkiryhmäkohtainen alajaottelu ei tässä tapauksessa ole välttämätön.)

1. Tilivirasto kirjaa tiliviraston yleisiltä maksuliikemenotileiltä maksamansa menot per menotili an 1920x Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T). Tilivirastolla on vain yksi maksuliikemenotili.
2. Maksupiste kirjaa maksupisteen maksuliikemenotileiltä maksamansa menot per menotili an 1922x Maksupisteen maksuliikemenotilit (T).
3. Tiliviraston päämaksupiste kirjaa tiliviraston muilta maksuliikemenotileiltä maksamansa menot per menotili an 1921x Tiliviraston muut maksuliikemenotilit (T).
4. Maksupiste kirjaa tiliviraston yleisiltä maksuliikemenotileiltä saamansa katteen maksupisteen maksuliikemenotileille per 1922x Maksupisteen maksuliikemenotilit (T) an 1996x Tiliviraston sisäiset katteet (T).
5. Tiliviraston päämaksupiste kirjaa maksupisteen maksuliikemenotilien katteet tiliviraston yleisille maksuliikemenotileille per 1996x Tiliviraston sisäiset katteet (T) an 1920x Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T).
6. Tiliviraston päämaksupiste kirjaa tiliviraston yleisiltä maksuliikemenotileiltä tiliviraston muille maksuliikemenotileille siirretyt katteet per 1921x Tiliviraston muut maksuliikemenotilit (T) an 1920x Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T).
7. Tiliviraston päämaksupiste kirjaa valtion yleisiltä maksuliikemenotileiltä tiliviraston yleisille maksuliikemenotileille saamansa katteet per 1920x Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T) an 1993x Katteet (T).
8. Valtiokonttori kirjaa valtion yleisiltä maksuliikemenotileiltä tiliviraston yleisille maksuliikemenotileille siirretyt katteet per 1993x Katteet (T) an 1941x Valtion yleiset maksuliikemenotilit (T).



Yhteenveto tuloon liittyvistä maksuliikekirjauksista

1. Tilivirasto kirjaa tiliviraston yleisille maksuliiketulotileille perimänsä tulot per 1910x Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T) an tulotili. Tilivirastolla on vain yksi maksuliiketulotili. (Huom. Pankkiryhmäkohtainen alajaottelu ei tässä tapauksessa ole välttämätön.)
2. Maksupiste kirjaa perimänsä tulot maksupisteen maksuliiketulotileille per 1912x Maksupisteen maksuliiketulotilit (T) an tulotili.
3. Tiliviraston päämaksupiste kirjaa tiliviraston muille maksuliiketulotileille perimänsä tulot per 1911x Tiliviraston muut maksuliiketulotilit (T) an tulotili.
4. Maksupiste kirjaa tiliviraston yleisille maksuliiketulotileille maksupisteen maksuliiketulotiliensä tyhjennykset per 1997x Tiliviraston sisäiset tyhjennykset (T) an 1912x Maksupisteen maksuliiketulotilit (T).
5. Tiliviraston päämaksupiste kirjaa tiliviraston maksupisteen maksuliiketulotilien tyhjennykset tiliviraston yleisille maksuliiketulotileille per 1910x Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T) an 1997x Tiliviraston sisäiset tyhjennykset (T).
6. Tilivirasto kirjaa tiliviraston muilta maksuliiketulotileiltä tiliviraston yleisille maksuliiketulotileille tehdyt tyhjennykset per 1910x Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T) an 1911x Tiliviraston muut maksuliiketulotilit (T).
7. Tilivirasto kirjaa tiliviraston yleisiltä maksuliiketulotileiltä valtion yleisille maksuliiketulotileille tehdyt tyhjennykset per 1994x Tyhjennykset (T) an 1910x Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T).
8. Valtiokonttori kirjaa tiliviraston yleisiltä maksuliiketulotileiltä valtion yleisille maksuliiketulotileille tehdyt tyhjennykset per 1940x Valtion yleiset maksuliiketulotilit (T) an 1994x Tyhjennykset (T).



4.2 Ostomenot

Ostomenot ovat vastikkeellisia menoja. Ne syntyvät tuotannontekijän hankkimisesta.

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

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

Esimerkki ostomenon kirjaamisesta

Ostetaan käteisellä toimistotarvikkeita 2 000 eurolla (+ Alv 22 %).

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4001 Toimistotarvikkeet	28.05.21	2 000	
9308 Arvonlisäverokulut 22 %	xx.xx.xx	440	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			2 440

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

Esimerkki ostovelan kirjaamisesta

1. Ostetaan toimistotarvikkeita velaksi 2 000 eurolla (+ Alv 22 %)
2. Maksetaan ostovelka.

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	4001 Toimistotarvikkeet	28.05.21	2 000	
1.	9308 Arvonlisäverokulut 22 %	xx.xx.xx	440	
1.	2570 Ostovelat			2 440
2.	2570 Ostovelat		2 440	
2.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			2 440

4.3 Myyntitulot

Myyntitulot ovat vastikkeellisia tuloja. Ne syntyvät suoritteiden myymisestä.

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

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

Esimerkki tulon kirjaamisesta

Myydään palvelu käteisellä Oy Yritys Ab:lle 4 000 eurolla (+ Alv 22 %).

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		4 880	
3012 Tuotot elinkeinoelämältä	12.28.xx		4 000
9208 Arvonlisäverotuotot 22 %	11.04.01		880

Myyntitulo voidaan kirjata kirjanpitoon yllä olevan esimerkin mukaisesti maksuperusteella eli silloin, kun se rahana saadaan. Yleensä asiakkaalle kuitenkin annetaan maksuaikaa, jolloin myyntitulo kirjataan kirjanpitoon suoriteperusteella eli silloin, kun suorite luovutetaan maksun tapahtuessa myöhemmin. Tällöin käytetään tiliä 1700 Myyntisaamiset (T). Myyntisaamiset sisältävät myös myyntiin sisältyvän arvonlisäveron.

Esimerkki myyntisaamisen kirjaamisesta

1. Myydään palvelu Oy Yritys Ab:lle velaksi 4 000 eurolla (+ Alv 22 %).

2. Saadaan suoritus.

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	1700 Myyntisaamiset (T)		4 880	
1.	3012 Tuotot elinkeinoelämältä	12.28.xx		4 000
1.	9208 Arvonlisäverotuotot 22 %	11.04.01		880
2.	1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotit (T)		4 880	
2.	1700 Myyntisaamiset (T)			4 880

4.3.1 Sponsorointi

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

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

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

Sponsorilta saatavan panoksen käsittely kirjanpidossa on yhteydessä sponsorille annettavan vastikkeen luonteeseen. Siltä osin kuin sponsorille luovutetaan vastikkeeksi tavaroita tai palveluja, jotka ovat viraston muun maksullisen toiminnan suoritteita, käsitellään saatu sponsoripanos kirjanpidossa kuten maksullinen toiminta yleensäkin. Sponsorille tarjottavat näkyvyys tms. -palvelut kirjataan liikekirjanpidossa omalle tililleen 3052 Tuotot elinkeinoelämälle tarjottavasta media- ja imagohyödystä. Sponsorin kanssa tehtävä sopimus on hyvä laatia siten, että tuotot voidaan erotella toisaalta sponsorille tarjottavaan media- ja imagohyötyyn ja toisaalta muuhun maksulliseen toimintaan. Jos erottelua ei haluta sisällyttää sponsorin kanssa tehtyyn sopimukseen, sen tulee kuitenkin käydä ilmi sopimuksen teon yhteydessä laaditusta, viraston omaan käyttöön tarkoitetusta erittelylaskelmasta.

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

Talousarviokirjanpidossa sponsoripanos kirjataan sen mukaisesti kuin se on budjetoitu.

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

Esimerkki sponsoripanoksen ja sponsorisopimukseen liittyvän muun maksullisen toiminnan käsittelystä kirjanpidossa.

Virasto on solminut sponsorisopimuksen Yrityksen kanssa. Sopimuksen mukaan Yritys sponsoroi Viraston järjestämää kampanjaa. Yritys saa kampanjan ajan vastikkeeksi näkyvyyttä Viraston toimitiloihin sijoitetun ”yrityskyltin” muodossa. Yrityksen ja viraston neuvotteluissa tämän näkyvyyden arvoksi on sovittu 10 000 euroa (+ alv 22 %)

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

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	3052 Tuotot elinkeinoelämälle tarjottavasta media- ja imagohyödyistä	xx.xx.21		10 000
1.	9208 Arvonlisäverotuotot 22 %	11.04.01		2 200
1.	1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		12 200	

Samassa yhteydessä sovitaan, että sponsoroiva Yritys voi käyttää sovittuina ajankohtina Viraston neuvottelutiloja kokouksensa järjestämiseksi. Tilojen käytöstä yritykseltä peritään arvonlisäveroineen 1 830 euroa. Tiliviraston maksullinen toiminta ja sponsorille tarjottavasta näkyvyydestä saatava tulo on nettobudjetoitu toimintamenomomentille.

2. Sponsorina toimiva Yritys käyttää Viraston toimitiloja sopimuksen mukaisesti.

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
2.	3102 Vuokrat muista rakennuksista	xx.xx.21		1 500
2.	9208 Arvonlisäverotuotot 22 %	11.04.01		330
2.	1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		1 830	

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

Esimerkki palveluna saadun sponsoripanoksen käsittelystä kirjanpidossa

Yliopisto järjestää kansainvälisen konferenssin, johon Lentoyhtiö osallistuu sponsorina.

1. Sponsorisopimuksen mukaan Lentoyhtiö saa konferenssin aikana kokoustilojen yhteydessä näkyvyyttä, jonka arvoksi on sovittu 20 000 euroa (+alv 22 %). Näkyvyyttä vastaan Lentoyhtiö luovuttaa yliopistolle 20 000 euron (+ alv 8 %) edestä kotimaan lentomatkoja käytettäväksi sovittun ajan kuluessa. Sponsoripanokseen ja lentolippuihin liittyvän arvonlisäveron erotuksen Lentoyhtiö maksaa yliopistolle rahana. Sponsorille tarjottavan näkyvyyspalvelun tulot on nettobudjetoitu toimintamenomomentille.

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	3052 Tuotot elinkeinoelämälle tarjottavasta media- ja imagohyödyistä	xx.xx.21		20 000
1.	9208 Arvonlisäverotuotot 22 %	11.04.01		4 400
1.	1xxx ...lyhyt aikaiset saamiset (T)		21 600	
1.	1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		2 800	

2. Yliopisto käyttää lentoliput

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
2.	1xxx ...lyhyt aikaiset saamiset (T)			21 600
2.	4502 Matkustuspalvelut	xx.xx.21	20 000	
2.	9303 Arvonlisäveromenot 8 %	xx.xx.xx	1 600	

Esimerkki alennuksena myönnetyn sponsoripanoksen käsittelystä kirjanpidossa

Virasto on tehnyt Mediatyhtiön kanssa sponsorisopimuksen, jonka mukaan sponsori saa käyttää mainonnassaan Viraston imagoa/nimeä. Vastikkeeksi Virasto saa Yritykseltä mainostilaa puoleen hintaan. Sponsorisopimuksen (ja siten myös alennuksen) arvoksi on sovittu 10 000 euroa (+ alv 22 %).

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

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	3052 Tuotot elinkeinoelämälle tarjottavasta media- ja imagohyödyistä	xx.xx.21		10 000
1.	9208 Arvonlisäverotuotot 22 %	11.04.01		2 200
1.	1xxx ...lyhyt aikaiset saamiset (T)		12 200	

2. Virasto käyttää mainontaansa Mediatyhtiön mainosvälinettä. Mainostila maksaa 20 000 euroa (+ alv 22 %). Verottomasta hinnasta sponsorisopimuksella kuitataan 10 000 euroa. Näin ollen Virastolle jää rahana maksettavaksi 10 000 euroa (+ alv 22 %).

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
2.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			12 200
2.	1xxx ...lyhyt aikaiset saamiset (T)			12 200
	4321 Ilmoitus-, mainos- ja markkinointipalvelut	xx.xx.21	20 000	
2.	9308 Arvonlisäveromenot 22 %	xx.xx.xx	4 400	

Vaihtokaupan kirjauksista on lisää Valtiokonttorin julkaisussa Valtion kirjanpidosta esitettyjä kysymyksiä ja niiden vastaukset 8/2000.

4.4 Palkanmaksu

4.4.1 Palkkalaskenta ja palkkakirjanpito

Tässä kohdassa käsitellään palkanmaksua pääasiassa kirjanpidon kannalta. Valtio ei kuulu kirjanpitolain mukaan kirjanpitovelvollisiin, joille ennakkoperintälain (1118/1996) 36 §:n 1 momentissa säädetään palkkakirjanpitovelvollisuus. Sen sijaan valtio on velvollinen tekemään muistiinpanot palkanmaksusta. Ennakkoperintäasetuksen (1124/1996) 26 §:ssä säädetään, että valtion ja sen laitoksen muistiinpanovelvollisuuden osalta sovelletaan, mitä valtion talousarvioissa ja asetuksessa sekä valtion liikelaitoksista annetussa laissa säädetään tai niiden nojalla määrätään. Varainhoitovuoden 2004 loppuun saakka säädetään, että virastoissa ja laitoksissa maksettavista palkoista on laadittava palkkaluettelo. Talousarvioasetuksen 15.4.2004 muutettua 37 §:ää pykälää palkkakirjanpidosta noudatetaan 1.1.2005 alkaen.

37 §

Virastossa ja laitoksessa maksettavista palkoista, palkkioista ja eläkkeistä pidettävään palkkakirjanpitoon sovelletaan, mitä ennakkoperintälaissa (1118/1996) ja ennakkoperintäasetuksessa (1124/1996) säädetään kirjanpitovelvollisen suorituksen maksajan palkkakirjanpidosta.

Valtiokonttori antaa tarvittaessa tarkempia määräyksiä palkkakirjanpidosta ja palkkalaskennasta. (15.4.2004/254)

Valtiokonttori on antanut määräyksen palkanlaskentajärjestelmien yhtenäisyydestä ja palkoista tarvittavista tiedoista. Määräys koneellisin menetelmin pidettävän kirjanpidon menetelmäkuvauksesta koskee myös palkanlaskentajärjestelmiä. Palkkoihin liittyvästä maksuliikkeestä sekä menojen tarkastamisesta ja hyväksymisestä on annettu erillinen ohje.

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

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

Palkkakirjanpito tehdään 1.1.2005 alkaen enakkoperintäasetuksen säädösten mukaisesti. Maksajan kirjanpitoon tositteeksi laaditaan raportit, joihin on koottu palkansaajakohtaiset laskelmat ja työnantajan maksettavaksi määrätty lakisääteiset maksut tiliöinneillä varustettuna sekä nettopalkat pankeittain yhdisteltynä. Palkkalaskennasta tulostettava raportti on talousarvio-asetuksen 38 §:n 2 momentissa tarkoitettu asiakirja, johon meno perustuu. Tällainen menon perusteena oleva asiakirja tulee tarkastaa ja hyväksyä kuten talousarvio-asetuksen 38 §:n 2-3 momentissa säädetään.

Kirjanpitovelvollisen palkkakirjanpito enakkoperintälain ja –asetuksen mukaan

Enakkoperintäasetuksen 5 luvussa on palkkakirjanpitoa koskevat säädökset. Siinä säädetään keskeiset käsitteet, 24 §:ssä palkkakortti ja 25 §:ssä palkkalista ja palkkasuoritusten yhdistelmä sekä niiden tietosisältö. Palkkakortti on tehtävä erikseen jokaisesta palkan- ja muun ennakonpidätyksen alaisen suorituksen saajasta kalenterivuositain. Palkanmaksuittain on laadittava palkkalista, jos palkansaajia on enemmän kuin 3. Palkkalistoista ja muista kalenterikuukauden aikana tapahtuneista palkkasuorituksista on laadittava yhdistelmä, josta käy ilmi palkkalistoittain ja palkkasuorituksittain eriteltyinä enakkoperintälain 32 §:ssä tarkoitettuun valvontailmoitukseen merkityt tiedot. Valvontailmoituksen tietojen tulee täsmätä myös liikekirjanpidon tietoihin. Asetuksen 27 §:ssä säädetään ennakonpidätysten tilistä ja kirjausketjusta. Ennakonpidätykset tulee kirjata kirjanpitoon ennakonpidätysten tiliä käytäten. Palkka ja muut kirjaukset on merkittävä palkkakirjanpitoon siten, että niiden yhteys palkkalistasta palkkakorttiin sekä verovirastolle maksettavaan määrään ja annettaviin ilmoituksiin on vaikeuksitta todettavissa.

Palkkamenot todentavat asiakirjat kirjanpitoon

Vuoden 2005 alusta lähtien palkkalaskennan tulee täyttää enakkoperintäasetuksen palkkakirjanpidon vaatimukset ja tuottaa kirjanpitoa varten talousarvioasetuksen 38 §:n 2 momentissa tarkoitettu asiakirja, johon meno perustuu. Näiden tietojen yhdistäminen yhdelle raportille on mahdollista. Valtion palkkakirjanpidossa vuoden 2004 loppuun asti käytössä olleen palkkaluettelon palkansaajakohtainen laskelma on tietosisällöltään lähes sama kuin enakkoperintäasetuksen palkkalista. Palkkalistaa tiliöinneillä täydennettynä voidaan käyttää palkansaajille maksun osalta palkkamenon todentavana asiakirjana.

Työnantajamaksut

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

Kirjanpitosuhteiden yhdistelmäraportti

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

Tositte nettomaksuista

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

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

4.4.2 Palkkatiliöinnit

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

Palkat ja palkkiot

Tililajiin 410 Palkat ja palkkiot kirjataan ennakonpidätyksen alaiset palkat ja palkkiot (Ennakkoperintälaki 13 §) riippumatta siitä, onko ne maksettu valtioon palvelussuhteessa oleville vai muille henkilöille. Palkkatilit on tilikartassa jaettu virka- ja työ-suhdepalkkoihin, sairaus- ja tapaturmavakuutus- ja muiden vastaavien lakien mukaisiin palautuksiin, muihin palkkoihin ja palkkioihin sekä lomapalkkavelan muutokseen. Tilille 4103 Muut palkat ja palkkiot kirjataan myös asevelvollisuutta tai siviilipalvelua suorittavien päivärahat ja reserviläisten palkat. Tiliä on hyvä alajaotella niin, että ennakonpidätyksen alaiset erät ovat eri alatilillä kuin päivärahat.

Tilille 4102 kirjataan sairaus- ja tapaturmavakuutuslain sekä muiden vastaavien lakien mukaiset tilivirastolle suoritettut henkilökunnan palkkamenojen korvaukset, kuten Kelalta saatavat päivärahat, Valtiokonttorin maksamat kuntoutusrahat ja sairasloman ajalta takautuvasti maksetut eläkkeet. Sairausvakuutuslain ja pakollisen tapaturma- ja liikennevahinkoturvan perusteella maksetuista korvauksista saa sosiaaliturvamaksun palautuksen (Asetus työnantajan sosiaaliturvamaksusta (940/1978) 7§). Tiliä on hyvä alajaotella ja kirjata eri alatileille palautukseen oikeuttava määrä ja muut korvaukset.

Lomapalkkavelan kirjaus tehdään aina liikekirjanpitoon viimeistään tilinpäätöksessä. Jos lomapalkka ja lomaraha on budjetoitu viraston talousarviossa suoriteperusteella, kohdennetaan lomapalkkavelan muutos myös talousarviokirjanpitoon sille varainhoitovuodelle, jonka aikana lomapalkka ja lomaraha on ansaittu. Lomapalkkavelan muutos kirjataan tileille 4108 Lomapalkkavelan muutos ja 4118 Lomapalkkojen henkilöstösivukuluvien muutos vastatilinä maksuperusteella kohdennetulla velalla 2611 Lomapalkkavelka ja suoriteperusteella kohdennetulla velalla 2614 Lomapalkkavelka (T).

Lomapalkkavelan laskennasta ja kirjauksista on ohje toisaalla tässä käsikirjassa.

Ennakkoperintälain 25 §:n mukaiset tulonhankinnan työkorvaukset kirjataan tiliryhmään 43 Palvelujen ostot ja käyttökorvaukset tililajiin 452 Käyttöoikeusmaksut. Palvelujen ostojen tilejä on hyvä alajaotella niin, että palvelujen ostot, joista on suoritettu ennakonpidätys, kirjataan omille alatileilleen, jotta vertailu verottajalle annettaviin valvontailmoituksiin helppottuu.

Henkilöstösivukulut

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

Sairausvakuutuslain ja pakollisen tapaturma- ja liikennevahinkoturvan perusteella maksetuista korvauksista saa työnantajan sosiaaliturvamaksuasetuksessa säädetyn sosiaaliturvamaksun palautuksen, joka kirjataan tilille 4113 Sairausvakuutus- yms. lakien mukaiset sosiaaliturvamaksujen palautukset ja vastavienti tilille 2581 Sosiaali-turvamaksut (T). Palautuksen määrä lasketaan itse ja se vähennetään yleensä seuraavan kuukauden aikana erääntyvästä sosiaaliturvamaksusta.

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

Tilivirastojen väliset tilitykset

Tiliryhmän 258 Tilivirastojen väliset tilitykset tileille kirjataan talousarviotalouden sisällä tilitettävät erät. Näitä ovat ennakonpidätys ja lähdevero sekä sosiaaliturva- ja tapaturmavakuus- ja taloudellisen tuen maksu. Tilinpäätöksessä näillä tileillä tulee olla joulukuussa maksetuista palkoista pidätetyt määrät saldona. Tiliä 2580 Ennakonpidätykset (T) on hyvä alajaotella, jos sille kirjataan sekä ennakonpidätyksiä että perittyä lähdeveroa.

Edelleen tilitettävät erät

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

Palkkojen aputili

Tilille 2598 Palkkojen aputili (T) kirjataan palkanlaskentajärjestelmällä laskettu maksettava nettomäärä ja pankkitilin tiliotteelta maksettu määrä. Tälle tilille kirjataan myös palkanlaskentajärjestelmän ulkopuolella kirjattavat selvityserät ja ns. käsin maksetut ja takaisin perityt palkat, jotka odottavat palkkajärjestelmän kautta tulevaa lopullista kirjausta. Tilinpäätöksessä tilin saldo koostuu päättäneeseen vuoteen kohdistuneista seuraavan vuoden puolella maksettujen palkkojen kokonaismääristä ja näistä aiheutuvista työnantajamaksuista (siirtoveloista).

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

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

Palkanmaksukirjauksen tekninen toteutus vaihtelee palkanmaksujärjestelmittäin. Palkkajärjestelmän mukaisten palkanmaksupäivien ulkopuolella maksettujen tai takaisin perittyjen palkkojen ja virheiden korjausten kirjauksia varten palkkojen aputilillä käytetään alajaottelua palkkajärjestelmäkohtaisesti. Alajaottelua käytettäessä on huolehdittava,

että palkanerät kirjataan käsin maksun tai pankista perinnän tapahtumahetkellä samoille alatileille kuin palkkajärjestelmässä lasketusta palkasta muodostettavat erät kirjautuvat. Alajaottelun tarkoitus on helpottaa palkanlaskennan ja pääkirjanpidon keskinäistä täsmäämistä.

Suositus tilin 2598 Palkkojen aputili (T) alajaottelusta perustuu jo vuosia yleisimmissä tilivirastojen käyttämissä järjestelmissä sovittuun alanumerointiin:

25981 Palkkojen yleinen selvittelytili (T)

- maksettavan määrän ja maksujen kirjaus

25982 Bruttomaksujen ja -palautusten ja lomaennakoiden selvittelytili (T)

- bruttomaksua ja -palautusta käytetään silloin, kun palkkaperusteiden korjaukset eivät ehdi maksun kanssa saman kalenterikuukauden aikana järjestelmällä tehtävään palkka-ajoon

25983 Verottomien maksujen selvittelytili (T)

25984 Palkanpidätysten selvittelytili (T)

- (muut kuin ennakonpidätykset, eläke-, työttömyysvakuutus- ja jäsenmaksut)

25985 Työnantajamaksujen selvittelytili (T)

25986 Nettomaksujen selvittelytili (T)

- nettomaksua käytetään silloin, kun palkkaperusteiden korjaukset ehtivät maksun kanssa saman kalenterikuukauden aikana järjestelmällä tehtävään palkka-ajoon

25987 Nettopalautusten selvittelytili (T)

- aiheettoman tai virheellisen suorituksen palautus pankista

Aiheettomasti maksetun palkan tai palkkajärjestelmällä perittävän muun suorituksen takaisinperittävä nettomäärä kirjataan tilille 1749 Muut lyhytaikaiset saamiset (T).

4.4.3 Palkanmaksun täsmäyksistä

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

Verottajalle tehdään palkanmaksusta ennakonpidätysasetuksen 32 §:n mukainen valvontailmoitus kuukausittain ja vuosittain. Kuukausittain annetaan ilmoitus edellisen kuukauden aikana maksetuista palkoista, muista suorituksista sekä niistä toimitetuista ennakonpidätyksistä ja perityistä lähdeveroista, sosiaaliturvamaksusta ja siitä tehdyistä vähennyksistä. Ilmoitukseen on otettava kaikki kuukauden aikana maksetut palkat. Palkka ja muut kirjaukset on merkittävä palkkakirjanpitoon siten, että kirjausten yhteys palkkalistasta palkkakorttiin sekä verovirastolle maksettavaan määrään ja annettaviin ilmoituksiin on vaikeuksitta todettavissa.

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

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

Esimerkki palkkalaskelmasta

Bruttorahapalkka	3 000	
Luontoisedun verotusarvo	+ 50	vaikuttaa vain ennakonpidätyksen määrään
Työkaluvähennys	- 70	EPL 15§, vaikuttaa vain ennakonpidätyksen määrään
Ennakonpidätyksen alainen määrä	2 980	
Ennakonpidätys	- 800	27 %
Nettorahapalkka	2 200	(3000 - 800)
Työntekijän eläkevakuutusmaksu	- 138	
Työntekijän työttömyysvakuutusmaksu	- 6	
Ay-jäsenmaksu	- 10	
Ulosotto	- 30	
Maksettava määrä	2 016	

Työnantajamaksut palkasta ovat seuraavat:

Työnantajan sosiaaliturvamaksu	204
Työnantajan eläkemaksu	564
Tapaturmamaksu	6

Esimerkki palkkausmenojen kirjausketjusta

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

Palkkajärjestelmästä siirretään kirjanpitoon

1. Bruttorahapalkan 3 000 euroa ja ennakonpidätyksen 800 euroa kirjaus
2. Sosiaaliturvamaksun ja tilitettävän määrän 204 euroa kirjaus
3. Työnantajan eläkemaksun ja tilitettävän määrän 564 euroa kirjaus
4. Tapaturmamaksun- ja tilitettävän määrän 6 euroa kirjaus
5. Työntekijältä perityn eläkevakuutusmaksun ja tilitettävän määrän 138 euroa kirjaus
6. Työntekijältä perityn työttömyysvakuutusmaksun ja tilitettävän määrän 6 euroa kirjaus
7. Ay-jäsenmaksun 10 euroa kirjaus
8. Ulosoton 30 euroa kirjaus
9. Rahana maksettavan nettopalkan 2 016 euroa kirjaus

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	4100 Virkasuhdepalkat	xx.xx.xx	3 000	
1.	2580 Ennakonpidätykset (T)			800
2.	4110 Työnantajan sosiaaliturvamaksut	xx.xx.xx	204	
2.	2581 Sosiaaliturvamaksut (T)			204
3.	4112 Eläkemaksut	xx.xx.xx	564	
3.	2592 Työnantajan eläkemaksu (T)			564
4.	4114 Tapaturmamaksut	xx.xx.xx	6	
4.	2582 Tapaturmamaksut (T)			6
5.	2591 Työntekijän eläke- ja avustuskassamaksut (T)			138
6.	2596 Työttömyysvakuutusmaksut (T)			6
7.	2594 Jäsenmaksut (T)			10
8.	2595 Ulosotot (T)			30
9.	25981 Palkkojen aputili (T)/Palkkojen yleinen selvittelytili (T)			2 016

Palkanmaksupäivänä kirjataan tiliotteelta palkan veloitukset pankkitililtä.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1920 Tiliviraston maksuliikemenotili (T)			2 016
25981 Palkkojen aputili (T)/Palkkojen yleinen selvittelytili (T)		2 016	

Maksetaan eräpäivinä palkanmaksussa tilitystileille kirjatut erät.

1. Ennakonpidätyksen 800 euroa ja sosiaaliturvamaksun 204 euroa tilitys verovirastolle
2. Eläkevakuutusmaksun 702 euroa (työnantaja sekä työntekijä) tilitys eläkerahastolle tai -laitokselle
3. Tapaturmamaksun 6 euroa tilitys Valtiokonttoriin
4. Työntekijän työttömyysvakuutusmaksun 6 euroa tilitys Valtiokonttoriin
5. Ay-jäsenmaksun 10 euroa tilitys liitolle
6. Ulosoton 30 euroa tilitys ulosottomiehelle

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	2580 Ennakonpidätykset (T)		800	
1.	2581 Sosiaaliturvamaksut (T)		204	
1.	1920 Tiliviraston maksuliikemenotili (T)			1 004
2.	2591 Työntekijän eläke- ja avustuskassamaksut (T)		138	
2.	2592 Työnantajan eläkemaksu (T)		564	
2.	1920 Tiliviraston maksuliikemenotili (T)			702
3.	2582 Tapaturmamaksut (T)		6	
3.	1920 Tiliviraston maksuliikemenotili (T)			6
4.	2596 Työttömyysvakuutusmaksut (T)		6	
4.	1920 Tiliviraston maksuliikemenotili (T)		6	
5.	2594 Jäsenmaksut (T)		10	
5.	1920 Tiliviraston maksuliikemenotili (T)			10
6.	2595 Ulosotot (T)		30	
6.	1920 Tiliviraston maksuliikemenotili (T)			30

Esimerkki saadun päivärahan kirjauksesta

Tilivirasto on saanut sosiaaliturvamaksun palautukseen oikeuttavaa päivärahaa 2000 euroa. Palautukset kirjataan toimintamenomomentille.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4102 Sairausvakuutus- yms. lakien mukaiset palautukset	xx.xx.21		2 000
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		2 000	

Esimerkki sosiaaliturvamaksun palautuksen kirjauksesta

Tilivirasto on saanut sosiaaliturvamaksun palautukseen oikeuttavaa päivärahaa 2000 euroa, josta laskettu palautus on 136 euroa. Palautukset kirjataan toimintamenomomentille.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4113 Sairausvakuutus- yms. lakien mukaiset sosiaaliturvamaksujen palautukset	xx.xx.21		136
2581 Sosiaaliturvamaksut (T)		136	

Esimerkki pankista palautettavaksi pyydetyn palkan kirjauksesta eli pankista perinnästä

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

Esimerkki a) korjaus saadaan saman kuukauden aikana seuraavaan palkka-ajoon, jolloin käytetään nettomaksujen selvittelyä

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
25987 Nettopalautusten selvittelytili (T)			2 016
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		2 016	

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

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
25987 Nettopalautusten selvittelytili (T)		2 016	
4100 Virkasuhdepalkat	xx.xx.xx		3 000
2580 Ennakonpidätykset (T)		800	
2591 Työntekijän eläke- ja avustuskassamaksut (T)		138	
2596 Työttömyysvakuutusmaksut (T)		6	
2594 Jäsenmaksut (T)		10	
2595 Ulosotot (T)		30	
2581 Sosiaaliturvamaksut (T)		204	
4110 Työnantajan sosiaaliturvamaksut	xx.xx.xx		204
2592 Työnantajan eläkemaksu (T)		564	
4112 Eläkemaksut	xx.xx.xx		564
2582 Tapaturmamaksut (T)		6	
4114 Tapaturmamaksut	xx.xx.xx		6

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

Seuraavat kirjaukset tehdään suoraan kirjanpitoon.

1. saadaan rahat 2 016 euroa ja kirjataan tiliotteelta
2. kirjataan peruutetun palkan bruttomäärä 3 000 euroa an 25982 Bruttomaksujen selvittelytili (T)
3. kirjataan edelleen tilitettävien erien tilitystileille palkanlaskennasta saatavilla tiedoilla hyvitys-kirjaukset, jotta maksuja ja ilmoituksia varten saadaan oikeat tiedot kirjanpitoon
4. kirjataan työnantajamaksujen tilitysten oikaisu tilitystileille ja niiden vastaviennit tilille 25985 Työnantajamaksujen selvittelytili (T)
5. kirjataan ay-jäsenmaksun 10 euroa ja ulosoton 30 euroa oikaisu

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		2 016	
2.	25982 Bruttomaksujen selvittelytili (T)			3 000
3.	2580 Ennakonpidätykset (T)		800	
3.	2591 Työntekijän eläke- ja avustuskassamaksut (T)		138	
3.	2596 Työttömyysvakuutusmaksut (T)		6	
4.	2581 Sosiaaliturvamaksut (T)		204	
4.	25985 Työnantajamaksujen selvittelytili (T)			204
4.	2592 Työnantajan eläkemaksu (T)		564	
4.	25985 Työnantajamaksujen selvittelytili (T)			564
4.	2582 Tapaturmamaksut (T)		6	
4.	25985 Työnantajamaksujen selvittelytili (T)			6
5.	2595 Ulosotot (T)		30	
5.	2594 Jäsenmaksut (T)		10	

Seuraavan kuukauden palkka-ajossa virheellinen maksu peruutetaan ja palkkajärjestelmä kirjaa

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

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	25982 Bruttomaksujen selvittelytili (T)		3 000	
1.	4100 Virkasuhdepalkat	xx.xx.xx		3 000
2.	4110 Työnantajan sosiaaliturvamaksut	xx.xx.xx		204
2.	4112 Eläkemaksut	xx.xx.xx		564
2.	4114 Tapaturmamaksut	xx.xx.xx		6
2.	25985 Työnantajamaksujen selvittelytili (T)		774	

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

4.5 Kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden hankinta ja luovutus sekä poistojen kirjaaminen

4.5.1 Kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden hankintamenon sekä muiden pitkävaikutteisten menojen kirjaaminen

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

Kansallisomaisuutta on kulttuuri- ja luonnonperintöä oleva valtion omaisuus, jonka omistuksen ensisijaisena tarkoituksena on omaisuuden säilyttäminen ja säilymisen turvaaminen. Valtiovarainministeriö antaa tarvittaessa tarkempia määräyksiä kansallisomaisuudesta. (600/1997)

Käyttöomaisuutta ovat esineet, erikseen luovutettavissa olevat oikeudet ja muut hyödykkeet, joiden vaikutusaika tuotannontekijänä ulottuu useammalle kuin yhdelle varainhoitovuodelle. (600/1997)

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

Hankintamenoon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot. (600/1997)

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

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

Tilivirastojen välinen hallinnan siirto kirjataan liikekirjanpidossa hyödykkeen kuluksi kirjaamatta olevan hankintamenon määrällisenä sen jälkeen, kun 66 f ja 66 g §:ssä tarkoitetut vähennykset on tehty siirtoajan kohtaan asti. (1175/2002)

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

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

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

Kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi. (600/1997)

Jos muita pitkävaikutteisia menoja on aktivoitu, ne on poistettava vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan. (600/1997)

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

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

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

4.5.2 Käyttöomaisuuskirjanpidon tarkoitus ja sisältö

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

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

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

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

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

4.5.3 Irtaimistorekisteri

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

Irtaimistorekisterin avulla voidaan seurata esimerkiksi matkapuhelimia, mikäli sisäisen valvonnan kannalta ei katsota riittäväksi puhelinoperaattorin laskulla viitetietoina esitettäviä käyttäjien nimiä ja matkapuhelinliittymien numeroja. Irtaimistorekisteriin voidaan sisällyttää myös aktivointivelvoitteen piiriin kuuluvaa omaisuutta silloin, kun tällaista omaisuutta seurataan käyttöomaisuuskirjanpidossa hyödykeryhmänä ja siitä halutaan hyödykekohtaista tietoa sisäistä valvontaa varten. Tällaista omaisuutta voi olla esimerkiksi käyttöomaisuuskirjanpitoon hyödykeryhmänä merkityt toimistokalusteet, kun halutaan tietää, minkä tyyppisiä kalusteita virastolla tai laitoksella on ja mikä on eri kalusteiden sijainti.

4.5.4 Sisäisen valvonnan käyttöomaisuuskirjanpidolle ja irtaimistorekisterille asettamat vaatimukset

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

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

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

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

4.5.5 Käyttöomaisuuskirjanpidon tekninen järjestäminen

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

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

Käyttöomaisuuskirjanpitoa on yleensä järkevintä pitää omana osakirjanpitonaan erillisellä atk-sovelluksella, josta on tiedonsiirtoyhteys pääkirjanpito-ohjelmistoon. Käyttöomaisuuskirjanpito voidaan hoitaa tätä varten suunnitellun ohjelmiston tai taulukkolaskentaohjelmalla laaditun sovelluksen avulla. Mikäli viraston tai laitoksen hallinnassa olevan kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden määrä on vähäinen, voidaan käyttöomaisuuskirjanpito järjestää pidettäväksi myös liikekirjanpidon ao. tasetilien alatilien avulla.

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

4.5.6 Käyttöomaisuuskirjanpidon kohteita koskevat tiedot

Käyttöomaisuuskirjanpidon kohteet

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

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

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

Kohteita koskevat perustiedot

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

- tunnistetiedot (esine- tai kohdenumero, nimi, tyyppi)
- hankintameno (ilman arvonlisäveroa)
- hankinta-ajankohta (kuukausi ja vuosi)
- liikekirjanpidon tili tai muu tunnistetieto, jonka perusteella hankintamenon kirjaustili määräytyy
- sovellettava poistomenetelmä tai tieto siitä, että hankintamenoa ei poisteta suunnitelman mukaan
- poistoaika, jos se ei käy ilmi poistomenetelmää koskevista tiedoista
- poistojen aloittamisajankohta (kuukausi ja vuosi)
- mahdollinen jäännösarvo, jota vastaavaa osaa hankintamenosta ei poisteta suunnitelman mukaan.

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

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

Kohteita koskevat tapahtumatiedot

Hyödykkeestä (tai hyödykeryhmästä) merkitään käyttöomaisuuskirjanpitoon kuukausittain tapahtumatietoina:

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

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

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

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

Kohteita koskevat kertymätiedot

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

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

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

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

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

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

4.5.7 Käyttöomaisuuskirjanpidon ja pääkirjanpidon välinen tietojen siirto

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

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

- tasetili, jolle hankinta on kirjattu
- hankintameno.

Käyttöomaisuuskirjanpidosta pääkirjanpitoon siirtyviä tietoja ovat:

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

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

4.5.8 Käyttöomaisuuskirjanpidon raportit

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

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

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

4.5.9 Poistosuunnitelmat

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

Kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi. (600/1997)

Jos muita pitkävaikutteisia menoja on aktivoitu, ne on poistettava vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan. (600/1997)

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

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

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

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

Tilivirastolla ja talousarvion ulkopuolella olevalla valtion rahastolla tulee olla kirjallinen poistosuunnitelma. Poistosuunnitelman laatimisesta, ylläpitämisestä ja hyväksymisestä on määrättävä talousarvioasetuksen 69 b §:ssä (7.4.2004/254) säädetyssä taloussäännössä, jonka tilivirastona toimiva virasto tai laitos vahvistaa. Tiliviraston poistosuunnitelmaa laadittaessa ja tarkistettaessa tulee pitää silmällä muiden samankaltaista toimintaa harjoittavien tilivirastojen poistosuunnitelmia tilinpäätösten laatimiseksi yhtenäisellä tavalla myös poistojen kirjaamisen osalta.

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

Poistosuunnitelman osatekijät

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

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

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

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

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

Poistoaika

Poistosuunnitelmat laaditaan pitkävaikutteisten menojen vaikutusajalle eli sille ajalle, jonka kansallisomaisuuteen tai käyttöomaisuuteen kuuluvien omaisuuserien taikka muiden pitkävaikutteisten hyödykkeiden arvioidaan hyödyttävän tilivirastoa toimimalla tuotannontekijänä tai tuottamalla tuloa. Tätä aikaa kutsutaan myös hyödykkeen taloudelliseksi pitoajaksi. Se on yleensä sama kuin omaisuususerän ennakoitu käyttöaika.

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

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

Poistomenetelmä

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

Jäännösarvo

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

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

Poistosuunnitelman muuttaminen

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

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

Poistosuunnitelman hyväksyminen ja allekirjoittaminen

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

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

4.5.10 Poistojen kirjaaminen

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

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

Omaisuu- den myynnin yhteydessä tehdään viimeinen poisto omaisuuden viimeiseltä käyttökuukaudelta, jonka jälkeen jäljellä oleva meno- jään- nös kirjataan omaisuuden myyntivoit- tojen tai - tappioiden tilin veloitukseksi. Omaisuuden ilmaisluovutuksen, hallinnan siirron, lopullisen käytöstä poistamisen tai menetyksen yhteydessä sen mahdollinen jäljellä oleva meno- jään- nös poistetaan kokonaan.

4.5.11 Kansallisomaisuuteen ja käyttöomaisuuteen liittyviä kirjauksia

4.5.11.1 Kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden hankinta

Jäljempänä olevissa esimerkeissä käyttöomaisuuden aktivointikirjaukset on tehty juoksevasti.

Esimerkki: Arvoltaan vähäinen hankinta

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

Ostetaan kämmenmikro, jonka hankintameno on 500 € + alv 110 €.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4000 Arvoltaan vähäiset koneet, kalusteet ja kulje- tusvälineet	xx.xx.21	500	
9308 Arvonlisäverokulut 22 %	xx.xx.19	110	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			610

Esimerkki: Valmiin hyödykkeen hankinta

Ostetaan atk-laitteita, joiden arvonlisäverollinen hankintahinta on 12 200 euroa.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1255 Atk-laitteet ja niiden oheislaitteet	28.05.21	10 000	
9308 Arvonlisäverokulut 22 %	xx.xx.19	2 200	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			12 200

Esimerkki: Käyttöomaisuuden hankinta, johon saadaan valtion ulkopuoliselta avustusta

Jos hyödykkeen hankintaan saadaan avustusta valtionhallinnon ulkopuoliselta, kirjataan hankintamenoksi avustuksella vähennetty (arvonlisäveroton) hankintameno. Saatua avustusta kirjataan tällöin alkuperäisen hankintamenon vähennykseksi eli menon oikaisuksi. Myös vähentämätön hankintameno on syytä rekisteröidä vastaista investointisuunnittelua varten käyttöomaisuuskirjanpitoon, mikäli se teknisesti on mahdollista.

Hankitaan yhteysalus, jonka hankintameno on 5 000 000 €. Hankintaan saadaan kunnalta avustusta 100 000 €. Hankinta on arvonlisäveroton, koska aluksen pituus on yli 10 m (AVL 58 §). Poistojen perustana olevaksi hankintamenoksi jää 4 900 000 €.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1251 Laivat ja muut vesikuljetusvälineet	xx.xx.21	5 000 000	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			5 000 000
1251 Laivat ja muut vesikuljetusvälineet	xx.xx.21		100 000
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		100 000	

Esimerkki: Käyttöomaisuuden hankinta, jossa toinen virasto toimii osarahoittajana

Toiselta tilivirastolta saadun rahoitusosuuden määrää ei vähennetä hyödykkeen hankintamenosta. Kyseessä ei ole asiallisesti avustus, vaan menojen jakaminen saman kirjanpitovelvollisen (valtion) sisällä. Rahoittava tilivirasto kirjaa rahoitusosuuden tilille *4908 Yhteistoiminnan kulukorvaukset valtion virastoille ja laitoksille. Rahoitusta saava tilivirasto kirjaa saadun rahoituksen tilille *3978 Yhteistoiminnan tuotot valtion virastoilta ja laitoksilta.

Silloin, kun hankitaan käyttöomaisuutta osana yhteisrahoitteista hanketta, ei hankintaan saatua rahoitusosuuksia myöskään vähennetä hyödykkeen hankintamenosta.

Hankitaan kahden viraston yhteishankintana pakettiauto, jonka hankintameno on 30 000 € + alv 6 600 €. Virastot kuuluvat samaan hallinnonalaan ja rahoitukseen osallistuva virasto maksaa hankinnan toteuttaneelle virastolle 8 000 €. Saatua rahoitus ei sisällä tässä arvonlisäveron osuutta.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1250 Autot ja muut maakuljetusvälineet	xx.xx.21	30 000	
9308 Arvonlisäverokulut 22 %	xx.xx.19	6 600	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			36 600
*3978 Yhteistoiminnan tuotot valtion virastoilta ja laitoksilta	xx.xx.21		8 000
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		8 000	

Esimerkki: Hyödyke, joka toimitetaan vaiheittain

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

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

Hankitaan uusi verkkopalvelin. Palvelimen toimituksen jälkeen myyjä laskuttaa 80 % hinnasta eli 8 000 € + alv 1 760 €. Myyjä asentaa palvelimen käyttökuntoon 2 kuukauden kuluessa.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1299 Muut keskeneräiset aineelliset käyttö-omaisuushankinnat	xx.xx.21	8 000	
9308 Arvonlisäverokulut 22 %	xx.xx.19	1 760	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			9 760

Kahden kuukauden jälkeen palvelin on asennettu käyttökuntoon. Myyjä laskuttaa 20 % palvelimen hinnasta (2 000 € + alv 440 €) sekä asennusmenot 500 € + alv 110 €. Huom! Arvonlisäveroton asennusmeno lisätään hankintameno. Kirjataan koko hankintameno käyttöomaisuustilille.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1255 Atk-laitteet ja niiden oheislaitteet	xx.xx.21	2 500	
9308 Arvonlisäverokulut 22 %	xx.xx.19	550	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			3 050
1255 Atk-laitteet ja niiden oheislaitteet		8 000	
1299 Muut keskeneräiset aineelliset käyttö-omaisuushankinnat			8 000

Esimerkki: Käyttöomaisuushyödyke, joka valmistetaan itse

Jos hyödykkeen valmistus ajoittuu kahdelle varainhoitovuodelle, aktivoidaan keskeneräisen valmisteen menot asianomaiselle keskeneräisten hankintojen tililajin tilille. Vastatilinä tässä kirjauksessa on tili 4700 Valmistus omaan käyttöön. Mikäli tuotto- ja kululaskelmassa on tällä tilillä saldoa, on se merkki siitä, että tuotto- ja kululaskelman kuluihin sisältyy muitakin kuin luovutettaviin suoritteisiin liittyviä kuluja. Hyödykkeen valmistuttua kirjataan hankintameno ao. käyttöomaisuustilille.

Tiliviraston kulurakenteesta saatava tieto pysyy muuttumattomana, kun aktivointikirjausta ei tehdä suoraan kyseiseltä kulutililtä vaan tiliä 4700 käyttäen. Tilinpäätöksessä tämä aiheuttaa sen, että sama meno esiintyy sekä alkuperäisen menolajin mukaisella kulutilillä että omaisuustilillä.

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

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

A. Valmistuksen aikana (vuosi n)

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4101 Työsuhdepalkat	xx.xx..21	10 000	
4392 Asiantuntija- ja tutkimuspalvelut	xx.xx.21	2 000	
9308 Arvonlisäverokulut 22 %	xx.xx.19	440	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			12 440

B. Tilinpäätöskirjaukset (vuosi n)

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1191 Keskeneräiset aineettomat käyttöomaisuushankinnat		12 000	
4700 Valmistus omaan käyttöön			12 000

C. Valmistuksen aikana (vuosi n+1)

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4101 Työsuhdepalkat	xx.xx.21	8 000	
4392 Asiantuntija- ja tutkimuspalvelut	xx.xx.21	3 000	
9308 Arvonlisäverokulut 22 %	xx.xx.19	660	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			11 660

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

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1140 Itse valmistetut ja teetetyt atk-ohjelmat		11 000	
4700 Valmistus omaan käyttöön			11 000
1140 Itse valmistetut ja teetetyt atk-ohjelmat		12 000	
1191 Keskeneräiset aineettomat käyttöomaisuushankinnat			12 000

Esimerkki: Hyödyke, joka on saatu lahjoituksena

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

Saadaan lahjoituksena 2 000 €:n arvoinen mikrotietokone, joka aktivoidaan.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1255 Atk-laitteet ja niiden oheislaitteet		2 000	
6099 Muut satunnaiset tuotot			2 000

4.5.11.2 Omaisuuserän lisälaitteen hankinta ja omaisuuden perusparannus

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

Hyödykkeen perusparannuksella lisätään olennaisesti hyödykkeen käytettävyyttä. Perusparannuksia ovat esimerkiksi rakennuksen tasakaton muuttaminen harjakatoksi, mikrotietokoneen tai palvelimen emolevyn teknologinen uusiminen tai prosessorin päivittämi-

nen. Hyödykkeen perusparannuksen johdosta sen poistosuunnitelmaa muutetaan, mikäli hyödykkeen taloudellinen pitoaika pitenee tai tuotantokyky muuten lisääntyy olennaisesti.

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

4.5.11.3 Vuokrahuoneiston perusparannus ja muut pitkävaikutteiset menot

Vuokralaisen maksettavaksi kuuluvat vuokrahuoneiston laajat perusparannukset, kuten tilojen muutostyöt tai vuokralaisen lukuun tehty atk-kaapelointi, on myös mahdollista aktivoida. Vuokrahuoneiston perusparannusmenot aktivoidaan tilille 1149 Muut pitkävaikutteiset menot.

Vastaavantuypisista muista aktivoitavista pitkävaikutteisista menoista on esimerkkinä myös laajan tietovaraston perustamismenot. Tällöin aktivoinnin kohteena ei ole ohjelmisto, jonka avulla tietovarastoa ylläpidetään, vaan tietovarastoon kerätyn tiedon hankintameno. Mikäli tietovaraston tiedon keruu tehdään omana työnä, sovelletaan menojen aktivointiin esimerkissä 6 mainittuja periaatteita

4.5.11.4 Poiston kirjaaminen

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

Kirjataan atk-laitteesta 500 €:n poisto.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1255 Atk-laitteet ja niiden oheislaitteet			500
4823 Poistot koneista ja laitteista		500	

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

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

Myös osakkeiden tai muiden vastaavien pitkäaikaisten sijoitusten pysyväisluonteinen markkinahinnan aleneminen voi edellyttää kertaluonteisen lisäpoiston tekemistä. Käyttöomaisuusarvopapereiden ja muiden pitkäaikaisten sijoitusten olennaisten arvonalenusten johdosta tehdään kirjaukset muihin rahoituskuluihin tilille 5198 Sijoitusten ja lainasaamisten tileistäpoistot.

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

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1250 Autot ja muut maakuljetusvälineet			2 000
4890 Suunnitelmasta poikkeavat poistot		2 000	

4.5.11.5 Käyttöomaisuuden luovutus

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

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

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

Luovutettu käyttöomaisuus poistetaan käyttöomaisuuskirjanpidosta.

Esimerkki: Hyödykkeen myynti (myyntivoitto)

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

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
3905 Kuljetusvälineiden myyntivoitot	xx.xx.21		2 800
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		2 800	
3905 Kuljetusvälineiden myyntivoitot		2 000	
1250 Autot ja muut maakuljetusvälineet			2 000

Esimerkki: Ostetaan uusi hyödyke, josta saadaan hinnanalennusta luovuttamalla myyjälle vaihdossa vanha hyödyke

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

Ostetaan viranomaiskäyttöön auto ja luovutetaan vanha auto myyjälle. Vanhan auton poistamaton hankintameno (kirjanpitoarvo) on 2 000 € ja siitä saatu hyvitys on 1 500 €. Myyntitappiota siis syntyy 500 €. Uuden auton alkuperäinen hinta on 15 000 € + alv 3 300 €. Myyjälle maksetaan siis 18 300 € - 1 500 € eli 16 800 €.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4555 Kuljetusvälineiden myyntitappiot		2 000	
1250 Autot ja muut maakuljetusvälineet			2 000
4555 Kuljetusvälineiden myyntitappiot	xx.xx.21		1 500
1250 Autot ja muut maakuljetusvälineet	xx.xx.21	15 000	
9308 Arvonlisäverokulut 22 %	xx.xx.19	3 300	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			16 800

Esimerkki: Hyödykkeen ilmaisluovutus ja romutus

Valtion ulkopuolelle ilman vastiketta luovutetun omaisuuden tai romutettavan omaisuuden osalta kirjataan suunnitelmasta poikkeava kertapoisto tai sijoitusten ja lainasaamisten tilleistäpoisto. Liikelaitoksille luovutettu omaisuus kirjataan tilille 1310 Liikelaitosten pääomat ja osakeyhtiöille apporttina luovutettu omaisuus tilille 1301 Muut osakkeet.

Romutetaan toimistokalusteita. Romutettavien kalusteiden poistamaton hankintameno on 100 €.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4890 Suunnitelmasta poikkeavat poistot		100	
1270 Asuinhuoneisto- ja toimistokalusteet			100

Esimerkki: Hyödykkeiden vaihto valtionhallinnon ulkopuolisen tahon kanssa

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

4.5.11.6 Tilivirastojen väliset hallinnansiirrot

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

Tilivirastojen välinen hallinnan siirto kirjataan liikekirjanpidossa hyödykkeen kuluksi kirjaamatta olevan hankintamennon määräisenä sen jälkeen kun 66 f ja 66 g §:ssä tarkoitetut vähennykset on tehty siirtoajan kohtaan asti. (1175/2002)

Omaisuuksien vastatiliä hallinnan siirroissa käytetään tiliä 2083 Tilivirastojen väliset hallinnansiirrot. Kirjaukset luovuttavassa ja vastaanottavassa virastossa tulee tehdä samalle kuukaudelle.

Luovuttaja ilmoittaa hallinnan siirron kohteena olevasta hyödykkeestä vastaanottajalle kaikki vastaanottajan käyttöomaisuuskirjanpidon hoidon kannalta tarpeelliset tiedot (kohteen perustaminen, poistosuunnitelman laatiminen). Luovuttava virasto huolehtii myös luovutuksen ilmoittamisesta Valtiokonttorin keskuskirjanpitoyksikköön.

Jos luovutettavan omaisuuden hankintameno on kokonaan poistettu, tehdään siirto nolla-arvosta. Tällöin vastaanottava virasto kirjaa saadun omaisuuden käyttöomaisuuskirjanpitoonsa, mutta sille ei tallenneta hankintamenoa eikä sille laadita poistosuunnitelmaa. Pääkirjanpitoon luovutuksesta ei synny kirjauksia.

Esimerkki: Hallinnan siirto.

Tilivirasto A luovuttaa tilivirastolle B auton, jonka poistamaton hankintameno on 2 000 €.

Luovuttavan tiliviraston A kirjanpito

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
2083 Tilivirastojen väliset hallinnan siirrot		2 000	
1250 Autot ja muut maakuljetusvälineet			2 000

Luovutuksen saajan (B) kirjanpito

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1250 Autot ja muut maakuljetusvälineet		2 000	
2083 Tilivirastojen väliset hallinnan siirrot			2 000

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

Tilivirastojen välisissä vaihdoissa ei synny luovutusvoittoa eikä -tappiota, koska vaihto tapahtuu aina kirjanpitoarvolla. Mikäli kirjanpitoarvot eivät täsmää, eikä erotusta makseta rahalla, niin kumpikin tilivirasto kirjaa erotuksen oman pääoman tilille 2083 Tilivirastojen väliset hallinnan siirrot.

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

Toimistorakennuksen luovuttava tilivirasto

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1221 Toimistorakennukset			10 000
1200 Metsäalueet		8 000	
2083 Tilivirastojen väliset hallinnan siirrot		2 000	

Toimistorakennuksen vastaanottava tilivirasto

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1200 Metsäalueet			8 000
2083 Tilivirastojen väliset hallinnan siirrot			2 000
1221 Toimistorakennukset		10 000	

Esimerkki: Omaisuuserien hallinnan vastikkeellinen vaihto tilivirastojen välillä

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

Metsäalueen luovuttava tilivirasto

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1200 Metsäalueet			8 000
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			2 000
1221 Toimistorakennukset	Menoarvotili	2 000	
1221 Toimistorakennukset		8 000	

Metsäalueen vastaanottava tilivirasto

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1221 Toimistorakennukset			8 000
1221 Toimistorakennukset	Tuloarviotili		2 000
1200 Metsäalueet		8 000	
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		2 000	

4.5.12 Poistosuunnitelman ja poistojen määrän esittäminen tilinpäätöksessä

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

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

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

Esimerkki suunnitelman mukaisten poistojen perusteiden esittämisestä tiliviraston tilinpäätöksen liitteenä

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

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

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

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

Esimerkki viraston poistosuunnitelmasta

Hyödykkeen nimi tai ryhmänimi	Hankinta-hinta (ei sisällä arvonlisäveroa)	Poistoaika	Jäännösarvo	Poistomenetelmä	Käyttöönotto kuukausi
Sorakuoppa xx	1.700.000		0	käytön mukaan	08.2001
Kiinteistö xx	10.392.000	30	0	tasapoisto	06.1999
Kiinteistön turvajärjestelmä, xx	300.000	15	0	tasapoisto	11.1999
Saab 9000 CD xx	40.000	5	12 000	tsasapoisto	12.2003
Tietokone xx	2.000	3	0	tasapoisto	03.2006
Toimitilan kalusteet xx	40.000	10	0	tasapoisto	01.2000

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

4.6. Vaihto-omaisuuden hankinta ja luovutus

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

66 §

Vaihto-omaisuutta ovat sellaisenaan tai jalostettuina luovutettaviksi tai kulutettaviksi tarkoitetut hyödykkeet. (600/1997)

66 b §

Hankintamenoon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot. (600/1997)

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

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

Tilivirastojen välinen hallinnan siirto kirjataan liikekirjanpidossa hyödykkeen kuluksi kirjaamatta olevan hankintamenon määräisenä sen jälkeen kun 66 f ja 66 g §:ssä tarkoitetut vähennykset on tehty siirtoajan kohtaan asti. (1175/23002)

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

66 g §

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

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

Varaston arvo lasketaan aina arvonlisäverottomin hinnoin. Poikkeuksena kuitenkin valtion talousarviolain 23 §:n perusteella hankittujen tavaroiden ostot, joissa varaston arvo sisältää myös arvonlisäveron.

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

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

Keskeneräinen tuotanto arvostetaan hankintamenon suuruiseksi.

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

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

Jos varastotilivarastoon (TaL 23 §:n mukainen varasto) sisältyvä varasto todetaan epäkurantiksi, se aiheuttaa talousarviokirjanpidossa tileistä poiston.

Talousarvion yleisten soveltamismääräysten mukaan tileistäpoisto tehdään tähän tarkoitukseen käytettävissä olevasta viraston tai laitoksen omasta määrärahasta.

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

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

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

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

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

Liikekirjanpito

TaKP

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

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

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

Esimerkki arvonlisäverollisen vaihto-omaisuusoston kirjausketjun kuvauksesta

1. Ostetaan 10 kappaletta myytäväksi tarkoitettuja hyödykkeitä á 12,2 € eli yhteensä 122 € (sis. alv 22 %).
2. Myydään 4 kappaletta hyödykkeitä á 24,4 € eli yhteensä 97,6 € (sis. alv 22 %).
3. Vaihto-omaisuuden jaksotus. Varaston arvo kirjataan tasetilille ja varaston muutos tuotto- ja kululaskelmaan.

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

Liikekirjanpito

TaKP

	Rahoitus-tilit	Ostot	Maksettu alv 22 %	Maksullisen toiminnan tuotot	Peritty alv 22 %	Talousarviotili
1	122	100	22			122
2	97,6			80	17,6	97,6
		100	22	80	17,6	
		Vaihto-omaisuus	Varaston muutos			
3		60	60			
	24,4	60	60			122 97,6

	Tuotto- ja kulutili	Tuotot	Tasetili	Tuotto-jäämä	Talousarvion yli-/alijäämätili
	80		35,6		122 97,6
Ostot	100		24,4	Pääoman siirrot	
Varaston muutos	60	Vaihto-omaisuus	60		
Maks. alv 22 %	22				
Peritty alv 22 %	17,6				
Tuotto-jäämä	35,6				
	157,6 157,6		60 60		24,4

Esimerkki valmistusprosessissa tarvittavien hyödykkeiden vaihto-omaisuuskirjauksesta / Jalostustoiminta tekemättä.

- Ostetaan käteisellä 200 kpl aineita ja tarvikkeita á 61 € eli yhteensä 12 200 € (sis. alv 22 %).
- Kirjataan aine- ja tarvikevaraston muutos (varaston alkusaldo 0 kpl).

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

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
2.	1509 Muut aineet ja tarvikkeet		10 000	
2.	4090 Aine-, tarvike- ja tavaravarastojen lisäys (-) tai vähennys (+)			10 000

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

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

1. Ostetaan käteisellä 300 kpl aineita ja tarvikkeita á 61 € eli yhteensä 18 300 € (sis. alv 22 %).
2. Edellä ostetuista tarvikkeista käytetään 200 kpl valmistustoimintaan.
3. Valmiita tuotteita myydään 160 kpl.
4. Kirjataan valmiste- ja puolivalmisteverastojen muutokset (varastojen alkusaldot 0 kpl).

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

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4.	1509 Muut aineet ja tarvikkeet		5 000	
4.	4090 Aine-, tarvike- ja tavaravarastojen lisäys (-) tai vähennys (+)			5 000
4.	1520 Valmiit tuotteet		2 800	
4.	4600 Valmisteverastojen lisäys			2 800

Esimerkki ulkopuolelta ostettujen edelleen sellaisinaan luovutettavaksi tarkoitettujen tavaroiden oston kirjauksesta.

1. Ostetaan käteisellä 200 kpl aineita ja tarvikkeita á 61 € eli yhteensä 12 200 € (sis. alv 22 %).
2. Kirjataan varaston muutos (alkuvarasto 0 kpl, loppuvarasto 40 kpl).

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

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
2.	1521 Muut valmiit tuotteet		2 000	
2.	4090 Aine-, tarvike- ja tavaravarastojen lisäys (-) tai vähennys (+)			2 000

Huom! Ulkopuolelta hankittujen, edelleen sellaisinaan luovutettavaksi tarkoitettujen tavaroiden varaston arvo kirjataan aina tilille 1521 Muut valmiit tuotteet sekä varaston muutos aina toiminnasta aiheutuviin kuluihin tililajiin 409 Aine-, tarvike- ja tavaravarastojen muutos.

4.6.1 Keskeneräinen tuotanto

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

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

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

Hankkeiden menojen kirjauksen talousarviokirjanpidossa ao. talousarvioltilille ratkaisee tuotantontekijän vastaanottoajankohta.

Liikekirjanpidossa menot kirjataan tilikauden aikana suoriteperustetta noudattaen juoksevasti asianomaisille kulutileille samalla tavalla kuin vaihto-omaisuushankinnat yleensäkin, esimerkiksi aineiden ja tarvikkeiden tai palkkojen tileille. Tilinpäätöksessä keskeneräiset hankkeet inventoidaan ja aktivoidaan taseeseen keskeneräisiin tuotteisiin. Samalla oikaistaan tuotto- ja kululaskelmaa kirjaamalla vastaava määrä kulun vähennykseksi tilille 4600 Valmisteverastojen lisäys (-) tai vähennys (+).

Hankkeiden tulot kirjataan talousarviokirjanpidossa tilille 600 Talousarvioltilille kirjaamista odottavat tulot. Suoritteen luovuttamisen jälkeen hankkeen tulo siirretään ao. talousarvioltilille.

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

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

4.6.1.1 Yhteisrahoitteiset hankkeet

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

Lähemmin yhteisrahoitteisten hankkeiden kirjanpidollista käsittelyä on selostettu toisaalla tässä käsikirjassa.

4.6.1.2 Maksullisen toiminnan laajat, useista vaiheista koostuvat hankkeet

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

Osakohdennusmenettelyn käytön edellytykset: budjetointi ja talousarviokirjanpito

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

Tuotannon tekijän hankinnasta aiheutuva meno tai suoritteiden luovutuksesta kertyvä tulo kohdennetaan talousarviossa kokonaisuudessaan sille varainhoitovuodelle, jona tuotannon tekijä vastaanotetaan tai suorite luovutetaan. (19.12.2002/1175)

Edellä 1 momentissa säädetyn estämättä voidaan laajuudeltaan merkittävässä ja eri vaiheista koostuvan suoritteiden luovutuksesta kertyvästä tulosta kohdentaa varainhoitovuoden tuloksi luovutuksen vaihetta tai suoritteiden valmistusastetta vastaava osa. Suoritteesta varainhoitovuodelle kertyvän erilliskatteen tulee tällöin olla luotettavalla tavalla ennakoitavissa. (19.12.2002/1175)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Liikekirjanpito

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

Jos laajuudeltaan merkittävän ja eri vaiheista koostuvan suoritteen luovutuksesta kertyvästä tulosta on valtion talousarviossa 5 b §:n 2 momentissa säädetyllä tavalla kohdennettu varainhoitovuoden tuloksi luovutuksen vaihetta tai suoritteen valmistusastetta vastaava osa, suoritteen luovutus tulee kirjata liikekirjanpidossa tuotoksi luovutuksen vaiheen tai valmistusasteen perusteella. Tiliviraston tulee noudattaa samaa perustetta kaikkien tässä momentissa tarkoitettujen tulojen kirjaamisessa tuotoiksi. (7.4.2004/254)

Tulon ja tuoton kirjaaminen osakohdennusmenettelyssä

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

Valmistusastetta vastaava osa on mahdollista määrittää kolmella eri tavalla:

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

Hankkeen kustannusarvion muuttuessa menojen ylitys on otettava huomioon osakohdennuksessa. Esimerkiksi, kun hankkeen alkuperäinen kustannusarvio ja (omakustannusarvoinen) myyntihinta ovat 1000 euroa ja ensimmäisenä varainhoitovuotena toteutuneet menot ovat olleet 200 euroa, hankkeen kokonaistulosta on kirjattu ao. varainhoitovuoden tuloksi 20 %. Jos toisen varainhoitovuoden päätyttyä hankkeen tarkistetuiksi kokonaismenoiksi arvioidaankin 1500 euroa ja toisena varainhoitovuonna toteutuneet menot ovat 100 euroa, jolloin kumulatiivisesti toteutuneet kokonaismenot ovat 300 euroa, ei hankkeen kokonaistulosta voida kirjata toisen varainhoitovuoden tuloksi mitään, koska jo aiemmin tuloksi kirjattu osuus vastaa tarkistetun kustannusarvion perusteella kohdennettavissa olevaa määrää eli 20 %:a hankkeen kokonaistulosta.

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

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

Kirjausperiaatteet

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

Talousarviokirjanpito:

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

Liikekirjanpito:

Varainhoitovuoden aikana	Osakohdennuskirjaukset tilinpäätöksen yhteydessä
Keskeneräisestä hankkeesta saadut maksut kirjataan tilille 2560 Saadut hankintaennakot, jos hankkeen arvioidaan valmistuvan viimeistään varainhoitovuotta seuraavana vuonna. Muussa tapauksessa saatu ennako kirjataan tilille 2499 Muut pitkäaikaiset velat.	Tehdään hankkeen vaihetta tai valmistusastetta vastaavan tulon osalta kirjaus per xxx Hankesaamiset an 30xx Maksullisen toiminnan tuotot. Tämä kirjaus sisältää hankkeen vaihetta tai valmistusastetta vastaavan tuoton myös siltä osin kuin siitä ei ole saatu maksua. Hankesaamisten tilinä käytetään joko lyhytaikaisten hankesaamisten tiliä tai pitkäaikaisten hankesaamisten tiliä riippuen siitä, valmistuuko hanke viimeistään varainhoitovuotta seuraavan vuoden aikana vai vasta myöhemmin.
Hanketta varten tehdyt tuotannon tekijöiden hankinnat kirjataan ao. 4-alkuisille kulutileille.	Tuotannon tekijöiden hankintamenoista kirjataan kuluiksi se osa, joka vastaa hankkeen vaihetta tai valmistusastetta. Loppuosaa hankintamenoista aktivoidaan.

Hankkeen valmistumista edeltävän varainhoitovuoden tilinpäätöksessä siirretään ennakot, jotka on kirjattu tilille 2499 Muut pitkäaikaiset velat, tilille 2560 Saadut hankintaennakot. Vastaava kirjaus tehdään pitkä- ja lyhytaikaisten hankesaamisten tilien välillä.

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

sa päätetään hankkeen osalta ao. velkatilin saldo hankesaamisten tilille. Nettoutuskirjaukset puretaan varainhoitovuoden alussa.

Arvonlisäverokirjauksia

Seuraavassa on esitetty maksullisen toiminnan hankkeiden tuloutukseen liittyvät arvonlisäverokirjaukset. Kohdassa 1 on esitetty, miten käsitellään asiakkaan suorittamat ennakkomaksut. Kohdassa 2 on esitetty, miten käsitellään ilman asiakkaalta saatua maksusuoritusta tehty osakohdennusmenettelyn mukainen tuloutus.

1. Saadut ennakot

Talousarviokirjanpidossa saadut ennakkomaksut kirjataan maksuhetkellä tilille 600 Talousarviotilille kirjaamista odottavat tulot. Lopulliselle talousarviokirjanpidon tileille ennakot ja niihin liittyvä arvonlisävero kirjataan joko suoriteperusteisesti eli vasta hankkeen luovutuksen yhteydessä silloin, kun osakohdennusmenettelyä ei käytetä. Osakohdennusmenettelyssä saatuihin ennakkomaksuihin liittyvää arvonlisävero-osuutta kirjataan tililtä 600 lopulliselle talousarviokirjanpidon tilille hankkeen valmistusasteen tai luovutuksen vaiheen mukaisesti eli samoin perustein kuin ennakkomaksuihin liittyvää verotontakin osuutta kirjataan lopulliselle talousarviokirjanpidon tileille.

Liikekirjanpidossa saatuun ennakkomaksuun liittyvä arvonlisävero-osuus kirjataan suoraan ao. arvonlisäverotuottotilille.

2. Osakohdennettavat tulot, joihin ei liity maksusuoritusta

Hankkeen tulo kirjataan talousarviokirjanpitoon ja liikekirjanpitoon luovutuksen vaiheen tai valmistusasteen perusteella aina arvonlisäverottomana riippumatta siitä, tehdäänkö osakohdennus ennen asiakkaalta saatuja maksusuorituksia vai jo saatujen ennakkomaksujen jälkeen.

4.6.1.3 Kirjausesimerkit

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

Virastolla X on meneillään pitkäaikainen vaihto-omaisuushanke, josta on aiheutunut varainhoitovuoden N aikana palkkamenoja 10 000 euroa sekä aine- ja tarvikemenoja 1 000 euroa. Lisäksi on ostettu ulkopuolisia palveluja 2 000 eurolla. Asiakkaalta saadaan 12 200 euron maksusuoritus. Suorite ei ole ennen tilikauden päättymistä valmis luovutettavaksi. (Esimerkin yksinkertaistamiseksi palkkojen sivukuluja ei ole esitetty.)

A. Kirjaukset valmistuksen aikana (varainhoitovuosi N)

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4101 Työsuhdepalkat	xx.xx.21	10 000	
4009 Muut aineet, tarvikkeet ja tavarat	xx.xx.21	1 000	
9308 Arvonlisäverokulut 22 %	xx.xx.19	220	
4399 Muut ulkopuoliset palvelut	xx.xx.21	2 000	
9308 Arvonlisäverokulut 22 %	xx.xx.19	440	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			13 660
2560 Saadut hankintaennakot	600		10 000
9208 Arvonlisäverotuotot 22 %	600		2 200
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		12 200	

B. Tilinpäätöskirjaukset

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

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1519 Muut keskeneräiset tuotteet		13 000	
4600 Valmisteveraston lisäys			13 000

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

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

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

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1520 Valmiit tuotteet		18 000	
1519 Muut keskeneräiset tuotteet			18 000

E. Suoritteiden luovutus

Suorite luovutetaan asiakkaalle ja lähetetään lasku 10 000 euroa (+ alv 22 %). Kirjataan myynti suoriteperusteella tuloksi.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
3012 Tuotot elinkeinoelämältä	xx.xx.21		10 000
9208 Arvonlisäverotuotot 22 %	11.04.01		2 200
1700 Myyntisaamiset (T)		12 200	

Kun suorite luovutetaan, kirjataan sitä vastaava varastonmuutos. Samalla kirjataan liikekirjanpidon tuotoksi ja talousarviotuloksi varainhoitovuonna N saatu ennakkomaksu. Tässä on varaston vähennys kirjattu keskeneräisen tuotannon vähennykseksi tilille 1519, koska hanke valmistuu samana vuonna kuin se luovutetaan.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1519 Muut keskeneräiset tuotteet			18 000
4600 Valmisteveraston vähennys		18 000	
2560 Saadut hankintaennakot	600	10 000	
3012 Tuotot elinkeinoelämältä	xx.xx.21		10 000
9208 Arvonlisäverotuotot 22 %	600	2 200	
9208 Arvonlisäverotuotot 22 %	11.04.01		2 200

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

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

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

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

Hankesuunnitelma	N	N+1	N+2	Yhteensä
Arvonlisäverottomat tulot (maksusuoritukset)	14 170	18 530	21 800	54 500
Arvonlisäverottomat erillismenot	11 640	15 000	18 000	44 640
Erilliskate	2 530	3 530	3 800	9 860
Valmistusaste varainhoitovuoden päättyessä, %	26 %	60 %	100 %	
Arvonlisäverotulot	3 117	4 077	4 796	11 990
Menoihin sisältyvät arvonlisäverot	360	1 760	2 200	4 320

Alla olevaan taulukkoon on koottu hankkeen todellista toteutumista koskevia tietoja esimerkin seuraimisen helpottamiseksi.

Hankesuunnitelma	N	N+1	N+2	N+3	Yhteensä
Toteutunut valmistusaste varainhoitovuoden päättyessä %	26 %	55 %	100 %		
Tilaaajalta saadut arvonlisäverottomat maksusuoritukset	14 170	18 530	0	21 800	54 500
Osakohdennetut valmistusvaiheen mukaiset tulot	14 170	15 805	20 525	0	54 500

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

Maksetaan hankkeen palkkoja 10 000 euroa ja tarvikelasku 1 640 euroa (+alv 22 %). Saadaan tilaaajalta maksusuoritus 14 170 euroa (+alv 22 %).

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4101 Työsuhtepalkat	xx.xx.21	10 000	
4009 Muut aineet ja tarvikkeet	xx.xx.21	1 640	
9308 Arvonlisäverokulut 22 %	xx.xx.19	360	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			12 000
2499 Muut pitkäaikaiset velat	600		14 170
9208 Arvonlisäverotuotot 22 %	600		3 117
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		17 287	

B. Tilinpäätös varainhoitovuodelta N

Hankkeen arvioidaan valmistuvan varainhoitovuonna N+2. Todetaan, että hankkeen valmistusaste vastaa suunniteltua ja että myös syntyneet menot ja osakohdennetut tulot ovat suunnitelman mukaiset. Kirjataan tilaajan maksusuoritus talousarviotuloksi ja liikekirjanpitoon tuotoksi. Liikekirjanpidossa tuottokirjauksen vastatilinä käytetään saamisten tiliä 1608 Pitkäaikaiset hankintaennakot, ts. saatu maksusuoritus jätetään tässä tapauksessa kokonaisuudessaan myös saatujen ennakoiden tilille. Samalla kirjataan lopulliselle talousarviokirjanpidon tilille talousarviotuloksi kirjattavaa osuutta vastaava arvonlisävero. Toteutuneita menoja ei ole tarpeen aktivoida, koska kaikki menot on käytetty suoritteiden valmistamiseen.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1608 Pitkäaikaiset hankesaamiset	600	14 170	
3002 Tuotot elinkeinoelämästä	xx.xx.21		14 170
9208 Arvonlisäverotuotot 22 %	600	3 117	
9208 Arvonlisäverotuotot 22 %	11.04.01		3 117

Osakohdennetut tuotot esitetään tuotto- ja kululaskelmassa tavanomaiseen tapaan. Tasetta laadittaessa nettoutetaan tilien 1608 Pitkäaikaiset hankesaamiset ja tilin 2499 Muut pitkäaikaiset velat nettokertymät käsiteltävän hankkeen osalta päättämällä tilin 1608 Pitkäaikaiset hankesaamiset nettokertymä tilille 2499 Muut pitkäaikaiset velat.

Tase ennen nettoutusta, mutta osakohdennuskirjausten jälkeen:

LKP-tili	Debet	Kredit
1608 Pitkäaikaiset hankesaamiset	14 170	
2499 Muut pitkäaikaiset velat		14 170

Nettoutuskirjaus

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1608 Pitkäaikaiset hankesaamiset			14 170
2499 Muut pitkäaikaiset velat		14 170	

Nettoutuksen jälkeen ei tileille 1608 Pitkäaikaiset hankesaamiset ja 2499 Muut pitkäaikaiset velat jää hankkeen osalta saldoa taseeseen.

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

Tilinavauksessa varainhoitovuoden N tilinpäätöksen yhteydessä tehty nettoutuskirjaus puretaan vastakaisella kirjausviennillä.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1608 Pitkäaikaiset hankesaamiset		14 170	
2499 Muut pitkäaikaiset velat			14 170

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

Maksetaan alihankintalasku 8 000 euroa (+alv 22 %) sekä palkkoja 7 000 euroa. Saadaan tilaajalta maksusuoritus 18 530 euroa (+alv 22 %).

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4392 Asiantuntija- ja tutkimuspalvelut	xx.xx.21	8 000	
4101 Työsuhdepalkat	xx.xx.21	7 000	
9308 Arvonlisäverokulut 22 %	xx.xx.19	1 760	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			16 760
2499 Muut pitkäaikaiset velat	600		18 530
9208 Arvonlisäverotuotot 22 %	600		4 077
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		22 607	

D. Tilinpäätös varainhoitovuodelta N+1

Todetaan, että hankkeen valmistusaste on 55 %. Tämä ei vastaa hankesuunnitelmaa 60. Näin ollen saaduista maksusuorituksista voidaan varainhoitovuodelle tulouttaa 55 %:n valmistusastetta vastaava osuus eli 15 805 euroa ($54500 \times 0,55 = 29975 - 14170$). Tuloutettavaa osuutta vastaava arvonlisävero on 3 477. Tilille 600 jää saldoa 3 325 euroa, josta saatujen ennakoiden veroton osuus on 2 725.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1608 Pitkäaikaiset hankesaamiset	600	15 805	
3002 Tuotot elinkeinoelämältä	xx.xx.21		15 805
9208 Arvonlisäverotuotot 22 %	600	3 477	
9208 Arvonlisäverotuotot 22 %	11.04.01		3 477

Taseen laatimisen yhteydessä nettoutetaan jälleen tilien 2499 Muut pitkäaikaiset velat ja tilin 1608 Pitkäaikaiset hankesaamiset saldot keskenään kyseessä olevan hankkeen osalta päättämällä tilin 1608 saldo tilille 2499.

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

LKP-tili	Debet	Kredit
1608 Pitkäaikaiset hankesaamiset	29 975	
2499 Muut pitkäaikaiset velat		32 700

Nettoutuskirjaus

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1608 Pitkäaikaiset hankesaamiset			29 975
2499 Muut pitkäaikaiset velat		29 975	

Nettoutuksen jälkeen taseessa näkyy tilin 2499 Muut pitkäaikaiset velat saldona hankkeen osalta 2 725 euroa.

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

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

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1608 Pitkäaikaiset hankesaamiset		29 975	
2499 Muut pitkäaikaiset velat			29 975

Maksetaan hankkeen palkkoja 8 000 euroa ja tarvikelasku 10 000 euroa (+alv 22 %). Hanke valmistuu varainhoitovuoden aikana, mutta hankkeen loppuselvityksen teko ja suoritteiden luovutus siirtyvät varainhoitovuodelle N+3. Tämän vuoksi tilaajalta ei voida laskuttaa hankkeen viimeistä maksuerää.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4101 Työsuhdepalkat	xx.xx.21	8 000	
4009 Muut aineet ja tarvikkeet	xx.xx.21	10 000	
9308 Arvonlisäverokulut 22 %	xx.xx.19	2 200	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			20 200

F. Tilinpäätös varainhoitovuodelta N+2

Siirretään tilin 2499 Muut pitkäaikaiset velat saldo tilille 2560 Saadut hankintaennakot ja tilin 1608 Pitkäaikaiset hankesaamiset saldo tilille 1738 Lyhytaikaiset hankesaamiset.

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

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
2499 Muut pitkäaikaiset velat		32 700	
2560 Saadut hankintaennakot			32 700
1608 Pitkäaikaiset hankesaamiset		29 975	
1738 Lyhytaikaiset hankesaamiset			29 975
1738 Lyhytaikaiset hankesaamiset	600	2 725	
3002 Tuotot elinkeinoelämästä	xx.xx.21		2 725
9208 Arvonlisäverotuotot 22 %	600	600	
9208 Arvonlisäverotuotot 22 %	11.04.01		600
3002 Tuotot elinkeinoelämästä	xx.xx.21		21 800
1738 Lyhytaikaiset hankesaamiset	640	21 800	

Taseen laatimisen yhteydessä nettoutetaan jälleen tilien 2560 Saadut hankintaennakot ja tilin 1738 Lyhytaikaiset hankesaamiset saldot keskenään kyseessä olevan hankkeen osalta.

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

LKP-tili	Debet	Kredit
1738 Lyhytaikaiset hankesaamiset	54 500	
2560 Saadut hankintaennakot		32 700

Tässä tapauksessa nettoutus tehdään päättämällä tilin 2560 Saadut hankintaennakot saldo tilille 1738 Lyhytaikaiset hankesaamiset.

Nettoutuskirjaus

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1738 Lyhytaikaiset hankesaamiset			32 700
2560 Saadut hankintaennakot		32 700	

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

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

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1738 Lyhytaikaiset hankesaamiset		32 700	
2560 Saadut hankintaennakot			32 700

Tilaja maksaa loppuselvityksen yhteydessä 10 000 euroa (+alv 22 %). Maksusuoritusta ei kirjata talousarviokirjanpitoon varsinaiselle talousarviomomentille, koska maksua vastaava määrä on kirjattu talousarviotuloksi jo varainhoitovuonna N+2. Talousarviokirjanpidon tilinä käytetään tiliä 640 ja liikekirjanpidossa tiliä 2560 Saadut hankintaennakot.

Luovutetaan suorite tilaajalle. Saadaan tilaajalta maksusuoritus 11 800 euroa (+alv 22 %). Maksusuoritus kirjataan liikekirjanpidossa tilille 2560 Saadut hankintaennakot. Maksua ei kirjata 3-alkuiselle tuottotilille, koska maksua vastaava summa on kirjattu liikekirjanpidon tuotoksi valmistusasteen perusteella jo varainhoitovuonna N+2. Talousarviokirjanpidon tilinä käytetään liikekirjanpidon hankintaennakoiden tilin kanssa tiliä 640. Tällöin tilin 640 saldo nollautuu.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
2560 Saadut hankintaennakot	640		10 000
9208 Arvonlisäverotuotot 22 %	11.04.01		2 200
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		12 200	
2560 Saadut hankintaennakot	640		11 800
9208 Arvonlisäverotuotot 22 %	11.04.01		2 596
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		14 396	

Taseen laatimisen yhteydessä nettoutetaan tilien 2560 Saadut hankintaennakot ja tilin 1738 Lyhytaikaiset hankesaamiset saldot keskenään kyseessä olevan hankkeen osalta päättämällä tili 1738 tilille 2560.

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

LKP-tili	Debet	Kredit
1738 Lyhytaikaiset hankesaamiset	54 500	
2560 Saadut hankintaennakot		32 700

Nettoutuskirjaus

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1738 Lyhytaikaiset hankesaamiset			54 500
2560 Saadut hankintaennakot		54 500	

Nettoutuksen jälkeen ei tileille 1738 ja 2560 jää hankkeen osalta saldoa taseeseen. Tätä nettoutuskirjausta ei enää pureta, koska hanke on valmistunut ja luovutettu tilaajalle.

4.7. Ennakkomaksut

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

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

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

4.7.1 Maksetut ennakkomaksut

Menon kirjaamisperusteena on tuotannontekijän vastaanottaminen (suoriteperuste). Tästä syystä maksettua ennakkoa ei vielä ennakon maksamisen yhteydessä lueta hankintameno, vaan se kirjataan liikekirjanpidossa maksettuihin ennakkomaksuihin. Maksettavaan ennakkoon sisältyvää arvonlisäveroa ei kirjata erikseen vaan se kirjataan niin ikään maksetun ennakon tilille. Vasta kun suorite vastaanotetaan, kirjataan ennakkomaksu liikekirjanpidossa menoksi ja siihen sisältyvä arvonlisävero arvonlisäveromenoksi.

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

Esimerkki maksetusta ennakkomaksusta / suoriteperusteella budjetoitu hankinta

Tilataan kopiokone 122 000 € (sis. alv 22 %). Toimituksen ehtona on 73 200 €:n (sis. alv 22 %) suuruinen ennakkomaksu. Hankinta on budjetoitu suoriteperusteella.

1. Maksetaan ennakkomaksu
2. Vastaanotetaan kone ja lasku vielä maksamatta olevasta osuudesta 48 800 € (sis. alv 22 %). Samalla kirjataan aiemmin maksettu ennakko liikekirjanpitoon menoksi ja talousarviokirjanpitoon talousarviomenoksi.
3. Maksetaan erotus 48 800 €.

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	1294 Muut ennakkomaksut	620 talousarviotilille kirjaamista odottavat talousarviomenot	73 200	
1.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			73 200
2.	1256 Toimistokoneet ja laitteet	28.05.21	100 000	
2.	9308 Arvonlisäverokulut 22 %	xx.xx.xx	22 000	
2.	1294 Muut ennakkomaksut	620 talousarviotilille kirjaamista odottavat talousarviomenot		73 200
2.	2570 Ostovelat (T)			48 800
3.	2570 Ostovelat (T)		48 800	
3.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			48 800

Silloin kun ennakkomaksu on budjetoitu maksuperusteella, se kirjataan lopulliselle talousarviotilille jo ennakkomaksun yhteydessä. Liikekirjanpidossa maksettu ennakkomaksu kirjataan ennakkomaksun tilille. Kun suorite vastaanotetaan, maksettu ennakkomaksu kirjataan liikekirjanpidossa menoksi. Tällöin on kyseessä ainoastaan liikekirjanpidon tapahtuma, jota ei kirjata enää talousarviokirjanpitoon.

Esimerkki maksetusta ennakkomaksusta / budjetoitu maksuperusteella

1. Maksetaan 15.12.2001 ennakkomaksu suuresta laitehankinnasta 73 200 (sis. alv 22 %). Ennakkomaksu on budjetoitu momentille 2x.xx.79.
2. Vastaanotetaan 15.5.2002 kone ja lasku vielä maksamatta olevasta osuudesta 48 800 € (sis. alv 22 %). Samalla kirjataan aiemmin maksettu ennakko liikekirjanpidossa menoksi.
3. Maksetaan erotus 48 800 €.

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	1294 Muut ennakkomaksut	2x.xx.79	60 000	
1.	1294 Muut ennakkomaksut	xx.xx.xx	13 200	
1.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			73 200
2.	1269 Muut koneet ja laitteet	2x.xx.79	40 000	
2.	9308 Arvonlisäverokulut 22 %	xx.xx.xx	8 800	
2.	2570 Ostovelat (T)			48 800
2.	1294 Muut ennakkomaksut			73 200
2.	1269 Muut koneet ja laitteet		60 000	
2.	9308 Arvonlisäverokulut 22 %		13 200	
3.	2570 Ostovelat (T)		48 800	
3.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			48 800

4.7.2 Saadut ennakkomaksut

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

Liikekirjanpidossa myynnistä saatuun ennakkomaksuun liittyvä arvonlisävero kirjataan arvonlisäverotuottotilille jo saadun ennakkomaksun yhteydessä.

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

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

Esimerkki saaduista ennakkomaksuista / budjetoitu suoriteperusteella

Saadaan 122 000 € (sis. alv 22 %) arvoinen tilaus asiakkaalta. Toimituksen ehtona on 73 200 € ennakkomaksu (sis. alv 22 %).

1. Asiakas suorittaa ennakkomaksun.
2. Suorite ja lasku vielä saamatta olevasta suorituksesta 48 800 € (sis. alv 22 %) toimitetaan asiakkaalle.
3. Asiakas suorittaa loppusumman maksun.

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	2569 Muut saadut ennakot	600 Talousarviotilille kirjaamista odottavat talousarviotulot		60 000
1.	9208 Arvonlisäverotuotot 22 %	600 Talousarviotilille kirjaamista odottavat talousarviotulot		13 200
1.	1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		73 200	
2.	3002 Tuotot elinkeinoelämältä	12.xx.xx		100 000
2.	9208 Arvonlisäverotuotot 22 %	11.04.01		22 000
2.	2569 Muut saadut ennakot	600 Talousarviotilille kirjaamista odottavat talousarviotulot	60 000	
2.	9208 Arvonlisäverotuotot 22 %	600 Talousarviotilille kirjaamista odottavat talousarviotulot	13 200	
2.	1700 Myyntisaamiset (T)		48 800	
3.	1700 Myyntisaamiset (T)			48 800
3.	1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		48 800	

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

Esimerkki saadusta ennakkomaksusta, joka on budjetoitu maksuperusteella.

Saadaan 122 000 € (sis. alv 22 %) arvoinen tilaus asiakkaalta. Toimituksen ehtona on 73 200 € ennakkomaksu (sis. alv 22 %). Ennakkomaksu on budjetoitu momentille 12.xx.xx.

1. Asiakas suorittaa ennakkomaksun.
2. Suorite ja lasku vielä saamatta olevasta suorituksesta 48 800 € (sis. alv 22 %) toimitetaan asiakkaalle.
3. Asiakas suorittaa loppusumman maksun.

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	2569 Muut saadut ennakot	12.xx.xx		60 000
1.	9208 Arvonlisäverotuotot 22 %	11.04.01		13 200
1.	1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		73 200	
2.	3002 Tuotot elinkeinoelämältä	12.xx.xx		40 000
2.	9208 Arvonlisäverotuotot 22 %	11.04.01		8 800
2.	1700 Myyntisaamiset (T)		48 800	
2.	2569 Muut saadut ennakot		60 000	
2.	3002 Tuotot elinkeinoelämältä			60 000
3.	1700 Myyntisaamiset (T)			48 800
3.	1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		48 800	

4.8 Antolainat ja muut sijoitukset

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

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

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

Virasto myöntää lainan ja hoitaa myös siitä aiheutuvan maksuliikkeen

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

Esimerkki

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

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
	Myöntäjävirasto			
1.	- ei kirjausta			
2.	1340 Annetut euromääräiset velkakirjalainat	xx.xx.xx	1 200 000	
2.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			1 200 000
3.	1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		230 000	
3.	1341 Annettujen euromääräisten velkakirjalainojen takaisinmaksut	xx.xx.xx		200 000
3.	5000 Korot euromääräisistä saamisista	xx.xx.xx		30 000
4.	1340 Annetut euromääräiset velkakirjalainat			200 000
4.	1341 Annettujen euromääräisten velkakirjalainojen takaisinmaksut		200 000	

Viraston myöntämän lainan maksuliikettä hoitaa toinen virasto

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

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

1. lainan ulosmaksaminen

liikekirjanpito: 1992 Toiselle tilivirastolle siirrettävät menot

talousarviokirjanpito: 630 Toiselle tilivirastolle siirrettävät talousarviomenot

2. lainan sekä korkojen takaisinperiminen

liikekirjanpito: 2583 Toiselle tilivirastolle siirrettävät tulot

talousarviokirjanpito: 610 Toiselle tilivirastolle siirrettävät talousarviotulot

Esimerkki

Opetusministeriö myöntää veikkausvoittovaroista lainoja, joiden maksuliikettä hoitaa Valtiokonttori.

Esimerkki on yksinkertaistettu siten, että kaikki suoritukset kirjataan kirjanpitoon maksuperusteella.

1. Opetusministeriö myöntää lainan
2. Valtiokonttori maksaa lainan ulos 1 200 000 €
- 3a. Valtiokonttori ilmoittaa opetusministeriölle tiedot lainasta ja sen ulos maksamisesta ja kirjaa opetusministeriöltä saadun suorituksen 1 200 000 €
- 3b. Opetusministeriö saa Valtiokonttorilta lainaa koskevat tiedot ja kirjaa lainan lopullisille liikekirjanpidon ja talousarviokirjanpidon tileille 1 200 000 €
4. Valtiokonttori kirjaa lainan lyhennyksen 200 000 € ja koron 30 000 €
- 5a. Valtiokonttori ilmoittaa opetusministeriölle lainan lyhennyksiä ja korkoja koskevat tiedot ja kirjaa opetusministeriölle hyvittämiensä suorituksen 230 000 €.
- 5b. Opetusministeriö saa lainaa koskevat tiedot ja kirjaa lainan lyhennyksen ja koron lopullisille liikekirjanpidon ja talousarviokirjanpidon tileille, lyhennys 200 000 € ja korko 30 000 €
6. Tilinpäätöskirjaus: opetusministeriö oikaisee saatavatilin saldoa tilikauden aikana saaduilla takaisinmaksuilla 200 000 €

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

Valtiokonttori

2.	1992 Toiselle tilivirastolle siirrettävät menot	630 Toiselle tilivirastolle siirrettävät talousarviomenot	1 200 000	
2.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			1 200 000

Valtiokonttori

3a.	1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		1 200 000	
3a.	1992 Toiselle tilivirastolle siirrettävät menot	630 Toiselle tilivirastolle siirrettävät talousarviomenot		1 200 000

Opetusministeriö

3b.	1340 Annetut euromääräiset velkakirjalainat	xx.xx.xx	1 200 000	
3b.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			1 200 000

Valtiokonttori

4.	1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		230 000	
4.	2583 Toiselle tilivirastolle siirrettävä tulot	610 Toiselle tilivirastolle siirrettävät talousarviotulot		230 000

Valtiokonttori

5a.	2583 Toiselle tilivirastolle siirrettävä tulot	610 Toiselle tilivirastolle siirrettävät talousarviotulot	230 000	
5a.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			230 000

Opetusministeriö

5b.	1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		230 000	
5b.	1341 Annettujen euromääräisten velkakirjalainojen takaisinmaksut	xx.xx.xx		200 000
5b.	5000 Korot euromääräisistä saamisista	xx.xx.xx		30 000

Opetusministeriö

6.	1341 Annettujen euromääräisten velkakirjalainojen takaisinmaksut		200 000	
6.	1340 Annetut euromääräiset velkakirjalainat			200 000

Kirjaukset voidaan tehdä myös läheteiden tilin kautta, jos maksuliiketilien käyttö ei ole mahdollista tai tarkoituksenmukaista.

4.9 Valtion velka

Vieras pääoma jaetaan taseessa lyhytaikaiseen ja pitkäaikaiseen sen takaisinmaksun perusteella. Lyhytaikaiseen kuuluu sellainen laina tai se osa lainasta, joka erääntyy seuraavan varainhoitovuoden aikana. Pitkäaikaista lainaa on sellainen laina tai se osa lainasta, jonka maksuaika on tätä pitempi.

Vieraassa pääomassa on omat tilit sekä lainanotolle että lyhennyksille. Taseen liitteenä on ilmoitettava pitkäaikaiseen vieraaseen pääomaan kuuluvat velat, jotka erääntyvät maksettavaksi viiden vuoden tai sitä pitemmän ajan kuluttua, pääomaerien mukaan eriteltynä.

Tilinpäätöksessä täsmäytetään tilikauden aikana maksetut lyhennykset ja velkasaldo. Tilinpäätöksessä pitkäaikaisten lainojen seuraavan tilikauden lyhennystä vastaava osuus kirjataan ryhmään 252 Pitkäaikaisen vieraan pääoman lyhennykset. Tilinpäätöshetkellä ryhmä 252 Pitkäaikaisen vieraan pääoman lyhennykset sisältää siis vain pitkäaikaisten lainojen seuraavana tilikautena erääntyvät lyhennykset. Tilikauden aikana ryhmä sisältää näistä lyhennyksistä kuolettamatta olevan osuuden.

Lyhytaikaisen lainan oton sekä siihen liittyvien lyhennysten kirjaus tapahtuu käyttäen tili-ryhmiä 253 Lyhytaikaiset euromääräiset lainat ja 254 Lyhytaikaiset valuuttamääräiset lainat.

Esimerkki pitkäaikaisen lainan otosta sekä siihen liittyvistä lyhennyksistä

1. Pitkäaikaisen euromääräisen velkakirjalainan otto 1.6.20xx 3 600 000 € (3 vuotta, lyhennykset neljän kuukauden välein)
2. Pitkäaikaisen euromääräisen velkakirjalainan lyhennys 1.10.20xx 400 000 €.
3. Tilinpäätöskirjaukset.
4. Oikaistaan velkatilin saldoa tilikauden aikana tehdyillä ensimmäisen lainavuoden lyhennyksillä 400 000 €.
5. Seuraavan vuoden lyhennysosuuden siirto lyhytaikaisten velkojen ryhmään, 1200 000 € (3 600 € / 3 vuotta).

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		3 600 000	
1.	2401 Euromääräiset velkakirjalainat	150201		3 600 000
2.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			400 000
2.	2521 Euromääräisten velkakirjalainojen lyhennykset	150201	400 000	

Tilinpäätöskirjaukset:

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
3.	2521 Euromääräisten velkakirjalainojen lyhennykset			400 000
3.	2401 Euromääräiset velkakirjalainat		400 000	
4.	2401 Euromääräiset velkakirjalainat		1 200 000	
4.	2521 Euromääräisten velkakirjalainojen lyhennykset			1 200 000

Esimerkki lyhytaikaisen lainan otosta sekä siihen liittyvistä lyhennyksistä

1. Lyhytaikaisen euromääräisen velkakirjalainan otto 1.6.20xx 1 200 000 €. Laina-aika on alle yksi vuot-

ta.

2. Lyhytaikaisen euromääräisen velkakirjalainan lyhennys 1.10.20xx 400 000 €.

Tilinpäätöskirjaus.

3. Oikaistaan velkatilin saldoa tilikauden aikana tehdyillä lyhennyksillä 400 000 €.

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		1 200 000	
1.	2533 Lyhytaikaiset euromääräiset velkakirja-lainat	150201		1 200 000
2.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			400 000
2.	2534 Lyhytaikaisten euromääräisten velkakirja-lainojen lyhennykset	150201	400 000	

Tilinpäätöskirjaus:

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
3.	2534 Lyhytaikaisten euromääräisten velkakirja-lainojen lyhennykset			400 000
3.	2533 Lyhytaikaiset euromääräiset velkakirja-lainat		400 000	

Valtion lainojen erityiskysymyksiä kuten emissio eroja käsitellään omassa erillisessä tämän käsikirjan luvussa.

4.10 Arvostuserät

Arvostuserät ovat liikekirjanpidon muiden tase-erien korjauseriä. Niille on omat tilinsä taseeseen vastaavaa ja vastattavaa puolella. Arvostuserillä ei ole vaikutusta talousarviokirjanpitoon. Valtion kirjanpitolautakunta on antanut lausunnon arvonorotuksesta.

Arvonorotuksista on säädetty talousarvioasetuksen 66 d §:ssä seuraavaa:

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

Arvonorotukset eivät ole realisoituneita menoja tai tuloja eivätkä siten liiketapahtumia. Arvonorotusten tarkoituksena on informoida eräiden pitkävaikutteisten kansallis- ja käyttöomaisuushyödykkeiden alkuperäisen hankintahinnan pysyväisluontoisesti ylittävistä todennäköisistä luovutushinnasta eli hallussapitovoitosta.

Talousarvioasetus antaa mahdollisuuden tehdä arvonorotuksia mutta ei pakota siihen. Arvonorotus voidaan tehdä vain mikäli seuraavat edellytykset täyttyvät:

1. hyödyke on maa- tai vesialue, rakennus, arvopaperi tai muu niihin verrattava
2. hyödykkeen todennäköinen luovutushinta tilinpäätöshetkellä on suurempi kuin sen alkuperäinen hankintameno
3. arvoero on pysyvä ja
4. arvoero on olennainen.

Jos arvonkorotuksen edellytykset täyttyvät, korotus voidaan tehdä korkeintaan todennäköisen luovutushinnan ja kirjanpitoarvon erotuksen suuruisena. Arvonkorotuksen tekemiseen sisältyy velvoite jatkuvaan seurantaan, sillä mikäli hyödyke menettää arvonsa tai tuhoutuu, arvonkorotus on purettava.

Arvonkorotuksesta ei saa tehdä suunnitelman mukaisia poistoja. Arvonkorotuksen tekemisen jälkeen arvoa korotetun hyödykkeen hankintamenosta jatketaan kuitenkin suunnitelman mukaisten poistojen kirjaamista.

Arvonkorotuksen kirjaaminen

Arvonkorotus on liikekirjanpidon kahden tasetilin välinen kirjaus, per asian-omainen kansallis- tai käyttöomaisuuden tili an arvostuserät. Tilikartan vastattavapuolella eri omaisuusryhmien arvonkorotuksille on omat tilinsä Vastaavapuolella arvonkorotuksia seurataan omilla kansallis- ja käyttöomaisuuden alatileillä. Arvonkorotuksia ei kirjata talousarviokirjanpitoon.

Koska arvonkorotus ei ole liiketapahtuma, sillä ei ole erityistä syntymisajan-kohtaa. Mikäli arvonkorotusten edellytykset täyttyvät, arvonkorotus voidaan kirjata kirjanpitoon.

Esimerkki arvonkorotuksen muodostamisesta

Kiinteistölaitos on ostanut vuonna 1988 rakennuksen hintaan 1 000 000 €. Vuonna 1998 rakennuksen todennäköiseksi luovutushinnaksi arvioidaan 1 500 000 €. Rakennuksen arvon arvioidaan tästä vielä kohoavan. Rakennuksen poistamaton hankintameno kirjanpidossa on 600 000 €.

Kaikki arvonkorotuksen tekemisen edellytykset todetaan täyttyvän, joten arvonkorotus on mahdollinen. Arvonkorotuksen suuruus on korkeintaan 1 500 000 - 600 000 € = 900 000 €.

Kirjataan arvonkorotus

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1220 Asuinrakennukset		900 000	
2301 Käyttöomaisuuden ja muiden pitkäaikaisten sijoitusten arvonkorotukset			900 000

Mikäli arvoero ei ole pysyvä, arvonkorotus on purettava.

Talousarvion ulkopuolella olevilla valtion rahastoilla on mahdollisuus esittää arvostuserissä myös vieraan pääoman arvon muutokset. Ne esitetään joko taseen vastaavaa tai vastattavaa puolella sen mukaan, onko vieraan pääoman arvo lisääntynyt tai vähentynyt alkuperäiseen arvoon verrattuna.

4.11 Oikaisu- ja siirtokirjaukset

Talousarvioasetuksen 42 §:ssä säädetään oikaisu- ja siirtoeristä seuraavaa:

Liikekirjanpitoon merkitään liiketapahtumina tulot, menot, rahoitustapahtumat sekä niiden oikaisu- ja siirtoerät. (600/1997)

Talousarviokirjanpitoon merkitään talousarviotapahtumina talousarviotulot ja talousarviomenot sekä niiden oikaisu- ja siirtoerät. (600/1997)

Oikaisu- ja siirtoerien avulla korjataan kirjanpitoon tehtyjä kirjauksia jälkeinpäin. Oikaisu- ja siirtokirjaukset voivat koskea mitä tahansa liike- ja talousarviokirjanpidon tilejä.

Oikaisukirjaustapahtumia on kahdentyyppisiä. Ensinnäkin oikaisukirjauksella korjataan kirjanpitoon aiemmin tehtyä virheellistä kirjausta. Toiseksi oikaisukirjauksiin joudutaan silloin, kun suoriteperusteinen, menon tai tulon syntyhetkellä tehty kirjaus ei ole euromäärältään lopullinen. Vasta kun maksu tapahtuu, tiedetään menon tai tulon lopullinen suuruus ja oikaistaan suoriteperusteinen kirjaus vastaamaan lopullista kassatapahtumaa.

Myös siirtokirjaukset liittyvät kahdentyyppisiin tapahtumiin. Liikekirjanpidossa siirtokirjaukset aiheutuvat siitä, että jonkin liikekirjanpidon tilille kirjatun menon käyttötarkoitus muuttuu toiseksi ja meno siirretään uutta tarkoitustaan vastaavalle tilille. Talousarviokirjanpidon tililuokassa siirtokirjaukset liittyvät talousarvion tilille tai siirretyn määrärahan tilille kirjausta odottavien erien käsittelyyn. Sellaisissa tapauksissa, joissa lopullista talousarviokirjanpidon tiliä ei ole tiedossa tai sille ei ole kirjauslupaa, talousarvion tapahtuma ikään kuin siirretään odottamaan lopulliselle tilille kirjaamista.

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 oikaisuun tulee käyttää.

4.11.1 Menonoikaisut

Menonoikaisuja ovat menonvähennykset ja menonlisäykset. Menonvähennyksiä ovat esimerkiksi saadut käteis-, vuosi- ja muut alennukset, saadut hyvitykset ja tuotannontekijöiden hankinnan yhteydessä syntyneet kurssivoitot. Menonlisäyksiä ovat esimerkiksi ulkomailta velaksi ostetuista tuotannontekijöistä aiheutuvat kurssitappiot.

Kirjaukset tulisi tehdä siten, ettei turhia oikaisuja jouduta tekemään. Jos esimerkiksi virasto yleensä käyttää hyväkseen käteisalennukset, sen tulisi ottaa alennus huomioon jo ostolaskua kirjattaessa.

Esimerkki virheellisen kirjauksen oikaisusta saman tilikauden aikana

On ostettu kopiopaperia, josta on saatu lasku suuruudeltaan 2 440 euroa (sis. alv. 22 %). Lasku on viety kirjanpitoon seuraavasti.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4001 Toimistotarvikkeet	28.05.21	2 000	
9308 Arvonlisäverokulut 22 %	xx.xx.xx	440	
2570 Ostovelat (T)			2 440

Jälkeenpäin todetaan, että lasku on viety kirjanpitoon 200 euroa liian suurena. Havaittu virhe kirjataan alkuperäisten tilien oikaisuksi.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4001 Toimistotarvikkeet	28.05.21		156
9308 Arvonlisäverokulut 22 %	xx.xx.xx		44
2570 Ostovelat (T)		200	

Kirjanpidon virheen korjaamisesta on todettu talousarvioasetuksen 45 §:ssä seuraavaa:

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

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

Esimerkki saadun alennuksen kirjaamisesta

Vastaanotetaan tilattua paperitavaraa ja lasku 1 220 € (sis.alv 22 %).

Maksetaan lasku, josta vähennetään 10 %:n käteisalennus. Kirjataan maksu ja käteisalennus.

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	4001 Toimistotarvikkeet	28.05.21	1 000	
1.	9308 Arvonlisäverokulut 22 %	xx.xx.xx	220	
1.	2570 Ostovelat (T)			1 220
2.	2570 Ostovelat (T)		1 220	
2.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			1 098
2.	9308 Arvonlisäverokulut 22 %	xx.xx.xx		22
2.	4001 Toimistotarvikkeet	28.05.21		100

4.11.2 Tulonoikaisut

Tulonoikaisuja ovat tulonvähennykset ja tulonlisäykset. Ne syntyvät vasta myynnin jälkeen ja nimensä mukaisesti vähentävät tai lisäävät aikaisemmin kirjattuja tuloja. Tulonvähennyksiä ovat esimerkiksi annetut käteis-, vuosi- ym. alennukset, annetut hyvitykset sekä myynteihin liittyvät kurssitappiot ja luottotappiot. Tulonlisäys on esimerkiksi ulkomailla velaksi tapahtuvassa myynnissä syntyvä kurssivoitto.

Esimerkki annetun alennuksen kirjaamisesta

Myydään suorite hintaan 1 220 €. Asiakas maksaa suoritteen vähennettynä 10 %:n käteisalennuksella.

1. Tulokirjaus 1220 €
2. Tulon maksu vähennettynä 10%:n käteisalennuksella sekä käteisalennuksen kirjaus

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	3012 Tuotot elinkeinoelämäältä	122823		1 000
1.	9208 Arvonlisäverotuotot 22 %	11.04.01		220
1.	1700 Myyntisaamiset (T)		1 220	
2.	1700 Myyntisaamiset (T)			1 220
2.	1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		1 098	
2.	3012 Tuotot elinkeinoelämäältä	122823	100	
2.	9208 Arvonlisäverotuotot 22 %	11.04.01	22	

4.11.3 Siirtoerät

Liikekirjanpidossa menot kirjataan eri tileille niiden tarkoituksen ja lajin mukaan. Mikäli alkuperäinen menon käyttötarkoitus muuttuu, meno on siirrettävä uutta tarkoitustaan vastaavalle tilille. Tämä on tärkeää, jotta kirjanpito sisältää oikeat tiedot kulujen rakenteesta eli siitä, mihin varat on käytetty. Myös tilinpäätöskäsittely eri menoilla on erilainen.

Esimerkki menonsiirtokirjauksesta saman tilikauden aikana

On ostettu myytäväksi tarkoitettuja laitteita 6 100 eurolla (sis. alv. 22 %). Tapahtuma on viety kirjanpitoon seuraavasti.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4009 Muut aineet, tarvikkeet ja tavarat	28.05.21	5 000	
9308 Arvonlisäverokulut 22 %	xx.xx.xx	1 100	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			6 100

Laitteita otetaan saman tilikauden aikana tiliviraston omaan käyttöön 1 000 euron arvosta. Kirjataan menon luonteen muutos.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4009 Muut aineet, tarvikkeet ja	28.05.21		1 000
1269 Muut koneet ja laitteet	28.05.21	1 000	

4.11.4 Tileistäpoistot

Liikekirjanpidossa toteutuneet luottotappiot kirjataan siihen tuottojen ryhmään oikaisuksi, johon tuotto alun perin on kirjattu. Myös edellisen tilikauden myyntiin liittyvät luottotappiot kirjataan kuluvan tilikauden tapahtumiksi jos edellinen tilikausi on päätetty. Luottotappion kirjaus vääristää tältä osin tilikauden suoriteperusteista tuotto- /kulujaamää.

Talousarvion yleisten soveltamismääräysten mukaan (TM 9509 12.4.1995):

"Valtion saamisen perimisestä luopuminen saa tapahtua vasta sen jälkeen, kun on luotettavasti selvitetty, ettei saamisesta velallisen todetun varattomuuden tai muun siihen verrattavan syyn takia voida saada perittyä. Tämänkin jälkeen on ao. viraston tai laitoksen seurattava jatkuvasti velallisen taloudellista asemaa ja mikäli tälle ilmaantuu varoja, ryhdyttävä perimistoimenpiteisiin.

Vähäiset saamiset jätetään perimättä sen mukaisesti kuin niistä on erikseen säädetty (Laki eräiden saatavien perimättä jättämisestä 266/50)".

"Mikäli saatava on merkitty hallinnollisessa kirjanpidossa tulorästiksi tai muuksi saamiseksi, päätöksen saatavan tileistä poistamisesta tekee ao. tilivirasto. Tileistä poisto tehdään tähän tarkoitukseen käytettävissä olevasta viraston tai laitoksen omasta määrärahasta. Jos virasto tai laitos harjoittaa liiketoimintaa tai maksullista toimintaa, on tästä toiminnasta aiheutuneiden saatavien tileistä poistamiseen käytettävä aina ensin mainitussa tapauksessa liiketoimintaa ja jälkimmäisessä tapauksessa maksulliseen toimintaan käytettävissä olevia varoja."

"Tileistä poisto tehdään valtion talousarviosta annetun lain 23 §:ssä tarkoitetuista tarveainevarastoista nimenomaan tähän tarkoitukseen osoitetusta viraston tai laitoksen omasta määrärahasta. Jos tällaista määrärahaa ei ole, veloitetaan sitä määrärahaa, jolta veloitus olisi tullut tehdä otettaessa varastohyödyke käyttöön."

Lainasaamisten poistamisen menettely lainakirjanpidosta on em. soveltamismääräyksessä.

Julkisoikeudellisten suoritteiden maksujen perinnästä on säädetty valtion maksuperusteasetuksessa.

Esimerkki oikaisusta maksullisen toiminnan tuottoja sisältävään laskuun, jota ei ole saatu asiakkaalta perittyä.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1700 Myyntisaamiset (T)			122
3090 Maksullisen toiminnan saamisten tileistäpoistot	28.05.21	100	
9208 Arvonlisäverotuotot 22 %	11.04.01	22	

Esimerkki 2. Oikaistaan edelliseen laskuun liittyvä viivästyskorkolasku, joka on kirjattu saamisiksi kirjanpitoon

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1739 Muut siirtosaamiset (T)			10
5098 Rahoitustuottosaamisten tileistäpoistot	xx.xx.xx	10	

4.12 Kurssierot

Valuuttamääräiset liiketapahtumat merkitään kirjanpitoon pääsääntöisesti tapahtuman syntymispäivän mukaiseen kurssiin Suomen rahaksi muutettuna. Muuntoperusteena käytetään Euroopan keskuspankin tai Suomen Pankin menon, tulon tai rahoitustapahtuman syntymispäivänä noteeraamaa valuuttakurssia. Tätä noudatetaan johdonmukaisesti myös liiketapahtumien mahdollisten oikaisujen kirjauksissa. Valtion velka ja kassavaroihin liittyvät valuuttatalletukset arvostetaan tilinpäätöksessä tilinpäätöspäivän kurssiin. Näistä eristä kurssivoitto realisoituu kuitenkin vasta velan takaisinmaksun tai valuuttatilin käytön yhteydessä.

Valuuttamääräisiin saamisiin (esim. annettu laina) liittyvät kurssierot kirjataan aina tilille 5010 Kurssierot saamisista. Valuuttamääräisiin velkoihin (esim. otettu laina) liittyvät realisoitumattomat kurssierot eli tilinpäätösvaiheessa velkojen arvostamisesta syntyneet kurssierot kirjataan tilille 5111 Realisoitumattomat kurssierot veloista. Arvostuskirjaukset puretaan seuraavan tilikauden alussa, jolloin lopullinen kurssiero lasketaan velan alkuperäisen kurssin ja takaisinmaksuhetken kurssin perusteella. Talousarviolain 18 §:n 3 momentissa säädetään muuntokursseista seuraavasti: (Säännöksen kumoamisesta (1216/2003) huolimatta siinä ilmaistua sääntöä noudatetaan sellaisenaan edelleenkin.)

Valtion ulkomaanrahan määräinen velka muutetaan Suomen rahan määräiseksi varainhoitovuoden viimeisen Euroopan keskuspankin tai Suomen Pankin julkaiseman kurssin mukaan. (217/2000)

Valuuttamääräisen velan tai sen lyhennyksen yhteydessä syntyvä realisoitunut kurssiero kirjataan tilille 5110 Realisoituneet kurssierot veloista.

Myyneistä ja ostoista eli viraston tavanomaisesta toiminnasta aiheutuvat kurssierot kirjataan myyntien ja ostojen oikaisuiksi, eikä rahoitustuottoihin ja -kuluihin. Siten myyntisaamisista ja ostoveloihin sekä muista vastaavista siirtävistä eristä aiheutuvat kurssierot kirjataan myyntien ja ostojen oikaisuiksi.

Ulkomaanrahan määräiset ennakkomaksut merkitään tasetileille syntymispäivän kurssiin. Ulkomaanrahan määräisiin liiketapahtumiin liittyvät hyvityslaskut ja käteisalennukset kirjataan käyttäen alkuperäistä vaihtokurssia.

Esimerkki ostojen kurssieron kirjauksesta

1. Tilataan kanadalaiselta toimittajalta varavoimalla aktivoitavaksi käyttöomaisuuteen. Keskusten hinta on 50 000 CAD. Kyseessä hankinta ns. kolmansista maista. Esimerkissä käytetään valuutoista niiden ISO-koodeja, joita pankit käyttävät maksunvälityksessään.
2. Tilivirasto vastaanottaa varavoimalan ja sitä koskevan laskun. Euroopan keskuspankin kurssi on 1,3230 eli 50 000 CAD / 1,3230 = 37 792,89 EUR
3. Lasku maksetaan. Euroopan keskuspankin kurssi on nyt 1,2952. Maksettava rahatililtä 50 000 CAD / 1,2952 = 38 604,08 EUR. Kurssitappio 38,604,08 – 37 792,89 = 811,19 EUR

Huomaa, että esimerkissä on kyse tavaraostosta ns. kolmansista maista. Ostoon liittyvä arvonlisävero tulee tällöin kirjatuksi tullauspäätöksen yhteydessä.

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	ei kirjausta			
2.	1257 Puhelinkeskukset ja muut viestintälaitteet	28.05.21	37 792,89	
2.	2570 Ostovelat (T)			37 792,89
3.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			38 604,08
3.	1257 Puhelinkeskukset ja muut viestintälaitteet	28.05.21	811,19	
3.	2570 Ostovelat (T)		37 792,89	

Esimerkki hyvityslaskun ja alennuksen kirjauksesta

1. Saadaan lasku ja toimitus ostosta 110 GBP (14 pv -2%, 30 pv netto). Euroopan keskuspankin kurssi on 0,6148. Laskun summa euroina on 110 GBP / 0,6148 = 178,92 EUR. Kyseessä on yhteisöhankinta. Alv:n osuus on 39,36 EUR.
2. Saadaan hyvityslasku 10 GBP. Hyvityslasku kirjataan käyttäen alkuperäistä vaihtokurssia 0,6148. Hyvityslaskun suuruus euroissa on siten 10 GBP / 0,6148 = 16,27 EUR. Alv:n osuus 3,58 EUR.
3. Maksetaan lasku käteisalennusta käyttäen. Kurssi on maksettaessa 0,6012. Käteisalennus kirjataan käyttäen alkuperäistä vaihtokurssia $2\% \cdot 100 \text{ GBP} / 0,6148 = 3,25 \text{ EUR}$. Alv:n osuus 0,72 EUR. Maksetaan lasku $(110 \text{ GBP} - 10 \text{ GBP} - 2 \text{ GBP}) / 0,6012 = 163,01 \text{ EUR}$. Alv:n osuus 35,86 EUR. Kurssitappio on $98 \text{ GBP} / (0,6148 - 0,6012) = 3,61 \text{ EUR}$.

Esimerkissä esitetään myös yhteisöhankinnan arvonlisäveron kirjaus.

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	4001 Toimistotarvikkeet	xx.xx.21	178,92	
1.	9318 Arvonlisäverokulut yhteisöhankinnoista 22 %	xx.xx.19	39,36	
1.	9218 Arvonlisäverotuotot yhteisöhankinnoista 22 %	xx.xx.xx		39,36
1.	2570 Ostovelat (T)			178,92
2.	4001 Toimistotarvikkeet	xx.xx.xx		16,27
2.	9318 Arvonlisäverokulut yhteisöhankinnoista 22 %	xx.xx.19		3,58
2.	9218 Arvonlisäverotuotot yhteisöhankinnoista 22 %	xx.xx.xx	3,58	
2.	2570 Ostovelat (T)		16,27	
3.	4001 Toimistotarvikkeet	xx.xx.xx		3,25
3.	9318 Arvonlisäverokulut yhteisöhankinnoista 22 %	xx.xx.19		0,72
3.	9218 Arvonlisäverotuotot yhteisöhankinnoista 22 %	xx.xx.xx	0,72	
3.	2570 Ostovelat (T)		3,25	
3.	4001 Toimistotarvikkeet	xx.xx.21	3,61	
3.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			163,01
3.	2570 Ostovelat (T)		159,40	

Esimerkki valuuttamääräisen lainan kurssieron, koron ja lyhennyksen kirjauksista

1. Lainan määrä vuonna N on 1 000 USD. Tilikauden alussa lainan arvo on 1 000 euroa. Tilikauden päättyessä euron dollarin kurssi on 1 USD = 1,05000. Arvostetaan laina tilinpäätökseen tilinpäätöshetken kurssiin ja kirjataan kurssitappio 50 euroa.
2. Vuoden N+1 alussa puretaan edellisen vuoden tilinpäätöksen kurssitappiokirjaus.
3. Kirjataan maksettu lainan korko 2 % = 20 USD. Kirjaushetkellä dollarin kurssi = 1,05000. Korko = 20 * 1,05000 = 21 euroa. (Yksinkertaisuuden vuoksi ei tässä korkomenoa jaksoteta.)
4. Vuoden N+2 tilinpäätöshetkellä dollarin kurssi on 1,04000. Arvostetaan laina tilinpäätökseen tilinpäätöshetken kurssiin ja kirjataan kurssitappio 40 euroa.
5. Lainasta erääntyy vuonna N+2 lyhennyksiä 500 USD. Ennakoitu lainan lyhennys, 500 * 1,04000 = 520 euroa, kirjataan lyhytaikaisten velkojen tilille.
6. Puretaan vuoden N+2 alussa tilinpäätöksen N+1 kurssitappiokirjaus, jolloin realisoituneen kurssieron laskenta tehdään lainan alkuperäisen kurssin ja takaisinmaksuhetken kurssin perusteella.
7. Maksetaan erääntynyt lyhennys. Maksuhetkellä dollarin kurssi on 1,0300. Kirjataan lainan maksu ja realisoitunut kurssitappio. Kurssitappio = 500 * 0,03 = 15 euroa.

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	2410 Valuuttamääräiset joukkovelkakirjalainat			50
1.	5111 Realisoitumattomat kurssierot veloista		50	
2.	2410 Valuuttamääräiset joukkovelkakirjalainat		50	
2.	5111 Realisoitumattomat kurssierot veloista			50
3.	5101 Korot valuuttamääräisistä veloista	36.03.90	21	
3.	1920 Tiliviraston yleinen maksuliikemenotili (T)			21
4.	2410 Valuuttamääräiset joukkovelkakirjalainat			40
4.	5111 Realisoitumattomat kurssierot veloista		40	
5.	2410 Valuuttamääräiset joukkovelkakirjalainat		520	
5.	2523 Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset			520
6.	2410 Valuuttamääräiset joukkovelkakirjalainat		20	
6.	2523 Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset		20	
6.	5111 Realisoitumattomat kurssierot veloista			40
7.	2523 Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset	15.03.01	500	
7.	5110 Realisoituneet kurssierot veloista	15.03.01	15	
7.	1920 Tiliviraston yleinen maksuliikemenotili (T)			515

Valuuttatileihin liittyvät kurssierot

Valuuttatilejä käsitellään kuten muitakin valuuttamääräisiä saamisia. Täten myynneistä ja ostoista aiheutuvat valuuttatilien kurssierot kirjataan myyntien ja ostojen oikaisuksi. Vastaavasti valuuttatilien pääomiin liittyvät sekä realisoitumattomat kurssierot (esim. kurssieron jaksotus) että realisoituneet kurssierot (esim. tilin lopetus) kirjataan aina tilille 5010 Kurssierot saamisista.

Esimerkki

1. Valuuttatilin avaus valtiovarainministeriön luvalla ja siirto maksuliikemenotililtä valuuttatilille 10 000 USD. Euroopan keskuspankin kurssi on 0,8693, jolloin 10 000 USD / 0,8693 = 11 503,51 EUR
2. Tilinpäätöspäivänä tilin saldo on 10 000 USD. Tilinpäätöskurssi on 0,7905, jolloin 10 000 USD / 0,7905 = 12 650,22 EUR. Kurssivoitto on 12 650,22 – 11 503,51 = 1 146,71. Kurssivoitto on kirjattu valuuttatilin saldon lisäykseksi ja saamisten kurssierotilille.
3. Seuraavan vuoden tammikuussa käyttö 2 000 USD, kurssi 0,7724, 2 000 USD / 0,7724 = 2 589,33 EUR. (Tilin saldo maksun jälkeen on tilinpäätöshetken saldo – maksu eli 12 650 EUR – 2 589,33 EUR = 10 060,89 EUR).
4. Loppurahojen, 8 000 USD, käyttö helmikuussa, kurssi 0,9237. Maksutapahtuman kirjaus 8 000 USD / 0,9237 = 8 660,82 EUR. Tilin saldon 10 060,89 EUR ja maksutapahtuman 8 660,82 EUR erotus 1 400,07 kirjataan kurssierojen tilille.

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	1931 Valuuttatilit (T)		11 503,51	
1.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			11 503,51
2.	1931 Valuuttatilit (T)		1 146,71	
2.	5010 Kurssierot saamisista	xx.xx.21		1 146,71
3.	xxxx Kulutili	xx.xx.21	2 589,33	
3.	1931 Valuuttatilit (T)			2 589,33
4.	xxxx Kulutili	xx.xx.21	8 660,82	
4.	5010 Kurssierot saamisista	xx.xx.21	1 400,07	
4.	1931 Valuuttatilit (T)			10 060,89

Myös silloin jos valuuttatili olisi kohdan 4 maksutapahtuman sijasta lopetettu, olisi kurssiero kirjattu tilille 5010 Kurssierot saamisista.

Valuuttatileihin liittyvät kurssierot

Valuuttatilejä käsitellään kuten muitakin valuuttamääräisiä saamisia. Täten myynneistä ja ostoista aiheutuvat valuuttatilien kurssierot kirjataan myyntien ja ostojen oikaisuiksi. Valuuttatilien pääomiin liittyvät Realisoitumattomat kurssitappiot kirjataan tilille 5111 Realisoitumattomat kurssierot veloista (esim. arvostus- ja jaksotuskirjaukset) ja realisoituneet kurssitappiot (esim. tilin lopetus) kirjataan tilille 5110 Realisoituneet kurssierot veloista. Sen sijaan sekä realisoituneet että realisoitumattomat kurssivoitot kirjataan aina tilille 5003 Kurssi- ja emissiovoitot.

5 LUKU: TILIVIRASTOJEN VÄLISTEN JA TILIVIRASTON SISÄISTEN TAPAHTUMIEN KIRJAUKSET

Tässä luvussa käsitellään tilivirastojen ja virastojen ja laitosten välisten tapahtumien kirjaimista siltä osin kuin niissä ei noudateta samoja sääntöjä kuin tiliviraston ja talousarviotalouden ulkopuolisen talousyksikön välisissä kirjauksissa. Esimerkiksi maksullisesta toiminnasta laskutettavat budjetoidut tulot kirjataan samalla tavalla riippumatta siitä onko asiakas toinen virasto tai laitos vai ulkopuolinen asiakas. Lisäksi tässä luvussa käsitellään toisen viraston puolesta maksettujen menojen ja toisen viraston puolesta perittyjen tulojen ja tiliviraston maksupisteiden välisiä kirjauksia sisäisen rahaliikkeen tasetilien avulla sekä läheteiden tilin käyttöä.

Virastojen ja laitosten väliset budjetoidut tuotot ja sisäiset arvonnäisäverotuotot kirjataan liikekirjanpidossa sisäisille tuottotileille. Sisäisille kuluttileille kirjataan liikekirjanpidossa virastojen välisistä budjetoiduista kuluista vain yhteisrahoitteisen toiminnan rahoitusosuudet, yhteistoiminnan kustannusten korvaukset ja sisäiset arvonnäisäverokulut. Talousarviotalouden sisäiset tuotto- ja kulutilit on merkitty liikekirjanpidon tilikartassa tilinumeron eteen sijoitulla tähdellä (*).

Talousarvioasetuksen 67 §:n 3 momentin (254/2004) mukaan virastojen ja laitosten välisten tuottojen ja kulujen sekä keskinäisten saamisten ja velkojen vaikutus eliminoidaan valtion tilinpäätöksessä ottaen huomioon asian olennaisuus. Tällä hetkellä eliminointi tehdään vain tuottojen ja kulujen osalta siten, että sisäisillä tuotoilla oikaistaan sisäisiä kuluja. Tilivirastojen välisiä saamia ja velkoja ei ole katsottu olennaisiksi eikä niitä siten ole tilikartassa eroteltu valtion ja ulkopuolisten välisistä saamisista ja veloista. Tuottojen ja kulujen eliminointi tehdään valtion keskuskirjanpidossa valtion tuotto- ja kululaskelmaa laadittaessa. Eliminointi ei vaikuta tilivirastojen tuotto- ja kululaskelmiin.

5.1 Toisen tiliviraston määrärahan käyttö omaan toimintaan

Tilivirastolla voi olla tai tilivirasto voi saada oikeuden käyttää oman toimintansa rahoittamiseen muuta kuin sille tilijaottelussa osoitettua määrärahaa (määrärahan käyttöoikeus). Tähän liittyen on ainakin seuraavia tilanteita:

1. Talousarviotalouden sisäinen yhteisrahoitus, jolloin rahoittajatilivirasto myöntää hankkeen toteuttajatilivirastolle määrärahasa käyttöoikeuden (hallinnollinen määrärahan jakopäätös).
2. Useiden viranomaisten viranomaistehtäviin kuuluvan tietyn tehtäväkokonaisuuden budjetointi keskitetyksi yhdelle momentille (jakamaton määräraha).
3. Eräät virastojen väliset viranomaistehtäviin liittyvät lakisääteiset kustannusten korvaukset, jotka eivät ole maksullista toimintaa. Tällaisia eriä ovat esimerkiksi korvaus virkaavusta, korvaus toisen viraston suoritteiden perustana olevan järjestelmän ylläpidosta aiheutuvista menoista sekä korvaus matka- ym. menoista, joita toiselle virastolle aiheutuu ministeriön asettamaan tai vastaavaan, viranomaistehtäviin liittyvään työryhmään osallistumisesta.
4. Virastojen välisen, tietyn viranomaistehtävän hoitamista ja rahoittamista koskevan sopimuksen perusteella toiselle virastolle maksettavat korvaukset.
5. Talousarvion tilijaottelussa teknisistä syistä jakamattomat määrärahat.

5.2 Menojen kirjaaminen suoraan toisen tiliviraston määrärahaan

Silloin, kun menojen maksajalla on oikeus kirjata menot rahoittajatiliviraston momentille (käyttö- ja kirjausoikeus), kirjaukset tehdään kuten käytettäessä omaa määrärahaa.

5.3 Menojen laskuttaminen

Toiselle tilivirastolle tilijaottelussa osoitettua määrärahaa voidaan käyttää vain laskuttamalla talousarviomenoja, koska käyttäjätilivirasto ei voi ottaa tällaista talousarviotiliä omaan kirjanpitoonsa (käyttö- mutta ei kirjausoikeus). Jakamattoman määrärahan käyttö voi tapahtua joko kirjaamalla menot suoraan kyseiselle talousarviotilille (kirjausoikeus) tai laskuttamalla.

5.4 Menojen kohdentaminen

Laskuttamisessa on otettava huomioon myös oikea kohdentaminen. Laskuttamisen tulee johtaa samaan menojen kohdentamiseen kuin kirjausoikeuden käyttäminen. Se, millaista menettelyä käyttäen menot siirretään lopullisesti maksavalle tilivirastolle, ei toisin sanoen saa vaikuttaa menojen kohdentamisperusteeseen. Kun toiminnasta rahoitusta saavalle tilivirastolle aiheutuvat menot ovat palkka- yms. suoriteperusteisia menoja, menot on laskuttettava rahoittavalta tilivirastolta varainhoitovuoden aikana riittävin väliajoin ja joka tapauksessa varainhoitovuosittain siten, että myös rahoittava tilivirasto ehtii kirjaamaan menot sille varainhoitovuodelle, jona ne ovat toteuttajatilivirastolle suoriteperusteisesti syntyneet.

5.5 Toisen tiliviraston puolesta perityt tulot ja maksetut menot

Toisen tiliviraston puolesta perityt tulot ja toisen tiliviraston puolesta maksetut menot ovat eriä, jotka eivät liity tuloja perivän tai menoja maksavan tiliviraston omaan toimintaan. Tämän vuoksi niitä ei kirjata tuloja perivän tai menoja maksavan tiliviraston talousarviotuloksi tai -menoksi eikä liikekirjanpidon tuloksi tai menoksi.

Tulot

Virasto voi periä toisen viraston puolesta tuloja sellaisista suoritteista, jotka eivät ole perivän viraston omia suoritteita. Talousarviokirjanpidossa perityt tulot kirjataan tilille 610 Toiselle tilivirastolle siirrettävät talousarviotulot. Liikekirjanpidossa käytetään tasetiliä 2583 Toiselle tilivirastolle siirrettävät tulot. Tilinpäätöksessä tileillä 610 ja 2583 ei saa olla saldoa.

Talousarviotulot siirretään aika ajoin tililtä 610 toiselle virastolle. Tulot vastaanottava tilivirasto kirjaa tulot lopulliselle talousarviokirjanpidon tilille ja liikekirjanpidossa tulojen luonteen mukaiselle tuottotilille.

Esimerkki:

Tilivirasto A perii tilivirasto B:n puolesta talousarviotuloja. Tilivirasto A kirjaa tilivirasto B:n suoritteista saadut tulot talousarviokirjanpidossa tilille 610 Toiselle tilivirastolle siirrettävät talousarviotulot.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		100	
2583 Toiselle tilivirastolle siirrettävät tulot	610 Toiselle tilivirastolle siirrettävät talousarviotulot		100

Tilivirasto A siirtää tilivirasto B:lle sille kuuluvat tulot:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
2583 Toiselle tilivirastolle siirrettävät tulot	610 Toiselle tilivirastolle siirrettävät talousarviotulot	100	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			100

Tilivirasto B kirjaa tilivirasto A:n perimät ja B:lle siirtämät tulot talousarviokirjanpidossa tilijaottelun mukaiselle talousarviotilille ja liikekirjanpidossa tulon luonteen mukaiselle tuottotilille.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		100	
xxxx Tuottotili	xx.xx.xx		100

Menot

Toisen tiliviraston puolesta maksetulla menolla tarkoitetaan tässä tilannetta, jossa tilivirasto A maksaa tilivirasto B:n suoritustuotantoon liittyvän menon B:lle tilijaottelussa osoitetuista määrärahoista. Tämä edellyttää, että tilivirasto A:lla on käyttöoikeus tilivirasto B:n määrärahaan.

Menon maksava tilivirasto kirjaa talousarviotapahtuman tilille 630 Toiselle tilivirastolle siirrettävät talousarviomenot määrärahan käyttöoikeuden myöntäneelle tilivirasto siirrettäväksi. Liikekirjanpidossa käytetään tasetiliä 1992 Toiselle tilivirastolle siirrettävät menot. Menon maksanut tilivirasto ilmoittaa maksamiensa menojen lajin ja määrän käyttöoikeuden myöntäneelle tilivirastolle, joka maksaa ne maksuliiketilien kautta. Myös seuraavassa kohdassa ohjeistettua läheteiden tiliä voi käyttää menon siirtoon.

Määrärahan käyttöoikeuden myöntänyt tilivirasto kirjaa menon lopullisille talousarviokirjanpidon ja liikekirjanpidon tileille. Kuvattu tilanne on käytännössä harvainen.

Tilinpäätöksessä tileillä 630 ja 1992 ei saa olla saldoa.

Esimerkki:

Tilivirasto A:lla on käyttöoikeus, mutta ei kirjausoikeutta tilivirasto B:n määrärahaan. Tilivirasto A maksaa painatuspalvelumenoja, jotka liittyvät tilivirasto B:n suoritteisiin.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1992 Toiselle tilivirastolle siirrettävät menot (T)	630 Toiselle tilivirastolle siirrettävät talousarviomenot	122	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			122

Tilivirasto A ilmoittaa maksamiensa menojen lajin ja määrän tilivirasto B:lle, joka maksaa ne maksuliiketilien kautta tilivirasto A:lle.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4320 Painatuspalvelut	xx.xx.xx	100	
9308 Arvonlisäverokulut 22 %	xx.xx.xx	22	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			122

Tilivirasto A:n kirjaukset maksua vastaanotettaessa.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1992 Toiselle tilivirastolle siirrettävät menot (T)	630 Toiselle tilivirastolle siirrettävät talousarviomenot		122
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		122	

5.6 Läheteiden tilin käyttö

Tilivirastojen välisissä kirjauksissa on laskutettaessa mahdollista käyttää maksuliiketilien sijasta tiliä 1991 Läheteiden tili (T), jos maksuliiketilien käyttö ei ole mahdollista tai tarkoituksenmukaista.

Lähetteen tilin käytöstä on ilmoitettava viipymättä sille tilivirastolle, jonka määrärahan käytöstä on kysymys. Ilmoituksen saajan on tehtävä lähetteen tiliä koskevat kirjaukset heti ilmoituksen saatuaan. Ilmoituksessa on mainittava, mille kuukaudelle kirjaukset on tehty, koska tilivirastojen on tehtävä kirjaukset samalle kuukaudelle. Tilivirastojen tulee toimittaa lähetteen tilin erittely kuukausittain Valtiokonttorin määräyksen Tietojen toimittaminen keskuskirjanpitoon mukaisesti. Tilinpäätöksessä lähetteen tilillä ei saa olla saldoa.

Esimerkki:

Käyttöoikeuden saanut tilivirasto maksaa hankkeeseen kuuluvan menon (tilivirastot kuuluvat eri hallinnonaloihin, joten myös arvonlisävero laskutetaan):

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4001 Toimistotarvikkeet	1) xx.xx.01 2) 630 Toiselle tilivirastolle siirrettävät talousarviomenot	100	
9308 Arvonlisäverokulut 22 %	1) xx.xx.29 2) 630 Toiselle tilivirastolle siirrettävät talousarviomenot	22	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			122

- 1) Menon veroton osa maksetaan toimintamenomomentilta ja arvonlisäveron osuus hallinnonalan yleiseltä arvonlisäveromenomomentilta (vuoden 2008 talousarvion mukainen numerointi).
- 2) Talousarviokirjanpidon tilin 630 käyttö: sekä menon veroton osa että arvonlisävero kirjataan tilille 630.

Tilivirasto laskuttaa toiselta tilivirastolta yhteishankkeeseen liittyvät kulunsa. Tulon kirjaaminen:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1991 Lähetteen tili (T)		122	
*3967 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset valtion virastoilta ja laitoksilta	1) xx.xx.01 2) 630 Toiselle tilivirastolle siirrettävät talousarviomenot		100
*9228 Sisäiset arvonlisäverotuotot 22 %	1) xx.xx.29 2) 630 Toiselle tilivirastolle siirrettävät talousarviomenot		22

- 1) Menon veroton osuus kirjataan laskutettaessa tuloksi toimintamenomomentille ja arvonlisäveron osuus tuloutetaan hallinnonalan yleiselle arvonlisäveromenomomentille (vuoden 2008 talousarvion mukainen numerointi).
- 2) Talousarviokirjanpidon tilin 630 käyttö: sekä menon veroton osa että arvonlisävero kirjataan tilille 630.

Määrärahan käyttöoikeuden myöntäneen tiliviraston kirjaukset (vuoden 2008 talousarvion mukainen numerointi):

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
*4907 Yhteistoiminnan kustannusten korvaukset valtion virastoille ja laitoksille	1) yyyy.01 2) yyyy.50	100	
*9328 Sisäiset arvonlisäverokulut 22 %	1) yyyy.29 2) yyyy.50	22	
1991 Läheteiden tili(T)			122

- 1) Määräraha on budjetoitu verottomana, jolloin käytetään arvonlisäveromenomomenttia.
- 2) Määräraha on budjetoitu verollisena, jolloin käytetään sitä momenttia, jolle arvonlisävero on budjetoitu.

5.7 Tiliviraston sisäiset suoritukset

Tiliä 1995 Tiliviraston sisäiset suoritukset (T) käytetään maksupisteiden välisessä ja muussakin tiliviraston sisäisessä maksuliikkeessä silloin, kun sitä ei hoideta maksuliiketilien kautta. Kirjaukset lopullisille meno- ja tulotileille tehdään siinä maksupisteessä, jonka puolesta meno on maksettu tai tulo peritty. Tiliviraston sisäisten suoritusten tilin käytöstä on viipymättä ilmoitettava sille maksupisteelle, jota kirjaus koskee. Ilmoituksen saajan on tehtävä tiliviraston sisäisten suoritusten tiliä koskevat kirjaukset heti ilmoituksen saatuaan. Kirjaukset on molemmissa maksupisteissä tehtävä samalle kuukaudelle. Vuoden vaihteessa on huolehdittava siitä, että kirjaukset tehdään oikean tilikauden kirjanpitoon.

Tilinpäätöksessä tilillä 1995 Tiliviraston sisäiset suoritukset (T) ei saa olla saldoa.

Esimerkki tiliviraston sisällä toisen maksupisteen puolesta maksetusta menosta

Maksupiste B maksaa päämaksupiste A:n puolesta menon 100 euroa. B ilmoittaa tilin 1995 Tiliviraston sisäiset suoritukset (T) käytöstä maksupiste A:lle. Maksupiste B:llä on käytössään maksupisteen maksuliikemenotili.

Kirjaukset maksun suorittajan, maksupiste B:n, kirjanpidossa:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1995 Tiliviraston sisäiset suoritukset (T)		122	
1922 Maksupisteen maksuliikemenotilit (T)			122

Kirjaukset menot kirjaavan päämaksupiste A:n kirjanpidossa:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1995 Tiliviraston sisäiset suoritukset (T)			122
4007 Lämmitys, sähkö ja vesi	xx.xx.xx	100	
9308 Arvonlisäverokulut 22 %	xx.xx.xx	22	

Esimerkki tiliviraston sisällä toisen maksupisteen puolesta peritystä tulosta

Maksupiste B perii päämaksupiste A:n puolesta tulon 50 euroa ja ilmoittaa tilin 1995 Tiliviraston sisäiset suoritukset (T) käytöstä päämaksupiste A:lle.

Kirjaukset tulon perivän maksupiste B:n kirjanpidossa:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1995 Tiliviraston sisäiset suoritukset (T)			50
1912 Maksupisteen maksuliiketulotilit (T)		50	

Kirjaukset tulon kirjaavan maksupiste A:n kirjanpidossa:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1995 Tiliviraston sisäiset suoritukset (T)		50	
3001 Tuotot kotitalouksilta	xx.xx.xx		50

Tiliviraston sisäinen hallinnan siirto

Maksupisteiden välisessä hallinnan siirrossa kumpikin maksupiste käyttää vastatilinä oman pääoman tiliä 2083 Tilivirastojen väliset hallinnan siirrot. Hallinnan siirto on kirjattava kummankin maksupisteen kirjanpitoon saman kuukauden aikana. Siirto tehdään kirjanpitoarvolla. Tilinpäätöksessä tilillä 2083 ei saa olla tiliviraston sisäisistä kirjauksista aiheutuvaa saldoa.

Esimerkki maksupisteiden välisestä hallinnan siirrosta

Maksupiste A luovuttaa maksupiste B:lle hallinnassaan olevan auton, jonka kirjanpitoarvo on 40 000 euroa. Maksupiste A kirjaa:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1250 Autot ja muut maakuuljetusvälineet			40 000
2083 Tilivirastojen väliset hallinnan siirrot		40 000	

Maksupiste B kirjaa:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1250 Autot ja muut maakuuljetusvälineet		40 000	
2083 Tilivirastojen väliset hallinnan siirrot			40 000

5.8 Myynti toiselle virastolle tai laitokselle

Viraston toiselta valtion virastolta tai laitokselta saamat maksullisen toiminnan tulot, vuokra- ja käyttökorvaustulot sekä käyttöomaisuuden myyntivoitot kirjataan sisäisille tuototileille (LKP-tilit *30xx, *31xx ja *391x). Muilta osin kirjauksissa ei ole eroa sen suhteen, saadaanko tuotto toiselta virastolta tai laitokselta vai talousarviotalouden ulkopuolelta. Talousarviotalouden sisäiseen myyntiin ei kuitenkaan liity arvonlisäverokirjauksia, koska valtioverovelvollisen sisällä tapahtuvaa myyntiä pidetään verovelvollisen sisäisenä toimituksena. Käyttöomaisuuden myynnit ovat maksullista toimintaa siltä osin, kun myydään maksullisen toiminnan käytössä ollutta käyttöomaisuutta. Käyttöomaisuuden myyntitappiot kirjataan talousarviotalouden sisäisissä myyntitilanteissa samoin kuin talousarviotalouden ulkopuoliselle talousyksikölle myytäessä.

Esimerkki: Maksuperustelain mukaisen liikeloudellisen suoritteen myynti toiselle virastolle. Arvonlisäveroa ei veloiteta budjettitalouden sisällä.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		100	
*3008 Tuotot valtion virastoilta ja laitoksilta	xx.xx.xx		100

Esimerkki: Edellisen esimerkin myyntiä vastaava ostokirjaus toisessa virastossa.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4392 Asiantuntija- ja tutkimuspalvelut	xx.xx.xx	100	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			100

5.9 Talousarviotalouden sisäinen yhteisrahoitteinen toiminta

Yhteisrahoitteista toimintaa kokonaisuutena sisältäen talousarviotalouden sisäisen ja talousarviotalouden ulkopuolelta saadun rahoituksen käsitellään tarkemmin toisaalla tässä käsikirjassa. Tässä käsitellään vain talousarviotalouden sisäisessä yhteisrahoituksessa noudataattavia kirjausmenettelyjä.

5.9.1 Yhteisrahoitteisen toiminnan tulojen laskutus

Jos viraston toimintamenomomentti on yhteisrahoitteisen toiminnan osalta nettobudjetoitu, tuloutetaan yhteisrahoitteisen toiminnan tulot tälle momentille. Talousarvion yksityiskohtaisten perustelujen yleisten määräysten mukaan toimintamenomomentille voidaan nettobudjetoida mm. viraston tai laitoksen vastuulla toteutettavasta tutkimus- tms. yhteishankkeesta tai yhteisestä toiminnasta tuloina saatavat muiden osapuolten maksusuudet ja hankkeesta tai toiminnasta aiheutuvat menot. Näistä yhteishankkeen voidaan viitataavan yhteisrahoitteiseen toimintaan.

Tilivirastojen toteuttamien rakennerahastohankkeiden osalta kansallisina hallinto- ja maksuviranomaisina toimivien ministeriöiden määräykset tai ohjeet voivat kuitenkin edellyttää bruttobudjetointia. Jos kyseinen toiminta ei ole nettobudjetoitu toimintamenomomentille, laskutus on tehtävä talousarviokirjanpidon tilin 630 Toiselle tilivirastolle siirrettävät talousarviomenot kautta.

Määrärahan käyttöoikeuden saanut virasto kirjaa liikekirjanpidossa laskutettavan ostomenon ja sitä vastaavan arvonlisäveron lopullisille menotileilleen. Talousarviokirjanpidossa käytetään nettobudjetoitua toimintamenomomenttia ja arvonlisäveromenomomenttia tai tiliä 630 Toiselle tilivirastolle siirrettävät talousarviomenot.

Esimerkki:

Rahoittajaviraston määrärahaan käyttöoikeuden saanut virasto maksaa hankkeeseen kuuluvan menon. Virastot kuuluvat eri hallinnonaloihin, joten myös arvonlisävero laskutetaan. (Vuoden 2008 talousarvion mukainen numerointi):

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4001 Toimistotarvikkeet	1) xx.xx.01 2) 630 Toiselle tilivirastolle siirretävät talousarviomenot	100	
9308 Arvonlisäverokulut 22 %	1) xx.xx.29 2) 630 Toiselle tilivirastolle siirretävät talousarviomenot	22	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			122

1) *Nettobudjetoidun toimintamenomomentin käyttö: menon veroton osa maksetaan toimintamenomomentilta ja arvonlisäveron osuus hallinnonalan yleiseltä alv-momentilta (vuoden 2008 talousarvion mukainen numerointi).*

2) *Talousarviokirjanpidon tilin 630 käyttö: sekä menon veroton osa että arvonlisävero kirjataan tilille 630.*

*Myöntäjävirastoa velkoessaan määrärahan käyttöoikeuden saanut virasto kirjaa myöntäjävirastolta saadun tulon käyttäen sisäistä tuottotiliä ja sisäistä arvonlisäverotuottotiliä (LKP-tilit *3978 ja *922x).*

Virasto laskuttaa toiselta virastolta yhteisrahoitteeseen hankkeeseen liittyvät kulunsa. Virastot kuuluvat eri hallinnonaloihin, joten myös arvonlisävero laskutetaan. (Vuoden 2008 talousarvion mukainen numerointi). Tulon kirjaaminen:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		122	
*3978 Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot valtion virastoilta ja laitoksilta	1) xx.xx.01 2) 630 Toiselle tilivirastolle siirretävät talousarviomenot		100
*9228 Sisäiset arvonlisäverotuotot 22 %	1) xx.xx.29 2) 630 Toiselle tilivirastolle siirretävät talousarviomenot		22

1. *Menon veroton osuus kirjataan laskutettaessa tuloksi toimintamenomomentille ja sisäisen arvonlisäveron osuus tuloutetaan hallinnonalan yleiselle arvonlisäveromenomomentille (vuoden 2008 talousarvion mukainen numerointi).*

2. *Talousarviokirjanpidon tilin 630 käyttö: sekä menon veroton osa että arvonlisävero kirjataan tilille 630.*

Määrärahan käyttöoikeuden myöntänyt virasto kirjaa käyttöoikeuden saaneelta virastolta saamansa laskun liikekirjanpidossa vastaavasti valtion sisäiselle kulutilille ja sisäiselle arvonlisäverokulutilille. Talousarviokirjanpidossa käyttöoikeuden myöntänyt virasto kirjaa menon ja sitä vastaavan arvonlisäveron lopullisille talousarviotileille.

Menon kirjaaminen (vuoden 2008 talousarvion mukainen numerointi):

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
*4908 Yhteisrahoitteisen toiminnan rahoitusosuudet valtion virastoille ja laitoksille	1) xx.xx.01 2) xx.xx.50	100	
*9328 Sisäiset arvonlisäverokulut 22 %	1) xx.xx.29 2) xx.xx.50	22	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			122

1) *Määräraha on budjetoitu verottomana.*

2) *Määräraha on budjetoitu verollisena.*

5.9.2 Kirjausoikeus

Silloin, kun menojen maksajalla on oikeus kirjata menot rahoittajatiliviraston momentille, kirjaukset tehdään kuten käytettäessä omaa määrärahaa.

Esimerkki:

Tilivirasto kirjaa maksamansa palkan suoraan rahoittajaviraston momentille.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4101 Työsuhdepalkat	xx.xx.50	200	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			200

5.10 Yhteisrahoituksen arvonlisäveromenojen laskuttaminen tilivirastojen kesken

Pääsääntönä on, että myös arvonlisäveromenot laskutetaan rahoittavalta virastolta. Ilman arvonlisäveroa budjetoitujen momenttien osalta tämä johtuu siitä, että arvonlisäveromenot on budjetoitu hallinnonaloittain, minkä vuoksi ne on rahoitettava oikean hallinnonalan arvonlisäveromenomomentilta. Arvonlisäveroineen budjetoitujen momenttien osalta arvonlisäveromenot puolestaan rahoitetaan jäljempänä mainittavia poikkeustapauksia lukuun ottamatta samalta momentilta kuin menon verotonkin osa.

Jos laskutus tuloutetaan nettobudjetoidulle toimintamenomomentille, on huolehdittava, että maksettuja arvonlisäveromenoja vastaava laskutettava korvaus (liikekirjanpidossa sisäinen arvonlisäverotuotto) tuloutetaan samalle momentille, jolta arvonlisäveromeno on alun perin maksettu. Syynä tähän on talousarviossakin mainittu talousarvion erittelyperiaate, jonka mukaan määrärahaa saa käyttää vain siihen tarkoitukseen, johon määräraha on budjetoitu. Jos arvonlisävero on esimerkiksi maksettu oman hallinnonalan yleiseltä arvonlisäveromenomomentilta, arvonlisäveromenomomenttia oikaistaan vastaavalla määrällä toiselta tilivirastolta laskutettavasta tulosta. Tässä tapauksessa tehdään nimenomaan tiliöinnin oikaisu sisäisellä arvonlisäverokirjauksella, mikä ei ole tulon netottamista arvonlisäveromenomomentille.

Poikkeuksena pääsääntöön on eräitä tilanteita, joissa arvonlisäveroa joko ei saa laskuttaa tai sitä ei tarvitse laskuttaa määrärahaa hallinnoivalta tilivirastolta. Näitä tilanteita ovat seuraavat:

1. Tilivirastot ovat samalla hallinnonalalla ja rahoittajan määräraha on budjetoitu ilman arvonlisäveroa. Tässä tilanteessa, jos toteuttajatilivirasto on maksanut rahoitettavaan toimintaan liittyvät arvonlisäveromenot hallinnonalan yleiseltä arvonlisäveromenomomentilta, ei arvonlisäveron laskuttaminen talousarvion erittelyperiaatteen nojalla ole enää tarpeen, koska toteuttajatiliviraston sisäinen arvonlisäverotuotto ja rahoittajatiliviraston sisäinen arvonlisäverokulu kirjattaisiin tällöin samalle momentille, hallinnonalan yleiselle arvonlisäveromenomomentille. Näissäkin tilanteissa arvonlisäveron saa kuitenkin laskuttaa, jos tilivirastot niin sopivat (vrt. kohta 2).
2. Rahoittajan määräraha on budjetoitu ilman arvonlisäveroa ja rahoittaja edellyttää, että erillismenoihin liittyvät arvonlisäveromenot kirjataan suoraan rahoittajatiliviraston hallinnonalan yleiselle arvonlisäveromenomomentille. Näissä tilanteissa rahoittajatilivirasto on ilman arvonlisäveroa budjetoidun määrärahansa käyttöä koskevassa jakopäätöksessä edellyttänyt, että hankkeen arvonlisäveromenot kirjataan suoraan rahoittajatiliviraston hallinnonalan yleiselle arvonlisäveromenomomentille. Tällaisia ovat esimerkiksi Teknologian kehittämiskeskuksen rahoittamat hankkeet.
3. Rahoittajan määräraha on budjetoitu arvonlisäverollisena, mutta erityiset syyt estävät arvonlisäveron laskuttamisen. Tällainen tilanne voi syntyä esimerkiksi silloin, jos virasto maksaa toteuttamassaan rakennerahastohankkeessa tukikelvottoman arvonlisäverollisen menon. Tällöin rahoittajavirastolta ei voida laskuttaa menon verotonta osaa eikä ar-

vonlisäveroa, koska rakennerahastomomenteille ja tätä vastaaville valtion rahoitusosuusmomenteille on budjetoitu vain tukikelpoisia menoja.

4. Tilivirasto maksaa ulkomaan arvonlisäveroa ja rahoittajan määräraha on budjetoitu ilman arvonlisäveromenoja. Ulkomaisiin arvonlisäveromenoihin ei saa käyttää hallinnonalojen yleisiä arvonlisäveromenomomentteja. Tämän vuoksi ulkomaista arvonlisäveromenoa ei myöskään voi laskuttaa rahoittajatiliviraston hallinnonalan yleiseltä arvonlisäveromenomomentilta, vaan se rahoitetaan toteuttajatiliviraston toimintamenomomentilta.
5. Budjetoinnista johtuvat erityiset poikkeukset. Tällaiset mahdolliset poikkeukset ilmenevät sen momentin, jolta menon veroton osa maksetaan, päätösosasta tai hallinnonalan yleisen arvonlisäveromenomomentin päätösosasta. Esimerkiksi momentin päätösosan perustelujen mukaan tietyn ministeriön hallinnonalaan kuuluvan rahoituksen saajan ei tarvitse laskuttaa hallinnonalan yleiselle arvonlisäveromenomomentille kirjaamiaan arvonlisäveromenoja (ks. kohta 1). Muihin hallinnonaloihin kuuluvat rahoituksen saajat sen sijaan laskuttavat maksamansa arvonlisäveromenot.

6 LUKU: ARVONLISÄVEROON LIITTYVÄT KIRJAUKSET

Tässä luvussa käsitellään pääasiassa arvonlisäverolain (1501/1993) mukaista ostoon ja myyntiin liittyvää arvonlisäveroa sekä arvonlisäveron kirjausta eräissä muissa tilanteissa. Tiliviraston toteuttamissa yhteisrahoitteisissa hankkeissa syntyneiden arvonlisäveromenojen kirjanpitoon liittyviä kysymyksiä käsitellään pääosin luvussa 7.

Valtio on arvonlisäverolain 1 ja 6 §:n perusteella yleisesti arvonlisäverovelvollinen liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavaroiden ja palvelujen myynnistä sekä maahan-tuonnista.

Hallinnollisista syistä valtio on verovelvollinen yhtenä yksikkönä. Valtion virasto, laitos tai muu yksikkö ei siten pääsääntöisesti ole verovelvollinen toiselle valtion yksikölle tapahtuvasta myynnistä, vaan myyntiä pidetään verovelvollisen sisäisenä toimituksena. Arvonlisäverolain 7 §:ssä on lueteltu pääsäännöstä poikkeuksena ne laitokset, joita ei arvonlisäverotuksessa lueta valtion osaksi ja jotka siten ovat erikseen verovelvollisia. Valtion arvonlisäverotyöryhmä (VM 31/2001) on lisäksi katsonut, että lain 7 §:ssä mainittujen laitosten lisäksi talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot eivät arvonlisäverotuksessa kuuluisi valtioverovelvolliseen.

Valtion virastot ja laitokset, lukuun ottamatta erikseen verovelvollisia, eivät tilitä arvonlisäveroa verovirastoille eivätkä lähetä verohallinnolle muita arvonlisäveroilmoituksia kuin yhteenvetoilmoitukset yhteisömyynneistä eli EU:n jäsenvaltioiden välisestä tavarakaupasta. Verohallinnon tarvitsemat tiedot saadaan suoraan keskuskirjanpidosta.

6.1 Arvonlisäveroneuvonta

Kaikkiin arvonlisäverotuksen (arvonlisäverolaki 189 §) aineellisoikeudellisiin kysymyksiin saa neuvontaa verovirastojen arvonlisäveroneuvonnasta sekä useista verohallituksen arvonlisäverotusta koskevista julkaisuista. Tilivirasto voi myös pyytää verohallinnolta asiaa koskevan ennakkoratkaisun (arvonlisäverolaki 190–190 a §). Veroneuvonnan yhteystiedot löytyvät verohallinnon internetsivuilta osoitteesta www.vero.fi.

Valtiokonttorin roolina arvonlisäveroasioissa on antaa määräykset ja ohjeet tilivirastojen arvonlisäveron kirjanpidollisesta käsittelystä.

6.2 Arvonlisäveron kirjaaminen käytettäessä omaa määrärahaa

Liikekirjanpito

Liikekirjanpidossa arvonlisäverolliset ostot ja myynnit kirjataan siten, että oston tai myynnin veroton määrä kirjataan asianomaiselle meno- tai tulotilille ja arvonlisäveron määrä verokannan mukaiselle arvonlisäverokulu- tai tuottotilille.

Edellä mainittuun pääsääntöön on kuitenkin kaksi poikkeusta. Ensimmäisen poikkeuksen muodostavat tavarana tai palveluna luovutettavat valtionavut ja avustukset, joiden ostomenot kirjataan liikekirjanpidossa siirtotalouden kuluksi arvonlisäveroineen. Näissä tilanteissa arvonlisäveron osuutta ei siis eritellä verokannan mukaiselle arvonlisäverokulutilille.

Toisen poikkeuksen muodostaa talousarviolain 23 §:n mukainen valtiovarainministeriön myöntämä oikeus sitoa valtion kassavaroja tarveainevarastoihin. Tällaiset tarveaineostot kirjataan veroineen liikekirjanpidon tilille 1500 Varastotili ja vasta otettaessa tavara käyttöön eritellään veroton osa hinnasta sekä veron osuus omille kulutileilleen (ks. esimerkki 4). Oikeus sitoa valtion kassavaroja tarveainevarastoihin on kuitenkin käytännössä loppunut.

Liikekirjanpidossa ostomenoon liittyvä arvonlisävero kirjataan arvonlisäverokulutilille samanaikaisesti, kun ostomenon veroton osuus kirjataan menoksi. Näin menetellään myös yhteisöhankintojen kohdalla. Myyntiin liittyvä arvonlisävero kirjataan arvonlisäverotuotoksi samanaikaisesti kun myyntitulon veroton osuus kirjataan tuloksi. Kuitenkin myynnistä saatuu ennakkomaksuun liittyvä arvonlisävero kirjataan liikekirjanpidossa arvonlisäverotuototilille jo saadun ennakkomaksun yhteydessä.

Talousarviokirjanpito

Arvonlisäverotulo kirjataan talousarvion mukaisesti arvonlisäverotulomomentille (vuoden 2008 talousarviossa momentti 11.04.01).

Arvonlisäveromeno kirjataan talousarviokirjanpidon tilille sen mukaan, mille talousarviokirjanpidon tilille hankinta on budjetoitu. Kun arvonlisäverolliseen hankintaan käytetään määrärahaa, joka on budjetoitu ilman arvonlisäveroa (vuoden 2008 talousarviossa momentit 1–29 ja 70–79, ellei asianomaisen momentin päätösosassa ole tehty tähän poikkeusta), ostohintaan sisältyvä arvonlisävero kirjataan asianomaisen hallinnonalan yleiselle arvonlisäveromenomomentille (vuoden 2008 talousarviossa 29-momentit).

Arvonlisäveromenomomentti on vuoden 2008 talousarviossa osittain nettobudjetoitu. Silloin kun menoa, joka maksetaan viraston toimintamenomomentilta ja hallinnonalan arvonlisäveromenomäärärahasta, vastaan saadaan tuloa (kuten maksullinen toiminta, EU- ja muu yhteisrahoitus), tulon arvonlisäveromenoa vastaava osuus nettobudjetoidaan. Valtion viraston tai laitoksen arvonlisäverollisten suoritteiden myynnistä arvonlisäverolain mukaan suoritettava vero tuloutetaan kuitenkin momentille 11.04.01 Arvonlisävero.

Talousarvioon sisältyy myös määrärahoja, jotka on budjetoitu arvonlisäverollisina. Näitä ovat vuoden 2008 talousarviossa kaikki siirtomenomomentit 30–69, ellei asianomaisen siirtomenomomentin tai hallinnonalan yleisen arvonlisäveromenomomentin päätösosassa ole tehty tähän poikkeusta. Näitä verollisia määrärahoja käytettäessä arvonlisäveron osuus hinnasta kirjataan ao. määrärahan käytöksi. On huomattava, että osa siirtomenomomenteista on ns. sekamomentteja, jolloin momentin määrärahaa saa talousarvion mukaan käyttää myös valtion omiin sinällään kulutusmenoluonteisiin ostomenoihin (ks. esimerkki 5).

Arvonlisävero kirjataan talousarviotilille samanaikaisesti, kun varsinainen myyntitulon tai ostomenon veroton osuus kirjataan lopulliselle talousarviokirjanpidon tilille.

Esimerkki 1. Tiliviraston omaan toimintaan liittyvän arvonlisäverollisen menon kirjaaminen

Kirjataan verollinen osto 6 100 €, joka sisältää arvonlisäveroa 22 % (vuoden 2008 talousarvion mukainen numerointi):

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
xxxx Menotili	1) xx.xx.01 2) xx.xx.50	5 000	
9308 Arvonlisäverokulut 22 %	1) xx.xx.29 2) xx.xx.50	1 100	
2570 Ostovelat (T)			6 100

1) Määräraha on budjetoitu verottomana, jolloin käytetään arvonlisäveromenomomenttia.

2) Määräraha on budjetoitu verollisena, jolloin käytetään sitä momenttia, jolle arvonlisävero on budjetoitu.

Esimerkki 2. Arvonlisäverollisen tulon kirjaaminen

Kirjataan verollinen myynti 122 €, joka sisältää arvonlisäveroa 22 % (vuoden 2008 talousarvion mukainen numerointi):

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
3002 Tuotot elinkeinoelämältä	xx.xx.01		100
9208 Arvonlisäverotuotot 22 %	11.04.01		22
1700 Myyntisaamiset (T)		122	

Esimerkki 3. Tavarana tai palveluna annettavaan valtionapuun liittyvän ostomenon kirjaaminen

Kirjataan muina aineina, tarvikkeina ja tavaroina elinkeinoelämälle annettava valtionapu 122 000 €, joka sisältää arvonlisäveroa 22 % (vuoden 2008 talousarvion mukainen numerointi):

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
8230 Käyttötalouden kulut elinkeinoelämälle	xx.xx.50	122 000	
2570 Ostovelat (T)			122 000

Esimerkki 4. Arvonlisäveron kirjaaminen varastotilin (lkp 1500) yhteydessä

Kirjataan varastotilille osto 122 €, joka sisältää arvonlisäveroa 22 %.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1500 Varastotili	620 Talousarviotilille kirjaamista odottavat talousarviomenot	122	
2570 Ostovelat (T)			122

Kirjataan varastotilillä olevan tavaran käyttöönotto 122 €, joka sisältää arvonlisäveroa 22 % (vuoden 2008 talousarvion mukainen numerointi).

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1500 Varastotili	620 Talousarviotilille kirjaamista odottavat talousarviomenot		122
4009 Muut aineet, tarvikkeet ja tavarat	xx.xx.xx	100	
9308 Arvonlisäverokulut 22 %	xx.xx.29	22	

Esimerkki 5. Siirtomenojen momenteilla olevien määrärahojen käyttäminen valtion omiin ostomenoihin

Kirjataan siirtomenojen momentilla olevan määrärahan käyttäminen tiliviraston omiin aine-, tarvike- ja tavaraostoihin, 122 .000 €, joka sisältää arvonlisäveroa 22 % (vuoden 2008 talousarvion mukainen numerointi):

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4009 Muut aineet, tarvikkeet ja tavarat	xx.xx.50	100 000	
9308 Arvonlisäverokulut 22 %	xx.xx.50	22 000	
2570 Ostovelat (T)			122 000

Esimerkki 6. Saadun ennakkomaksun kirjaaminen (poikkeus pääsäännöstä, tulo kirjataan heti lopulliselle lkp-tilille)**A) Talousarviotulo on budjetoitu suoriteperusteella**

1. Asiakas suorittaa ennakkomaksun 73 200 € (sis. alv 22 %).
2. Suorite toimitetaan asiakkaalle.

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	2569 Muut saadut ennakot	600 Talousarviotilille kirjaamista odottavat talousarviotulot		60 000
1.	9208 Arvonlisäverotuotot 22 %	600 Talousarviotilille kirjaamista odottavat talousarviotulot		13 200
1.	1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		73 200	
2.	2569 Muut saadut ennakot	600 Talousarviotilille kirjaamista odottavat talousarviotulot	60 000	
2.	9208 Arvonlisäverotuotot 22 %	600 Talousarviotilille kirjaamista odottavat talousarviotulot	13 200	
2.	3012 Tuotot elinkeinoelämästä	xx.xx.xx		60 000
2.	9208 Arvonlisäverotuotot 22 %	11.04.01		13 200

B) Talousarviotulo on budjetoitu maksuperusteella

1. Asiakas suorittaa ennakkomaksun 73 200 € (sis. alv 22 %).
2. Suorite toimitetaan asiakkaalle.

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	2569 Muut saadut ennakot	xx.xx.xx		60 000
1.	9208 Arvonlisäverotuotot 22 %	11.04.01		13 200
1.	1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		73 200	
2.	2569 Muut saadut ennakot		60 000	
2.	3002 Tuotot elinkeinoelämästä			60 000

Esimerkki 7. Maksetun ennakkomaksun kirjaaminen**A) Talousarviomeno on budjetoitu suoriteperusteella**

1. Maksetaan ennakkomaksu 73 200 €, joka sisältää arvonlisäveroa 22 %.
2. Vastaanotetaan kone (vuoden 2008 talousarvion mukainen numerointi).

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	1294 Muut ennakkomaksut	620 Talousarviotilille kirjaamista odottavat talousarviomenot	73 200	
1.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			73 200
2.	1294 Muut ennakkomaksut	620 Talousarviotilille kirjaamista odottavat talousarviomenot		73 200
2.	1269 Muut koneet ja laitteet	xx.xx.xx	60 000	
2.	9308 Arvonlisäverokulut 22 %	xx.xx.29	13 200	

B) Talousarviomeno on budjetoitu maksuperusteella

1. Maksetaan ennakkomaksu 73 200 €, joka sisältää arvonlisäveroa 22 %, (vuoden 2008 talousarvion mukainen numerointi).
2. Vastaanotetaan kone.

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	1294 Muut ennakkomaksut	xx.xx.01	60 000	
1.	1294 Muut ennakkomaksut	xx.xx.29	13 200	
1.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			73 200
2.	1294 Muut ennakkomaksut			73 200
2.	1269 Muut koneet ja laitteet		60 000	
2.	9308 Arvonlisäverokulut 22 %		13 200	

6.3 Arvonlisäveron kirjaaminen käytettäessä toisen tiliviraston hallinnoimaa määrärahaa

Tilivirastolla voi olla tai tilivirasto voi saada oikeuden käyttää oman toimintansa rahoittamiseen toisen tiliviraston hallinnoimaa määrärahaa (määrärahan käyttöoikeus). Tilanteet voivat liittyä joko talousarviotalouden sisäiseen yhteisrahoitukseen tai viranomaistehtävien hoitamiseen.

Toisen tiliviraston hallinnoiman määrärahaan käyttöön liittyviä arvonlisäverokysymyksiä on käsitelty kokonaisuutena luvussa 5 Tilivirastojen välisten ja tiliviraston sisäisten tapahtumien kirjaukset.

6.4 Yhteisökaupan (EU:n jäsenvaltioiden välisen tavarakaupan) arvonlisäveromenettely

Valtion virastot ja laitokset käyttävät EU:n jäsenmaiden välisessä yhteisökaupassa tiliviraston Y-tunnuksesta muodostettua ALV-numeroa (VAT-tunnus) Verohallituksen tilivirastoille lähettämän kirjeen no 1230/40/96, 29.3.1996 mukaisesti. Lisäksi Verohallitus on ohjeistanut ALV-numeron käyttöä tilivirastoille 15.8.1997 lähettämässään kirjeessä sekä verovirastoille 1.12.2003 osoitetussa ohjekirjeessä (Verohallitus 1.12.2003: Arvonlisäverotunnisteen, arvonlisäveronumeron ja nimen merkitseminen valtion virastojen ja laitosten antamiin laskuihin). Ks. luku 6.7.5. Viraston Y-tunnuksen, VAT-tunnisteen ja nimen käyttö myyntilaskuissa.

Arvonlisäverotietoja käytetään mm. yhteisökauppaa koskevassa valvonnassa. Tarvitsemansa arvonlisäverotiedot Verohallitus saa suoraan keskuskirjanpidosta. Tästä syystä on tärkeää, että kaikki yhteisökaupan arvonlisäverokirjaukset tehdään täydellisinä seuraavassa käsiteltyjen ohjeiden mukaisesti.

Yhteisöhankinnat

Arvonlisäverovelvollisiksi rekisteröityneiden välisessä yhteisökaupassa yhteisöhankintalaskut ovat verottomia laskuja. Virastot ja laitokset laskevat näihin arvonlisäveron Suomen arvonlisäverolainsäädännön mukaisesti ja kirjaavat veron seuraavasti.

Yhteisöhankinnoista kirjattava arvonlisävero lasketaan ja kirjataan kustakin hankintaerästä (laskusta) erikseen. Veromeno kirjataan liikekirjanpidon tililuokkaan verokannan mukaiselle yhteisöhankintojen arvonlisäverokulutilille. Talousarviokirjanpidon tililuokkaan veromeno kirjataan sen mukaan, mitä tässä luvussa talousarviokirjanpidosta on aikaisemmin sanottu.

Laskettua arvonlisäveroa ei makseta rahasuorituksena verovirastolle. Maksun sijasta laskettu arvonlisävero kirjataan menokirjauksen kanssa samanaikaisesti kuluksi ja tuotoksi liikekirjanpitoon verokannan mukaiselle yhteisöhankintojen arvonlisäverokulu- ja -tuottotilille sekä menoksi ja tuloksi talousarviokirjanpitoon. Talousarviokirjanpidon tulokirjaus tehdään aina arvonlisäverotulomomentille riippumatta siitä, minkä tilin veloitukseksi itse ostomeno talousarviokirjanpidon tililuokassa on kirjattu.

Esimerkki 8. Yhteisöhankinnan arvonlisäveron kirjaaminen

Kirjataan EU-jäsenmaasta saatu (veroton) yhteisöhankintalasku 1 000 € (vuoden 2008 talousarvion mukainen numerointi).

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
xxxx Menotili	1) xx.xx.01 2) xx.xx.50	1 000	
9318 Arvonlisäverokulut yhteisöhankinnoista 22 %	1) xx.xx.29 2) xx.xx.50	220	
9218 Arvonlisäverotuotot yhteisöhankinnoista 22 %	11.04.01		220
2570 Ostovelat (T)			1 000

- 1) Määräraha on budjetoitu verottomana, jolloin käytetään arvonlisäveromenomomenttia.
- 2) Määräraha on budjetoitu verollisena, jolloin käytetään sitä momenttia, jolle arvonlisävero on budjetoitu.

Esimerkki 9. Yhteisöhankinnan ennakkomaksumenon kirjaaminen

A) Talousarviomeno on budjetoitu suoriteperusteella

1. Maksetaan ennakkomaksu 60 000 €.
2. Vastaanotetaan kone (vuoden 2008 talousarvion mukainen numerointi).

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	1294 Muut ennakkomaksut	620 Talousarviotilille kirjaamista odottavat talousarviomenot	60 000	
1.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			60 000
2.	1294 Muut ennakkomaksut	620 Talousarviotilille kirjaamista odottavat talousarviomenot		60 000
2.	1269 Muut koneet ja laitteet	xx.xx.01	60 000	
2.	9318 Arvonlisäverokulut yhteisöhankinnoista 22 %	xx.xx.29	13 200	
2.	9218 Arvonlisäverotuotot yhteisöhankinnoista 22 %	11.04.01		13 200

B) Talousarviomeno on budjetoitu maksuperusteella

1. Maksetaan ennakkomaksu 60 000 €.
2. Vastaanotetaan kone (vuoden 2008 talousarvion mukainen numerointi).

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	1294 Muut ennakkomaksut	xx.xx.xx	60 000	
1.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			60 000
2.	1294 Muut ennakkomaksut			60 000
2.	1269 Muut koneet ja laitteet		60 000	
2.	9318 Arvonlisäverokulut yhteisöhankinnoista 22 %	xx.xx.29	13 200	
2.	9218 Arvonlisäverotuotot yhteisöhankinnoista 22 %	11.04.01		13 200

Yhteisömyynnit

Jos valtion virasto tai laitos myy perimättä arvonlisäveroa toiseen EU-maahan tavaroita, on asianomaisen tiliviraston annettava jokaiselta vuosineljännekseltä yhteenvetoilmoitus myynneistä Uudenmaan verovirastolle. Yhteenvetoilmoitus annetaan verohallituksen vahvistamalla lomakkeella. Ilmoitusta ei anneta sellaiselta kaudelta, jonka aikana yhteisömyyntiä ei ole ollut.

Myyjän on varmistettava, että ostaja on rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi toisessa jäsenmaassa. Sen, onko ostajan ilmoittama arvonlisäveronumero (VAT-tunnus) voimassa, voi varmistaa joko komission internetsivuilta tai verohallituksen CLO-yksiköstä.

Jos verottoman myynnin edellytykset eivät täyty, myyjätiliviraston on veloitettava arvonlisävero tavaroiden myynnistä Suomessa. Tällöin arvonlisävero kirjataan liikekirjanpidon tililuokan verokannan mukaiselle arvonlisäverotuottotilille (tililaji 920) ja talousarviokirjanpidon tililuokkaan tuloksi arvonlisäverotulomomentille.

Kolmansien maiden kanssa käytävä tavarakauppa

Kolmansien maiden kanssa käytävän tavarakaupan arvonlisäverotuksen hoitaa tullilaitos.

Palveluiden ulkomaankauppa

Yhteisökaupan säännöt eivät pääsääntöisesti koske palveluja. Arvonlisäverolain mukainen palvelujen verokohtelu onkin kansainvälisessä kaupassa useimmiten samanlainen sekä EU:n jäsenvaltion että EU:n ulkopuolisen niin sanotun kolmannen valtion kanssa.

Palvelujen myyntimaa ratkaistaan arvonlisäverolain myyntimaasäännösten (64–69 §) perusteella. Jos palvelu niiden mukaan on myyty Suomessa, tilanteeseen sovelletaan Suomen arvonlisäverolakia. Palvelutyypin määrittäminen on myyntimaasäännöksiä sovellettaessa tärkeää, koska myyntimaasäännösten mukainen myyntimaa (ja siten verotustoimivaltainen valtio) vaihtelee palvelutyyppittäin.

Palvelujen ulkomaankauppaa koskevaa arvonlisäveroneuvontaa saa verovirastojen arvonlisäveroneuvonnasta. Kysymyksiä voi esittää myös sähköpostitse osoitteessa www.vero.fi.

6.5 Ahvenanmaan veroraja

Verohallituksen julkaisussa 176.03 (1.7.2003) ”Ahvenanmaan veroraja arvonlisäverotuksessa” on todettu, että Suomen EU-liittymissopimuksen mukaan Ahvenanmaan maakunta ei kuulu Yhteisön arvonlisävero- eikä valmisteveroalueeseen. Ahvenanmaan maakunnan ja muun Suomen sekä maakunnan ja muiden EU:n jäsenvaltion välillä on veroraja.

Veroraja merkitsee, että EU:n veroalueen ja Ahvenanmaan maakunnan välisiin tavaroiden myynteihin ja siirtoihin sovelletaan kolmansien maiden kanssa käytävää kauppaa koskevia maahantuonti- ja vientisäännöksiä. Vienti muualta Suomesta Ahvenanmaan maakuntaan

ja Ahvenanmaan maakunnasta muualle Suomeen on siten vapautettu verosta. Sen sijaan tuonti muualta Suomesta Ahvenanmaan maakuntaan ja Ahvenanmaan maakunnasta muualle Suomeen on verollista. Tulliviranomaiset suorittavat verotuksen tuonnin yhteydessä.

Yhteisökauppatilanteissa käytettäväksi tarkoitettua FI-alkuista arvonlisäverotunnistetta ei saa käyttää myytäessä tavaraa Ahvenanmaan maakunnasta yhteisöalueelle eikä ostettaessa tavaraa yhteisöalueelta Ahvenanmaan maakuntaan. Jos ahvenanmaalainen yritys myy tai ostaa tavaraa siten, että tavara kulkee jonkin jäsenmaan ja Manner-Suomen välillä tai kahden jäsenmaan välillä, on kysymys yhteisökaupasta.

Verohallituksen julkaisun ohjeita sovelletaan myös Ahvenanmaan maakunnassa olevaan valtion tilivirastoon ja Ahvenanmaan maakunnassa sijaitseviin valtion tilivirastojen maksu- tai muihin toimipisteisiin. Siten Ahvenanmaan maakunnassa sijaitseva maksupiste, vaikka tilivirasto on Manner-Suomessa, noudattaa Manner-Suomen kanssa käymässään tavarakaupassa tavarantoimittajan maahantuontia ja vientiä koskevia säännöksiä. Ahvenanmaan maakunnassa sijaitseva tilivirasto tai maksu- tai muu toimipiste ei voi myöskään käyttää FI-alkuista tiliviraston arvonlisäverotunnistetta ostaessa tavaraa yhteisöalueelta Ahvenanmaan maakuntaan tai myydessä tavaraa Ahvenanmaan maakunnasta. Mikäli ahvenanmaalainen tilivirasto tai maksu- tai muu toimipiste myy tai ostaa tavaraa siten, että tavara kulkee jonkin jäsenmaan ja Manner-Suomen välillä tai kahden jäsenmaan välillä, on kysymys yhteisökaupasta.

Veroraja ei aiheuta merkittäviä muutoksia Ahvenanmaan maakunnan ja muun Suomen välisen palvelukaupan verotukseen.

Ahvenanmaan maakuntaa koskevasta arvonlisäverolainsäädännöstä huolimatta Ahvenanmaan maakunnassa oleva valtion tilivirasto ja Manner-Suomessa olevien valtion tilivirastojen Ahvenanmaalla sijaitsevat maksu- tai muut toimipisteet *kuuluvat edelleen valtion piiriin yhtenä arvonlisäverovelvollisena*.

Koska Ahvenanmaan maakuntaa pidetään arvonlisäverotuksessa kolmannen maan asemassa myös suhteessa muuhun Suomeen, vienti ja tuonti hoidetaan tullin kautta. Jos valtion tilivirastot tai niiden maksu- tai toimipisteet käyvät kauppaa tai niillä on muuta tavaraliikennettä Ahvenanmaan kanssa tai jos Ahvenanmaalla sijaitsevat yksiköt käyvät tavarakauppaa Manner-Suomen kanssa, tullaukseen liittyvät menettelytavat tulee selvittää tulliviranomaisten kanssa. Tullihallitus on antanut valtion tilivirastoille ohjeet ilmoitus- ja verotusmenettelystä kirjeellä no 12/420/97, 20.3.1997 "Tarkentavat ohjeet tilivirastoille noudatettavasta menettelystä".

6.6 Kehitysyhteistyöstä ja lähialueyhteistyöstä aiheutuvat arvonlisäveromenot

Arvonlisäverolain mukaan ministeriöiden kehitysyhteistyötä varten kotimaasta ostamat palvelut ovat arvonlisäverollisia. Vaikka kehitys- ja lähialueyhteistyömäärärahat on budjetoitu siirtomenomomenteille, niiden toteuttamiseen liittyvien kotimaasta tehtävien hankintojen arvonlisäveromenot on budjetoitu erikseen (vuonna 2008 momentille 24.01.29), jotta arvonlisäverolla ei rasiteta Suomen kehitysyhteistyötä ja lähialueyhteistyötä.

6.7 Eräitä erityiskysymyksiä

Yksittäisiä kysymyksiä arvonlisäverosta sisältyy myös Valtiokonttorin kotisivuilla julkaistuihin Kysymyksiä ja vastauksia -dokumentteihin.

6.7.1 Toimitilan jälleenvuokraus

Jälleenvuokraus vähennyskelpoiseen käyttöön

Silloin, kun tilivirasto vuokraa edelleen itse arvonlisäverollisena vuokraamiaan toimitiloja valtion ulkopuolisen jälleenvuokraajan vähennyskelpoiseen käyttöön, jälleenvuokraus on arvonlisäverollista.

Arvonlisäverolain kiinteistönluovutusta koskevan pääsäännön (27 §) mukaan kiinteistön käyttöoikeuden luovuttaminen on verotonta. Lain 30 §:n mukaan käyttöoikeuden luovuttaminen voidaan käsitellä verollisena, jos luovuttaja hakeutuu tästä erikseen verovelvolliseksi. Valtion arvonlisäverotyöryhmän (VM 31/2001) mukaan valtion virasto tai laitos ei noudattaisi verotuskäytännössä kuitenkaan hakeudu erikseen arvonlisäverovelvolliseksi tiloista, jotka se luovuttaa edelleen. Tästä huolimatta se käsittelee verollisina vuokraamiensa tilojen edelleen vuokrauksen verollisena silloin, kun vuokralainen käyttää tiloja vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen.

Esimerkki 10. Jälleenvuokraus vähennyskelpoiseen käyttöön

3. Tilivirasto vuokraa toimitilaa ja maksaa tästä vuokraa 244 €, joka sisältää arvonlisäveroa 22% (vuoden 2008 talousarvion mukainen numerointi).
4. Tilivirasto vuokraa osan toimitilasta edelleen ja saa tästä vuokratuottona 122 €, joka sisältää arvonlisäveroa 22%.

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	4202 Muiden rakennusten vuokrat	xx.xx.xx	200	
1.	9308 Arvonlisäverokulut 22 %	xx.xx.29	44	
1.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			244
2.	1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		122	
2.	3102 Vuokrat muista rakennuksista	xx.xx.xx		100
2.	9208 Arvonlisäverotuotot 22 %	11.04.01		22

Jälleenvuokraus vähennyskeltvottomaan käyttöön

Silloin, kun tilivirasto jälleenvuokraa itse arvonlisäverollisena vuokraamiaan tiloja valtion ulkopuolisen jälleenvuokraajan vähennyskeltvottomaan käyttöön, jälleenvuokraus on arvonlisäverotonta. Tällöin viraston tulee hinnoitella jälleenvuokra siten, että vuokra sisältää myös viraston maksaman arvonlisäveron. Arvonlisäveromenomomentti on vuoden 2008 talousarviossa osittain nettobudjetoitu. Silloin kun vuokra maksetaan viraston toimintamenomomentilta ja hallinnonalan arvonlisäveromenomäärärahasta ja sitä vastaan saadaan tuloa, tulon arvonlisäveromenoa vastaava osuus on nettobudjetoitu. Tiliviraston hallinnonalan yleiseltä arvonlisäveromenomomentilta maksama arvonlisäveroa vastaava osuus vuokratuotosta kirjataan arvonlisäveromenomomentille.

Esimerkki 11. Jälleenvuokraus vähennyskeltvottomaan käyttöön

Tilivirasto vuokraa toimitilaa ja maksaa tästä vuokraa 244 €, joka sisältää arvonlisäveroa 22% (vuoden 2008 talousarvion mukainen numerointi).

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4202 Muiden rakennusten vuokrat	xx.xx.01	200	
9308 Arvonlisäverokulut	xx.xx.29	44	
1920 Tiliviraston yleinen maksuliikemenotili (T)			244

Tilivirasto jälleenvuokraa toimitilan ja saa tästä vuokratuottona 244 €, joka sisältää arvonlisäveroa 22% (vuoden 2008 talousarvion mukainen numerointi).

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		244	
3102 Vuokrat valtion ulkopuolelta	xx.xx.01		200
3102 Vuokrat valtion ulkopuolelta	xx.xx.29		44

Vuokran arvonlisävero maksetaan hallinnonalan yleiseltä arvonlisäveromenomomentilta, ja tätä vastaava osuus jälleenvuokratulosta tuloutetaan arvonlisäveromenomomentille.

6.7.2 Käytetyn käyttöomaisuuden myynti

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 olleen tai ennen 1.6.1994 hankitun käyttöomaisuushyödykkeen myynti on arvonlisäverotonta.

Jos samaa käyttöomaisuutta on käytetty sekä verollisessa että verottomassa toiminnassa, on myyntihinta jaettava verolliseen ja verottomaan osaan, jos hyödykkeen myyntihinta on merkittävä. Jako voidaan tehdä esimerkiksi käytön suhteessa. Jaon perusteet tulee voida osoittaa. Vähäisen myynnin verollisuus voidaan ratkaista hyödykkeen pääasiallisen käytön perusteella.

Myynnistä saatu tulo voidaan talousarvion yksityiskohtaisten perustelujen yleisten määräysten mukaan nettouttaa toimintamenomomentille, jos hyödykkeen hankinta on rahoitettu toimintamäärärahasta.

Esimerkki 12. Käytetyn käyttöomaisuuden myynti

Esimerkki kirjauksista, kun liiketaloudellisessa maksullisessa toiminnassa käytetty tietokone myydään käytettynä yritykselle. Myyntihinta on 1 220 € (sis. alv 220 €). Tietokoneen tasearvo käyttöomaisuuskirjanpidon mukaan on myyntihetkellä 900 €. Poistoja on kirjaamatta 100 €.

- Poisto-osuuden kirjaaminen
- Myyntivoiton kirjaaminen

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	4323 Poistot koneista ja laitteista		100	
1.	1255 Atk-laitteet ja niiden oheislaitteet			100
2.	1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		1 220	
2.	3906 Muiden koneiden ja laitteiden myyntivoitot	xx.xx.xx		1 000
2	9208 Arvonlisäverotuotot	11.04.01		220
2	3906 Muiden koneiden ja laitteiden myyntivoitot		800	
2	1255 Atk-laitteet ja niiden oheislaitteet			800

6.7.3 Ulkomaisen arvonlisäveron kirjaaminen

Ulkomaista arvonlisäveroa tai muuta vastaavaa kulutusveroa ei käsitellä arvonlisäveromeno- ja -kuluna Suomen valtion kirjanpidossa. Liikekirjanpidossa ulkomainen arvonlisäveromeno kirjataan samaksi kululajiksi kuin menon veroton osa. Talousarviokirjanpidossa ulkomaisesta arvonlisäveroa tai muuta vastaavaa kulutusveroa ei ilman arvonlisäveroa budjetoitujen momenttien yhteydessä saa maksaa hallinnonalan yleiseltä arvonlisäveromenomomentilta, ellei talousarviossa ole erikseen toisin mainittu.

Esimerkki 13. Ulkomaisen arvonlisäveron kirjaaminen

Maksetaan virkamiehen ulkomaanmatkasta aiheutunut 120 €:n hotellilasku, joka sisältää 20 % kyseisen maan arvonlisäveroa.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4502 Matkustuspalvelut	1) xx.xx.01	120	
	2) xx.xx.50	120	
1910 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit			120

1) Verottomana budjetoitu määräraha

2) Verollisena budjetoitu määräraha

Huomaa, että tilivirastolla on tietyin reunaehdoin mahdollisuus saada takaisin arvonlisäverolliseen toimintaansa (eli liiketaloudelliseen maksulliseen toimintaansa) liittyvät maksetut ulkomaiset arvonlisäveromenot ns. arvonlisäveron ulkomaalaispalautuksena. Takaisinsaantia ohjeistaa tarkemmin verovirastojen arvonlisäveroneuvonta.

6.7.4 Käännetty verovelvollisuus ja valtio

Yleisessä arvonlisäverotuksessa sovelletaan arvonlisäverolain 9 §:n mukaan käännettyä verovelvollisuutta, jos ulkomaalaisella tavaroiden tai palveluiden myyjällä ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa eikä ulkomaalainen myyjä ole hakeutunut Suomessa verovelvolliseksi. Käännetyllä verovelvollisuudella tarkoitetaan ostajan velvollisuutta suorittaa vero myyjän puolesta.

Arvonlisäverolain 9 §:n erityissäännöksen mukaan käännettyä verovelvollisuutta ei kuitenkaan sovelleta silloin, kun ostajana on valtion virasto tai laitos. Käännetyn verovelvollisuuden tilanteissa ei näin ollen tehdä lainkaan arvonlisäverokirjauksia.

6.7.5 Viraston Y-tunnuksen, VAT-tunnisteen ja nimen käyttö myyntilaskuissa

Verohallitus on antanut 1.12.2003 ohjeen (Dnro 2661/40/2003) Arvonlisäverotunnisteen, arvonlisäveronumeron ja nimen merkitseminen valtion virastojen ja laitosten antamiin laskuihin. Ohje on saatavissa Verohallituksen internet-sivuilla osoitteesta www.vero.fi/vero-ohjeet linkin alta. Ohje koskee arvonlisäverotuksen piiriin kuuluvaa laskutusta, ei esimerkiksi julkis- taloudellisten suoritteiden laskutusta.

Kotimaan kaupassa viraston arvonlisäverotunniste on ohjeen mukaan Suomen valtion Y-tunnus, joka on 0986674-o.

Yhteisökaupassa laskuun tulee merkitä myyjän Y-tunnuksen lisäksi ostajan ja myyjän arvonlisäveronumerot (ALV-numero, VAT-tunniste). Tätä arvonlisäveronumeroa ei muodosteta Suomen valtion Y-tunnuksesta, vaan viraston omasta Y-tunnuksesta kuten tähänkin asti. Arvonlisäveronumero saadaan jättämällä viraston Y-tunnuksesta väliviiva pois ja lisäämällä sen eteen FI. Esimerkiksi, jos viraston Y-tunnus on 1234567-8, arvonlisäveronumero on FI12345678.

Arvonlisäverotuksessa valtioverovelvolliseen kuuluvien virastojen ja laitosten tulee Verohallituksen ohjeen mukaan merkitä laskuun myyjän nimeksi Suomen valtio, minkä lisäksi laskuun merkitään viraston tai laitoksen nimi (ja osoite), eli Suomen valtio/virasto x. Tämä vaatimus koskee kaikkia arvonlisäverolain alaisia laskuja. Valtiokonttori ylläpitää ja julkaisee epävirallista luetteloa valtioverovelvolliseen kuuluvista virastoista ja laitoksista kotisivullaan Hallinnon ohjauksen alla, kohdassa Ohjeet.

7 LUKU: YHTEISRAHOITTEINEN TOIMINTA

7.1 Käsite ja luonne

Yhteisrahoitteisella toiminnalla tarkoitetaan sellaista toimintaa, johon saadaan rahoitusta joko talousarviolouden ulkopuolelta tai toiselta tilivirastolta ilman velvoitetta luovuttaa rahoittajalle välitöntä vastiketta. Välittömän vastikkeen puuttumisesta seuraa, että kyseessä ei koskaan ole maksullinen toiminta. Rajanvetotapauksissa maksulliseen toimintaan nähden viraston itse tai viime kädessä asianomaisen ministeriön on ratkaistava (ks. valtion maksuperustelain 8 ja 9 §), onko tiettyssä toiminnassa kysymys virastoa tai laitosta koskevassa, maksuperustelain nojalla annetussa maksuasetuksessa tai erityismaksulainsäädännössä tarkoitusta maksullisesta toiminnasta vai yhteisrahoitteisesta toiminnasta.

Yhteisrahoitteinen toiminta on yleisintä erilaisessa tiede-, tutkimus- ja kehittämistoiminnassa. Tyypillisiä talousarviolouden ulkopuolisia yhteisrahoittajia ovat Euroopan Unioni (rakennerahastot sekä puiteohjelmat ja muu suora rahoitus), tietyn alan toimintaa rahoittavat koti- ja ulkomaiset säätiöt ja yleishyödylliset yhdistykset, kunnat ja kuntayhtymät (paitsi EU-hankkeen osarahoittajina myös muuten) sekä osin myös yritykset. Suurimpia talousarviotalouden sisäisiä yhteisrahoittajia ovat Suomen Akatemia, Teknologian tutkimiskeskus sekä ministeriöt ns. sektoritutkimusmäärärahoillaan.

Yhteisrahoitteisessa toiminnassa ei ole kysymys tiliviraston lakisääteisesti pakollisten viranomaistehtävien toteuttamisesta. Lakisääteisten viranomaistehtävien hoitamiseen esimerkiksi toiselle tilivirastolle osoitetusta tai jakamattomasta määrärahasta saatu rahoitus ei siten ole yhteisrahoitusta. Yhteenvetona voidaan todeta, että yhteisrahoitteisen toiminnan tuloja eivät ole ainakaan:

- maksullisen toiminnan tulot, joihin rinnastetaan myös tiliviraston vastaanottama sponsorirahoitus,
- käyttötarkoitukseltaan täysin avoimet eli puhtaat lahjoitukset ja testamentit, koska niitä ei saada mihinkään tiettyyn toimintaan,
- muille tahoille välitettävät läpikulkuerät kuten koordinoitava EU- tai muu vastaava rahoitus, koska kyseiset varat eivät ole koordinaattorin omia tuloja,
- lakisääteistä viranomaistehtävää varten toiselle tilivirastolle osoitetusta tai jakamattomasta määrärahasta saatu rahoitus kuten kustannusten korvaus virka-avusta, korvaus toisen viraston suoritteiden perustana olevan järjestelmän ylläpidosta aiheutuvista menoista sekä korvaus matka- ym. menoista, joita toiselle tilivirastolle aiheutuu ministeriön asettamaan tai vastaavaan viranomaistehtäviin liittyvään työryhmään osallistumisesta, eivätkä
- hallintolain 3 §:ssä (434/2003) tarkoitetun hallintosopimuksen nojalla hoidettavaksi otettuihin tehtäviin saatu rahoitus.

7.2 Budjetointi

Tiliviraston omaa yhteisrahoitteista toimintaansa varten saamat tulot ja suorittamat menot ovat viraston tai laitoksen toiminnasta kertyviä tuloja ja siitä aiheutuvia menoja. Tällaiset tulot ja menot voidaan talousarviolain 3 a §:n mukaan nettobudjetoida (toimintamenomomentti). Jos tuloja ei ole nettobudjetoitu, tulojen käyttäminen edellyttää lisätalousarvion laatimista. Lisätalousarviossa momentti voidaan muuttaa kyseisten yhteisrahoitteisten tulojen osalta nettobudjetoiduksi tai säilyttää bruttobudjetoituna lisäten määrärahaa tulomomentille kirjattavan yhteisrahoitustulon verran.

Jos toimintamenomomentti on nettobudjetoitu, sille nettobudjetoidaan vuoden 2008 talousarvion yksityiskohtaisten perustelujen yleisten määräysten brutto- ja nettobudjetointia koskevien määräysten mukaan seuraavat yhteisrahoitteiseen toimintaan liittyvät tulot ja näitä vastaavat menot:

- viraston tai laitoksen vastuulla toteutettavasta tutkimus- tms. yhteishankkeesta tai yhteisestä toiminnasta tuloina saatavat muiden osapuolten maksuosuudet ja hankkeesta tai toiminnasta aiheutuvat menot,
- viraston tai laitoksen toimintaan liittyvät, EU:lta saatavat tulot ja näihin tuloihin liittyvät menot sekä
- viraston tai laitoksen lahjoituksina ja testamentilla saamat varat silloin, kun virastolla tai laitoksella on oikeus ottaa ne vastaan (ks. valtioneuvoston yleismääräyspätös 35/1974) eikä kysymys ole viraston tai laitoksen tavanomaiseen toimintaan ja talouteen nähden epätavallisen suurista määristä.

Koska käyttötarkoitukseltaan täysin avoimet eli puhtaat lahjoitus- ja testamenttisaannot eivät ole yhteisrahoitteisen toiminnan tuloja, lahjoitus- ja testamenttisaannot ovat yhteisrahoitteista toimintaa vain siltä osin kuin ne on osoitettu käytettäväksi tietynlaiseen (esim. biolääketieteen tutkimus) tai tiettyyn (biolääketieteen hanke x) tiliviraston omaan toimintaan. Tällaisia yhteisrahoitteisen toiminnan tuloja ovat esimerkiksi lahjoitusprofessuuria varaten saadut varat. Jos taas kyse on valtiolle lahjoitetuista tai testamentatuista varoista, jotka on käytettävä tiettyyn kolmatta osapuolta hyödyttävään määrätarkoitukseen, jossa ei millään osin ole kysymys valtion omasta toiminnasta, varat pelkästään rahastoidaan tasetilille 1951 Rahastojen varat (T). Ks. tiliviraston tilinpäätöksen liitettä 13 koskeva ohjeistus.

Osa talousarviotalouden ulkopuolelta saatavista yhteisrahoitteisen toiminnan tuloista on bruttobudjetoitu.

Jos talousarviotalouden sisäistä yhteisrahoitteista hanketta toteuttavan viraston toimintamenomomentti ei ole nettobudjetoitu, toiselta tilivirastolta laskutettava yhteisrahoitusosuus kirjataan talousarviokirjanpidossa tilille 630 Toiselle tilivirastolle siirrettävät talousarviomenot.

7.3 Tulojen kohdentaminen

Talousarviolain 6 a §:ssä säädetään budjetoinnissa ja talousarviokirjanpidossa noudatettavista kohdentamisen yleisperiaatteista. Näitä konkretisoivat talousarvioasetuksen 5 a § ja 5 b § sekä mahdollisesti talousarvion yksityiskohtaisten perustelujen yleiset määräykset ja asianomaisen momentin päätösosan perustelut, joilla voidaan poiketa talousarvioasetuksessa säädetyistä kohdentamisperusteista. Jos talousarviossa ei ole toisin säädetty, noudatetaan asetuksen kohdentamisperusteita.

7.3.1 Talousarviotalouden ulkopuolinen yhteisrahoitus

Yleistä

Yhteisrahoitteisen toiminnan tulot ovat tilivirastolle muita sekalaisia tuloja (TaA 3 §:n 2 momentin 2 kohta). Talousarvioasetuksen 5 a §:n 2 momentin nojalla yhteisrahoitteisen toiminnan tulon kohdentamisperusteena on tulon kertyminen tehdyn sitoumuksen perusteella. Kyseessä on suoriteperustetta vastaava peruste, jota kutsutaan myös ”tulo menon kohdalle” -periaatteeksi. Vähäinen tulo saadaan edellä mainitun säännöksen mukaan kirjata tuloksi kuitenkin myös maksuperusteella.

”Tulo menon kohdalle” -periaatteen mukaan oikeus talousarviotalouden ulkopuolisen rahoittajan rahoitukseen syntyy rahoittajan rahoitusosuuden mukaisena sitä mukaa, kun hankkeessa syntyy niitä menoja, joita rahoittaja on yhteisrahoitusta koskevassa sopimuksessa sitoutunut rahoittamaan. Jos esimerkiksi hankkeessa on varainhoitovuoden aikana syntynyt yhteisrahoittajan rahoittamiksi hyväksymiä menoja 100 ja jos yhteisrahoittajan rahoitus-

tusosuus on 40 %, viimeistään tilinpäätöksessä kirjataan 40:n suuruinen yhteisrahoitustulo. (Tilinpäätösmenettelyä on yksityiskohtaisesti selostettu toisaalla tässä käsikirjassa.)

Purkavien ja lykkäävien ehtojen vaikutus

Periaatteessa on mahdollista, että tilivirasto on hyväksynyt yhteisrahoitussopimukseen rahoitusta koskevia purkavia tai lykkäviä ehtoja.

Purkavalla ehdolla tarkoitetaan tällöin ehtoa, joka toteutuessaan antaa rahoittajalle oikeuden vetäytyä rahoituksesta ja saada se takaisin. Vaikka tällaiset ehdot sinällään voivat olla tiliviraston kannalta vaarallisia tai ainakin epätarkoituksenmukaisia, ne eivät vaikuta yhteisrahoitteisen toiminnan tulon kohdentamiseen. Yhteisrahoitustulo kirjataan purkavasta ehdosta huolimatta ”tulo menon kohdalle” -periaatteella.

Lykkäävällä ehdolla tarkoitetaan ehtoa, joka saattaa rahoituksen riippuvaiseksi jostakin tulevaisuuden epävarmasta tapahtumasta, esimerkiksi hankkeen loppuraportin valmistumisesta tiettyyn hetkeen mennessä. Pelkästään laskutusajankohtien sopiminen tietyksi ajankohdiksi ei ole rahoituksen epävarmuutta lisäävä ja siten lykkäävä ehto. Lykkäävä ehto vaikuttaa talousarviotalouden ulkopuolelta saatavan yhteisrahoitustulon kohdentamisperusteeseen siten, että tulo kirjataan vasta, kun lykkäävä ehto on toteutunut.

7.3.2 Talousarviotalouden sisäinen yhteisrahoitus

Valtio on talousarvioasetuksen 23 §:n 1 momentin mukaisesti yksi kirjanpitovelvollinen. Valtion meno syntyy silloin, kun hankkeen toteuttamisesta aiheutuva meno syntyy hankkeen toteuttavalle tilivirastolle. Talousarviotalouden sisällä rahoittaja- ja toteuttajatilivirastojen välillä tapahtuva menojen laskutus ei saa vaikuttaa menojen tosiasialliseen ajalliseen kohdentamiseen, vaan valtion menon syntyminen toteuttajatilivirastolle määrää sen varainhoitovuoden, jolle menot on kohdennettava myös rahoittajatilivirastossa.

Toteuttajatilivirastolle hankkeen toteuttamisesta aiheutuvat menot ovat palkka-, aine- ja tarvike- yms. menoja. Nämä menot kohdennetaan suoriteperusteisesti. Talousarviotalouden sisällä ”tulo menon kohdalle” -periaatteen noudattaminen merkitsee näin ollen sitä, että toteuttajatiliviraston suoriteperusteiset palkka-, aine- ja tarvike- yms. menot, toteuttajatiliviraston näitä vastaavat rahoittajatilivirastolta laskutettavat talousarviotalouden sisäiset yhteisrahoitustulot sekä rahoittajatiliviraston näitä vastaavat menot tulee kaikki kohdentaa samalle varainhoitovuodelle. Tästä seuraa, että vuoden vaihteen tilanne on aina määrärahan jakopäätöstä tai tilivirastojen välistä rahoitussopimusta tehtäessä määrättävä yhdeksi laskutusajankohdaksi, jotta myös rahoittajatilivirasto ehtii kirjata toteuttajatiliviraston suoriteperusteiset menot päättyvälle varainhoitovuodelle. Erityisesti on huomattava, että tilivirastot eivät voi keskinäisillä laskutusaikataulua tai muita seikkoja koskevilla sopimuksillaan ohittaa molempia velvoittavia kohdentamissäännöksiä. Tilivirastot eivät siten voi sopia laskutusajankohdista tai muistakaan seikoista siten, että ne johtaisivat talousarvioasetuksen vastaiseen kohdentamiseen.

7.4 Arvonlisäverokysymyksiä

7.4.1 Toiminnan arvonlisäverollisuus

Yhteisrahoitteisen toiminnan luonteeseen kuuluu, ettei rahoittaja saa rahoituspanostaan vastaan mitään välitöntä vastiketta toisin kuin maksullisessa toiminnassa. Tämän vuoksi perusoletuksena on, että tiliviraston yhteisrahoitteisessa toiminnassa ei voi olla kysymys arvonlisäverollisesta tavarain tai palvelun myynnistä. Toiminnan verollisuus on toisin sanoen merkki maksullisesta toiminnasta.

Viraston tai laitoksen maksullisista suoritteista päättää valtion maksuperustelain 8 §:n mukaan asianomainen ministeriö, jonka antamaa maksuasetusta virastot ja laitokset soveltavat toiminnassaan. Kannan ottaminen tietyn toiminnan arvonlisäverollisuuteen tai verottomuuteen puolestaan on tarvittaessa veroviranomaisen tehtävä ja tämän toimivallassa (ks. arvonlisäverolain 20 luku).

Koska tietyn toiminnan käsittelemisestä maksullisena toimintana päättää viime kädessä eri taho kuin toiminnan arvonlisäverollisuudesta, tilivirastot ovat joissakin tilanteissa käsitelleet myös yhteisrahoitteiseen hankkeeseen talousarviotalouden ulkopuolelta saatua rahoitusta arvonlisäverollisena tavarain tai palvelun myyntinä. Tässä käsikirjassa ei voida ottaa kantaa näiden ratkaisujen oikeellisuuteen, vaan vain todeta kumpaankin eri tilanteeseen liittyvät arvonlisäveron kirjausmenettelyt. Jos on epäselvää, sovelletaanko tiettyyn toimintaan arvonlisäverolakia vai ei, asiaa tulee tarvittaessa kysyä veroviranomaiselta.

7.4.2 Hankkeen arvonlisäveromenojen kirjaaminen ja laskuttaminen rahoittajalta

Talousarviotalouden sisäisessä yhteisrahoituksessa on kysymys toisen tiliviraston hallinnoiman määrärahan käyttämisestä omaan toimintaan. Näihin liittyviä arvonlisäverokirjauksia ja arvonlisäveron laskuttamista on arvonlisäverokirjauksia käsittelevissä jaksoissa.

Talousarviotalouden ulkopuolelta saatavan yhteisrahoituksen kirjausmenettelyt riippuvat siitä, käsitelläänkö saatavaa rahoitusta verottomana vai poikkeuksellisesti verollisena tavarain tai palvelun myyntinä (ks. edellä luku 7.4.1).

Verottomassa yhteisrahoituksessa on sääntönä, että hankkeen arvonlisäveromenot on maksettava ulkopuolelta saatavasta rahoituksesta samassa suhteessa kuin rahoituksesta on ulkopuolisen rahoittajan kanssa muutenkin sovittu.

Arvonlisäveromenojen tukikelpoisuus erilaisissa hankkeissa vaihtelee. Tarvittaessa arvonlisäveromenojen tukikelpoisuutta erilaisissa EU- ja muissa yhteisrahoitteisissa hankkeissa tulee kysyä rahoittavilta viranomaisilta.

Tässä yhteydessä on huomattava, että arvonlisäverolain 116 §:n säännöksellä, jonka mukaan valtio ei saa tehdä hankinnoistaan vähennystä, ei ole tässä merkitystä. Säännös ei vaikuta arvonlisäveron tukikelpoisuuden arviointiin.

Jos talousarviotalouden ulkopuolelta saatavaa yhteisrahoitusta poikkeuksellisesti käsitellään arvonlisäverollisena myyntinä, rahoittajalta laskutetaan tämän rahoitusosuutta vastaavat arvonlisäverottomat menot, jonka päälle lisätään kyseistä tavaraa tai palvelua arvonlisäverolain mukaan koskevan verokannan mukainen arvonlisävero.

7.5 Kirjausesimerkkejä

Tämän luvun esitys perustuu kuvion mukaiseen numerojaotteluun. Kuvion perusteella erilaiset yhteisrahoitustilanteet voidaan jakaa seuraavasti:

Talousarviotalouden sisäinen yhteisrahoitus (luku 7.5.1)

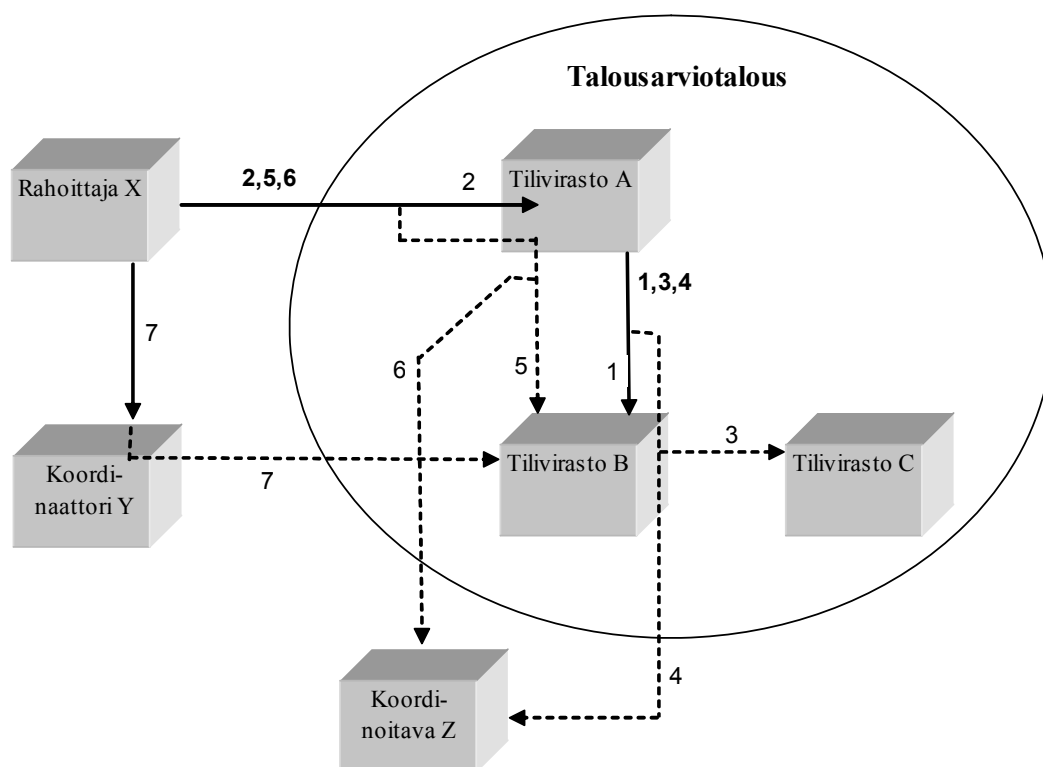
1. Talousarviotalouden sisäinen yhteisrahoitus (A-B)

Talousarviotalouden ulkopuolelta saatava yhteisrahoitus (luku 7.5.2)

2. Talousarviotalouden ulkopuolelta saatava yhteisrahoitus (X-A)

Koordinaattoritulanteet (luku 7.5.3)

3. Talousarviotalouden sisältä saatavan yhteisrahoituksen välittäminen koordinaattorina toiselle tilivirastolle (B välittää A:n rahoituksen C:lle)
4. Talousarviotalouden sisältä saatavan yhteisrahoituksen välittäminen koordinaattorina talousarviotalouden ulkopuoliselle toimijalle (B välittää A:n rahoituksen Z:lle)
5. Talousarviotalouden ulkopuolelta saatavan yhteisrahoituksen välittäminen koordinaattorina toiselle tilivirastolle (A välittää X:n rahoituksen B:lle).
6. Talousarviotalouden ulkopuolelta saatavan yhteisrahoituksen välittäminen koordinaattorina talousarviotalouden ulkopuoliselle toimijalle (A välittää X:n rahoituksen Z:lle).
7. Talousarviotalouden ulkopuolelta saatavan yhteisrahoituksen saaminen koordinaattorin kautta (Y välittää X:n rahoituksen B:lle).



Kuvio: Erilaiset tiliviraston saamaan yhteisrahoitukseen liittyvät tilanteet.

7.5.1 Talousarviotalouden sisäinen yhteisrahoitus

Talousarviotalouden sisäisessä yhteisrahoituksessa on taloushallinnollisesti kysymys toisen tiliviraston hallinnoiman määrärahan käyttämisestä joko laskuttamalla rahoittajatilivirastoa nettobudjetoidun toimintamenomomentin tai talousarviokirjanpidon tilin 630 kautta tai kirjaamalla menot suoraan määrärahaa hallinnoivan tiliviraston talousarviotilille. Kirjaukset tehdään rahoittajan rahoitusosuuden suuruusina.

Suurimpia talousarviotalouden sisäisiä yhteisrahoittajia ovat Suomen Akatemia, Teknologian ja innovaatioiden kehittämiskeskus sekä ministeriöt ns. sektoritutkimusmäärärahoillaan. Rahoitusta saavan tiliviraston budjetoinnin ja kirjanpidon näkökulmasta myös EU:n rakennerahastorahoitus voidaan ymmärtää talousarviotalouden sisäiseksi yhteisrahoitukseksi, koska rahoitus rakennerahastovaroiden bruttobudjetoinnin vuoksi saadaan talousarvion määrärahoista eikä suoraan EU:lta. Rakennerahastovaroihin ja näitä vastaaviin valtion rahoitusosuuksiin voidaan soveltaa nettobudjetointia samalla tavalla kuin muuhunkin yhteisrahoitukseen, jos saajan toimintamenomomentti on kyseisen toiminnan osalta nettobudjetoitu ja edellyttäen, ettei rakennerahastohankkeiden kansallisina hallinto- ja maksuviranomaisina toimivien ministeriöiden määräyksistä tai ohjeista tilivirastojen toteuttamien rakennerahastohankkeiden osalta muuta johdu.

7.5.2 Talousarviotalouden ulkopuolelta saatava yhteisrahoitus

Kohdentaminen ”tulo menon kohdalle” -periaatteen mukaan merkitsee tulon kirjaamista syntyneiden menojen perusteella. Ennen rahoituksen perusteena olevien menojen syntymistä saatu rahoitusosuus kirjataan siten saaduksi ennakoksi.

Esimerkki: Saadun ennakkomaksun kirjaaminen sekä arvonalisäverokorvauksen käsittely ja kohdentaminen

Saadaan säätiöltä 1.2.2008 ennakkomaksu ennen tutkimushankkeen aloittamista. Hanke alkaa 1.3.2008.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1910x Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		100	
2569 Muut saadut ennakot	600 Talousarviotilille kirjaamista odottavat talousarviotulot		100

Kun hankkeessa on maksettu menoja, joita yhteisrahoittaja rahoittaa, ennakkomaksua tuloutetaan rahoittajan rahoitusosuuden suhteessa. Vuoden 2008 talousarviossa arvonalisäveromenomomentti on nettobudjetoitu saadun ulkopuolisen rahoituksen osalta, edellyttäen että toimintamenomomentti on nettobudjetoitu. Arvonalisäveromenoja vastaava kustannusten korvaus kirjataan liikekirjanpidossa yhteisrahoitteisen toiminnan tuotoksi ja talousarviokirjanpidossa arvonalisäveromenomomentille, jos arvonalisäveromeno on maksettu hallinnonalan arvonalisäveromenomomentilta. Se osa jo saadusta ennakosta, jota vastaavia menoja hankkeessa ei vielä ole syntynyt, jää tilinpäätöksessä saaduksi ennakoksi tileille 2569 Muut saadut ennakot ja 600 Talousarviotilille kirjaamista odottavat talousarviotuotot. Yhteisrahoitteiseen toimintaan liittyvät tilinpäätösviennit on ohjeistettu luvussa 11. Tiliviraston tilinpäätöksen laatiminen.

Hankkeen menot 1.3.2005 – 31.12.2008 ilman arvonalisäveromenoja ovat 130 ja arvonalisäveromenojen osuus on 20 (näitä aiemmin tehtyjä menokirjauksia ei ole esitetty tässä), yhteensä 150. Arvonalisäveromenot on maksettu hallinnonalan yleiseltä arvonalisäveromenomomentilta. Rahoittaja rahoittaa myös arvonalisäveromenoja. Rahoitussopimukseen ei sisälly kohdentamiseen vaikuttavia lykkäviä ehtoja.

Säätiön rahoitusosuus on 50 % hankkeen menoista. Puretaan saatua ennakkomaksua rahoittajan rahoitusosuutta vastaavassa suhteessa tuotoiksi: $50 \% \times 130$ eli 65 kirjataan yhteisrahoitteisen toiminnan tuotoksi nettobudjetoidulle toimintamenomomentille ja arvonalisäveron osuus $50 \% \times 20$ eli 10 yhteisrahoitteisen toiminnan tuotoksi arvonalisäveromenomomentille.

Tilipäätöksessä tileille 2569 ja 600 jää saldoa $100 - 75 = 25$.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
2569 Muut saadut ennakot	600 Talousarviolille kirjaamista odottavat talousarviotulot	75	
3979 Muut yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot	xx.xx.01		65
3979 Muut yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot	xx.xx.29		10

”Tulo menon kohdalle” -periaatteen mukaan oikeus talousarviotalouden ulkopuolisen rahoittajan rahoitukseen syntyy rahoittajan rahoitusosuuden mukaisena sitä mukaa kun hankkeessa syntyy niitä menoja, joita rahoittaja on yhteisrahoitusta koskevassa sopimuksessa sitoutunut rahoittamaan.

Käytännössä rahoittaja usein maksaa osuutensa vasta rahoituksen perusteena olevien menojen syntymisen jälkeen laskutusta vastaan. Tilikauden aikana tilivirasto kirjaa tavallisesti laskutuksen yhteydessä yhteisrahoitteisen toiminnan tulon ja saamisen. Tilipäätöksessä on tuloutettava myös rahoittajalta laskuttamaton osuus yhteistoiminnan menoista.

Esimerkki: Saamisen kirjaaminen rahoittajan rahoitusosuudesta

Kunnan kanssa on 1.9.2008 tehty sopimus kehittämishankkeen rahoittamisesta. Kunnan rahoitusosuus on 50 %. Kunta ei maksa ennakkoa. Rahoitussopimuksen mukaan laskutus tapahtuu puolivuositain tilanteesta 30.6. ja 31.12.

Hankkeessa syntyy 1.9.2008 – 31.12.2008 menoja ilman arvonlisäveromenojen osuutta 130 ja arvonlisäveromenojen osuus on 20, yhteensä 150.

Menot on kirjattu seuraavasti:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4xxx Menotilit	xx.xx.01	130	
9308 Arvonlisäverokulut 22%	xx.xx.29	20	
1920x Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			150

Kunta ei sopimuksen mukaan ole suostunut rahoittamaan tilivirastolle syntyneitä arvonlisäveromenoja. Koska vastaavaa tuloa ei ole, tukikelvoton arvonlisäveromeno jää maksetuksi arvonlisäveromenomentalta.

Rahoituspäätökseen ei sisälly kohdentamiseen vaikuttavia lykkäviä ehtoja.

Kirjataan tilinpäätöksessä kunnan rahoitusosuutta vastaava saaminen sekä yhteisrahoitteisen toiminnan tuotto ja talousarviotulo. Koska kunta ei rahoita arvonlisäveromenoja, saamiseksi ja yhteisrahoitteisen toiminnan tuotoksi kohdennetaan vain syntyneitä verottomia menoja vastaava osuus eli $50 \% \times 130 = 65$.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1749 Muut lyhytaikaiset saamiset (T)		65	
3979 Muut yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot	xx.xx.01		65

Kuntaa laskutetaan sen osuudesta 1.2.2009 ja kunta maksaa sen 10.2.2009, jolloin saaminen poistuu.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1910x Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		65	
1749 Muut lyhytaikaiset saamiset (T)			65

7.5.3 Koordinaattoritilanteet

Yhteisrahoitteisessa toiminnassa on melko yleistä, että yksi rahoitusta saavista hankeosapuolista toimii koordinaattorina rahoittajan ja muiden rahoitusta saavien koti- tai ulkomaisien organisaatioiden eli koordinoitavien välillä. Koordinaattorin velvollisuuksiin kuuluu tyyppillisesti mm. keskitetty raportointi rahoittajalle sekä rahoittajan rahoitusosuuksien välittäminen koordinoitaville.

Aina keskitetystä raportoinnista huolehtiva hankeosapuoli ei kuitenkaan huolehdi rahoituksen välittämisestä muille hankeosapuolille, vaan rahoittaja saattaa koordinaattorin hoitamasta keskitetystä raportoinnista huolimatta maksaa kullekin hankeosapuolelle kuuluvan rahoituksen erikseen. Tällöin ei ole kyse tässä tarkoitettusta ”kirjanpidollisesta” koordinaattoritilanteesta, jonka edellytyksenä on aina koordinoitavien varojen välittäminen muille hankeosapuolille.

Tilivirasto koordinaattorina

Koordinaattorina oleva tilivirasto kirjaa rahoittajalta saadut varat talousarviotuloksi ja tuotoksi vain siltä osin kuin varat saadaan koordinaattorina toimivan tiliviraston omaan käyttöön. Näihin voi varsinaisten yhteisrahoitteisista hankkeista aiheutuneiden välittömien menojen korvauksen lisäksi kuulua tietty korvaus koordinaattoritehtävästä aiheutuneista hallintomenoista.

Omaan toimintaan talousarviotalouden ulkopuolelta saatujen varojen osalta kirjaukset tehdään, kuten edellä kohdassa 7.5.2 on kerrottu.

Oman osuutensa hankkeeseen saatavasta rahoituksesta koordinaattori kirjaa saamisena sekä talousarviotulona ja yhteisrahoitteisen toiminnan tuottona nettobudjetoidulle toimintamenomomentilleen tai talousarviotalouden sisäisessä yhteisrahoituksessa, jossa toimintamenomomenttia ei ole nettobudjetoitu, talousarviokirjanpidon tilille 630.

Kun koordinaattoritilivirasto laskuttaa rahoittajaa muiden hankeosapuolten puolesta, se kirjaa saamisen ja velan. Näitä koordinoitaville välitettäviä varoja käsitellään taseessa läpikulieränä tilillä 2622 Taseessa seurattava talousarvion ulkopuolinen rahoitus (T). Näin tehdään myös silloin, kun koordinoitavana on toinen tilivirasto.

Tilivirasto koordinoitavana

Kun koordinoitava tilivirasto lähettää koordinaattorille laskun (maksatushakemuksen) edelleen rahoittajalta veloitettavaksi, koordinoitava tilivirasto kirjaa saamisen ja yhteisrahoitteisen toiminnan tuoton nettobudjetoidulle toimintamenomomentilleen tai talousarviokirjanpidon tilille 630. Liikekirjanpidon tuotto kirjataan saaduksi rahoittajan sektorilta (ks. tililajin 397x tilien sektorijako). Esimerkiksi koordinaattorina olevan toisen tiliviraston kautta saatu rahoitus EU:n tutkimuksen ja kehityksen 6. puiteohjelmasta kirjataan tilille 3971 Yhteistoiminnan tuotot EU:lta.

Esimerkki: Tilivirasto koordinaattorina ja koordinoitavana

Tilivirasto A on EU-hankkeen koordinaattori. Muut hankeosapuolet ovat tilivirasto B, ammattikorkeakoulu C ja ulkomainen yliopisto D. EU:n rahoitusosuus on 50 %. EU ei ole maksanut ennakkoa.

EU:n rahoituspäätöksen mukaan hankkeen laskutus tapahtuu kalenteripuolivuosittain. Koordinoitaville on syntynyt menoja 1.7.2008 – 31.12.2008 seuraavasti: A 300, B 100, C 80 ja D 500.

Koordinoitavat laskuttavat tilivirastoa A 15.1.2009 mennessä.

B kirjaa A:lle omasta osuudestaan tekemänsä laskun (50 % x 100 = 50):

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1749 Muut lyhytaikaiset saamiset (T)		50	
3971 Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot EU:lta	xx.xx.xx		50

Tilivirasto A laskuttaa EU:ta omista ja koordinoitavien menoista 30.1.2009. Omalta osaltaan A laskuttaa 150 (50 % x 300). B on laskuttanut 50 (edellä), C 40 (50 % x 80) ja D 250, yhteensä 340.

A:n kirjaukset:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1749 Muut lyhytaikaiset saamiset (T)		490	
3971 Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot EU:lta	xx.xx.xx		150
2622 Taseessa seurattava talousarvion ulkopuolinen rahoitus (T)			340

EU hyväksyy kaikki laskutetut menot tukikelpoisiksi kustannuksiksi ja maksaa A:lle 1.3.2009.

A:n kirjaukset:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1910x Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		490	
1749 Muut lyhytaikaiset saamiset (T)			490

A maksaa koordinoitaville näiden osuudet.

A:n kirjaukset:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
2622 Taseessa seurattava talousarvion ulkopuolinen rahoitus (T)		340	
1920x Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			340

Tilivirasto B kirjaa A:n maksun:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1910x Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		50	
1749 Muut lyhytaikaiset saamiset (T)			50

7.6 EU-hankkeiden tositteiden säilytysaika ja -tapa

Yleistä

Tositteiden säilytysaikaa koskee yleisenä määräyksenä Valtiokonttorin kirjanpitoaineistojen säilytysajoista antama määräys. Jos tositteita on kansalliseen tai EU-lainsäädäntöön sisältyvän erityissäännöksen, toimivaltaisen viranomaisen päätöksen tai ohjeen tai rahoittajan kanssa tehdyn sopimuksen mukaan säilytettävä Valtiokonttorin määräyksen mukaisia säilytysaikoja kauemmin, noudatetaan aina tällaisia pidempiä säilytysaikoja.

Tositteiden säilytystapaa koskevat yleissäännöksenä talousarvioasetuksen säännökset. Talousarvioasetuksen mukaan tositteet voidaan säilyttää koneellisin menetelmin, jos siihen on saatu Valtiokonttorin lupa (TaA 41 c §).

Säilytysaika

Rakennerahastohankkeiden tositteiden säilytysajasta on säädetty neuvoston antamassa rakennerahastoja koskevan ns. yleisasetuksen (1260/1999) 38 artiklan 6 kohdassa. Sen mukaan tositteet on säilytettävä kolmen vuoden ajan komission suorittamasta loppuerän maksusta (ellei Suomen osalta ole kahdenvälisissä hallintojärjestelyissä toisin sovittu). Tämän mää-

rääjän kuluminen keskeytyy kuitenkin oikeuskäsittelyn ajaksi sekä komission perustellusta pyynnöstä.

Edellä mainittua neuvoston asetuksen mukaista säilytysaikaa on saatettu täsmentää tai pidentää kansallisesti, sillä rakennerahastohankkeiden hallinto- ja maksuviranomaisina toimivat maa- ja metsätalousministeriö, sisäasiainministeriö ja työministeriö voivat rakennerahasto-ohjelmien kansallisesta hallinnoinnista annetun lain (1353/1999) nojalla antaa mm. tositteiden säilyttämisaikaa koskevia määräyksiä tai ohjeita. Rakennerahastohankkeiden tositteiden hävittämistä suunniteltaessa onkin aina tarvittaessa varmistettava asianomaiselta ministeriöltä, milloin tositteet saadaan hävittää.

Muun kuin rakennerahastorahoituksen tilivirasto saa yleensä suoraan komissiosta tai välillisesti koti- tai ulkomaisen koordinaattorin kautta, jonka kanssa hankkeen rahoituksesta on sovittu. Sopimisessa käytetään usein erilaisia vakiosopimuspohjia. Ellei hankkeen rahoittamisen yhteydessä ole toisin sovittu, muiden kuin rakennerahastohankkeiden tositteiden säilytysaikaa koskee Valtiokonttorin määräyksen mukaiset säilytysajat. Usein tositteiden säilyttämisaikaa on kuitenkin määräys vakiosopimuksessa. Esimerkiksi tutkimuksen ja kehityksen 6. puiteohjelman vakiosopimusmallin liitteen II (yleiset ehdot) ehdon II.29.3 mukaan sopimusosapuolten on säilytettävä hankkeen päättymistä seuraavien viiden vuoden ajan kaikki rahoitustukisopimukseen liittyvät alkuperäiset asiakirjat tai poikkeustapauksissa niiden asianmukaisesti oikeaksi todistetut jäljennökset (ks. komission päätös C(2003)3834, annettu 23.10.2003).

Säilytystapa

Rakennerahastohankkeiden tositteiden säilytystavasta on säädetty komission ns. valvonta-asetuksessa (Komission asetus 438/2001; muutettu 2355/2002). Asetuksen 7 artiklan 2 a-kohdan b-alakohdan mukaan asiakirjat on säilytettävä joko alkuperäiskappaleina tai ne on tallennettava yleisesti hyväksyttyjä tietojärjestelmiä käyttäen. Yleisesti hyväksyttyinä tietojärjestelminä säännöksessä pidetään erityisesti valokopioita ja mikrofilmejä alkuperäisistä asiakirjoista, optisiin tietojärjestelmiin kuten CD-romille, kovalevylle tai magneettilevykeel- le tallennettuja alkuperäisten asiakirjojen sähköisiä versioita sekä ainoastaan sähköisessä muodossa olevia asiakirjoja. Lisäksi artiklakohdassa todetaan seuraavasti:

”Kansallisten viranomaisten on vahvistettava menettely, jolla todistetaan yleisesti hyväksyttyjä tietojärjestelmiä käyttäen tallennettujen asiakirjojen yhdenmukaisuus alkuperäisen asiakirjan kanssa, ja tällä menettelyllä on taattava, että tallennetut versiot täyttävät kansallisen lainsäädännön velvoitteet ja että niihin voidaan luottaa tarkastuksia varten. Jos asiakirjat ovat saatavilla ainoastaan sähköisessä muodossa, atk-järjestelmän, johon sähköiset versiot on tallennettu, on täytettävä hyväksytyt turvastandardit, joilla taataan, että tallennetut versiot täyttävät kansallisen lainsäädännön velvoitteet ja että niihin voidaan luottaa tarkastuksia varten.”

Valtiokonttori on vuonna 2005 pyytänyt rakennerahastovaroja hallinnoivilta ministeriöiltä lausunnon, edellyttääkö edellä mainittu artiklakohta ministeriöiden tulkinnan mukaan erillistä kansallista vahvistusmenettelyä vai määräytyvätkö kirjanpidon tositteiden hyväksyttävät säilytystavat voimassa olevan kansallisen lainsäädännön mukaisesti. Maa- ja metsätalousministeriön, sisäasiainministeriön ja työministeriön lausuntojen mukaan artiklakohta ei edellytä erillistä vahvistusmenettelyä, vaan tositteiden koneellinen säilytys toteutetaan kansallisen lainsäädännön vaatimusten mukaisesti. Tämä merkitsee, että rakennerahastohankkeiden tositteiden hyväksyttävää säilytystapaa koskevat kysymykset ratkaistaan talousarvioasetuksen säännösten ja sen nojalla tilivirastolle mahdollisesti annetun Valtiokonttorin luvan määräysten perusteella.

Muulla EU-rahoituksella kuin rakennerahastorahoituksella rahoitettujen hankkeiden tositteiden säilyttämistapaa koskevat talousarvioasetuksen säännökset ja sen nojalla tilivirastolle mahdollisesti annetun Valtiokonttorin luvan määräykset, ellei tilivirasto ole komission kanssa toisin sopinut.

8 LUKU: TALOUSARVIOKIRJANPIDON ERITYISKIRJAUKSET

8.1 Siirtomäärärahat

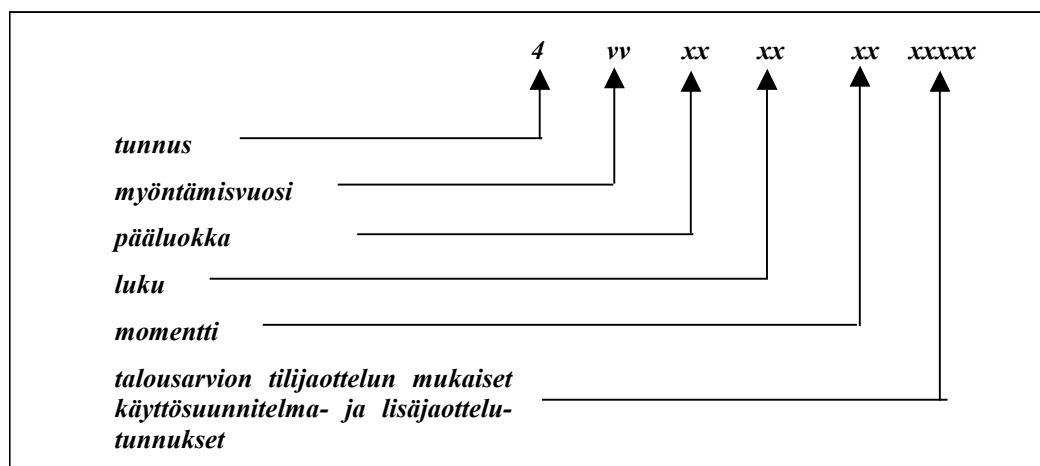
Siirtomäärärahat ovat kaksi- tai kolmevuotisia määrärahoja. Varainhoitovuoden päätyttyä käyttämätön osa siirtomäärärahasta voidaan siirtää seuraavalle varainhoitovuodelle käytettäväksi.

8.1.1 Siirtomäärärahan siirto

Siirtomäärärahan siirto tehdään tilinpäätöksen yhteydessä. Se on kyseisen tilikauden talousarviomeno mutta liikekirjanpidon meno vasta todellisena käyttövuonna. Siitä huolimatta siirtomäärärahan siirtoon liittyy kirjaus sekä talousarvio- että liikekirjanpitoon.

Talousarviokirjanpidossa siirrettyjä määrärahoja seurataan siirrettyjen määrärahojen tileillä. Siirretyn määrärahan tili on 9-14 numeron pituinen. Se muodostetaan määrärahan myöntämivuoden talousarviotilistä lisäämällä talousarviotilin eteen tunnus 4 ja määrärahan myöntämivuoden vuosiluvun kaksi viimeistä numeroa. Siirretyn määrärahan tili muodostetaan aina talousarvion tilijaottelun tarkkuudella.

Siirretyn määrärahan tili muodostetaan seuraavasti:



Siirtomäärärahan siirtokirjaus on talousarviokirjanpidossa kahdenkertainen kirjaus. Siirtomäärärahasta siirrettävä määrä kirjataan päätettävän vuoden talousarviokirjanpitoon menoarviotilin käyttöksi tilin debettiin sekä samalla muodostettavan siirretyn määrärahan tilin krediitiin.

Liikekirjanpidossa siirtomäärärahan siirto kirjataan kaksipuolisena vientinä tilin 9900 Siirtomäärärahojen siirrot sekä debettiin että krediitiin. Tällöin kirjauksella ei ole vaikutusta tuotto- ja kululaskelman mukaisen tuotto-/kulujäämän muodostumiseen. Tilin 9900 Siirtomäärärahojen siirrot saldo tulee aina olla nolla.

Esimerkki siirtomäärärahan siirtokirjauksesta

Vuoden 2000 toimintamenomääräraha 28.05.21 on kaksivuotinen siirtomääräraha. Siirretään varainhoitovuoden 2000 päätyttyä määrärahan 28.05.21 käyttämätön osa seuraavalle vuodelle.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
9900 Siirtomäärärahojen siirrot	28.05.21	100 000	
9900 Siirtomäärärahojen siirrot	4.00.28.05.21		100 000

8.1.2 Siirretyn määrärahan käyttö

Siirrettyä määrärahaa voidaan käyttää niin kauan, kun määrärahaa ja määrärahan voimassaoloaika on jäljellä. Edellisiltä tilikausilta siirrettyjen määrärahojen käyttö ei vaikuta kuluvan vuoden talousarvion toteutumiseen mutta vaikuttaa tuotto- ja kululaskelman mukaisen tuotto-/kulujäämän muodostumiseen.

Kun menon maksamiseen käytetään siirrettyä määrärahaa, kirjataan se talousarviokirjanpidossa siirretyn määrärahan tilille ja liikekirjanpidossa asianomaiselle menotilille.

Esimerkki siirretyn määrärahan käytön kirjaamisesta.

Ostetaan toimistotarvikkeita 10 000 eurolla. Menon maksamiseen käytetään siirrettyä määrärahaa 4.vv.28.05.21 (vv = vuosiluvun kaksi viimeistä numeroa).

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4001 Toimistotarvikkeet	4.vv.28.05.21	10 000	
9308 Arvonlisäverokulut 22 %	xx.xx.xx	2 200	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			12 200

8.1.3 Siirretyn määrärahan peruutus

Mikäli siirretyn määrärahan voimassaoloaika umpeutuu ja määrärahaa on vielä jäljellä, peruutetaan jäljellä oleva määräraha. Siirretty määräraha peruutetaan tilinpäätöksen yhteydessä. Siirretyn määrärahan peruutus on kyseisen tilikauden talousarviotulo, mutta ei liikekirjanpidon tulo.

Siirretyn määrärahan peruutus kirjataan talousarviokirjanpidossa siirretyn määrärahan tilin käyttöksi tilin debettiin sekä tuloarviotilin hyvitykseksi tilin krediitiin.

Liikekirjanpidossa siirretyn määrärahan peruutus kirjataan kaksipuolisena vientinä tilin 9910 Siirrettyjen määrärahojen peruutukset sekä debettiin että krediitiin. Tällöin kirjauksella ei ole vaikutusta tuotto- ja kululaskelman mukaisen tuotto-/kulujäämän muodostumiseen. Tilin 9910 Siirrettyjen määrärahojen peruutukset saldo tulee aina olla nolla.

Esimerkki siirretyn määrärahan peruutuksen kirjaamisesta

Peruutetaan siirretyn määrärahan 4.vv.28.05.21 käyttämätön osa 40 000 euroa (vv = vuosiluvun kaksi viimeistä numeroa).

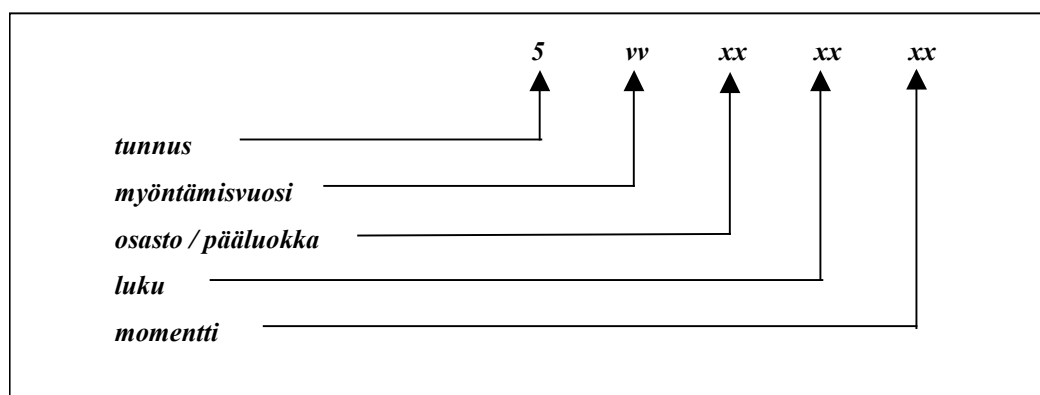
LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
9910 Siirrettyjen määrärahojen peruutukset	4.vv.28.05.21	40 000	
9910 Siirrettyjen määrärahojen peruutukset	12.39.04		40 000

8.2 Tulorästit ja menorästit

Valtion talousarviosta annetun lain (423/1988) 19 § toteaa tulo- ja menorästeistä seuraavaa:

Varainhoitovuodelle kuuluvat tulot, joita ei ole voitu varainhoitovuoden aikana valtiolle periä, siirtyvät tulorästeinä seuraavaan vuoteen. Jos suuruudeltaan tarkoin tiedossa ollutta menoa ei ole voitu ennen varainhoitovuoden päättymistä maksaa varainhoitovuoden tulo ja menoarvioon tarkoitusta varten otetusta kiinteästä tai arviomäärärahasta, saadaan menon suorittamista varten tarvittava määrä siirtää tilinpäätöksessä menorästinä seuraavaan vuoteen. (423/1988)

Rästit ovat siirtyviä eriä, joita seurataan talousarviokirjanpidossa erittelytileillä. Rästien erittelytilin tilikoodi on keskuskirjanpidossa 9 numeron pituinen. Erittelytili saadaan lisäämällä alkuperäisen tilikoodin eteen tunnus 5 ja määrärahan myöntämisvuoden kaksi viimeistä numeroa.



8.2.1 Tulorästit

Tulorästit ovat luonteeltaan siirtosaamisia. Tulorästillä tarkoitetaan päätettävälle tilikaudelle kuuluvaa ja sen aikana saamatta tai perimättä jäänyttä vastikkeetonta tuloa. Suoritteen luovutuksesta tai maksullisesta palvelusta lähetettävä lasku kirjataan tilinpäätöksessä Myyntisaamisiin suoriteperusteiden mukaisesti edellyttäen, että kyseiset tulot on budjetoitu suoriteperusteisesti.

Tulorästit esitetään liikekirjanpidossa siirtosaamisten ryhmässä tilillä 1730. Tulorästien erittely esitetään talousarviokirjanpidon tililuokassa. Tulorästit muodostetaan ja puretaan menorästien tavoin. Mikäli saatavaa ei saada perityksi velallisen varattomuuden tai siihen verrattavan syyn tähden, tulorästi poistetaan tileistä.

Edellä esitetystä poiketen sitoumusperusteella budjetoitu, suoritteen myynnistä saatava vastainen tulo kirjataan liikekirjanpidon tililuokassa kahdenpuoleisena kirjauksena tekniselle tilille 9920 Sitoumusperusteinen tulokirjaus. Tapaus on harvinainen.

8.2.2 Menorästit

Menorästit ovat luonteeltaan siirtovelkoja. Menorästillä tarkoitetaan suuruutensa puolesta tarkoin määrättyä, päätettävälle tilikaudelle kuuluvaa ja sen aikana suorittamatta jäänyttä vastikkeetonta menoa. Menorästi voidaan tehdä vain arvio- tai kiinteästä määrärahasta.

Menorästit esitetään liikekirjanpidossa siirtovelkojen ryhmässä tilillä 2610. Menorästien erittely esitetään talousarviokirjanpidon tililuokassa.

Edellä esitetystä poiketen sitoumusperusteella budjetoitu, tuotannontekijän hankinnasta aiheutuva vastainen meno kirjataan liikekirjanpidon tililuokassa kahdenpuoleisena kirjauksena tekniselle tilille 9930 Sitoumusperusteinen menokirjaus. Tapaus on harvinainen.

Esimerkki menorästien muodostamisesta

Tilivirasto on tehnyt päätöksen joulukuussa 2000 seuraavana tilikautena kunnille maksettavista toimentuloturvan valtionosuuksista 85 000 euroa. Meno on budjetoitu sitoumusperusteella kuuluvaksi tilikaudelle 2000. Kirjataan tilikaudelle kuuluva meno siirtovelaksi tekemällä menorästi seuraavasti:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
8200 Käyttötalouden menot kunnille	33.28.30	85 000	
2610 Menorästit	5.00.33.28.30		85 000

Esimerkki menorästin maksamisesta

Maksetaan toimeentuloturva kunnille, (vv = vuosiluvun kaksi viimeistä numeroa).

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
2610 Menorästit	5.vv.33.28.30	85 000	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			85 000

Peruuntuneet menorästit kirjataan tuloksi tuloarviotilille.

Esimerkki menorästin peruutuksesta

Peruutetaan tehty menorästi (vv = vuosiluvun kaksi viimeistä numeroa).

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
2610 Menorästit	5.vv.33.28.30	85 000	
8200 Käyttötalouden menot kunnille	12.39.04		85 000

8.3 Edelliselle varainhoitovuodelle kuuluvat erät

Varainhoitovuoden vaihtumisen jälkeen saattaa ilmaantua laskuja, jotka kuuluvat edelliselle varainhoitovuodelle. Mikäli edellisen varainhoitovuoden kirjanpito on vielä auki, viedään laskut normaalisti edellisen varainhoitovuoden kirjanpitoon.

Mikäli edellisen varainhoitovuoden sulkemisen jälkeen tulee edelliselle varainhoitovuodelle kuuluva lasku, jota ei ole muodostettu menorästiksi, se viedään uuden varainhoitovuoden kirjanpitoon. Tapahtuma ei aiheuta ongelmaa liikekirjanpidon tililuokassa. Lasku kirjataan asianomaisille liikekirjanpidon tileille. Sen sijaan talousarviokirjanpidon tililuokassa tulee ratkaistavaksi, mistä ja minkä vuoden määrärahasta lasku on mahdollista maksaa.

- Mikäli edellisen varainhoitovuoden kyseiseen tarkoitukseen budjetoitua, siirrettyä määrärahaa on käytettävissä, maksetaan lasku kyseisestä määrärahasta. Vastaavasti myös hyvitykset (menojen oikaisu) voidaan tulouttaa siirrettyyn määrärahaan.
- Mikäli edellisen varainhoitovuoden kyseiseen tarkoitukseen budjetoitua määrärahaa ei ole enää käytettävissä, meno voidaan maksaa kuluvan varainhoitovuoden vastaavaan tarkoitukseen käytettävissä olevasta määrärahasta, mikäli talousarviolain 20 § ja valtiovarainministeriön päätös TM 8801 sen sallivat. Vastaavassa tapauksessa saadut hyvitykset (menojen oikaisu) tulee kuitenkin tulouttaa tuloarviotilille.

Talousarviolaki 20 §

Jos varainhoitovuonna tulee maksettavaksi varainhoitovuotta aikaisempaan vuoteen kohdistuva meno, jonka suorittamista varten tarvittavia var-ja ei ole voitu siirtää menorästinä, voidaan meno maksaa valtiovarainministeriön luvalla kulumassa olevan varainhoitovuoden vastaavaan tarkoitukseen käytettävissä olevasta määrärahasta. Valtiovarainministeriön päätöksellä voidaan kuitenkin määrätä, että tilivi-rasto voi päätöksessä tarkemmin määrätyin edellytyksin päättää menon maksamisesta ilman valtiovarainministeriön lupaa. (432/1998)

TM 8801

Kuluvan vuoden määrärahaa voidaan tiliviraston päätöksellä käyttää menon maksamiseen seuraavin edellytyksin:

- 1) Kuluvan vuoden määrärahaa voidaan käyttää aikaisempaan vuoteen kohdistuvaa menoa vastaavaan tarkoitukseen
- 2) Mikäli määrärahasta on jäänyt käyttämättä vähintään menoa vastaava määrä. Arviomäärärahan osalta on lisäksi huomioitava se määrä, joka vastaa asianomaisen ministeriön antamaa lupaa ylittää ky-seinen määräraha.

Erillistä arvonlisäveron menomomenttia koskevat korjaukset tehdään varainhoitovuoden jälkeen kuluvan varainhoitovuoden arvonlisäveron menomomentille. Samoin myös arvonlisäveron tulomomenttia koskevat korjaukset tehdään varainhoitovuoden jälkeen kuluvan

varainhoitovuoden arvonlisäveron tulomomentille. Toisin sanoen, jos erillinen arvonlisäveron meno- tai tulomomentti on muuttunut, edelliselle varainhoitovuodelle kuuluvien arvonlisäverokirjausten yhteydessä käytetään muuttunutta, vastaavaa arvonlisäveron meno- tai tulotiliä.

Esimerkki edelliselle varainhoitovuodelle kuuluvan menon maksamisesta, kun edellisen varainhoitovuoden määrärahaa on käytettävissä

Saadaan lasku edellisenä tilikautena 2000 ostetuista ja vastaanotetuista atk-laitteista 10 000 euroa (+ alv 22 %). Edellinen tilikausi on jo kiinni. Viedään lasku tilikauden 2001 kirjanpitoon. Koska edellisen tilikauden kyseiseen tarkoituksen budjetoitua määrärahaa on vielä käytettävissä (siirtomääräraha), maksetaan lasku kyseisestä määrärahasta.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1255 Atk-laitteet	4.97.28.05.21	10 000	
9308 Arvonlisäverokulut 22 %	xx.xx.xx	2200	
2570 Ostovelat (T)			12 200

Arvio- tai kiinteän määrärahan osalta katso edempänä olevaa esimerkkiä.

Esimerkki edelliselle varainhoitovuodelle kuuluvan menon oikaisusta, kun edellisen varainhoitovuoden määrärahaa (siirtomääräraha) on käytettävissä.

Tilikautena 2000 on ostettu 2 kopiokoneetta 96 000 euroa (+ alv 22 %) ja kirjattu tilikauden 2000 kirjanpitoon.

Tilikautena 2001 saadaan 2000 ostettuihin kopiokoneisiin liittyvä hyvityslasku 48 000 €. Viedään lasku tilikauden 2001 kirjanpitoon. Määrärahaa, jota käytettiin vuonna 2000 kopiokoneiden maksamiseen, on edelleen käytettävissä (siirtomääräraha). Tuloutetaan saatu hyvitys siirretyn määrärahan tilille.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1749 Muut lyhytaikaiset saamiset (T)		58 560	
1256 Toimistokoneet	4.97.28.05.21		48 000
9308 Arvonlisäverokulut 22 %	xx.xx.xx		10 560

Esimerkki edelliselle tilikaudelle kuuluvan menon maksamisesta, kun edellisen tilikauden määrärahaa ei ole enää käytettävissä (TaL 20§)

Saadaan lasku edellisenä tilikautena 2000 ostetuista ja vastaanotetuista atk-laitteista 10 000 € (+ alv 22 %). Edellinen tilikausi on jo kiinni. Viedään lasku tilikauden 2001 kirjanpitoon. Edellisen tilikauden määrärahaa ei ole enää käytettävissä. Maksetaan lasku kuluvan vuoden määrärahasta edellyttäen, että TaL 20 § ja TM 8801 sen sallivat.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1255 Atk-laitteet	xx.xx.xx	10 000	
9308 Arvonlisäverokulut 22 %	xx.xx.xx	2 200	
2570 Ostovelat (T)			12 200

Esimerkissä käytetty määräraha on budjetoitu verollisena, joten myös arvonlisäveron osuus kirjataan samalle momentille kuin ostomeno.

Esimerkki edelliselle tilikaudelle kuuluvan menon oikaisusta, kun määrärahaa ei ole enää käytettävissä.

Tilikautena 2000 on ostettu 2 kopiokoneetta 96 000 € ja kirjattu tilikauden 2000 kirjanpitoon.

Tilikautena 2002 saadaan tilikautena 2000 ostettuihin kopiokoneisiin liittyvä hyvityslasku 48 000 € (+ alv 22 %). Viedään lasku tilikauden 2002 kirjanpitoon. Määrärahaa, jota käytettiin vuonna 2000 kopiokoneiden maksamiseen, ei ole enää käytettävissä. Tuloutetaan saatu hyvitys tuloarviotilille.

Meno on aikanaan maksettu siirtomäärärahasta (budjetoitu ilman arvonlisäveroa) ja siihen liittyvä arvonlisävero kirjattu arvonlisäveromomentille 28.81.23.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1749 Muut lyhytaikaiset saamiset (T)		58 560	
1256 Toimistokoneet	12.28.xx		48 000
9308 Arvonlisäverokulut 22 %	xx.xx.xx		10 560

8.4 Talousarvion ulkopuoliset varat

Tilivirasto saa toimintaansa varten tarvitsemansa rahoituksen valtion talousarviossa. Suomen perustuslain (731/1999) 84 §:n mukaan valtion talousarvioon otetaan arviot vuotuisista tuloista ja määrärahat vuotuisiin menoihin sekä määrärahojen käyttötarkoitukset ja muut talousarvion perustelut (budjetin täydellisysperiaate).

Myös silloin, kun tilivirasto saa tuloja valtion talousarvion ulkopuoliselta taholta käytettäväksi omaan toimintaansa, saadut varat on otettava talousarvioon voimassa olevien säädösten mukaisesti. Se, että varoja ei ole otettu talousarvion laadinnan yhteydessä huomioon, ei saa johtaa siihen, että saatuja varoja käsitellään kirjanpidossa talousarvion ulkopuolella talousarvion ulkopuolisen rahoituksen tilillä. Tarvittaessa käytetään lisätalousarviomenettelyä.

Tilivirasto voi vastaanottaa myös sellaisia varoja, jotka se varojen antajan puolesta tilittää edelleen. Varojen antajan puolesta edelleen tilitettävät varat käsitellään ainoastaan tasetileillä.

Tilivirastossa ulkopuolisella rahoituksella ymmärretään tavallisesti sellaista rahoitusta, jota ei valtion talousarviossa ole merkitty tiliviraston omille momenteille. Valtion kirjanpidossa sitä vastoin ulkopuoliseksi rahoitukseksi katsotaan siis vain valtion *talousarvion* ulkopuolelta tuleva rahoitus, jota ei kuulukaan ottaa talousarvioon. Esimerkiksi toisen tiliviraston momentin käyttöoikeuden perusteella käytetyt varat eivät ole tässä kohdassa tarkoitettua ulkopuolista rahoitusta; eivät myöskään maksullisesta toiminnasta saadut tuotot.

8.4.1 Tuotto- ja kululaskelmaan kirjattava talousarvion ulkopuolinen rahoitus

Tilikarttamääräyksen mukaan ainoastaan sellaiset tulot ja menot, joita ei ole otettu eikä pitäisikään ottaa talousarvioon, kirjataan tilille 670. Silloin, kun tilivirasto saa talousarvion ulkopuoliselta taholta varoja, jotka on tarkoitettu käytettäväksi viraston vastuulla tapahtuvaan toimintaan, saadut varat tuloutetaan liikekirjanpidossa tuottotilille ja kirjataan talousarviokirjanpitoon talousarviotilille.

Käytäntöön liittyvien epäselvyyksien vuoksi käsikirjassa tässä kohdassa aikaisemmin olleet esimerkit on poistettu.

8.4.2 Taseessa seurattava talousarvion ulkopuolinen rahoitus

Silloin, kun on kyse puhtaasti edelleen tilitettävistä eristä, jotka eivät liity viraston toimintaan, varoja käsitellään kirjanpidossa pelkästään liikekirjanpidon tasetilillä 2622 Taseessa seurattava talousarvion ulkopuolinen rahoitus. Nämä erät eivät ole valtion tuloja tai menoja, eikä niiden vastaanottaminen tai käyttäminen siten saa vaikuttaa viraston tuotto- ja kulu-laskelmaan.

Tarkempaa, menolajipohjaista tietoa edelleen tilitettävistä eristä voidaan tarvittaessa seurata esimerkiksi omassa tililuokassaan, tasetilin lisäerittelyinä, tai erilliskirjanpidolla.

Esimerkki omassa tililuokassa seuraamisesta:

1. Saadaan edelleen tilitettäviä varoja 1 000 euroa

2. Varoja käytetään 366 euroa

	LKP-tili	TaKP-tili	Toimintotililuokka	Debet	Kredit
1.	1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)			1 000	
1.	2622x Taseessa seurattava talousarvion ulkopuolinen rahoitus (T)				1 000
2.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)				366
2.	2622x Taseessa seurattava talousarvion ulkopuolinen rahoitus (T)		yyyy Meno 1	300	
2.	2622x Taseessa seurattava talousarvion ulkopuolinen rahoitus (T)		yyyy Meno 2	66	

Esimerkissä tilitys on yksilöity tilin 2622 alajaottelulla kun taas menolajipohjainen tieto on kirjattu omassa tililuokassa.

Esimerkki tasetilin lisäerittelynä seuraamisesta:

1. Saadaan tilitystä vastaan annettuja varoja 1 000 euroa

2. Varoja käytetään 366 euroa

	LKP-tili	TaKP-tili	Projekti	Debet	Kredit
1.	1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)			1 000	
1.	2622 Taseessa seurattava talousarvion ulkopuolinen rahoitus (T)		1.1		1 000
2.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)				366
2.	2622xxx Meno 1 (T)		1.1	300	
2.	2622xxx Meno 2 (T)		1.1	66	

Esimerkissä tili 2622 on tilivirastossa alajaoteltu kolminumeroisiin menolajipohjaisiin alatileihin. Lisäksi tilitys on yksilöity projektinumeron avulla. Varojen käyttö kirjataan näille alatileille, jolloin ajamalla projektiin 1.1 liittyvät tilin 2622 tapahtumat saadaan kyseiseen tilitykseen liittyvien varojen menolajipohjainen tieto tilivirastossa näkyviin. Keskuskirjanpidossa poiminta tapahtuu summatasolla, jolloin keskuskirjanpidossa tulostuu vain tilin 2622 Taseessa seurattava talousarvion ulkopuolinen rahoitus (T) saldo 634 €.

8.5 Valtiokonttorin määräämät talousarviokirjanpidon muut tilit

Talousarviokirjanpidossa on varsinaisten talousarviotilien, siirrettyjen määrärahojen tilien sekä tulo- ja menorästitilien lisäksi 6-alkuisia talousarviotilille tai siirretyn määrärahan tilille kirjaamista odottavien tapahtumien tilejä, osakohdennukseen liittyvä tili sekä talousarvion ulkopuolisen rahoituksen tili.

Talousarviotilille tai siirretyn määrärahan tilille kirjaamista odottavien tapahtumien tilien avulla pyritään varmistamaan talousarvion toteutumisen aukoton seuranta. Tämä tarkoittaa sitä, että aina kun maksetaan sellaisia menoja tai saadaan sellaisia tuloja, jotka vaikuttavat talousarvion toteutumiseen, tapahtuma kirjataan sekä liikekirjanpitoon että talousarviokirjanpitoon. Liikekirjanpidossa maksu kirjataan heti oikealle meno- tai tulolajin mukaiselle tilille. Talousarviokirjanpidossakin tulee pyrkiä siihen, että tapahtuma kirjataan maksun yhteydessä heti sille talousarviokirjanpidon tilille, jolle meno tai tulo on budjetoitu. Aina ei kuitenkaan voida tehdä näin. Tällöin tapahtuma kirjataan talousarviokirjanpidossa 6-alkuisille tileille ja se jää odottamaan kirjaamista lopulliselle tilille, joka voi olla joko kyseisen varainhoitovuoden talousarviotili tai siirrettyjen määrärahojen tili.

Talousarviotilille tai siirretyn määrärahan tilille kirjaamista odottavien tapahtumien tilit sisältävät kahdentyyppisiä tiliryhmiä:

1. Talousarviotilille kirjaamista odottavien tapahtumien tileillä käsitellään sellaisia tapahtumia, jotka tilivirasto kirjaa lopulliselle tilille omassa kirjanpidossaan.
2. Toiselle tilivirastolle siirrettävien tapahtumien tileillä käsitellään sellaisia tapahtumia, jotka toinen tilivirasto kirjaa lopulliselle tilille kirjanpidossaan.

Osakohdennetut talousarviotulot tiliä käytetään kirjattaessa ns. osakohdennusmenettelyn mukaisesti tuloja talousarviokirjanpitoon silloin, kun talousarviotulo kirjataan ennen sitä vastaavan maksun kertymistä.

Talousarvion ulkopuolisen rahoituksen tili on luonteeltaan erilainen kuin muut 6-alkuiset talousarviokirjanpidon tilit. Tällä tilillä on seurattu talousarvion ulkopuolelta saatua sellaista rahoitusta, jota ei ole otettu ja jota ei ole pitänyt ottaa talousarvioon. Käytännössä tili on perustettu vuoden 1998 kirjanpituudistuksen siirtymävaiheeseen liittyvien menettelyjen vuoksi. Tilillä olleet tapahtumat on tullut selvittää ja purkaa ao. talousarviokirjanpidon tilille. Koska kaikki valtion tulot ja menot otetaan valtion talousarvioon, ei tilille myöskään kuulu kertyä uutta saldoa.

8.5.1 Toiselle tilivirastolle siirrettävät talousarviotulot ja -menot

Maksaessaan menojaan tai periessään tulojaan tilivirasto kirjaa tapahtuman liikekirjanpitoon ja talousarviokirjanpitoon. Liikekirjanpidossa kirjaus tehdään meno- tai tulolajin mukaiselle tilille. Talousarviokirjanpidossa tilivirasto kirjaa tapahtuman sille talousarviotilille, jolta meno on budjetoitu maksettavaksi tai jolle tulo on budjetoitu tuloutettavaksi. Kyseinen talousarviotili on talousarvion tilijaottelussa yleensä osoitettu tilivirastolle itselleen.

Talousarvion tilijaottelussa tilivirastolle itselleen osoitettujen määrärahojen lisäksi tilivirasto voi saada oikeuden käyttää menojaan maksamiseen toiselle tilivirastolle budjetoituja määrärahoja. Määrärahan käyttöoikeuteen voi liittyä kirjaamisoikeus eli oikeus kirjata talousarviomenot suoraan ao. talousarviotilille. Jos kirjaamisoikeus on olemassa, kirjataan tapahtumat samalla tavalla kuin silloin, jos käytettäisiin tilivirastolle itselleen osoitettuja talousarviotilejä.

Aina määrärahaa käyttävälle tilivirastolle ei anneta kirjaamisoikeutta, joten määrärahaa käyttävä tilivirasto ei voi kirjata määrärahan käyttöä lopulliselle talousarviotilille. Kirjaamisoikeuden olemassa oleminen tai sen puuttuminen ei saa vaikuttaa talousarvioseurannan ajantasaisuuteen ja täydellisyyteen, vaan talousarviokirjanpidosta tulee ajantasaisesti käydä ilmi, kuinka paljon talousarvioon vaikuttavia menoja valtion varoista on maksettu

ja paljonko tuloja kertynyt. Näistä syistä talousarviokirjanpitoon on perustettu toiselle tilivirastolle siirrettävien talousarviotulojen ja – menojen tilit.

Talousarviokirjanpidon tiliä 610 Toiselle tilivirastolle siirrettävät talousarviotulot käytetään, kun tilivirasto saa tuloja mutta sillä ei ole kirjaamisoikeutta sille talousarviotilille, jolle tulot on budjetoitu. Yleensä tällaiset tulot eivät ole tiliviraston omia tuloja ja ne kirjataan liikekirjanpidossa tasetilille 2583 Toiselle tilivirastolle siirrettävät tulot. Tulot siirretään oikealle tilivirastolle rahana tai lähetteen tilin välityksellä, jolloin edellä mainituille liike- ja talousarviokirjanpidon tileille tehdään vastakkainen kirjaus. Siirrot on hyvä tehdä vähintään kerran kuukaudessa. Kun tilivirasto on siirtänyt tapahtuman toiselle tilivirastolle, tilin 610 saldo on nolla ja tilivirasto on siirtänyt vastuun tapahtuman kirjaamisesta toiselle tilivirastolle.

Vastaanottava tilivirasto kirjaa tulon liikekirjanpidossa tulolajin mukaiselle tuottotilille ja talousarviokirjanpidossa sille talousarviotilille, jolle tulo on budjetoitu.

Tilinpäätöksessä tilillä 610 Toiselle tilivirastolle siirrettävät talousarviotulot ei saa saldoa.

Talousarviokirjanpidon tiliä 630 Toiselle tilivirastolle siirrettävät talousarviomenot käytetään, kun tilivirasto on määrärahan jakopäätöksellä saanut käyttöönsä talousarvion tilijaottelussa toiselle tilivirastolle osoitettua määrärahaa, mutta ei oikeutta kirjata määrärahasta maksettavia menoja kyseiselle talousarviotilille. Yleensä menot ovat tiliviraston omia menoja, jolloin liikekirjanpidossa käytetään asianomaisia kulutilejä. Siinä epätavallisessa tilanteessa, että tilivirasto käyttää toisen tiliviraston määrärahaa toisen tiliviraston menojen maksamiseen, käytetään liikekirjanpidossa tasetiliiä 1992 Toiselle tilivirastolle siirrettävät menot.

Maksettaessa menoja talousarviokirjanpidon tili 630 Toiselle tilivirastolle siirrettävät talousarviomenot liitetään kyseiseen menotiliin ja arvonlisäveromenotiliin. Meno laskutetaan tai siirretään lähetteen tilin kautta käyttöoikeuden myöntäneelle tilivirastolle. Laskuttaja käyttää tällöin liikekirjanpidossa sisäisten tuottojen tiliä *3978 Yhteistoiminnan tuotot valtion virastoilta ja laitoksilta. Vastaavasti myös menoon liittyvä arvonlisävero laskutetaan toiselta tilivirastolta ja kirjataan sisäisten arvonlisäverotuottojen tilille. Kun tapahtuma on laskutettu toiselta tilivirastolta, tilin 630 Toiselle tilivirastolle siirrettävät talousarviomenot saldo on nolla. Tällöin tilivirasto on siirtänyt vastuun tapahtuman kirjaamisesta toiselle tilivirastolle.

Määrärahan käyttöoikeuden myöntänyt tilivirasto kirjaa menon liikekirjanpidossa sisäisten kulujen tilille *4908 Yhteistoiminnan kulukorvaukset valtion virastoille ja laitoksille ja talousarviokirjanpidossa sille talousarviotilille, jolle meno on budjetoitu. Menoon liittyvä arvonlisävero kirjataan liikekirjanpidossa sisäisten arvonlisäverokulujen tilille ja talousarviokirjanpidossa sille talousarviotilille, jolle vero on budjetoitu.

Tilinpäätöksessä tilillä 630 Toiselle tilivirastolle siirrettävät talousarviomenot ei saa saldoa.

8.5.2 Talousarviotilille kirjaamista odottavat talousarviotulot ja -menot

Talousarviokirjanpidon tilejä 600 Talousarviotilille kirjaamista odottavat talousarviotulot ja 620 Talousarviotilille kirjaamista odottavat talousarviomenot käytetään, kun on saatu tuloja tai maksettu menoja, joita jostakin syystä ei vielä maksun yhteydessä voida kirjata sille talousarviotilille, jolle ne on budjetoitu. Kun talousarviotili selviää, tapahtuma oikaistaan pois talousarviotilille kirjaamista odottavien tapahtumien tililtä.

Kirjaamista odottavien talousarviotapahtumien tilejä tarvitaan mm. saataessa ennakkomaksu suoriteperusteisesti budjetoidusta myyntitulosta tai maksettaessa ennakkomaksu suoriteperusteisesti budjetoidusta ostomenosta. Suoriteperusteinen talousarviotulo tai –meno ei vielä ole syntynyt (koska suoritetta ei ole luovutettu tai vastaanotettu), vaikka valtion kassaan on kertynyt tuloja tai sieltä on maksettu menoja. Kun suoriteperuste toteutuu, oikaistaan ennakkomaksu sille talousarviotilille jolle meno on budjetoitu. Jos ennakkomaksu on budjetoitu maksuperusteella, se kirjataan jo maksun yhteydessä talousarviotilille.

Edellä mainitusta tapauksesta on kuitenkin maksettujen ennakoiden osalta erotettava se, milloin ja millaisia ennakoita tilivirasto ylipäättään saa maksaa. Tiliviraston omaan tavanomaiseen juoksevaan toimintaan liittyvät vähäiset maksetut ennakkomaksut kirjataan nimittäin aina lopulliselle talousarviotilille jo ennakkomaksun yhteydessä. Tämä johtuu talousarvion yksityiskohtaisten perustelujen yleisen osan toimintamenomomentteja koskevista määräyksistä, joiden mukaan toimintamenomäärärahaa voidaan käyttää juoksevaan toimintaan liittyvien vähäisten ennakoiden maksamiseen, ellei momentin päätösoosassa muuta johdu. Muiden kuin tiliviraston juoksevaan toimintaan liittyvien vähäisten ennakkomaksujen maksaminen puolestaan edellyttää momentin päätösoosassa olevaa nimenomaista mainintaa siitä, että ennakon maksaminen on sallittua.

Tilinpäätöksessä talousarviotilille kirjaamista odottavien tapahtumien tileillä ei saa olla sellaisia tuloja ja menoja, jotka kuuluvat päätettävän varainhoitovuoden talousarvioon.

Liikekirjanpidossa talousarviotilille kirjaamista odottavat tapahtumat kirjataan tulo- tai menolajin mukaisille liikekirjanpidon tileille.

8.5.3 Osakohdennettavat talousarviotulot

Laajuudeltaan merkittävän ja eri vaiheista koostuvan suoritteen eli hankkeen luovutuksesta saatava tulo voidaan talousarvioasetuksen 5 b §:n 2 momentin mukaan kohdentaa (budjetoida) talousarvioon hankkeen vaiheen tai valmistusasteen perusteella edellyttäen, että hankkeesta varainhoitovuodelle kertyvä erilliskate on luotettavalla tavalla ennakoitavissa. Tällöin hankkeesta kirjataan hankkeen vaiheen tai valmistusasteen perusteella talousarviotuloja, joista ei ole välttämättä vielä saatu maksusuoritusta. Tällaisen ilman maksusuoritusta tehtävän tulokirjauksen vastakirjaus kirjataan talousarviokirjanpidossa tilille 640 Osakohdennetut talousarviotulot.

Kun maksu saadaan, kirjataan saaminen pois liikekirjanpidon saatavatilin lisäksi myös tältä tililtä. Hankkeen kaikkien maksusuoritusten kerryttyä kassaan ei tilille 640 Osakohdennetut talousarviotulot saa jäädä hankkeeseen liittyvää saldoa.

8.5.4 Talousarvion ulkopuolisen rahoituksen tili

Suomen perustuslain (731/1999) 84 §:n mukaan valtion talousarvioon otetaan arviot vuotuisista tuloista ja määrärahat vuotuisiin menoihin sekä määrärahojen käyttötarkoitukset ja muut talousarvion perustelut (budjetin täydellisyysperiaate).

Talousarviokirjanpidon tilillä 670 voidaan siis seurata vain sellaisia tuloja ja menoja, joita ei ole otettu ja joita olisi pitänyt ottaa talousarvioon. Täydellisyysperiaatteesta johtuen tällaisia eräiä ei kuitenkaan nykyisin ole. Tiliä 670 käytettiin vuoden 1998 kirjanpituudistuksen yhteydessä selvittäessä pelkästään tasetileille kirjattuja eräiä, joiden suhde talousarvioon oli epäselvä.

9 LUKU: RAHASTOT

Tässä luvussa käsitellään kaikkia rahastotyyppejä.

Talousarvioasetuksen 35 §:n mukaan

Valtion hoidossa olevien rahastojen varat on kirjanpidossa erotettava toisistaan ja muista varoista.

(1243/1992)

Rahastojen maksuliike hoidetaan asianomaisen tiliviraston maksuliiketilin tai kassan välityksellä.

(718/2002)

Lahjoitettujen ja säätiöluonteisten rahastojen varat voidaan, mikäli varojen sijoittamisesta on erikseen niin säädetty tai varoja valtiolle luovutettaessa on siten määrätty, sijoittaa pankkitalletuksiin, obligaatioihin tai muihin arvopapereihin. (1243/1992)

Mitä 2 ja 3 momentissa säädetään, ei kuitenkaan koske yliopistolaissa (645/1997) tarkoitettulle yliopistolle lahjoitettuja ja testamentattuja varoja. (263/2000)

Lisäksi talousarvioasetuksen 66 a §:n 2 momentin mukaan:

Varat ja sellainen pääoma, joista on rajoittavia erityismääryksiä, on ilmoitettava taseessa erikseen.

(600/1997)

Rahastoista ja lahjoitetuista varoista on tarpeen mukaan pidettävä erillistä liikekirjanpitoa. Valtion rahastot voidaan jakaa karkeasti kolmeen ryhmään: talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot, talousarvion sisäiset valtion rahastot sekä muut valtion rahastot.

9.1 Talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot

Talousarvion ulkopuolella olevia valtion rahastoja (vuonna 2003) ovat Valtion asuntorahasto, Huoltovarmuusrahasto, Maatalouden interventiorahasto, Maatilatalouden kehittämisrahasto, Valtion eläkerahasto, Valtion ydinjätehuoltorahasto, Valtiontakuurahasto, Valtion vakuusrahasto, Öljysuojarahasto, Valtion televisio- ja radiorahasto ja Palosuojelurahasto. Nämä rahastot toimittavat kuukausikohtaiset tilitiedot keskuskirjanpitoon Valtiokonttorin tietojen toimittamisesta keskuskirjanpitoon antaman määräyksen mukaisesti.

Talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen rahaliikenne tapahtuu rahastoa hoitavan tiliviraston maksuliiketilien kautta. Maksutapahtumien kirjaamista varten sekä rahaston että sitä hoitavan tiliviraston kirjanpidossa on yhdystili, jolla rahaston valtion yleisiin kassavaroihin sisältyvien varojen (tai velkojen) määrää seurataan. Rahastoa hoitava tilivirasto kirjaa yhdystilin saldon tililajin 250 - 251 Talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen yhdystilit ao. tilille. Rahasto merkitsee yhdystilin saldon tilille 1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat.

Tilinpäätöksen liitteenä ilmoitetaan vastaavat tiedot tiliviraston hallinnoimista talousarvion ulkopuolella olevista valtion rahastoista.

Talousarvion ulkopuolella olevilla valtion rahastoilla ei yleensä ole omaa kassaa (poikkeuksena Valtion eläkerahasto). Maksut rahastoon ja rahastosta hoidetaan rahastoa hoitavan tiliviraston maksuliikemenotilin ja – tulotilin kautta. Tiliviraston ja rahaston välillä käytetään rahaston ja tiliviraston välisen saamis- ja velkasuhteen osoittavia ns. välitilejä. Välitilejä käytetään myös siirrettäessä valtiovarastosta varoja rahastoon tai siirrettäessä rahastosta varoja valtiovarastoon. On tärkeää, että kaikki rahaston ja tiliviraston väliset tapahtumat ja välitilin kautta kulkevat rahaston maksuliikkeen tapahtumat kirjataan sekä rahastossa että sitä hallinnoivassa tilivirastossa samalle kuukaudelle.

Seuraavissa luvuissa on rahastoittain esitettyinä talousarviotalouden ja rahastotalouden väliset tapahtumat ja niihin liittyvät tiliviennit. Rahastot on esitetty niiden taseiden loppusummien mukaisessa suuruusjärjestyksessä suurimmasta pienimpään. Tätä ohjetta tulee ehdottomasti noudattaa kaikissa talousarviotalouden ja rahastotalouden välisten tapahtumien kirjauksissa.

Valtiontalouden rahavirtalaskelma laaditaan sekä talousarviotalouteen kuuluvien virastojen ja laitosten kirjanpitotietojen että rahastojen kirjanpitotietojen perusteella. Laskelma kuvaa valtiontalouden rahavirtoja kassaperusteisesti. Laskelmaa laadittaessa eliminoidaan virastojen ja laitosten väliset tuotot ja kulut sekä talousarviotalouden ja rahastotalouden väliset tuotot ja kulut sekä saamiset ja velat. Silloin, kun eliminointi ei onnistu yksinkertaisesti tilejä vastakkain asettamalla, on jäljempänä olevien esimerkkien yhteydessä selostettu myös eliminoinnin suorittamistapa.

Kunkin rahaston osalta on ensin esitetty kutakin kirjanpitotapahtumaa koskeva lainkohta, sen jälkeen sanallinen esimerkki ja sen mukainen tiliöinti.

9.1.1 Talousarviotalouden ja rahastotalouden vastintilit liikekirjanpidossa

Talousarviotalous ja rahastotalous käyttävät seuraavia vastintilejä kirjanpidossaan:

<i>Talousarvion ulkopuolella olevan valtion rahaston käyttämä LKP-tili</i>	<i>Vastintili talousarviotalouden kirjanpidossa</i>
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat	250-251 Talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen yhdystil
4395 Palveluiden ostot valtion virastoilta ja laitoksilta	3009 Muut tuotot liiketaloudellisesti hinnoitelluista suoritteista 3019 Muut tuotot julkisoikeudellisista suoritteista 3029 Muut tuotot erillislakien mukaisista liike-taloudellisesti hinnoitelluista suoritteista 3039 Muut tuotot erillislakien mukaisista julkisoikeudellisista suoritteista
5008 Korkotuotot euromääräisistä saamisista talousarviotaloudelta	5108 Korkokulut euromääräisistä veloista rahastotaloudelle
8252 Käyttötalouden kulut talousarviotaloudelle	8052 Käyttötalouden tuotot rahastotaloudesta
8253 Pääomatalouden kulut talousarviotaloudelle	8053 Pääomatalouden tuotot rahastotaloudesta
2101 Talousarviosiirrot	8090 Siirrot valtion eläkerahastosta 8091 Muut siirrot talousarvion ulkopuolella olevista valtion rahastoista 8290 Siirrot talousarvion ulkopuolella oleville valtion rahastoille
Näille tileille ei ole vastintilejä, koska eliminointi tapahtuu talousarviotaloudessa käytettyjen tilien avulla	2440 Lainat eläkerahastolta 2441 Lainat valtion ydinjätehuoltorahastolta

9.1.2 Valtion asuntorahasto (927)

Valtion asuntorahastosta annetun asetuksen 12 §:n (1373/97) mukaan asuntorahaston maksuliikkeen ja kirjanpidon valtion talousarvion ulkopuolisten varojen osalta hoitaa Valtiokonttori. Asuntotoimen avustukset maksaa kuitenkin Asuntorahasto(virasto) lukuun ottamatta taloudellisissa vaikeuksissa oleville vuokrataloille myönnettäviä avustuksia, jotka maksaa Valtiokonttori.

Valtion talousarvion ulkopuoliselle asuntorahastolle on valtiovarainministeriö myöntänyt 18.2.1999 luvan (VM 19/26/98 18.2.1999) saada poiketa tiliviraston tilinpäätöksen tuotto- ja kululaskelman sekä taseen kaavoista. Talousarvion ulkopuolisen asuntorahaston tuloslaskelman ja taseen sekä rahoituslaskelman pohjana ovat rahoitustarkastuksen määräykset luottolaitoksen tilinpäätöksestä.

Laki valtion asuntorahastosta 15.12.1989/1144

1 § (16.4.1993/351)

Asunto-olojen kehittämistoimenpiteiden rahoittamiseksi on ympäristöministeriön alaisuudessa valtion talousarvion ulkopuolinen valtion asuntorahasto.

Asuntorahaston 2 §:ssä tarkoitettuja valtion talousarvion ulkopuolisia varoja käytetään lainojen myöntämiseen ja muuhun asuntorahoituksen tukemiseen siten kuin siitä erikseen säädetään tai valtion talousarviossa määrätään. (28.3.1996/208)

Asuntorahasto voi lisäksi myöntää avustuksia ja muuta tukea sen mukaan kuin niistä erikseen säädetään tai valtion talousarviossa määrätään. Asuntorahasto suorittaa myös ne muut tehtävät, jotka valtioneuvosto tai ympäristöministeriö sille määrää.

2 § Valtion asuntorahasto saa varansa: (16.4.1993/351)

1) rahaston perustamisen yhteydessä rahastoon siirrettävistä saatavista, jotka perustuvat asuntolainoista, -takuisista ja -avustuksista annetun lain (224/49), asutuskeskusten asuntorakennustuotannon tukemisesta valtion varoilla annetun lain (226/49), asuntotuotantolain (488/53 ja 247/66), asuntojen perusparantamisesta annetun lain (34/79), vuokra-asuntojen omaksilunastamisesta annetun lain (82/82) sekä eräisiin lämmityslaitoshankkeisiin myönnettävistä lainoista ja korkotuesta annetun lain (83/82) nojalla myönnettyihin lainoihin samoin kuin vuosien 1987–1989 valtion tulo- ja menoarvion nojalla myönnettyihin asuntolainoihin;

2) valtion tulo- ja menoarviossa rahastolle siirrettäväksi myönnetystä määrärahasta;

3) rahaston varoista myönnettyjen lainojen lyhennyksistä sekä korko- ja muista tuloista; sekä

4) aravavuokra-asuntojen ja aravavuokratalojen käytöstä, luovutuksesta ja omaksilunastamisesta annetun lain (190/93) nojalla omaksilunastettujen aravalainoitettujen vuokra asuntojen lunastushinnan ja luovutuskorvauksen välisestä erotuksesta, mainitun lain 9 §:ssä tarkoitetuissa luovutustapauksissa myyntihinnan ja luovutuskorvauksen välisestä erotuksesta sekä korvauksista, jotka liittyvät rahaston varoista tuettavaan toimintaan. (17.12.1993/1194)

Asuntorahastolle voidaan ottaa lainaa eduskunnan talousarvion käsittelyn yhteydessä myöntämien lainanottovaltuuksien rajoissa sen mukaan kuin valtioneuvosto määrää. (28.3.1996/208)

Asuntorahasto voi valtion talousarviossa vahvistetun myöntämisvaltuuden nojalla myönnettyjen lainojen rahoittamiseksi eduskunnan talousarvion käsittelyn yhteydessä myöntämien valtuuksien rajoissa sen mukaan kuin valtioneuvosto määrää siirtää asunto- ja aravalainasaataviaan tätä tarkoitusta palvelevalle kotimaiselle tai ulkomaiselle yhteisölle (erityisyhteisö) tai sen määräämälle, jolle samalla siirtyy oikeus käyttää asunto- tai aravalainan vakuus saatavan perimiseen (aravalainojen arvopaperistaminen). Rahasto voi arvopaperistamisen yhteydessä sitoutua maksamaan erityisyhteisölle tai sen määräämälle asunto- ja aravalainojen koron ja sijoittajille maksettavan koron välisen erotuksen. Rahastolla on myös oikeus vaihtaa erityisyhteisölle tai sen määräämälle siirrettyjä saatavia toisiin vastaaviin saataviin. Niiden asunto- ja aravalainojen arvopaperistamiseen, joissa kunta on alkuperäinen velkoja, tarvitaan kunnan suostumus siten kuin aravalaissa (1189/93) säädetään. (17.12.1993/1194)

Asuntorahasto voi eduskunnan talousarvion käsittelyn yhteydessä myöntämien valtuuksien rajoissa sen mukaan kuin valtioneuvosto määrää siirtää asunto- ja aravalainasaataviaan tätä tarkoitusta palvelevalle kotimaiselle tai ulkomaiselle yhteisölle (erityisyhteisö) tai sen määräämälle, jolle samalla siirtyy oikeus käyttää asunto- tai aravalainan vakuus saatavan perimiseen (aravalainojen arvopaperistaminen). Rahasto voi arvopaperistamisen yhteydessä sitoutua maksamaan erityisyhteisölle tai sen määräämälle asunto- ja aravalainojen koron ja sijoittajille maksettavan koron välisen erotuksen. Rahastolla on myös oikeus vaihtaa erityisyhteisölle tai sen määräämälle siirrettyjä saatavia toisiin vastaaviin saataviin. Niiden asunto- ja aravalainojen arvopaperistamiseen, joissa kunta on alkuperäinen velkoja, tarvitaan kunnan suostumus siten kuin aravalaissa (1189/93) säädetään. (28.3.1996/208)

5 § (16.4.1993/351)

Asuntorahasto voi periä palveluistaan ja muista suoritteistaan maksuja siten kuin valtion maksuperustelaissa (150/92) on säädetty. Kertyviä maksuja ei lueta rahaston 2 §:ssä tarkoitettuihin valtion talousarvion ulkopuolisiin varoihin.

6 § (17.12.1993/1194)

Asuntorahaston 2 §:ssä tarkoitetuista valtion talousarvion ulkopuolisista varoista maksetaan rahaston toimintaa varten otettujen lainojen lyhennykset, korot sekä muut lainojen ottamisesta, hoitamisesta ja takaisin maksamisesta aiheutuvat menot samoin kuin arvopaperistamisesta ja siihen liittyvästä lisäkoron maksamisesta ja saatavien vaihtamisesta sekä arvopapereiden ostamisesta aiheutuvat menot. Näistä varoista maksetaan myös ne valtion takauksiin ja muihin vastuihin liittyvät velvoitteet, jotka valtio on 2 §:n 4 momentin sekä aravalain 27 §:n ja 45 §:n 4 momentin nojalla velvollinen suorittamaan.

9.1.2.1 Avustusten maksaminen

Asuntorahastovirasto maksaa asuntorahaston varoista asuntojen korjaus- ja energia-avustuksia, omapääoma-avustuksia asunnottomien asuttamiseksi, opiskelija-asuntojen omapääoma-avustuksia sekä ns. infraavustuksia eräiden kuntien uusien asuntoalueiden kunnallistekniikan rakentamiseen ja laskuttaa ne myöhemmin asuntorahastolta, jonka kirjanpidon ja maksuliikkeen mainittuja avustuksia lukuun ottamatta hoitaa Valtiokonttori.

Asuntorahastovirasto maksaa avustuksia 100 000 euroa kiinteistöjen korjaustoimintaan ja laskuttaa myöhemmin rahastoa, joka on Valtiokonttorin hoidossa.

Valtiokonttorin kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			100 000
1749 Muut lyhytaikaiset saamiset (T)		100 000	
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		100 000	
1749 Muut lyhytaikaiset saamiset (T)			100 000
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			100 000
2505 Valtion asuntorahaston yhdystili (T)		100 000	

Asuntorahaston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat			100 000
8250 Käyttötalouden kulut voittoa tavoittelemattomille yhteisöille		100 000	

Tilikauden aikana asuntorahastoviraston kirjanpidossa tilillä 1749 Muut lyhytaikaiset saamiset (T) on vaihtelevasti saatavaa rahastolta. Ellei saatavaa ole pystytty vuodenvaihteeseen mennessä hoitamaan rahaliikenteen kautta, on se laskutettava läheteiden tilin avulla nol-laksi tilinpäätöksessä siten, että vastaavat kulukirjaukset tehdään rahaston kirjanpidossa päättyneelle varainhoitovuodelle.

Asuntorahastovirasto maksaa lisäksi asiantuntijapalkkioita rahaston puolesta. Kirjausmenettely on edellä olevan kanssa yhtenevä.

9.1.2.2 Asuntorahastolain (1144/1989) 2 §:n 2 kohdan mukaisen valtion talousarviossa myönnetyn määrärahan kirjaaminen

Talousarviossa myönnetään 1 miljoonan euron määräraha, joka saadaan käyttää siirtoon asuntorahastoon.

Valtiokonttorin kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
8290 Siirrot talousarvion ulkopuolella oleville valtion rahastoille	35.30.60	1 000 000	
2505 Valtion asuntorahaston yhdystili (T)			1 000 000

Asuntorahaston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat		1 000 000	
2101 Talousarviosiirrot			1 000 000

Tilit 8290 ja 2101 eliminoidaan valtion rahoituslaskelmaa laadittaessa.

9.1.2.3 Asuntorahaston antolainojen lyhennykset, luottotappiot ja uudet lainat

Asuntorahaston antolainojen lyhennykset, luottotappiot ja uudet lainat saadaan suoraan liikekirjanpidon tileiltä, koska lyhennykset (sis. luottotappiot) ja uudet lainat kirjataan eri tileille. Ongelma rahoituslaskelman eliminoinneissa syntyy, kun seuraavan vuoden lyhennykset ja kuluneen vuoden lyhennykset kirjataan tilinpäätöksen yhteydessä samanaikaisesti lyhytaikaisiin saataviin, jolloin tietoa ei enää saada suoraan liikekirjanpidon tililtä. Valtiokonttori lähettääkin tilikauden päätyttyä kyselyn joulukuun lyhennyksistä ja uusista lainoista.

Luottotappiot kirjataan tileille 5198 Sijoitusten ja lainasaamisten tileistäpoistot ja 1751 Talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen lainasaamisten takaisinmaksut.

9.1.2.3.1 Lainojen ulosmaksut valtion asuntorahastosta

Maksetaan aravalainaa 100 000 euroa

Valtiokonttorin kirjaus:

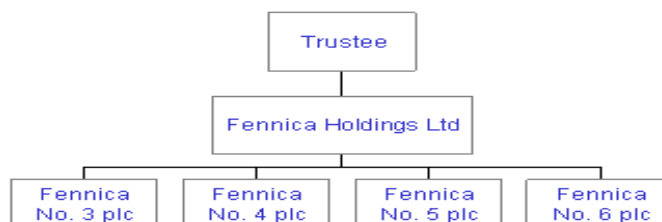
LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			100 000
2505 Valtion asuntorahaston yhdystili (T)		100 000	

Valtion asuntorahaston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat			100 000
1321 Valtion asuntorahaston lainasaamiset		100 000	

9.1.2.4 Saatavien siirto Fennicoille

Fennicat ovat ryhmä irlantilaisia yrityksiä, joiden rakenne on seuraavanlainen:



Asuntorahasto myöntää (arava -)lainoja, jotka siirretään Fennicoille. Ne myyvät nämä joukkovelkakirjalainat edelleen sijoittajille. Rahaliikenne Fennicoiden ja valtion asunto-rahaston/talousarviotalouden välillä tapahtuu pääasiassa kirjanpidollisen "yhdystilin" (2629 Muut

lyhytaikaiset velat (T)) avulla. Vaikka transaktioissa ei tapahdu varsinaista ”rahan liikettä”, käsitellään ne rahoituslaskelmassa rahavirtana (vrt. läheteiden tilin käsittely).

9.1.2.4.1 Saatavien siirto asuntorahastosta Fennicalle ja jvk-lainojen myynnistä Fennicalta saatavien rahojen tilitys

1. Siirretään saatavia 100 000 euroa valtion asuntorahastosta Fennica No. 6 plc:lle

2. Fennica No. 6 plc tilittää valtion asuntorahastolle 100 000 euroa rahana.

Valtion asuntorahaston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1751 Talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen lainasaamisten takaisinmaksut			100 000
2629 Muut lyhytaikaiset velat (T)		100 000	
2629 Muut lyhytaikaiset velat (T)			100 000
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat		100 000	

Valtiokonttorin kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		100 000	
2505 Valtion asuntorahaston yhdystili (T)			100 000

9.1.2.4.2 Valtion kassassa oleville Fennicoiden rahoille maksettava korko

Kirjataan korkoa Fennicoille 10 000 euroa.

Valtion asuntorahaston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
5100 Korot euromääräisistä veloista		10 000	
2629 Muut lyhytaikaiset velat (T)			10 000

Saadut korot ja muut korvaukset Fennicoilta/Fennicoille käsitellään samalla tavalla tilin 2629 Muut lyhytaikaiset velat (T) kautta (vrt. rahaston yhdystili budjettitalouden kirjanpidossa).

9.1.3 Valtion eläkerahasto (928)

Laki valtion eläkerahastosta 29.12.1989/1372

1 § (12.11.1993/942)

Valtion eläkejärjestelmän piiriin kuuluvaan palvelukseen perustuvien tulevien eläkkeiden, perhe-eläkkeiden ja niihin verrattavien muiden etujen maksamiseen varautumiseksi ja näistä eduista valtiolle aiheutuvien menojen tasaamiseksi on valtion eläkerahasto.

2 § (23.12.1999/1231)

Valtion eläkerahasto on valtion talousarvion ulkopuolinen rahasto, jota hoitaa valtiokonttori. Rahaston varat ovat rahaston hallinnassa ja nimissä. Rahaston toiminnasta aiheutuvat menot suoritetaan rahaston varoista. (27.10.2000/884)

Muista rahastoista poiketen Valtion eläkerahastolla on sijoitustoimintaa varten oma pankkitilinsä. Valtiokonttorin kirjanpidossa olevalle Eläkerahaston tulotilille maksettavat eläkemaksutulot siirretäänkin lähes kokonaan Eläkerahaston omalle pankkitilille edelleen sijo-

tettaviksi. Vastaavasti siirto valtiovarastoon maksetaan rahaston omalta pankkitililtä. Näitä siirtoja ei ole erikseen käsitelty seuraavissa kirjausesimerkeissä.

9.1.3.1 Eläkemaksujen kirjaus

Laki valtion eläkerahastosta (1372/1989) 3 §

Valtion eläkerahaston tuloja ovat rahastolle tuloutettavat valtion virastojen ja laitosten, liikelaitosten ja muiden yhteisöjen eläkemaksut, työntekijäin eläkemaksut sekä rahaston varoille saatavat tuotot...

Tilivirasto maksaa 100 000 euroa eläkemaksua.

Valtiokonttorin kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			100 000
4112 Eläkemaksut	xx.xx.21	100 000	
1911 Tiliviraston muut maksuliiketulotilit (T)			100 000
2507 Valtion eläkerahaston yhdystili (T)		100 000	

Eläkerahaston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat		100 000	
3981 Eläkemaksutuotot valtion virastoilta ja laitoksilta			100 000

Rahoituslaskelmaa laadittaessa eliminointi tehdään vähentämällä budjettitalouden tilin 4112 Eläkemaksut nettokertymästä tilin 3981 Eläkemaksutuotot valtion virastoilta ja laitoksilta ja rahastotalouden tilin 4112 Eläkemaksut nettokertymä. Rahastotalouden henkilöstömenoihin ei poimita tiliä 4112 eikä tuloihin tiliä 3981. Tiliä 4112 ei voi käyttää eliminointiin, koska se sisältää muitakin kuin eläkerahastolle maksettua eläkemaksuja.

9.1.3.2 Siirto valtion eläkerahastosta valtiovarastoon (=talousarvion katteeksi)

Laki valtion eläkerahastosta (1372/1989) 5 § 1 momentti

Valtion eläkerahastosta voidaan vuosittain valtion talousarviossa siirtää valtiovarastoon määrä, joka vastaa enintään yhtä kolmattaosaa vuodesta 2001 alkaen ja vuoden 2006 jälkeen enintään puolta 1 §:ssä tarkoitettuun palvelukseen perustuvista eläkkeistä aiheutuvasta vuotuisesta menosta.

Momentti 12.28.07 Siirto valtion eläkerahastosta. Momentille siirretään 932 480 euroa.

Valtiokonttorin kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
8090 Siirrot valtion eläkerahastosta	12.28.07		932 480
2507 Valtion eläkerahaston yhdystili (T)		932 480	

Eläkerahaston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat			932 480
2101 Talousarviossiirrot		932 480	

9.1.3.3 Valtion eläkerahaston varojen lainaaminen valtiolle

Laki valtion eläkerahastosta (1372/1989) 6 §

Se osuus rahaston valtion keskuskirjanpidossa olevan yhdyntilän varoista, jota ei käytetä 5 §:ssä säädettyillä tavoilla, lainataan valtiolle talousarviossa olevien menojen suorittamiseen sen mu-kaan kuin valtiovarainministeriö eduskunnan hyväksymien lainanottovaltuuksien puitteissa päättää.

Rahaston valtiolle lainatuille varoille valtio maksaa korkoa, joka on yhtä suuri kuin koronmaksupäivänä noteerattu korko sellaiselle valtion obligaatiolainalle, jonka jäljellä oleva laina-aika on sama kuin rahaston valtiolle lainattujen varojen jäljellä oleva laina-aika.

Eläkerahasto lainaa budjettitaloudelle 100 000 euroa.

Valtiokonttorin kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
2440 Lainat eläkerahastolta	37.01.94		100 000
2507 Valtion eläkerahaston yhdyntili (T)			100 000

Eläkerahaston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1322 Valtion eläkerahaston lainasaamiset		100 000	
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat			100 000

Valtiokonttori maksaa eläkerahastolle korkoa 10 000 euroa.

Valtiokonttorin kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
5108 Korkokulut euromääräisistä veloista rahastotaloudelle	36.01.90	10 000	
2507 Valtion eläkerahaston yhdyntili (T)			10 000

Eläkerahaston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
5008 Korkotuotot euromääräisistä saamisista talousarviotaloudelta			10 000
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat		10 000	

Valtiokonttori lyhentää velkaa eläkerahastolle 50 000 euroa.

Valtiokonttorin kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
2529 Talousarvion ulkopuolella olevilta valtion rahastoilta otettujen lainojen lyhennykset	37.01.94	50 000	
2507 Valtion eläkerahaston yhdyntili (T)			50 000

Eläkerahaston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1751 Talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen lainasaamisten takaisinmaksut			50 000
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat		50 000	

Joulukuun lyhennykset rahoituslaskelmaa varten on selvitettävä aina erikseen, koska tilin 1751 kertymä kirjataan tilinpäätöksessä tilille 1750. Eliminointitieto budjettitalouden osalta saadaan ottamalla keskuskirjanpidon tietokannasta kirjauskombinaatio talousarviotilistä 37.01.94 ja liikekirjanpidontilistä 2529 Talousarvion ulkopuolella olevilta valtion rahastoilta otettujen lainojen lyhennykset.

9.1.3.4 Siirto valtion talousarviosta valtion eläkerahastoon

Ainoa ilmentymä tästä asiasta löytyy vuoden 1990 tulo- ja menoarviosta. Momentille 28.07.60 myönnettiin 4,4 mrd. mk siirrettäväksi eläkerahastoon. Mitoituksessa otettiin huomioon valtion virastojen ja laitosten eläkemaksua vastaava suoritus.

Jos siirtoja vielä tehdään, ne kirjataan seuraavasti:

Valtiokonttorin kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
2507 Valtion eläkerahaston yhdyntä (T)			xxx
8290 Siirrot talousarvion ulkopuolella oleville valtion rahastolle	28.07.60	xxx	

Eläkerahaston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat		xxx	
2101 Talousarviosiirrot			xxx

9.1.4 Maatilatalouden kehittämisrahasto (910) MAKERA

Laki maatilatalouden kehittämisrahastosta (657/1966)

1 §

Asutusrahasto muutetaan maatilatalouden kehittämisrahastoksi.

2 § (21.1.2000/46)

Maatilatalouden kehittämisrahaston muodostavat asuntorahastoon kuuluneet varat, rahaston toiminnasta kertyvät tai lahjoituksina saadut varat sekä ne varat, jotka valtion talousarviossa rahastoon siirretään sekä maaseutuelinkeinojen rahoituslain (329/1999) 8 §:n 3 momentin sekä porotalouden ja luontaiselinkeinojen rahoituslain (45/2000) 8 §:n 2 momentin nojalla rahaston varoista rahoitetun tuen osarahoituksena rahastoon tuloutetaan.

9.1.4.1 Siirto talousarviosta MAKERA:an

Laki maatilatalouden kehittämisrahastosta (657/1966)

2 §

Maatilatalouden kehittämisrahaston muodostavat asuntorahastoon kuuluneet varat, rahaston toiminnasta kertyvät tai lahjoituksina saadut varat sekä ne varat, jotka valtion talousarviossa rahastoon siirre-

tään sekä maaseutuelinkeinojen rahoituslain (329/1999) 8 §:n 3 momentin sekä porotalouden ja luontaiselinkeinojen rahoituslain (45/2000) 8 §:n 2 momentin nojalla rahaston varoista rahoitetun tuen osarahoituksena rahastoon tuloutetaan.

9.1.4.2 Siirto valtiovarastoon

Laki maatilatalouden kehittämisrahastosta (657/1966)

5 §

Valtion talousarvion käsittelyn yhteydessä voidaan päättää varojen siirrostä maatilatalouden kehittämisrahastosta valtiovarastoon.

Momentti 12.30.99 Maa- ja metsätalousministeriön hallinnonalan muut tulot. Tuloista arvioidaan kertyvän 100 000 euroa siirtona maatilatalouden kehittämisrahastosta valtiovarastoon.

Maa- ja metsätalousministeriön kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
8091 Muut siirrot talousarvion ulkopuolella olevista valtion rahastoista	12.30.99		100 000
2500 Maatilatalouden kehittämisrahaston yhdyso-tili (T)		100 000	

MAKERA:n kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat			100 000
2101 Talousarviosiirrot		100 000	

9.1.4.3 Maksuliike- ja kirjanpito tehtävien hoito

Laki maatilatalouden kehittämisrahastosta (657/1966)

2 a § (22.12.1994/1307) 2 momentti:

Maatilatalouden kehittämisrahaston hallintoa hoitaa muilta kuin 1 momentissa mainituilta osin maa- ja metsätalousministeriö siten kuin asetuksella tarkemmin säädetään. Kehittämisrahaston kirjanpitoa ja maksuliikettä hoitaa maa- ja metsätalousministeriön tietopalvelukeskus sen mukaan kuin siitä erikseen säädetään.

.....

Maa- ja metsätalousministeriön asetus maa- ja metsätalousministeriön tietopalvelukeskuksen maksullisista suoritteista (1291/2001) 1 §:n 2 momentti:

Maksullisia julkisoikeudellisia suoritteita, joista peritään maksu omakustannusarvon mukaan, ovat maatilatalouden kehittämisrahaston maksuliikenne- ja kirjanpito tehtävien sekä valtion kauppahintasäämistien hoito.

MAKERA maksaa maa- ja metsätalousministeriön tietopalvelukeskukselle (TIKE) kustannusten korvauksen taloushallintopalveluista 100 000 euroa. Korvaus on lainmukainen ja ministeriön maksuasetuksessa on maininta ko. asiasta. Korvauksen määrään sisältyy 3 000 euroa ns. piilevää arvonlisäveroa, jonka TIKE on maksanut tuotannon tekijä hankintojen yhteydessä.

TIKE:n kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		100 000	
3019 Muut tuotot julkisoikeudellisista suoritteista	xx.xx.xx		3 000
3019 Muut tuotot julkisoikeudellisista suoritteista	xx.xx.xx		97 000

Maa- ja metsätalousministeriön kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			100 000
2500 Maatilatalouden kehittämisrahaston yhdystili (T)		100 000	

MAKERA:n kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4395 Palveluiden ostot valtion tilivirastoilta		100 000	
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat			100 000

9.1.4.4 MAKERA:n antolainojen lyhennykset ja uudet lainat

MAKERA:n antolainojen lyhennykset, luottotappiot ja uudet lainat saadaan suoraan liikekirjanpidon tileiltä koska lyhennykset (sis. luottotappiot) ja uudet lainat kirjataan eri tileille. Ongelma rahoituslaskelman eliminoinneissa syntyy, kun seuraavan vuoden lyhennykset ja kuluneen vuoden lyhennykset kirjataan tilinpäätöksen yhteydessä samanaikaisesti lyhytaikaisiin saataviin, jolloin tietoa ei enää saada suoraan liikekirjanpidon tililtä. Valtiokonttori lähettääkin tilikauden päätyttyä kyselyn joulukuun lyhennyksistä ja uusista lainoista.

Velan anteeksiannot kirjataan tileille 1751 Lyhennykset ja 8231 Pääomatalouden kulut elinkeinoelämälle. Nämä erät tulevat siten rahoituslaskelmaan sekä lyhennyksenä että menona vaikka ne eivät edustakaan rahaliikettä. Kyseessä on kuitenkin niin pieni erä, ettei eliminointia tehdä, koska se jouduttaisiin tekemään käsin.

1. MAKERA antaa maanviljelijä A:lle lainan 100 000 euroa.

MAKERA:n kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1320 Maatilatalouden kehittämisrahaston lainasaamiset		100 000	
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat			100 000

Maa- ja metsätalousministeriön kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
2500 Maatilatalouden kehittämisrahaston yhdystili (T)			100 000
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)		100 000	

2. MAKERA siirtää seuraavan vuoden lyhennyksen, 20 000 euroa, tilille 1750 Talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen lainasaamiset.

MAKERA:n kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1320 Maatilatalouden kehittämisrahaston lainasaamiset			20 000
1750 Talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen lainasaamiset		20 000	

3. Maanviljelijä A lyhentää lainaa maksamalla 15 000 euroa ja saa 5 000 euroa lainan anteeksiantona, joka kirjataan siirtotalouden eriin pääomatalouden kuluksi elinkeinoelämälle.

MAKERA:n kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talo-usarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat		15 000	
1751 Talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen lainasaamisten takaisinmaksut			15 000
8231 Pääomatalouden kulut elinkeinoelämälle		5 000	
1751 Talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen lainasaamisten takaisinmaksu			5 000

9.1.5 Valtion ydinjätehuoltorahasto (926)

Ydinenergiainlaki 11.12.1987/990

38 §

Valtion ydinjätehuoltorahasto

Varautumisen toteuttamista varten on valtion tulo- ja menoarvion ulkopuolella kauppa- ja teollisuusministeriön alainen ja sen hoidossa oleva valtion ydinjätehuoltorahasto.

9.1.5.1 Ydinjätehuoltomaksun maksaminen

Ydinenergiainlain (990/1987) 42 § 1 momentti

Ydinjätehuoltomaksut ja ylijäämä

Jätehuoltovelvollisen on suoritettava ydinjätehuoltomaksuja valtion ydinjätehuoltorahastoon siten, että maaliskuun viimeisen päivän rahasto-osuus on yhtä suuri kuin saman kalenterivuoden rahastotavoite.

Valtion ydinjätehuoltomaksujen maksaminen käsitellään siirtolina talousarviosta rahastoon.

Valtion talousarviossa on 1 000 000 euron määräraha momentilla 32.20.22. Valtion teknillisen tutkimuskeskuksen toimintamenot (siirtomääräraha 2 v)

Momentin perustelujen mukaan määrärahaa saa käyttää ydinenergiainlain (990/1987) ja valtion ydinjätehuoltorahastosta annetun asetuksen (161/2004) nojalla ydinjätehuoltomaksun maksamiseen Valtion ydinjätehuoltorahastossa olevaan varautumisrahastoon siten, että tutkimuskeskuksen rahasto-osuus varautumisrahastossa vastaa edellisen kalenterivuoden vahvistetun vastuumäärän mukaista rahastotavoitetta.

Valtion teknillisen tutkimuskeskuksen kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
8290 Siirrot talousarvion ulkopuolella oleville valtion rahastoille	32.20.22	1 000 000	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemeno-tilit (T)			1 000 000

Kauppa- ja teollisuusministeriön kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		1 000 000	
2506 Valtion ydinjätehuoltorahaston yhdistytili (T)			1 000 000

Ydinjätehuoltorahaston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat		1 000 000	
2101 Talousarviosiirrot			1 000 000

Kaikki ydinjätehuoltomaksut kirjataan pääomasijoituksina joko tilille 2101, jos kysymyksessä on siirto talousarviosta, tai tilille 2100, jos kyseessä on muu jätehuoltovelvollinen.

9.1.5.2 Ydinjätehuoltorahaston voitto ja tappio

51 § (12.12.1996/1078)

Valtion ydinjätehuoltorahaston voitto ja tappio

Valtion ydinjätehuoltorahaston kalenterivuoden voitolla hyvitetään tai tappiolla veloitetaan kalenterivuoden joulukuun viimeisen päivän rahasto-osuuksia ja kateosuuksia siinä suhteessa kuin vastaavat rahasto-osuudet ja kateosuudet ovat kalenterivuoden aikana olleet rahaston varoina. Suhdelukuja laskettaessa vähennetään kunkin ajanhetken rahasto-osuudesta tai kate-osuudesta kyseisen jätehuoltovelvollisen rahastolta saamista lainoista edellisiltä vuosilta kertynyt mutta tuona ajanhetkenä vielä maksamatta oleva korko.

Valtion teknillisen tutkimuskeskuksen voitto-osuus 2 691 007 euroa ydinjätehuoltorahaston kirjanpidossa:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
2100 Talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen pääomat (VTT:n rahasto-osuus)			2 691 007
2102 Edellisten tilikausien tuotto-/kulujäämä		2 691 007	

9.1.5.3 Valtion ydinjätehuoltorahaston varat

Valtion ydinjätehuoltorahaston varoista on säädetty ydinenergialain (990/1987) 52 §:ssä seuraavasti:

52 §

Valtion ydinjätehuoltorahaston varat

Kullakin jätehuoltovelvollisella on oikeus saada turvaavia vakuuksia vastaan lainaa määrä-ajaksi valtion ydinjätehuoltorahastosta. Jätehuoltovelvollisella rahastolta lainassa oleva määrä ei kuitenkaan saa ylittää 75 prosenttia saman jätehuoltovelvollisen viimeksi vahvistetusta rahasto-osuudesta. Jätehuoltovelvollisen osakkeenomistajilla on oikeus käyttää jätehuoltovelvollisen edellä tarkoitettua oikeutta siltä määrältä kuin jätehuoltovelvollinen ei itse sitä tee. Rahastosta osakkeenomistajille kulloinkin lainattavissa oleva määrä on lainattava niille osakkeenomistajille, jotka sitä vaativat, tarpeen vaatiessa näiden osakkeenomistajien suhteessa rahaston tarkemmin määräämällä tavalla.

Se määrä rahaston varoista, jota ei ole lainattu 1 momentin tai 48 §:n 2 momentin nojalla, on valtion käytettävissä ja voidaan valtion talousarviossa siirtää rahastosta määräajaksi valtiovarastoon. Jos varoja on siirretty valtiovarastoon, on talousarvion vuosittain otettava määräraha rahastolle sinä vuonna takaisin siirrettävien varojen palauttamiseen ja 4 momentissa säädettyä korkoa määrältään vastaavan korvauksen maksamiseen rahastolle siltä ajalta, jona rahaston varoja on ollut siirretty valtiovarastoon. (12.12.1996/1078)

Valtiolla on oikeus määräajaksi lainata se määrä rahaston varoista, jota ei ole lainattu 1 momentin tai 48 §:n 2 momentin nojalla tai jota ei ole siirretty valtiovarastoon 2 momentin nojalla. Valtion on lyhennettävä lainaansa pyyntöä seuraavan kalenterikuukauden loppuun mennessä aina, kun rahasto sitä pyytää vahvistetun ylijäämän palauttamiseksi jätehuoltovelvolliselle. (12.12.1996/1078)

Annettaessa rahastosta 1 tai 3 momentin nojalla lainaa on lainan korko sidottava markkinoilla yleisesti noteerattavaan korkoon. Valtioneuvoston päätöksellä säädetään erikseen, mihin markkinakorkoon lainat sidotaan. Valtioneuvosto voi rahaston pääoman arvon säilymisen ja tuoton turvaamisen niin vaatiessa päättää, että sovellettavaan markkinakorkoon lisätään erityinen korkomarginaali. (18.12.1998/1077)

Jos rahaston varoja jää käyttämättä tavalla, josta 1–3 momentissa säädetään, on rahaston sijoitettava siten käyttämättä jääneet varat turvaavia vakuuksia vastaan muulla parhaan mahdollisen tuoton antavalla tavalla. (12.12.1996/1078)

Jätehuoltovelvolliselle annettavien lainojen yleisistä ehdoista päättää asianomaisen ministeriön esityksestä valtioneuvosto. Samat ehdot koskevat soveltuvin osin myös 3 momentin nojalla annettuja lainoja. (12.12.1996/1078)

9.1.5.3.1 Siirto valtiovarastoon

52 § 2 momentti

Se määrä rahaston varoista, jota ei ole lainattu 1 momentin tai 48 §:n 2 momentin nojalla, on valtion käytettävissä ja voidaan valtion talousarviossa siirtää rahastosta määräajaksi valtiovarastoon. Jos varoja on siirretty valtiovarastoon, on talousarvioon vuosittain otettava määräraha rahastolle sinä vuonna takaisin siirrettävien varojen palauttamiseen ja 4 momentissa säädettyä korkoa määrältään vastaavan korvauksen maksamiseen rahastolle siltä ajalta, jona rahaston varoja on ollut siirrettyinä valtiovarastoon. (12.12.1996/1078)

Talousarvio 1996

12.32.80 Siirto valtion ydinjätehuoltorahastosta. Momentille arvioidaan kertyvän 103 miljoonaa markkaa. Siirto perustuu ydinenergialain (990/87) 52 §:än ja se tapahtuu maaliskuun lopussa 1996.

Vuoden 2001 tilinpäätöksessä oli siirretty yhteensä 180 368 168,31 euroa

Kauppa- ja teollisuusministeriön kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
2441 Lainat valtion ydinjätehuoltorahastolta	12.32.80		180 368
2506 Valtion ydinjätehuoltorahaston yhdystili (T)		180 368	

Ydinjätehuoltorahaston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1329 Muiden talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen lainasaamiset		180 368	
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat			180 368

Vuoden aikana rahoituslaskelmaa laadittaessa eliminoidaan talousarviotalouden ja rahastotalouden välinen rahaliikenne ottamalla talousarviotalouden puolella tilin 2441 nettokertymä, jossa on pelkästään lainan lisäykset, ja tilin 2529 nettokertymä, jossa on pelkästään lainan lyhennykset. Tilinpäätöksessä tietoon yhdistetään TaKP-tili.

Valtiovarastoon siirretyt varat palautetaan rahastoon viimeistään 31.3.2009.

Kauppa- ja teollisuusministeriön kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
2529 Talousarvion ulkopuolella olevilta valtion rahastoilta otettujen lainojen lyhennykset	37.01.94.1		180 368
2506 Valtion ydinjätehuoltorahaston yhdystili (T)		180 368	

Ydinjätehuoltorahaston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1751 Muiden talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen lainasaamisten takaisinmaksut		180 368	
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat			180 368

9.1.5.3.2 Laina valtiolle

52 § 3 momentti

Valtiolla on oikeus määrääjäksi lainata se määrä rahaston varoista, jota ei ole lainattu 1 momentin tai 48 §:n 2 momentin nojalla tai jota ei ole siirretty valtiovarastoon 2 momentin nojalla. Valtion on lyhennettävä lainaansa pyyntöä seuraavan kalenterikuukauden loppuun mennessä aina, kun rahasto sitä pyytää vahvistetun ylijäämän palauttamiseksi jätehuoltovelvolliselle. (12.12.1996/1078)

Valtio ottaa 10 000 000 euroa lainaa ydinjätehuoltorahastosta ydinenergialain 52 §:n 3 momentin perusteella. (Velan määrä vuoden 2001 tilinpäätöksessä on 64 893 629,55 euroa.)

Valtiokonttorin kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
2441 Lainat valtion ydinjätehuoltorahastolta	37.01.94.1		10 000 000
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		10 000 000	

Kauppa- ja teollisuusministeriön kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			10 000 000
2506 Valtion ydinjätehuoltorahaston yhdystili (T)		10 000 000	

Ydinjätehuoltorahaston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1329 Muiden talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen lainasaamiset		10 000 000	
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat			10 000 000

Lyhennys kirjataan samalla tavalla, kuin edellä siirto valtiovarastoon kohdassa on kirjattu valtiovarastoon siirrettyjen varojen palautus.

Vuoden aikana rahoituslaskelmaa laadittaessa eliminoidaan talousarviotalouden ja rahastotalouden välinen rahaliikenne ottamalla talousarviotalouden puolella tilin 2441 nettokeräys, jossa on ainoastaan lainan lisäykset, ja tilin 2529 nettokeräys, jossa on ainoastaan lainan lyhennykset. Tilinpäätöksessä tietoon yhdistetään TaKP-tili.

9.1.5.3.3 Talousarviosta maksetaan korkoa 52 §:n joko 2 tai 3 momentin lainalle

32.10.92. Korvaus valtion ydinjätehuoltorahastolle (arviomääräraha)

Momentille myönnetään 7 603 000 euroa.

Määrärahaa saa käyttää ydinenergialain (990/1987) 52 §:n mukaisen korvauksen maksamiseen valtion ydinjätehuoltorahastolle.

Selvitysosa: Ydinenergialain nojalla on valtion ydinjätehuoltorahastossa olleita varoja siirretty vuosina 1989-1996 valtiovarastoon siltä osin kuin niitä ei lainattu jätehuoltovelvollisille. Vuodesta 1997 alkaen siirtojen sijasta valtio lainaa varat rahastolta. Valtiovarastoon siirretyistä varoista on vuosittain suoritettava rahastolle korvausta, joka määräytyy vastaa jätehuoltovelvollisille rahastosta annettavien lainojen korkoa. (Ajalta 1.1.-2.4.2001 korko on 4,158 % ja ajalta 3.4.-31.12.2001 se on 4,157 %).

Kauppa- ja teollisuusministeriön kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
5108 Korkokulut euromääräisistä veloista rahastotaloudelle	32.10.92	7 603 000	
2506 Valtion ydinjätehuoltorahaston yhdystili (T)			7 603 000

Ydinjätehuoltorahaston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
5008 Korkotuotot euromääräisistä saamisista talousarviotaloudelta			7 603 000
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat		7 603 000	

9.1.5.4 Ylijäämän palautus

Ydinenergialain (990/1987) 42 § (2 mom.)

Ydinjätehuoltomaksut ja ylijäämä

Jos kalenterivuoden rahastotavoite on pienempi kuin edellisen vuoden joulukuun viimeisen päivän rahasto-osuus, on tämä ylijäämä palautettava jätehuoltovelvolliselle viimeistään saman kalenterivuoden huhtikuun ensimmäisenä arkipäivänä. Rahastolla jätehuoltovelvolliselta olevaa saatavaa saadaan käyttää samalle jätehuoltovelvolliselle palautettavan ylijäämän kuittamiseen maksetuksi jätehuoltovelvolliselle annetun lainan ehtojen mukaisesti. (12.12.1996/1078)

Ylijäämän palautus, josta valtion osuus on 100 000 euroa.

Ydinjätehuoltorahaston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
2101 Talousarviosiirrot		100 000	
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat			100 000

Kauppa- ja teollisuusministeriön kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
2506 Valtion ydinjätehuoltorahaston yhdistyksi (T)		100 000	
8091 Muut siirrot talousarvion ulkopuolella olevista valtion rahastoista	12.39.10		100 000

9.1.5.5 Käyttämättä jääneiden varojen sijoittaminen

Valtion ydinjätehuoltorahaston käyttämättä jääneiden varojen sijoittamisesta on säädetty ydinenergialaissa (990/1987):

52 § 5 mom.

Jos rahaston varoja jää käyttämättä tavalla, josta 1–3 momentissa säädetään, on rahaston sijoitettava siten käyttämättä jääneet varat turvaavia vakuuksia vastaan muulla parhaan mahdollisen tuoton antavalla tavalla. (12.12.1996/1078)

Valtion ydinjätehuoltorahasto antaa Valtiokonttorille toimeksiannon sijoittaa rahaston puolesta käyttämättä jääneet varat 100 000 euroa.

1. Valtion ydinjätehuoltorahasto siirtää yhdistyksen kautta Valtiokonttorille 100 000 euroa
2. Valtiokonttori tekee sijoituksen Valtion ydinjätehuoltorahaston nimiin.

Ydinjätehuoltorahaston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1360 Muut pitkäaikaiset euromääräiset sijoitukset		100 000	
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat			100 000

Kauppa- ja teollisuusministeriön kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
2506 Valtion ydinjätehuoltorahaston yhdystili (T)		100 000	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			100 000

Valtiokonttorin kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		100 000	
1998 Rahaliikkeen selvittelytili (T) alajaoteltuna			100 000
1998 Rahaliikkeen selvittelytili (T) alajaoteltuna		100 000	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			100 000

Valtiokonttori tilittää koron 10 000 euroa.

1. Valtiokonttori siirtää Valtion ydinjätehuoltorahastolle yhdystilin kautta 10 000 euroa.
2. Valtion ydinjätehuoltorahasto kirjaa koron.

Valtiokonttorin kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		10 000	
1998 Rahaliikkeen selvittelytili (T) alajaoteltuna			10 000
1998 Rahaliikkeen selvittelytili (T) alajaoteltuna		10 000	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			10 000

Kauppa- ja teollisuusministeriön kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
2506 Valtion ydinjätehuoltorahaston yhdystili (T)			10 000
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		10 000	

Ydinjätehuoltorahaston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat		10 000	
5000 Korkotuotot euromääräisistä saamisista			10 000

Ydinjätehuoltorahaston saama korko Valtiokonttorin rahaston nimiin tekemistä sijoituksista kirjataan tilille 5000, koska korko tulee valtiontalouden ulkopuolelta. Talousarviotalouden puolella rahat näkyvät likvideissä varoissa. Valtiontalouden rahavirtalaskelmaan ei aiheuta eliminointia.

Valtiokonttori palauttaa pääoman 100 000 euroa.

1. Valtiokonttori saa takaisin rahaston nimiin sijoittamansa varat.
2. Valtiokonttori siirtää Valtion ydinjätehuoltorahastolle yhdystilin kautta 100 000 euroa.
3. Valtion ydinjätehuoltorahasto kirjaa palautetut varat.

Valtiokonttorin kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		100 000	
1998 Rahaliikkeen selvittelytili (T) alajaoteltuna			100 000
1998 Rahaliikkeen selvittelytili (T) alajaoteltuna		100 000	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			100 000

Kauppa- ja teollisuusministeriön kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		100 000	
2506 Valtion ydinjätehuoltorahaston yhdystili (T)			100 000

Ydinjätehuoltorahaston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat		100 000	
1361 Muiden pitkäaikaisten euromääräisten sijoitusten myynnit			100 000

9.1.5.6 Valtion ydinjätehuoltorahaston erillisvarallisuudet

Ydinenergialakia muutettiin 19.12.2003 annetulla lailla (1131/2003) siten, että Valtion ydinjätehuoltorahastoon alettiin vuoden 2004 alusta kerätä varoja rahaston muista varoista erillään pidettäviksi erillisvarallisuuksiksi. Varojen kerääminen perustuu laissa määritellyyn vuosittaiseen maksuun, jota kannetaan ydinvoimalaitosten haltijoilta sekä ydinjätehuoltovelvollisilta. Valtioneuvoston asetuksessa Valtion ydinjätehuoltorahastosta (161/2004), joka annettiin 26.2.2004, sen 1 §:ssä säädetään Valtion ydinjätehuoltorahaston varoista seuraavasti:

Ydinenergialaissa (990/1987) tarkoitettuun Valtion ydinjätehuoltorahastoon kuuluvat ne varat, jotka jätehuoltovelvolliset suorittavat rahastolle ydinjätehuoltomaksuina sekä varat, jotka kertyvät rahaston näihin varoihin liittyvästä toiminnasta (Varautumisrahasto).

Valtion ydinjätehuoltorahastoon kuuluvat lisäksi erillisvarallisuuksina ne varat, jotka vuosittain kerätään rahastolle ydinenergiain 53 a ja 53 b §:ssä tarkoitettuina maksuina, sekä varat, jotka kertyvät rahaston näihin varoihin liittyvästä toiminnasta (Ydinturvallisuustutkimusrahasto ja Ydinjätetutkimusrahasto).

Ydinenergiain 53 a ja 53 b §:ien 3 momenteissa säädetään, että maksuina kerätyt varat on rahastossa ja erityisesti sen kirjanpidossa pidettävä erillään rahaston varsinaisista, ydinjätehuollon varautumisen toteuttamiseksi kerätyistä varoista ja toisistaan. Käytännössä varat muodostavat rahaston sisällä kaksi erillisrahastoa. Erillisyyys voidaan kirjanpidossa toteuttaa joko tilejä alajaotteleamalla tai vastuualue-, projektikoodi- tai muulla vastaavalla menettelyllä.

Valtion ydinjätehuoltorahasto rahoittaa maksuina kerätyin varoin korkeatasoisista tutkimushankkeista koostuvia hankekokonaisuuksia, jotka tukevat tarvittavan asiantuntemuksen ja muiden valmiuksien säilyttämistä ja kehittämistä.

Erillisvaroista suoritettavista maksuista ja erillisvarallisuuksiin kerättävistä tuloista säädetään ydinenergiain 53 c §:ssä seuraavasti:

Edellä 53 a ja 53 b §:n mukaisesti muodostunutta kahta erillisvarallisuutta vähentävät:
1) ne varat, joiden jakamisesta kyseisestä erillisvarallisuudesta on tehty päätös ja jotka on maksettu;
2) maksuvelvollisille 53 e §:n 4 momentin mukaisesti palautetut varat;
3) kyseisen erillisvarallisuuden tallettamisesta, hoitamisesta ja hallinnoinnista aiheutuvat kulut; sekä
4) tutkimushankkeiden rahoittamispäätösten valmistelusta sekä hankkeiden ohjauksesta ja hallinnoinnista aiheutuvat kulut.

Edellä 53 a ja 53 b §:n mukaisesti muodostunutta kahta erillisvarallisuutta kartuttavat maksujen lisäksi:
 1) kyseisen erillisvarallisuuden satunnaiset tuotot; sekä
 2) ne tutkimushankkeiden rahoittamiseen jaetut varat, jotka rahasto on päättänyt periä takaisin.
 Tutkimustoiminnan rahoittamiseen jaettavissa on kumpikin erillisvarallisuus, siltä osin kuin sitä ei ole sidottu 53 d §:n 1 momentin tarkoittamin tutkimushankkeiden rahoittamispäätöksiin ja kuin siihen ei sisälly rahastolle syntyneitä saatavia.

9.1.5.6.1 Kerätään maksuja

Valtion ydinjätehuoltorahasto kerää laissa määriteltyyn vuosittaisen maksun Valtion teknilliseltä tutkimuskeskuksesta.

Valtion teknillisen tutkimuskeskuksen kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
8290 Siirrot talousarvion ulkopuolella oleville valtion rahastoille	xx.xx.xx	10 000	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			10 000

Kauppa- ja teollisuusministeriön kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
2506 Valtion ydinjätehuoltorahaston yhdyntätili (T)			10 000
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		10 000	

Ydinjätehuoltorahaston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat		10 000	
9019 Muut veronluonteiset maksut			10 000

9.1.5.6.2 Maksetaan avustuksia ja valtionapuja

Valtion ydinjätehuoltorahasto maksaa "valtionavun" 10 000 euroa budjettitalouteen

Ydinjätehuoltorahaston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
8252 Käyttötalouden kulut talousarviotaloudelle		10 000	
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat			10 000

Kauppa- ja teollisuusministeriön kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			10 000
2506 Valtion ydinjätehuoltorahaston yhdyntätili (T)		10 000	

Valtion teknillisen tutkimuskeskuksen kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
8052 Käyttötalouden tuotot rahastotaloudesta	xx.xx.xx		10 000
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		10 000	

2. Valtion ydinjätehuoltorahasto maksaa valtionavun 10 000 euroa budjettitalouden ulkopuolella olevalle tutkimuslaitokselle.

Ydinjätehuoltorahaston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
8230 Käyttötalouden kulut elinkeinoelämälle		10 000	
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat			10 000

Kauppa- ja teollisuusministeriön kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			10 000
2506 Valtion ydinjätehuoltorahaston yhdystili (T)		10 000	

9.1.5.6.3 Maksetaan palvelusopimuksista

Valtion ydinjätehuoltorahasto ostaa palvelun valtion teknilliseltä tutkimuslaitokselta 12 200 eurolla.

Valtion teknillisen tutkimuskeskuksen kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
3009 Muut tuotot liikeloudellisesti hinnoitelluista suoritteista	xx.xx.xx		10 000
9208 Arvonlisäverotuotot 22 %	11.04.01		2 200
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		12 200	

Ydinjätehuoltorahaston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4395 Palveluiden ostot valtion virastoilta ja rahastoilta		12 200	
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat			12 200

Kauppa- ja teollisuusministeriön kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			12 200
2506 Valtion ydinjätehuoltorahaston yhdystili (T)		12 200	

Jos palvelu ostetaan talousarviotalouden ulkopuolella olevalta palvelun tarjoajalta niin tilin 4395 Palveluiden ostot valtion virastoilta ja rahastoilta asemesta käytetään tiliä 4392 Asiantuntija- ja tutkimuspalvelut.

9.1.5.6.4 Muu erillisvarallisuuden karttuminen

Edellä 53 a ja 53 b §:n mukaisesti muodostunutta kahta erillisvarallisuutta kartuttavat maksujen lisäksi:

- 1) kyseisen erillisvarallisuuden satunnaiset tuotot; sekä
- 2) ne tutkimushankkeiden rahoittamiseen jaetut varat, jotka rahasto on päättänyt periä takaisin.

Rahasto perii takaisin valtion teknilliselle tutkimuskeskukselle tutkimushankkeisiin jakamiaan valtion-apuja 5 000 euroa.

Ydinjätehuoltorahaston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
8252 Käyttötalouden kulut talousarviotaloudelle			5 000
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat		5 000	

Kauppa- ja teollisuusministeriön kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		5 000	
2506 Valtion ydinjätehuoltorahaston yhdystili (T)			5 000

Valtion teknillisen tutkimuskeskuksen kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
8052 Käyttötalouden tuotot rahastotaloudesta	xx.xx.xx	5 000	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			5 000

9.1.6 Huoltovarmuusrahasto (930)

Laki huoltovarmuuden turvaamisesta 18.12.1992/1390

11 §

Huoltovarmuuskeskuksen hoidossa on valtion talousarvion ulkopuolella oleva huoltovarmuusrahasto, johon tuloutetaan nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta annetun lain (1472/94) nojalla kannettava huoltovarmuusmaksu. (29.12.1994/1527)

Viljan, siemenviljan ja nurmikasvien siemenen varmuusvarastoinnista aiheutuvat korkomenot ja muut kustannukset voidaan korvata valtion talousarviosta. (18.12.1995/1632)

Huoltovarmuuskeskus hinnoittelee suoritteensa liiketaloudellisin perustein.

12 §

Huoltovarmuusrahaston pääoman muodostavat varmuusvarastoissa olevat tavarat, sijoittamattomat varat sekä Huoltovarmuuskeskuksen muu omaisuus ja saatavat. Varmuusvarastoitujen tavaroiden luovutuksessa syntynyt voitto tai tappio on otettava huomioon huoltovarmuusrahaston pääoman muutoksena.

Jos valtioneuvosto päättää lakkauttaa tai supistaa valtion varmuusvarastoja, on huoltovarmuusrahaston pääoma tai supistusta vastaava osa siitä tuloutettava valtion talousarvioon.

13 § (29.12.1994/1527)

Huoltovarmuusrahastolle voidaan valtioneuvoston luvalla ja sen määräämillä ehdoilla ottaa lainaa siten, että viljan, siemenviljan ja nurmikasvien siemenen varmuusvarastointia varten voidaan ottaa lainaa enintään 600 miljoonaa markkaa, ja siten, että muuta huoltovarmuutta varten otettujen lainojen määrä saa olla enintään 600 miljoonaa markkaa. Lainojen korot ja takaisinmaksu suoritetaan huoltovarmuusrahaston varoista.

Valtio vastaa huoltovarmuusrahaston 1 momentissa tarkoitetuista lainoista siltä osin kun huoltovarmuusrahaston varat eivät niihin riitä.

9.1.6.1 Huoltovarmuusmaksu

Laki huoltovarmuuden turvaamisesta 18.12.1992/1390

11 §

Huoltovarmuuskeskuksen hoidossa on valtion talousarvion ulkopuolella oleva huoltovarmuusrahasto, johon tuloutetaan nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta annetun lain (1472/94) nojalla kannettava huoltovarmuusmaksu. (29.12.1994/1527)

9.1.6.1.1 Valmisteverotuksen yhteydessä kannettava huoltovarmuusmaksu

Tulli kantaa maahantuonnin yhteydessä 100 000 euroa huoltovarmuusmaksua ja tilittää sen huoltovarmuusrahastolle.

1. Tulli kerää maksuja
2. Tulli tilittää kuukausittain maksut huoltovarmuusrahastolle

Tullihallituksen kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		100 000	
2609 Muut edelleen tilittävät erät (T)			100 000
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			100 000
2609 Muut edelleen tilittävät erät (T)		100 000	

Kauppa- ja teollisuusministeriön kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		100 000	
2503 Huoltovarmuusrahaston yhdystili (T)			100 000

Huoltovarmuusrahaston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat		100 000	
9015 Muut välillisten verojen luonteiset maksut			100 000

9.1.6.2 Korkotukien maksu Valtiokonttorille

Valtiokonttori maksaa huoltovarmuuskeskuksen puolesta turvavarastointien korkotuet pankeille. Maksun jälkeen Valtiokonttori laskuttaa maksun huoltovarmuuskeskukselta.

Valtiokonttorin kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			100 000
1749 Muut lyhytaikaiset saamiset (T)		100 000	
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		100 000	
1749 Muut lyhytaikaiset saamiset (T)			100 000

Huoltovarmuuskeskus maksaa huoltovarmuusrahastosta Valtiokonttorille korvauksen korkotuesta.

Kauppa- ja teollisuusministeriön kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			100 000
2503 Huoltovarmuusrahaston yhdyntili (T)		100 000	

Huoltovarmuusrahaston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat			100 000
8230 Käyttötalouden kulut elinkeinoelämälle		100 000	

9.1.6.3 Huoltovarmuusrahaston pääoman tulouttaminen valtion talousarvioon

Laki huoltovarmuuden turvaamisesta 18.12.1992/1390

12 § 2 momentti

Jos valtioneuvosto päättää lakkauttaa tai supistaa valtion varmuusvarastoja, on huoltovarmuusrahaston pääoma tai supistusta vastaava osa siitä tuloutettava valtion talousarvioon.

Vuoden 2002 talousarviossa on momentilla 12.32.30. Siirto huoltovarmuusrahastosta siirtona 60 000 000 euroa. Selvitysosien mukaan: ”Tuloutus perustuu muuttuneisiin huoltovarmuustavoitteisiin asiasta annettavan valtioneuvoston päätöksen mukaisesti. Yleistavoitteena on turvata ensi sijassa kansallisiin toimenpiteisiin ja voimavaroihin perustuva huoltovarmuus. Uudet huoltovarmuuden tavoitteet mahdollistavat valtion varmuusvarastojen tason laskemisen. Tämä merkitsee 100 milj. euron tuloutusta valtion talousarvioon. Välittömästi voidaan tulouttaa 60 milj. euroa ja vuoden 2003 loppuun mennessä 40 milj. euroa.”

Kauppa- ja teollisuusministeriön kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
8091 Muut siirrot talousarvion ulkopuolella olevista valtion rahastoista	12.32.30		60 000 000
2503 Huoltovarmuusrahaston yhdyntili (T)		60 000 000	

Huoltovarmuusrahaston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat			60 000 000
2101 Talousarviosiirrot		60 000 000	

9.1.6.4 Eläkemaksut (17 § 3 mom.)

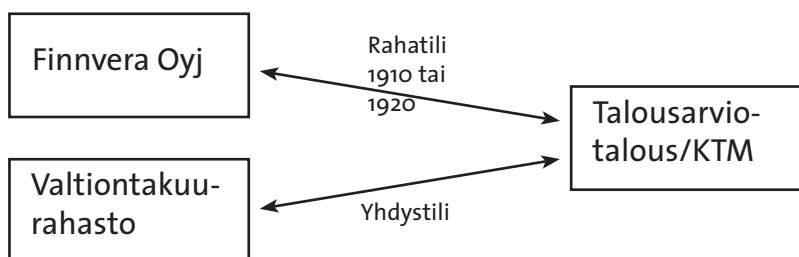
17 § 3 mom.

Eläketurvan järjestämisestä aiheutuvista kustannuksista on soveltuvin osin voimassa, mitä valtion virastojen ja laitosten osalta on säädetty.

Kaikki eläkemaksut, jotka huoltovarmuusrahasto maksaa menevät valtion eläkerahastoon.

9.1.7 Valtiontakuurahasto (929)

Seuraavassa kuviossa esitetään Finnvera Oyj:n ja valtiontakuurahaston välisen rahaliikkeen kulku.



Laki valtiontakuurahastosta 18.6.1998/444

3 §

Rahaston varat

Rahasto saa varansa valtion talousarviossa rahastolle siirrettäväksi osoitettavasta määrärahasta, erityisrahoitusyhtiön rahastoon siirtämistä varoista ja rahastolainasta suoritettavista maksuista sekä 11 §:ssä tarkoitettuihin vastuusitoumuksiin liittyvistä takuumaksuista ja takaisinperintäsaatavista.

5 §

Rahastomaksut ja -palautukset erityisrahoitusyhtiön ja rahaston välillä

Jos erityisrahoitusyhtiön 4 §:ssä tarkoitetun toiminnan erillistulos on tilinpäätös- tai välitilin-päätösti-
tietojen mukaan muodostunut alijäämäiseksi, katetaan alijäämä rahaston varoista. Rahaston johtokunta
päättää alijäämän kattamiseksi tehtävästä maksusta (rahastomaksu) ennen yhtiön tilinpäätöksen vahvis-
tamista tai välitilin-päätöksen antamista.

Jos erityisrahoitusyhtiön 4 §:ssä tarkoitetun toiminnan erillistulos on muodostunut ylijäämäiseksi, voi-
daan ylijäämä tai osa siitä siirtää rahastoon siltä osin kuin yhtiö on saanut 1 momentissa tarkoitettuja ra-
hastomaksuja eikä niitä ole maksettu takaisin rahastoon (rahastopalautus). Rahastopalautuksesta päättää
yhtiökokous rahaston johtokunnan esityksestä.

Kauppa- ja teollisuusministeriö päättää tarkemmin siitä, miten erityisrahoitusyhtiön tehtyjen rahasto-
maksujen yhteismäärä vähennettynä yhtiöstä rahastoon tehdyillä rahastopalautuksilla esitetään yhtiön
tilinpäätöksessä.

6 §

Rahastolainat erityisrahoitusyhtiölle

Jos erityisrahoitusyhtiön 4 §:ssä tarkoitetusta toiminnasta aiheutuu yhtiölle lyhytaikaista rahoitusvajet-
ta, voidaan rahastosta antaa yhtiölle sen hakemuksesta vakuutta vaatimatta lainaa.

7 §

Rahaston yhdystili

Rahaston valtion keskuskirjanpidossa olevan yhdystilin varojen määrä on pidettävä riittävänä 5 ja 6
§:ssä tarkoitettujen rahastomaksujen ja -lainten maksamiseen. Rahaston varoista maksetaan myös ra-
haston hallintomenot.

Jos rahaston yhdystilin varojen määrä ei riitä rahaston menojen kattamiseen, tarvittava erotus siirre-
tään rahastoon valtion talousarvioon tätä tarkoitusta varten otettavasta määrärahasta.

Jos rahaston yhdystilin varojen määrä ylittää 1 momentissa tarkoitetun määrän, valtioneuvosto voi
määrätä erotuksen kokonaan tai osittain tuloutettavaksi valtiovarastoon.

9.1.7.1 Finnvera Oyj:n ja rahaston väliset varojen siirrot

Laki valtiontakuurahastosta 18.6.1998/444

3 §

Rahaston varat

Rahasto saa varansa valtion talousarviossa rahastolle siirrettäväksi osoitettavasta määrärahasta, eri-
tyisrahoitusyhtiön rahastoon siirtämistä varoista ja rahastolainasta suoritettavista maksuista sekä 11 §:ssä
tarkoitettuihin vastuusitoumuksiin liittyvistä takuumaksuista ja takaisinperintäsaatavista.

1. Finnveran 4 §:ssä tarkoitetun toiminnan erillistulos on tilinpäätöstitietojen mukaan 100 000 euroa
alijäämäinen. Alijäämä katetaan rahaston varoista (rahastomaksu).

Kauppa- ja teollisuusministeriön kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			100 000
2502 Valtiontakuurahaston yhdyntili (T)		100 000	

Valtiontakuurahaston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat			100 000
8231 Pääomatalouden kulut elinkeinoelämälle		100 000	

2. Erityisrahoitusyhtiön 4 §:ssä tarkoitetun toiminnan erillistulos on muodostunut 100 000 euroa ylijäämäiseksi. Ylijäämä siirretään rahastoon siltä osin kuin yhtiö on saanut 1 momentissa tarkoitettuja rahastomaksuja (100 000 euroa) eikä niitä ole maksettu takaisin rahastoon (rahastopalautus).

Kauppa- ja teollisuusministeriön kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		100 000	
2502 Valtiontakuurahaston yhdyntili (T)			100 000

Valtiontakuurahaston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat		100 000	
8031 Pääomatalouden tuotot elinkeinoelämästä			100 000

9.1.7.2 Rahaston hallintomenot

Laki valtiontakuurahastosta 444/1998

11 §

Rahaston hallinnon siirtämisestä aiheutuvat järjestelyt

Valtiontakuuksien tai sitä edeltäneen vientitakuulaitoksen ja Valtiontakauslaitoksen antamista takauksista ja muista vastuusitoumuksista aiheutuneet vastuut korvataan rahaston varoista.

Erityisrahoitusyhtiö hoitaa 1 momentissa tarkoitetut vastuusitoumukset valtion vastatessa niistä ensisijaisesti rahaston varoilla. Yhtiöllä on oikeus saada rahastosta hallinnointipalkkio tästä tehtävästä. Yhtiö siirtää rahastoon 1 momentissa tarkoitetuista vastuusitoumuksista tulevat takuumaksut ja takaisinperintäsaavat.

Rahasto on tehnyt Finnvera Oyj:n kanssa hallinnointisopimuksen. Rahasto maksaa hallinnointipalkkion Finnvera Oyj:lle. Hallintomenot maksetaan rahana yhdyntilin kautta Finnvera Oyj:lle. Tapahtumilla ei ole eliminointivaikutusta valtion rahoituslaskelmaa laadittaessa.

9.1.8 Valtion vakuusrahasto (932)

Laki valtion vakuusrahastosta 30.4.1992/379

2 §

Rahaston varat

Rahastoon kuuluvat ne varat, jotka rahaston toiminnasta kertyvät ja jotka valtion talousarviossa rahastolle myönnetään.

15 § (4.4.1996/245)

Lainanotto

Rahastolle voidaan ottaa lainaa, jos sen omat varat eivät riitä tarvittavien tukilainojen myöntämiseen tai muihin tämän lain mukaisiin tukitoimiin. Rahastolle otetun lainan määrä saa kunkin kalenterivuoden lopussa olla samanaikaisesti rahaston omien varojen ja sen antamien takausten ja takuiden kanssa enintään 20 000 miljoonaa markkaa. Ulkomaan rahan määräisen lainan vasta-arvo lasketaan lainaa otettaessa voimassa olleen Suomen Pankin asianomaiselle valuutalle noteeraaman keskimääräisen mukaan. Lainanotosta rahastolle ja lainoihin liittyvistä koron- ja valuutanvaihto- tai muista suojautumissopimuksista päättää valtioneuvoston yleisistunto, joka voi määräämissään rajoissa antaa lainanotosta ja siihen liittyvistä koron ja valuutanvaihto- tai muista suojautumissopimuksista päättämisen ministeriön tai valtiokonttorin tehtäväksi. Lainat otetaan valtion nimissä. (31.10.1997/964)

Jos rahaston varat eivät riitä sen ottamien lainojen ja niiden korkojen ja lainoista maksettavien muiden menojen suorittamiseen tai rahaston takausvelvoitteiden täyttämiseen, suoritetaan puuttuva määrä valtion talousarvioon otettavasta määrärahasta.

Jollei eduskunta ole valtion talousarvion käsittelyn yhteydessä muuta päättänyt, rahaston on tulotettava 2 momentin nojalla myönnettyt varat takaisin valtiolle valtioneuvoston yleisistunnon päättämällä tavalla.

9.1.8.1 Talousarvioon otettava määräraha rahaston velvoitteiden täyttämiseksi ja (15 § 2 mom.)

28.82.63. Korvaus valtion vakuusrahastolle lainojen ja takausten hoitomenoihin (siirtomääräraha 3 v)

Momentille myönnetään 400 000 000 mk.

Määrärahaa saa käyttää valtion vakuusrahastosta annetun lain 15 §:n 2 momentin mukaisesti valtion vakuusrahaston ottamien lainojen ja niiden korkojen ja lainoista maksettavien muiden menojen suorittamiseen sekä rahaston takausvelvoitteiden täyttämiseen.

Selvitysosa:

Valtion vakuusrahaston tukitoiminta perustuu lainanottoon koti- ja ulkomaisilta pääomamarkkinoilta. Jos rahaston varat eivät riitä sen ottamien lainojen ja niiden korkojen ja lainoista aiheutuvien muiden menojen suorittamiseen tai rahaston takausvelvoitteiden täyttämiseen, suoritetaan puuttuva määrä valtion vakuusrahastosta annetun lain 15 §:n 2 momentin mukaan valtion talousarvioon otettavasta määrärahasta.

Valtion vakuusrahaston lainakanta vuoden 1998 päättyessä oli 14 368 milj. mk. Vakuusrahaston lainakannan hoidosta aiheutuvat korkomenot ja muut menot, joita ei ole mahdollista maksaa rahaston varoista, ovat vuonna 2000 noin 400 000 000 mk.

1. Valtiovarainministeriö tekee vuoden 2000 tilinpäätöksessä määrarahansiirron.
2. Valtion vakuusrahasto nostaa vuoden 2000 määrärahaa vuonna 2001 384 miljoonaa markkaa.

Valtiovarainministeriön kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
9900 Siirtomäärärahojen siirrot	28.82.63	400	
9900 Siirtomäärärahojen siirrot	4.00.28.82.63		400
8290 Siirrot talousarvion ulkopuolella oleville valtion rahastoille	4.00.28.82.63	384	
2508 Valtion vakuusrahaston yhdistili (T)			384

Valtion vakuusrahaston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
2101 Talousarviosiirrot			384
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat		384	

9.1.8.2 Rahastolle 15 § 2 mom. perusteella myönnettyjen varojen tulouttaminen valtiolle (15 § 3 mom.)

Rahasto tulouttaa valtiolle 50 miljoonaa euroa.

Valtiovarainministeriön kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
8091 Muut siirrot talousarvion ulkopuolella olevista valtion rahastoista	12.28.60		50
2508 Valtion vakuusrahaston yhdystili (T)		50	

Valtion vakuusrahaston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
2101 Talousarviosiirrot		50	
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat			50

9.1.9 Televisio- ja radorahasto (934)

Valtion televisio- ja radorahastosta annetun lain (745/1998) 5 §:ssä säädetään valtion televisio- ja radorahaston varojen käytöstä seuraavasti:

Valtion televisio- ja radorahaston varoja käytetään Yleisradio Oy:n toiminnan rahoittamiseen sekä rahastoon kerättävien maksujen perimisestä ja televisio- ja radiotoiminnasta annettujen säännösten noudattamisen valvonnasta aiheutuvien kustannusten kattamiseen. Rahaston varoja voidaan käyttää muutoinkin televisio- ja radiotoiminnan edistämiseen.

9.1.9.1 Viestintäviraston laskutus

Viestintävirasto laskuttaa kuukausittain rahastolta Valtion televisio- ja radorahastosta annetun lain 5 §:n mukaiset maksujen perimisestä ja tarkastuksesta sekä televisio- ja radiotoiminnasta annetun lain valvonnasta aiheutuvat kustannukset.

Viestintävirastolle on aiheutunut 100 000 euron kustannukset, josta piilevää arvonlisäverokustannusta 5 000 euroa.

Viestintäviraston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
3039 Muut tuotot erillislakien mukaisista julkisoi- keudellisista suoritteista	12.39.10		5 000
3039 Muut tuotot erillislakien mukaisista julkisoi- keudellisista suoritteista	12.31.70		95 000
2509 Valtion televisio- ja radorahaston yhdystili (T)		100 000	

Televisio- ja radorahaston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4395 Palveluiden ostot valtion tilivirastoilta		100 000	
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat			100 000

9.1.9.2 Liikenne- ja viestintäministeriö laskuttaa yleisradiotoiminnan kehittämiseen liittyviä menoja

Liikenne- ja viestintäministeriö laskuttaa kuukausittain rahastolta yleisradiotoiminnan kehittämiseen liittyviä menoja, jotka se on toimintamenoistaan maksanut.

1. Maksetaan matkustuspalvelu 10 800 euroa sis. alv 8 %
2. Laskutetaan se rahastolta

Liikenne- ja viestintäministeriön kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4502 Matkustuspalvelut	31.01.21	10 000	
9303 Arvonlisäverokulut 8 %	xx.xx.xx	800	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			10 800
3989 Muut tuotot	31.01.21		10 000
3989 Muut tuotot	12.39.10		800
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		10 800	

Viestintäviraston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			10 800
2509 Valtion televisio- ja radiorahaston yhdystili (T)		10 800	

Televisio- ja radiorahaston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4395 Palveluiden ostot valtion tilivirastoilta		10 800	
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat			10 800

9.1.10 Maatalouden interventiorahasto (931)

Laki maatalouden interventiorahastosta (1206/1994)

1 §

Rahaston tarkoitus

Euroopan yhteisön yhteisen maatalouspolitiikan mukaisista vientituista, interventiovarastoinnista, yksityisen varastoinnin tukemisesta, hintojen alentamisesta sekä muista maataloustuotteiden markkinoihin vaikuttavista toimenpiteistä aiheutuvien menojen maksamista varten on Suomessa maa- ja metsätalousministeriön alainen interventiorahasto, josta jäljempänä laissa käytetään nimitystä rahasto. (17.7.1995/989)

Edellä 1 momentissa tarkoitettujen menojen maksamisesta määrätään tarkemmin maa- ja metsätalousministeriön päätöksellä.

7 §

Maksuliike-, kirjanpito- ja tilastointitehtävät

Rahaston maksuliike-, kirjanpito- ja tilastointitehtäviä hoitaa maa- ja metsätalousministeriön tietopalvelukeskus.

9.1.10.1 Talousarviosiirto

Vuoden 2003 talousarvioesitys:

30.13.60. Siirto interventiorahastoon (kiinteä määräraha)

Momentille myönnetään 900 000 euroa.

Määrärahaa saa käyttää Maatalouden interventiorahaston ottamien lainojen korkojen sekä muiden Maatalouden interventiorahastosta annetussa laissa (1206/1994) ja asetuksessa (1587/1994) sekä maa- ja metsätalousministeriön päätöksessä (3035/511/99) tarkoitettujen menojen maksamiseen, joita ei rahoiteta EU:n maatalouden ohjaus- ja tukirahaston tukiosastosta. Määrärahaa saa käyttää myös menekinedistämistä aiheutuvien menojen valtion rahoitus-osuuksien maksamiseen.

Selvitysosa: Budjettisiirrolla katetaan niitä Maatalouden interventiorahaston menoja, joita vastaavia tuloja EU:n säästöjen mukaan ei tulouteta interventiorahastolle.

Rahastosta maksettavien menekinedistämisen tukiohjelmien valtion rahoitusosuuksiin arvioidaan vuonna 2003 tarvittavan yhteensä 336 000 euroa.

Budjetista siirretään rahastoon 900 000 euroa.

Maa- ja metsätalousministeriön kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
8290 Siirrot talousarvion ulkopuolella oleville valtion rahastoille	30.13.60	900 000	
2501 Maatalouden interventiorahaston yhdyntä (T)			900 000

Maatalouden interventiorahaston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
2101 Talousarviosiirrot			900 000
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat		900 000	

9.1.11 Palosuojelurahasto (933)

Palosuojelurahastolaki (306/2003)

2 § Maksuvelvolliset

Palosuojelumaksun on velvollinen suorittamaan jokainen, joka harjoittaa vakuutusliikettä Suomessa.

Jos vakuutusmaksu suoritetaan muulle kuin 1 momentissa tarkoitettulle vakuutuksenantajalle, vakuutuksenottaja ja vakuutuksen välittänyt vakuutuksenvälittäjä ovat vastuussa palosuojelu-maksun suorittamisesta. Vakuutuksenvälittäjä on velvollinen tilittämään palosuojelumaksun siten kuin 5 §:ssä säädetään.

Ulkomaisella ETA-vakuutusyhtiöllä, joka harjoittaa täällä vakuutuspalvelujen vapaata tarjontaa siten kuin siitä erikseen säädetään, on oltava Suomessa asiamies palosuojelumaksun suorittamista varten.

9 § Palosuojelurahasto

Palosuojelumaksut tuloutetaan valtion talousarvion ulkopuolella olevaan palosuojelurahastoon. Palosuojelurahastolla on lisäksi oikeus ottaa vastaan varoja lahjoituksina ja testamentilla.

Palosuojelurahaston varat muodostuvat palosuojelumaksuista kertyvistä tuloista, edellisiltä tili-kausilta kertyneistä ylijäämistä, lahjoituksina ja testamentteilla saaduista varoista sekä rahastosta maksettujen avustusten ja muun rahoituksen palautuksista niihin liittyvine korko- ja muine erineen.

10 §:n 1 ja 2 momentti Palosuojelurahaston hallinto

Palosuojelurahasto on sisäasiainministeriön hoidossa ja valvonnassa. Sisäasiainministeriön tehtävänä on erityisesti valvoa rahaston taloutta ja toimintaa sekä hoitaa rahaston kirjanpito. Sisäasiainministeriöllä on oikeus saada rahastolta kaikki tarvittavat tiedot ja selvitykset.

Palosuojelurahastossa voi olla valtion palveluksessa olevaa henkilöstöä rahaston varojen puitteissa.

9.1.11.1 Lääninhallitus tilittää palosuojelumaksun rahastolle

Palosuojelurahastolaki (306/2003)

4 §:n 1 momentti Palosuojelumaksun maksuunpano

Maksuunpanon toimittaa ja maksupäivän määrää kalenterivuositain sen läänin lääninhallitus, jossa suomalaisella vakuutuksenantajalla on kotipaikka tai jossa ulkomaisen vakuutuksenantajan edustusto sijaitsee. Maksuunpanon toimittaa ja maksupäivän määrää Etelä-Suomen lääninhallitus, jos kysymyksessä on ulkomainen ETA -vakuutusyhtiö, joka harjoittaa Suomessa vakuutuspalvelujen vapaata tarjontaa.

5 § Palosuojelumaksun tilitys

Lääninhallituksen on suoritettava palosuojelumaksut palosuojelurahastoon maksuunpanon toimittamista koskevan kalenterivuoden loppuun mennessä. Tämän lain 2 §:n 2 momentissa tarkoitetun vakuutuksenvälittäjän on suoritettava palosuojelumaksu oma-aloitteisesti sisäasiainministeriön määräämään maksupaikkaan viimeistään kalenterivuoden loppuun mennessä.

Lääninhallitus kerää vakuutusliikettä harjoittavilta yrityksiltä palosuojelumaksua 10 000 euroa ja tilitää sen palosuojelurahastolle.

Lääninhallituksen kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		10 000	
2609 Muut edelleen tilittävät erät (T)			10 000
2609 Muut edelleen tilittävät erät (T)		10 000	
1991 Läheteiden tili (T)			10 000

Sisäasiainministeriön kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1991 Läheteiden tili (T)		10 000	
2510 Palosuojelurahaston yhdystili (T)			10 000

Palosuojelurahaston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
9015 Muut välillisten verojen luonteiset maksut			10 000
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat		10 000	

9.1.11.2 Palosuojelurahasto maksaa avustuksen sisäasiainministeriölle

Palosuojelurahastolaki (306/2003)

14 § Avustukset ja muu rahoitus

Palosuojelurahastosta voidaan myöntää lain tarkoituksen toteuttamiseksi rahaston varojen ja vuosittaisen käyttösuunnitelman puitteissa yleis- tai erityisavustuksia. Palosuojelurahastosta myönnettäviin avustuksiin sovelletaan, mitä valtionavustuslaissa (688/2001) säädetään ja rahasto toimii näissä avustuksissa valtionavustuslaissa tarkoitettuna valtionapuviranomaisena.

Palosuojelurahastosta voidaan myöntää yleisavustusta ja erityisavustuksia kunnille ja pelastus-toimen alueille, sopimuspalokunnille sekä pelastusalan järjestöille ja muille vastaaville yhteisöille.

Palosuojelurahastosta voidaan myöntää myös muille erityisavustuksia:

- 1) oppimateriaalin tuotantoon ja hankintaan;
- 2) tietojenkäsittelyn kehittämiseen ja laitteiden hankintaan;
- 3) kokeilu-, käynnistämisen-, tutkimus- ja kehittämistoimintaan;
- 4) valistukseen ja neuvontaan; sekä
- 5) standardisointiin.

Rahoitusta tämän momentin mukaisiin hankkeisiin voidaan myöntää myös valtion virastoille ja laitoksille. Palosuojelurahastosta voidaan myöntää myös apurahoja ja stipendejä hakijan henkilökohtaiseen käyttöön tai hankkeeseen, jolloin apuraha tai stipendi voi olla kokonaiskustannusten täyden määrään suuruinen.

Palosuojelurahasto maksaa 10 000 euron avustuksen sisäasiainministeriölle palo- ja pelastustoimen edistämiseksi.

Palosuojelurahaston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
8252 Käyttötalouden kulut talousarviotaloudelle		10 000	
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat			10 000

Sisäasiainministeriön kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
8052 Käyttötalouden tuotot rahastotaloudesta	26.01.21		10 000
2510 Palosuojelurahaston yhdyntili (T)		10 000	

9.1.11.3 Palosuojelurahasto tilittää eläkemaksun eläkerahastolle

Palosuojelurahaston tehtäviin palkattu henkilöstö on nimittämispäätöksellä sisäasiainministeriön henkilöstöä. Myös heidän palkkausmenonsa maksetaan sisäasiainministeriön toimintamenoista, mutta palkkauskustannukset peritään palosuojelurahastolta kerran kuukaudessa tehtävällä palosuojelurahaston hyväksymällä meno- ja oikaisukirjauksella. Eläkemaksut ja muut työnantajasuoritukset maksetaan osana ministeriön maksamia suorituksia.

Rahasto maksaa 5 000 euroa työnantajan eläkemaksua ja 5 000 työntekijän eläkemaksua.

Palosuojelurahaston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4112 Eläkemaksut		5 000	
2592 Työnantajan eläkemaksut (T)			5 000
2592 ja 2593 Työnantajan ja työntekijän eläkemaksut (T)		10 000	
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat			10 000

Sisäasiainministeriön kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			10 000
2510 Palosuojelurahaston yhdyntili (T)		10 000	

Valtiokonttorin kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		10 000	
2507 Valtion eläkerahaston yhdyntili (T)			10 000

Eläkerahaston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat		10 000	
3981 Eläkemaksutuotot valtion virastoilta ja laitoksilta			10 000

Rahoituslaskelmaa laadittaessa eliminointi tehdään vähentämällä budjettitalouden tilin 4112 Eläkemaksut nettokertymästä tilin 3981 Eläkemaksutuotot valtion virastoilta ja laitoksilta ja rahastotalouden tilin 4112 Eläkemaksut nettokertymä. Rahastotalouden henkilöstömenoihin ei poimita tiliä 4112 eikä tuloihin tiliä 3981. Tiliä 4112 ei voi käyttää eliminointiin, koska se sisältää muitakin kuin eläkerahastolle maksettuja eläkemaksuja.

9.1.11.4 Palosuojelurahasto maksaa sisäasiainministeriölle hallinnon palveluksista

Ministeriön perimät maksut ovat luonteeltaan kustannusten korvauksia, jotka ministeriö perii niistä kustannuksista, joita sille aiheutuu palosuojelurahaston tehtävien hoidosta. Kustannusten korvauksia peritään edellä mainittujen palkkausmenojen lisäksi toimitilavuokrasta, siivouksesta, virastopalveluista, posti- ja puhelinmenoista ja rahaston tilinpidosta sekä henkilöstöhallinnon tehtävistä. Esimerkiksi tilinpidon ja tilinpäätöksen osalta kustannukset muodostuvat mm. henkilötyön, tarvikkeiden ja laitteiden, tietojärjestelmien ja tietoliikenteen kustannuksista.

Palosuojelurahastolaki (306/2003)

10 §:n 4 momentti Palosuojelurahaston hallinto

Hallituksen ja rahaston henkilöstön palkkaukset ja muut toiminnasta aiheutuvat hallintomenot suoritetaan palosuojelurahaston varoista.

1. Maksetaan palkkaa 10 000 euroa

2. Laskutetaan se rahastolta

Sisäasiainministeriön kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4100 Virkasuhdepalkat	26.01.21	10 000	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			10 000
3989 Muut tuotot	26.01.21		10 000
2510 Palosuojelurahaston yhdyntili (T)		10 000	

Palosuojelurahaston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4395 Palveluiden ostot valtion tilivirastoilta		10 000	
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat			10 000

9.1.12 Öljysuojarahasto (924)

Laki öljysuojarahastosta 24.5.1974/379

1 § (6.9.1985/741)

Maa-alueilla tapahtuvien öljyvahinkojen torjumisesta annetussa laissa (378/74) ja aluksista aiheutuvan vesien pilaantumisen ehkäisemisestä annetussa laissa (300/79) tarkoitettujen öljyvahinkojen ja niiden torjuntakustannusten korvaamista varten on valtion tulo- ja menoarvion ulkopuolella öljysuojarahasto. Rahasto on ympäristöministeriön hoidossa. Rahastosta maksettavista korvauksista päättää jäljempänä mainittu öljysuojarahaston johtokunta.

2 § (7.5.1982/335)

Öljysuojarahastoon peritään maahantuodusta ja Suomen kautta kuljetetusta öljystä öljysuoja-maksua 0,60 euroa jokaiselta täydeltä tonnilta. Öljysuojamaksu peritään kaksinkertaisena, jos öljy kuljetetaan säiliälukulla, jota ei ole varustettu koko lastisäiliöosan alueelta kaksoispohjalla. (3.12.2002/1012)

9.1.12.1 Siirrot talousarviosta ja takaisin valtiovarastoon

4 § (379/1974)

Mikäli öljysuojarahaston varat eivät riitä rahastosta maksettavien korvausten suorittamiseen, voidaan tarvittavat varat tulo- ja menoarviossa siirtää öljysuojarahaston käyttöön. Kun rahastoon on kertynyt riittävästi varoja, suoritetaan valtiolta saadut varat takaisin valtiovarastoon.

7 § (muut. 846/1996)

Öljyjättemaksusta kertyvät varat käytetään valtioneuvoston tarkemmin määräämin perustein öljyjätteistä sekä niiden keräilystä, kuljetuksesta, varastoinnista ja käsittelystä aiheutuviin menoihin sekä avustuksina ongelmajätteiden alueellisten vastaanottoaikkojen perustamis- ja käyttö-kustannuksiin ja valtakunnallisen ongelmajätelaitoksen kehittämiseen. Osa kertyvistä varoista voidaan valtion talousarviossa siirtää öljysuojarahastosta annetussa laissa (379/74) tarkoitetun öljysuojarahaston käyttöön maa-alueilla tapahtuvien öljyvahinkojen ja niiden torjuntakustannusten korvaamista varten.

Talousarvio vuodelle 2003

35.10.60 Siirto öljysuojarahastoon (siirtomääräraha 3 v)

Momentille myönnetään 1 682 000 euroa.

Määrärahaa saa käyttää öljyjättemaksusta annetun lain (894/1986) 7 §:n nojalla öljysuojarahastoon tehtävän siirron maksamiseen.

Selvitysosa: Määrärahan mitoituksessa on otettu lisäksi huomioon 420 000 euroa siirtona momentilta 35.10.65. Osa öljyjättemaksuina kertyvistä varoista voidaan valtion talousarviossa siirtää öljysuojarahastoon käytettäväksi öljyn saastuttamien maa-alueiden puhdistuskustannusten korvaamista varten.

Määräraha yhdessä momentin 35.10.65 määrärahan kanssa vastaa öljyjättemaksujen kertymää momentille 11.19.08.

2003 talousarvio 1 682 000

2002 talousarvio 1 261 000

2001 tilinpäätös 840 940

Siirretään 150 000 euroa öljysuojarahastoon.

Ympäristöministeriön kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
2504 Öljysuojarahaston yhdyntili (T)			150 000
8290 Siirrot talousarvion ulkopuolella oleville valtion rahastoille	35.10.60	150 000	

Öljysuojarahaston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
2101 Talousarviosiirrot			150 000
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat		150 000	

9.1.12.2 Talousarviotalous (MKL) saa korvausta öljyntorjunta-alusten peruskorjaamiseen

5 § (6.9.1985/741)

Öljysuojarahastosta myönnetään korvauksia öljyvahingoista kärsimään joutuneille sekä korvataan kustannukset ja vahinko, jotka on säädetty korvattaviksi maa-alueilla tapahtuvien öljyvahinkojen torjumisesta annetun lain 5 §:n 4 momentissa, 7 §:n 3 momentissa ja 8 §:n 3 momentissa sekä aluksista aiheutuvan vesien pilaantumisen ehkäisemisestä annetun lain 12 §:n 4 momentissa, 18 §:n 3 momentissa, 19 §:n 3 momentissa ja 19 a §:n 2 momentissa. Mitä edellä tässä momentissa on säädetty, koskee myös Ahvenanmaan maakunnan alueella tapahtunutta öljyvahinkoa.

Torjuntakaluston hankkimisesta ja torjuntavalmiuden ylläpidosta kunnalle aiheutuneista kustannuksista myönnetään täysi korvaus vahvistetun öljyvahinkojen torjuntasuunnitelman mukaisen öljyvahinkojen torjunnan käyttöasteen perusteella. Kunnalle myönnetään korvaus kuitenkin vain silloin, kun kulloinkin

korvattava määrä ylittää 150 euroa. Torjuntakaluston hankinnasta korvataan enintään 85 000 euroa, jollei öljysuojarahaston johtokunta ole etukäteen hankintaa hyväksynyt. (2.11.2001/934)

Niissä 1 momentissa tarkoitetuissa tapauksissa, joissa valtio on oikeutettu korvaukseen öljysuojarahastosta, korvaus myönnetään samoin edellytyksin kuin kunnalle. Valtiolla voidaan myös myöntää korvausta aluksista aiheutuvan vesien pilaantumisen ehkäisemisestä annetun lain 15 §:n 1 momentissa tarkoitettua torjuntakaluston ja -tarvikkeiden hankkimisesta aiheutuneista kustannuksista.

Öljysuojarahasto rahoittaa MKL:n öljyntorjuntalaivojen peruskorjausta 100 000 eurolla.

Öljysuojarahaston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
8253 Pääomatalouden kulut talousarviotaloudelle		100 000	
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat			100 000

Ympäristöministeriön kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
2504 Öljysuojarahaston yhdyntili (T)		100 000	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			100 000

Merenkululaitoksen kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		100 000	
8053 Pääomatalouden tuotot rahastotaloudesta	xx.xx.xx		100 000

Vastaavalla tavalla kirjataan kaikki öljysuojarahaston ”osarahoittamat” hankinnat.

9.1.12.3 Tulli tilittää öljysuojamaksun rahastolle

Tulli kerää tuonnin yhteydessä öljysuojamaksua 10 000 euroa ja tilittää sen öljysuojarahastolle.

Tullin kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		10 000	
2609 Muut edelleen tilittävät erät (T)			10 000
2609 Muut edelleen tilittävät erät (T)		10 000	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			10 000

Ympäristöministeriön kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		10 000	
2504 Öljysuojarahaston yhdyntili (T)			10 000

Öljysuojarahaston kirjaus:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
9015 Muut välillisten verojen luonteiset maksut			10 000
1958 Valtion kassatalouden piirissä olevat talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen varat		10 000	

Tilikauden aikana maksut tapahtuvat rahaliikenteen kautta. Ellei saatavaa ole pystytty vuodenvaihteeseen mennessä hoitamaan rahaliikenteen kautta, on se laskutettava läheteiden tilin avulla nollaksi tilinpäätöksessä siten, että vastaavat kulukirjaukset tehdään rahaston kirjanpidossa päättyneelle varainhoitovuodelle.

9.1.13 Talousarviotalouden ja rahastotalouden vastintilit liikekirjanpidossa

Talousarviotalous ja rahastotalous käyttävät seuraavia vastintilejä kirjanpidossaan:

Talousarvion ulkopuolella olevan valtion rahaston käyttämä LKP-tili	Vastintili talousarviotalouden kirjanpidossa
4395 Palveluiden ostot valtion virastoilta ja laitoksilta	3009 Muut tuotot liiketaloudellisesti hinnoitelluista suoritteista 3019 Muut tuotot julkisoikeudellisista suoritteista 3029 Muut tuotot erillislakien mukaisista liike-taloudellisesti hinnoitelluista suoritteista 3039 Muut tuotot erillislakien mukaisista julkisoikeudellisista suoritteista
5008 Korkotuotot euromääräisistä saamisista talousarviotaloudelta	5108 Korkokulut euromääräisistä veloista rahastotaloudelle
8252 Käyttötalouden kulut talousarviotaloudelle	8052 Käyttötalouden tuotot rahastotaloudesta
8253 Pääomatalouden kulut talousarviotaloudelle	8053 Pääomatalouden tuotot rahastotaloudesta
2101 Talousarviosiirrot	8090 Siirrot valtion eläkerahastosta 8091 Muut siirrot talousarvion ulkopuolella olevista valtion rahastoista 8290 Siirrot talousarvion ulkopuolella oleville valtion rahastoille

9.2 Talousarvion sisäiset valtion rahastot

Talousarvion sisäiset valtion rahastot ovat esimerkiksi suhdannerahastoja. Tällä hetkellä valtiolla ei ole talousarvion sisäisiä valtion rahastoja.

9.3 Muut valtion rahastot

Tili 2128 Muut rahastot (T) sisältää sellaiset viraston lahjoituksena saamat varat, jotka on rahastoitu.

Tiliviraston hoidossa olevat rahastoidut varat

Rahastoidut valtion saamat lahjoitukset ovat lahjoituksia ja testamentattuja varoja, joihin liittyy erityisehtoja varojen käytöstä. Yleensä ne on pidettävä erillään niitä hoitavan tiliviraston muista varoista. Tällaisten rahastojen rahaliikennettä ei tavallisesti hoideta valtion kassavarojen kautta. Tilinpäätöksen liitteenä tilivirasto esittää sen hoidossa olevien rahastojen nimet ja niiden taseen loppusummat sekä rahaston käyttötarkoituksen.

Rahastoidut valtion saamat lahjoitukset merkitään kirjanpitoon siten, että rahastoa hallinnoivan viraston taseen vastaavaa puolelle merkitään rahaston taseen loppusumma tilille 1951 Rahastojen varat (T) ja taseen vastattavaa puolelle tilille 2128 Muut rahastot (T).

Rahastojen kirjausketjun kuvaus silloin kun rahaston varat eivät sisälly valtion yleisiin kas-savaroihin

A) Rahastoa hoitavan tiliviraston kirjanpito

1. Tilinavaustiedot: Lahjoitetut varat, vastaavaa 5 000 euroa ja lahjoitetut varat, vastattavaa 5 000 euroa. Kyseessä valtion saamasta lahjoituksesta tehty talletus, jota ei voida käyttää valtion yleisiin tarkoituksiin.
2. Rahaston varojen käyttö 500 euroa palkanmaksuun sekä 200 euroa ulkopuolisten palveluiden os-toon.

Liikekirjanpito

1951 Rahastojen varat (T)	
1.	5 000
2.	700
	4 300

Tuotto- ja kulutilit	

2128 Muut rahastot (T)	
	5 000
700	
4 300	

Tasetilit	
4 300	4 300
0	0

Talousarviokirjanpito

Talousarviotili	

Talousarvion yli-/alijäämätili	

B) Rahaston kirjanpito

1. Tilinavaustiedot: Pankkitili 5 000 euroa ja Pääoma 5 000 euroa.
2. Rahaston varojen käyttö 500 euroa esim. palkanmaksuun.
3. Rahaston varojen käyttö 200 euroa ulkopuolisten palveluiden ostoon.

Pankkitili	Palkat	Palvelujen ostot	Pääoma
1. (5 000)			(5 000)
2. 500	500		
3. 200		200	
4 300	500	200	5 000

Tuotto- ja kulutilit		Tasetilit	
Palkat	500	5 000	Pääoma 1.1
Palvelujen ostot	200	- 700	Alijäämä
Alijäämä	700	4 300	
	700	4 300	4 300

9.4 Taseeseen sisällymättömät tiliviraston hallinnoimat rahastoidut varat, säätiöt ja yhdistykset

Niillä lahjoitetuilla varoilla, jotka on säätiöity tai joita hoitamaan on perustettu yhdistys, ei ole yhteyttä valtion kirjanpitoon. Säätiöt ja yhdistykset ovat oikeushenkilöitä ja pitävät kirjanpitonsa kirjanpitolain mukaan. Tilivirasto ilmoittaa tilinpäätöksen liitteenä taseeseen sisällymättömien tiliviraston hallinnoimien rahastoitujen varojen, säätiöiden ja yhdistysten nimet ja niiden taseiden loppusummat. Lisäksi tulisi mahdollisuuksien mukaan ilmoittaa rahastoitujen varojen, säätiön ja yhdistyksen käyttötarkoitus.

10 LUKU: VALTION VELKA

10.1 Johdanto

Valtio noudattaa liikekirjanpidossaan käytäntöjä, jotka ovat mahdollisimman lähellä kirjanpitolakia. Luoton ottoon tai antoon liittyvissä kirjauksissa on tarkoituksenmukaisista soveltaa Rahoitustarkastuksen (RATA) luottolaitoksille antamia ohjeita. Näin saavutetaan tarpeellinen yhdenmukaisuus ja vertailukelpoisuus muiden luottolaitosten kanssa. Tällainen menettely toteuttaa pitkälti myös IAS:n tavoitteet. Valtion velanhoidon kirjaussäännöksiä muutettiin talousarviolain muutoksella 17.12.2002/1056 sekä talousarvioasetuksen muutoksella 19.12.2002/1175 vastaamaan edellä esitettyjä tavoitteita. Muutetut säännökset on esitetty jaksossa 1.2.

Seuraavia pääperiaatteita sovelletaan kaikkien rahoitusinstrumenttien käsittelyssä kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä viraston toimialasta riippumatta.

Tilinpäätöksessä jaksotettavia eriä ovat velkakirjassa sovitut korot ja emissioerot. **Emissioero** on lainasta sen liikkeelle laskettaessa saadun summan ja siitä lainan sopimuksen mukaan maksettavan summan erotus. Lainaan liittyvää korkoa voidaan siis tavanomaisen tavan liksäksi maksaa tällä tavalla emissioeron muodossa. Lainan liikkeellelaskun yhteydessä saatu määrä voi olla enemmän kuin nimellisarvo, jolloin emissioero on positiivinen.

Tavanomaisista koroista jaksotetaan päätyneelle tilikaudelle kuuluva osuus. Se osa, jota ei vielä ole maksettu ja joka erääntyy maksettavaksi seuraavan tilikauden aikana, esitetään lyhytaikaisten siirtovelkojen ryhmässä. Se osa, joka erääntyy tätä myöhemmin, esitetään pitkäaikaisten siirtovelkojen ryhmässä.

Lainan emissioerot jaksotetaan koko laina-ajalle. Riittävä jaksotustarkkuus saavutetaan useimmiten, kun edellä mainitut erät jaksotetaan tasaisesti laina-ajalle, ottamatta kantaa lainan kulloisenkin pääoman suuruuteen. Näin jaksotetut erät ovat laina-ajan alussa lainan pääomaan nähden pieniä ja lopussa suuria. Yksittäisen lainan osalta tämä johtaa kulujen epätarkkaan ajoitukseen sillä rahoitettuun toimintaan nähden. Koska valtion velkaa kuitenkin lyhennetään ja uutta lainaa otetaan jatkuvasti, niin eri elinkaareissa olevat lainat tasaavat toisiansa näiden erien osalta. Suurempi teoreettinen tarkkuus saavuttaisiin, jos käytettäisiin IAS 39:ssä esitettyä menettelyä, joka käytännössä tarkoittaisi diskonttauslaskentaa.

Valtion kirjanpidossa jaksotuksen perustana käytetään ensin mainittua havainnollista ja riittävän tarkkuuden tuottavaa tapaa. Edellä mainitut aktivoinnit ja niiden kuluksi kirjaamiset tehdään viimeistään tilinpäätösten yhteydessä. Mikäli tilivirastolla on erityinen tarve raportoida näitä asioita tilikauden aikana, voidaan nämä kirjaukset tehdä useamminkin, esimerkiksi kolmannesvuosittain, kuukausittain tai tapahtumittain. Jos tilivirasto haluaa esittää myös IAS 39:n mukaiset tiedot, on ne esitettävä tilinpäätöksen liitteessä.

Tilinpäätöksessä seuraavan vuoden lyhennykset siirretään pitkäaikaisista eristä lyhennysten tileille lyhytaikaisiin velkoihin. Samoin tehdään pitkäaikaisten korkovelkojen kanssa siirtämällä ne pitkäaikaisista siirtovelloista lyhytaikaisiin siirtovelkoihin. Liitteessä 1 on selvitetty rahoitukseen liittyviä käsitteitä.

10.2 Säädöspohja

Säännökset korkojen kirjaamisesta on siirretty talousarviolaista talousarvioasetukseen kumoamalla 19.12.2002 säädetyllä talousarviolain muutoksella (1056/2002) talousarviolain 19 § 2 momentti. Kumotussa säännöksessä oli säädetty, että velanhoidon liittyvät tapahtumat merkitään sekä liikekirjanpitoon että talousarviokirjanpitoon maksuperusteisesti.

Tällä hetkellä velan ja korkojen kirjanpitoa koskeva, voimassa oleva säädöspohja on esitetty seuraavassa:

Tal 6 a §

Tulojen ja menojen kohdentaminen varainhoitovuoteen

Tulo tai meno kohdennetaan valtion talousarviossa siihen varainhoitovuuteen, jolle se lähinnä kuuluu siten, että kunkin varainhoitovuoden talousarvioon otetaan tuloarvioina kaikki tiedossa olevat varainhoitovuoden tulot ja määrärahat kaikkiin tiedossa oleviin varainhoitovuoden menoihin. Kohdentamisessa otetaan huomioon tulon tai menon laatu ja taloudellinen luonne sekä erityisesti tulon tai menon perustana olevan suoritteiden luovuttamisen tai tuotannontekijän vastaanottamisen taikka suoritusveloitteen muodostumisen tai tulon tai menon maksamisen ajoittuminen.

Tarkempia säännöksiä tulon ja menon kohdentamisesta varainhoitovuuteen voidaan antaa valtioneuvoston asetuksella.

TaA 5 a §

Tulo tai meno kohdennetaan talousarviossa varainhoitovuuteen kuuluvaksi siten kuin jäljempänä säädetään, jollei talousarviosta muuta johdu. (19.12.2002/1175)

Maksullisen toiminnan tulon ja muun sekalaisen tulon sekä kulutus-, sijoitus- ja muun menon kohdentamisperusteena on suoritteiden luovuttaminen tai tuotannontekijän vastaanottaminen (suoriteperuste) taikka tulon tai menon kertyminen laissa säädetyn tai tehdyn sitoumuksen perusteella (suoriteperustetta vastaava peruste), jollei jäljempänä toisin säädetä. Korkotulo ja korkomeno kohdennetaan siihen varainhoitovuuteen kuuluvaksi, jolta se kertyy lain säännöksen tai tehdyn sitoumuksen perusteella. Vähäinen tulo ja meno, valtion palvelussuhteessa olevan loma-ajan palkka ja lomarahat sekä sellainen tulo ja meno, joiden lain säännöksen tai tehdyn sitoumuksen perusteella muodostuvaa määrää ei voida ilman olennaisia lisäkustannuksia luotettavasti ennakoita ennen maksuveloitteen erääntymistä, voidaan kohdentaa myös maksuun perustuen (maksuperuste). (20.11.2003/936)

Siirtomenon kohdentamisperusteena on valtionavun myöntöpäätöksen tekeminen (myöntöpäätösperuste) tai muu vastaava sitoutuminen menoon (muu sitoumusperuste). Silloin, kun oikeus saada valtionapu tai muu suoritus perustuu lakiin ja siirtomenon myönnettävistä ja maksettavasta määrästä säädetään yksityiskohtaisesti laissa tai maksettavaksi tuleva määrä määräytyy yksityiskohtaisesti lain nojalla (lakisääteinen siirtomeno), kohdentamisperusteena on kuitenkin menon maksettavaksi tulevan määrän yksityiskohtaista vahvistamista koskevan päätöksen tekeminen (maksuspäätösperuste). Euroopan unionin rakennerahaston rahoitusosuus ja siihen liittyvä valtion rahoitusosuus kohdennetaan maksuspäätöksen tai sitä vastaavalla perusteella. (19.12.2002/1175)

Veron ja veronluonteisen tulon, osinkotulon, liikelaitosten voiton tuloutuksen ja valtiolle saatavan muun voitto-osuuden kohdentamisperusteena on maksuperuste. (19.12.2002/1175)

Valtionvelan kuoletus ja valtionvelan ottamiseen tai vähentämiseen liittyvä emissio- ja pääomatappio kohdennetaan maksuperusteella. Valtionvelan korkoon ja pääomaan liittyvistä johdannaisista saatava tulo ja niistä aiheutuva meno kohdennetaan sille varainhoitovuodelle, jolta ne kertyvät. Valtion lainanotto sekä valtionvelan ottamiseen ja vähentämiseen liittyvä emissio- ja pääomavoitto kohdennetaan maksuperusteella. (20.11.2003/936)

Valtiolle takaisin maksettava laina kohdennetaan maksuperusteella. (19.12.2002/1175)

TaA 42 d §

Liikekirjanpidossa tuotannontekijöiden hankinnasta aiheutuvan menon kirjaamisperusteena on tuotannontekijän vastaanottaminen. Suoritteiden myynnistä saatavan tulon kirjaamisperusteena on liikekirjanpidossa suoritteiden luovuttaminen (suoriteperuste).

Korot ja koronluonteiset tulot ja menot kirjataan liikekirjanpidossa suoriteperustetta vastaavalla tavalla. (19.12.2002/1175)

Liikekirjanpidossa muut kuin 1 ja 2 momentissa tarkoitetut tulot ja menot kirjataan samoin kuin talousarviokirjanpidossa. (19.12.2002/1175)

Liikekirjanpidossa menot ja tulot voidaan varainhoitovuoden kuluessa kirjata myös maksun perusteella (maksuperuste).

Jos kirjaukset tehdään liikekirjanpitoon maksuperusteen mukaan, velat ja saamiset on voitava jatkuvasti selvittää.

TaA 42 f §

Jos edellä 42 d §:n 1 ja 2 momenteissa tarkoitetut menot ja tulot on varainhoitovuoden aikana kirjattu liikekirjanpitoon maksuperusteen mukaan, kirjaukset on vähäisiä 42 d §:n 2 momentissa tarkoitettuja tuloja ja menoja koskevia kirjauksia lukuun ottamatta, oikaistava ja täydennettävä ennen tilinpäätöksen laatimista suoriteperusteen tai suoriteperustetta vastaavan tavan mukaisiksi. (19.12.2002/1175)

*Jos muita kuin 1 momentissa tarkoitettuja menoja ja tuloja ei ole liikekirjanpidossa kirjattu talousarvio-kirjanpidon mukaisesti varainhoitovuoden kuluessa, kirjaukset liikekirjanpidossa on oikaistava ja täyden-
nettävä ennen tilinpäätöksen laatimista noudattamaan varainhoitovuoden talousarviokirjanpitoa.*

*Jos talousarviokirjanpidossa talousarviomenoja ja talousarviotuloja ei ole varainhoitovuoden kuluessa
kirjattu varainhoitovuoden talousarvion mukaisesti, kirjaukset talousarviokirjanpidossa on oikaistava ja
täydennettävä ennen tilinpäätöksen laatimista noudattamaan varainhoitovuoden talousarviota.*

TaA 66 c §

Tilinpäätökseen merkitään:

1) saamiset nimellisarvoon, kuitenkin enintään todennäköiseen arvoon;

*2) rahoitusomaisuuteen kuuluvat arvopaperit ja muut sellaiset rahoitusvarat hankintamenon suuruisina
tai, jos niiden tilinpäätöspäivän todennäköinen luovutushinta on sitä alempi, tämän määräisinä;*

*3) velat velan ottamisen yhteydessä syntyneellä emissiovoitolla tai -tappiolla oikaistuun nimellisarvoon,
tai jos velka on sidottu indeksiin taikka muuhun vertailuperusteeseen, se arvostetaan tätä korkeampaan
muuttuneen vertailuperusteen mukaiseen arvoon; (19.12.2002/1175)*

*Ulkomaanrahan määräiset velat samoin kuin ulkomaanrahan määräiset saamiset ja muut sitoumukset
muunnetaan Suomen rahaksi siten kuin valtion talousarviosta annetun lain 18 §:n 3 momentissa sääde-
tään. Jos ulkomaanrahan määräiset saamiset tai muut sitoumukset on sopimuksilla tai muuten sidottu
tiettyyn kurssiin, ne muunnetaan Suomen rahaksi sitä noudattaen.*

TaA 66 f §

*Tilinpäätöksessä varainhoitovuoden liikekirjanpidon tulot kirjataan tuotoiksi. Tuotoista vähennetään
kuluina ne liikekirjanpidon menot, joita vastaava suorite on luovutettu, samoin kuin muut varainhoitovuo-
den menot, joista ei todennäköisesti enää saada niitä vastaavaa vastinetta ja menetykset. Muut liikekirjan-
pidon menot saadaan aktivoida sen mukaan kuin jäljempänä säädetään. (600/97)*

10.3 Velanhoidon kirjauksissa käytettävät tilit

Valtion lainojen emissioerot kirjataan taseeseen tuotoiksi ja kuluiksi kirjaamiseen sijaan. Emissioero on korkotulon tai -menon luonteinen erä, joka jaksetaan aina juoksuajalle. Kirjanpidossa on emissioerojen käsittelyyn tarvittavat tilit euro- ja toisaalta valuuttamääräisiä velkoja varten. Menettelyllä tuotetaan myös valtion tilinpäätöksen velkojen liitetietojen, valtiontalouden rahavirtalaskelman ja Valtiokonttorin Rahoitustoimialalla laadittavien raporttien tarvitsemat tiedot.

Emissioero jaksetaan laina-ajan kulumisen perusteella tilikausille korkotuotoiksi ja -kuluiksi. Pitkäaikaiset korkotulot kirjataan pitkäaikaisten siirtosaamisten tilille ja pitkäaikaiset korkomenot pitkäaikaisten korkovelkojen tilille. Lainan takaisinmaksun yhteydessä emissioero puretaan korkovelkoja ja -saamisia vastaan. Lainan liikkeellelaskumenojen jaksottamista ei pidetä tarkoituksenmukaisena oikeiden ja riittävien tietojen antamisen kannalta.

Pitkäaikaisia euro- ja valuuttamääräisiä eriä käsitellään seuraavilla tileillä:

24.-29. Vieras pääoma

24. Pitkäaikainen

240 Otetut euromääräiset lainat

2400 Euromääräiset joukkovelkakirjalainat

2406 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen emissiovoitot

2407 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen emissiotappiot

241 Otetut valuuttamääräiset lainat

2410 Valuuttamääräiset joukkovelkakirjalainat

2416 Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen emissiovoitot

2417 Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen emissiotappiot

Lyhytaikaisia euro- ja valuuttamääräisiä eriä käsitellään seuraavilla tileillä:

24.-29. Vieras pääoma

25.-26. Lyhytaikainen

252 Seuraavana tilikautena maksettavat lyhennykset

2520 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset

2523 Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset

2525 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennysten emissiovoitot

2526 Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennysten emissiovoitot

2527 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennysten emissiotappiot

2528 Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennysten emissiotappiot

Emissioerojen jaksotuksiin liittyvissä kirjauksissa käytetään seuraavia pitkäaikaisten siirtosaamisten ja – velkojen tililajeihin kuuluvia tilejä:

1603 Pitkäaikaisten saamisten jaksotetut emissiovoitot

2471 Jaksotetut emissiotappiot

Varsinaisia velkakirjassa sovittuja korkojen jaksotusta varten on tilikartassa lyhytaikaisten ja pitkäaikaisten ryhmissä seuraavat siirtosaamisten ja velkojen tilit:

1602 Pitkäaikaiset siirtosaamiset

1731 Korkosaamiset

2479 Muut pitkäaikaiset siirtovelat

2612 Korkovelat

2615 Korkovelat (T)

10.4 Kirjaus- ja arvostusperiaatteet

Velan hankinta-arvo kirjataan kirjanpitoon sen jälkeen, kun ensimmäinen maksu on suoritettu.

Velanhoitoon liittyvät tapahtumat merkitään liikekirjanpitoon suoriteperusteisesti ja talousarviokirjanpitoon maksuperusteisesti.

10.4.1 Kirjaukset velkaa nostettaessa

Velan hankinta-arvoksi kirjataan sopimuksen perusteella saatu rahamäärä (nimellisarvo ± emissioero) seuraavasti: Nimellisarvotilille kirjataan velan nimellisarvo ja mahdollinen emissiovoitto tai –tappiot kirjataan omille tasetileille.

Johdannaissopimuksen hankinta-arvoksi kirjataan saatu tai maksettu rahamäärä.

Sitovasta takaisinostosopimuksesta hankinta-arvoksi kirjataan siitä saatu rahamäärä.

Korko-option hankinta-arvo on siitä maksettu tai saatu hinta-ero (premio).

Valuuttajohdannaisten hankinta-arvoksi kirjataan saatu tai maksettu rahamäärä.

Valuuttatermiinien hankinta-arvoksi kirjataan saatu tai maksettu rahamäärä.

Lainan liikkeellelaskusta aiheutuvat menot ovat menoja, jotka maksetaan lainan noston yhteydessä pääsääntöisesti lainan markkinoivalle taholle kuten investointipankille.

10.4.2 Tilinpäätöskirjaukset

Tasetta laadittaessa pitkäaikaisten emissiovoittojen ja -tappioiden tileille (2406, 2407, 2416, 2417) kirjatut määrät oikaisevat tileille 2400 Euromääräiset joukkovelkakirjalainat sekä 2410 Valuuttamääräiset joukkovelkakirjalainat kirjatut lainojen nimellisarvot saadun rahamäärän suuruiseksi.

Vastaavasti lainojen lyhennyksiin liittyvien emissiovoittojen ja -tappioiden tileille (2525, 2526, 2527, 2528) kirjatut määrät oikaisevat tileille 2520 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset sekä 2523 Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset kirjatut lainojen nimellisarvoja vastaavat lyhennykset saatua rahamäärää vastaavien lyhennysten suuruiseksi.

Tilinpäätöksessä nollakuponkivelan nimellisarvon ja myyntihinnan erotuksesta (taseeseen kirjattu emissiotappio) kirjataan tilikaudelle kohdistuva osa kuluksi ja siirtovelaksi. Loppulunastuksen yhteydessä puretaan taseeseen kirjatut erät vastatilinä ao. siirtovelkatili.

Tilinpäätöksessä kaikki ulkomaanrahan määräisten erien arvostukset tehdään tilinpäätöshetken valuuttakurssin mukaan.

Kuponkikorollinen velka arvostetaan tilinpäätöksessä hankinta-arvoon vähennettynä maksetuilla lyhennyksillä sekä oikaistuna jaksotetulla alkuperäisen hankinta-arvon ja nimellisarvon erotuksella (emissioeron jaksotus). Ulkomaanrahan määräinen velka arvostetaan tilinpäätöspäivän kurssiin.

Tilinpäätöksessä **ei-suojaava johdannaissopimus** arvostetaan markkinahinnan mukaan (käypä arvo). Ero kirjataan tuotto- ja kululaskelmaan rahoitustuottojen ja -kulujen ryhmään. **Suojaava johdannaissopimus** arvostetaan tilinpäätöksessä valuuttakurssimuutoksella korjattuun hankinta-arvoonsa. Tämä koskee kaikkia johdannaisia, myös **valuuttajohdannaisia**.

Tilinpäätöksessä **sitovaa takaisinostosopimusta** arvostettaessa kirjataan myyntihinta velaksi ja takaisinostohinnan ja myyntihinnan erotus jaksotetaan juoksuajalle korkokuluihin ja siirtovelaksi. Ulkomaanrahan määräiset erät arvostetaan tilinpäätöspäivän kurssiin.

Korko-optiosta (cap, collar, floor) saatu tai maksettu hintaero (premio) jaksotetaan tilinpäätöksessä suojausajalle.

Valuuttajohdannaiset käsitellään kuten muut johdannaissopimukset.

Valuuttatermiinit arvostetaan tilinpäätöshetken valuuttakurssin mukaan.

10.5 Nollakuponkilainaan liittyvät kirjaukset

Nollakuponkilaina on laina, jolle ei laina-aikana makseta korkoa. Nollakuponkilainat hankitaan alle nimellishinnan, mutta niistä maksetaan takaisin laina-ajan päättyessä nimellishinta, joten tuotto muodostuu merkintä- ja takaisinmaksuhinnan erotuksesta. Nollakuponkilainat ovat valtiolla tavallisesti alle vuoden pituisia luottoja.

Seuraavasta esimerkistä on jätetty pois velan liikkeellelaskusta aiheutuneet menot sekä kurssimuutokset. Kokonaisvelka 100 € maksetaan kolmannella tilikaudella. Velan korko muodostuu pelkästään emissiotappiosta. Esimerkissä velka ja sen korot on budjetoitu maksupeerusteella.

Esimerkki: Nollakuponkilaina

1. Otetaan 30.6.200x laina, josta nostettaessa saadaan 80 € ja josta 2,5 v. kuluttua maksetaan 100 €. Emissiotappioihin kirjataan 20 €.
2. Tilinpäätöksessä 31.12.200x ensimmäisen tilivuoden jaksotettu osuus emissiotappiosta, 4 €, kirjataan korkokuluihin ja taseeseen muihin pitkäaikaisiin korkovelkoihin. Koska seuraavan tilivuoden aikana luottoa ei lyhennetä, velkaan liittyviä erä ei siirretä lyhytaikaisiin eriin (lyhennykset ja lyhennyksiä vastaavat osuudet emissiotappiosta).
3. Tilinpäätöksessä 31.12.200x+1 kuluneen tilivuoden osuus emissiotappiosta, 8 €, kirjataan rahoituskuluihin ja lyhytaikaisiin korkovelkoihin (sillä emissiotappio maksetaan seuraavan tilivuoden aikana).
4. Tilinpäätöksessä 31.12.200x+1 lainapääomasta kirjataan seuraavan tilikauden lyhennykset (sisältäen emissiotappion), 100 € euromääräisten velkojen lyhennyksiin. Seuraavana tilikautena maksettavaan lainalyhennykseen liittyvä emissiotappio, 20 €, siirretään lyhytaikaisten velkojen lyhennykset, emissio –tilille. Pitkäaikaisiin korkovelkoihin kirjattu emissioon liittyvä korkovelka siirretään lyhytaikaisiin korkovelkoihin, 4 €.
5. Kolmantena tilivuonna 31.12.200x+2 maksetaan lainasta sovittu määrä 100 € takaisin sisältäen emissiotappion. Kuluksi kirjaamaton laskennallinen osuus emissiotappiosta, 8 €, kirjataan korkokuluihin. Emissiotappio, 20 €, kirjataan korkovelkoja vastaan.

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		80	
1.	2400 Euromääräiset joukkovelkakirjalainat	37.01.94.1		100
1.	2407 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen emissiotappiot	37.01.94.3	20	
2.	5102 Emissioerot euromääräisistä veloista		4	
2.	2471 Jaksotetut emissiotappiot			4
3.	5102 Emissioerot euromääräisistä veloista		8	
3.	2612 Korkovelat			8
4.	2400 Euromääräiset joukkovelkakirjalainat		100	
4.	2520 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset			100
4.	2407 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen emissiotappiot			20
4.	2527 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennysten emissiotappiot		20	
4.	2471 Jaksotetut emissiotappiot		4	
4.	2612 Korkovelat			4
5.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			100
5.	2520 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset	37.01.94.1	100	
5.	5100 Korot euromääräisistä veloista		8	
5.	2612 Korkovelat			8
5.	2527 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennysten emissiotappiot			20
5.	2612 Korkovelat		20	

10.6 Kuponkikorolliseen lainaan liittyvät kirjaukset

Kuponkikorollinen laina on velka, josta maksetaan sen juoksuaikana nimelliskorkoa (kuponkikorko).

Esimerkki: Kuponkikorollinen laina, jonka liikkeellelasku ja ensimmäinen lyhennys ajoittuvat samalle tilikaudelle

Velan nimellisarvo on 100 €, siitä maksetaan valtiolle 1.7.200x 100 €, jolloin emissioeroa ei synny. Lainan koronmaksu ja lyhennys tapahtuvat 31.12., jolloin korkoja ei tarvitse jaksottaa. Ensimmäinen maksuerä sisältää korkoja 5 € ja lyhennystä 10 €. Lainan lyhennysaika on viisi vuotta, ja lyhennykset tehdään puolivuosittain. Lainan liikkeellelaskusta ei yksinkertaistuksen vuoksi ajatella aiheutuneen menoja. Siirrot pitkäaikaista veloista lyhytaikaisiin tehdään tilinpäätöksissä.

1. Lainan nosto 1.7.200x, 100 €.
2. Lainan koron ja lyhennyksen maksu 31.12.200x 15 €, korkoihin veloista 5 €, velan lyhennyksiin 10 €.
3. Tilinpäätöksessä 31.12.200x siirretään maksettua lyhennystä (10 €) vastaava osuus pitkäaikaista veloista lyhennyksiin, ja myös seuraavan vuoden lyhennys, 20 €, siirretään lyhytaikaisiin velkoihin.

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		100	
1.	2400 Euromääräiset joukkovelkakirjalainat	37.01.94.1		100
2.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			15
2.	5100 Korot euromääräisistä veloista	36.01.90	5	
2.	2520 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset	37.01.94.1	10	
3.	2400 Euromääräiset joukkovelkakirjalainat		30	
3.	2520 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset			30

Esimerkki: Kuponkikorollinen laina, jonka lyhennykset ja korot erääntyvät tilikauden aikana (emissiovoitto)

Velan nimellisarvo on 80 €, siitä maksetaan 1.4.200x valtiolle 100 €, jolloin emissiovoitto on 20 €. Lainan liikkeellelaskusta aiheutuneet menot ovat 10 €. Lainan koronmaksu ja lyhennys tapahtuvat 1.10 ja 1.4. Velan korko jaksotetaan tilinpäätöksessä. Ensimmäinen maksuerä sisältää korkoja 3 € ja lyhennystä 20 € (lainan lyhennysaika on 2 vuotta). Tilinpäätöksessä kirjataan tuotoksi lainan juoksuajan mukainen osuus emissiovoitosta, 7,5 €, ($9/24 \cdot 20 = 7,5$). Tilinpäätöksessä jaksotetaan korkoa 1 €. Seuraavan 12 kuukauden lyhennykset, 40 €, kirjataan lyhytaikaisiin velkoihin ja vastaava osuus emissiovoitosta, 10 € kirjataan lyhytaikaisiin saataviin.

1. Lainan nosto 1.4.200x 80 €, pankkitilille 100 €, emissiovoitto 20 €.
2. Lainan liikkeellelaskumenot 10 € maksetaan ja kirjataan kuluksi.
3. 1.10.200x lainan koron ja lyhennyksen maksuun 23 €, josta korkoihin 3 € ja velan lyhennykseen 20 €.
4. Tilinpäätöksessä 31.12.200x pitkäaikaista lainaa oikaistaan tilille 2520 kirjatulla toteutuneella (20 €) lyhennyksellä.
5. Tilinpäätöksessä 31.12.200x korkovelan jaksotus 1 €. Päättyneeseen tilikauteen kohdistuvan emissiovoiton 7,5 € ($9/24 \cdot 20 = 7,5$) kirjaaminen siten, että vastatilinä on lyhennystä vastaavan osuuden (25 %, 5 €) osalta euromääräisten joukkovelkakirjalainojen emissiovoitot ja 2,5 € osalta pitkäaikaiset siirtosaamiset.
6. Tilinpäätöksessä 31.12.200x+1 seuraavan tilikauden lyhennykset, 40 €, siirretään lyhytaikaisiin velkoihin ja emissiovoitto, 10 €, siirretään lyhytaikaisiin saamisiin.

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		100	
1.	2400 Euromääräiset joukkovelkakirjalainat	37.01.94.1		80
1.	2406 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen emissiovoitot	37.01.94.3		20
2.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			10
2.	5199 Muut rahoituskulut	36.09.21	10	
3.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			23
3.	5100 Korot euromääräisistä veloista	36.01.90	3	
3.	2520 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset	37.01.94.1	20	
4.	2400 Euromääräiset joukkovelkakirjalainat		20	
4.	2520 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset			20
5.	5100 Korot euromääräistä veloista	36.01.90	1	
5.	2615 Korkovelat (T)			1
5.	5102 Emissioerot euromääräisistä veloista			7,5
5.	2406 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen emissiovoitot		5	
5.	1603 Pitkääikaisten saamisten jaksotetut emissiovoitot		2,5	
6.	2400 Euromääräiset joukkovelkakirjalainat		40	
6.	2520 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset			40
6.	2406 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen emissiovoitot		10	
6.	2525 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennysten emissiovoitot			10

Esimerkki: Kuponkikorollinen laina tilinpäätöskäsittelyineen usean vuoden aikana (emissiovoitto)

Velan nimellisarvo on 80 €, siitä maksetaan valtiolle 100 €, jolloin emissiovoitto on 20 €. Lainan koronmaksu ja lyhennys tapahtuvat 31.12. Ensimmäinen maksuerä sisältää korkoja 3 € ja lyhennystä 8 €. Lainan lyhennysaika on viisi vuotta. Lainan liikkeellelaskusta aiheutuneet menot ovat 10 €.

1. Lainan nosto 1.7.200x 80 €, pankkitilille 100 €, emissiovoitto 20 € kirjataan taseeseen.
2. Lainan liikkeellelaskumenot 10 € maksetaan ja kirjataan kuluksi.
3. Maksetaan lainan korko ja lyhennykset 31.12.200x, 11 €, josta korkoihin 3 € ja velan lyhennykseen 8 €.
4. Tilinpäätöksessä 31.12.200x lainan juoksuaikaa vastaava emissiovoitto 4 € kirjataan. Esimerkissä emissiovoitosta johtuva tuottokirjaus tehdään siten, että se suhteutetaan lainan kulloinkin jäljellä olevaan määrään ja aikaan.
5. Tilinpäätöksessä 31.12.200x lainan tehtyä lyhennystä vastaava osuus taseeseen kirjattua emissiovoittoa (2 €) pienennetään kirjaamalla se siirtosaamisiin.
6. Tilinpäätöksessä 31.12.200x tehty lyhennys (8 €) sekä seuraavana tilikautena erääntyvä lyhennys (16 €) siirretään lyhytaikaisten velkojen tilille. Pienennetty osuus taseeseen kirjattua emissiovoitosta (2 €) ja seuraavan tilikauden lyhennystä vastaava osuus emissiovoitosta (4 €) siirretään lyhytaikaisten saatavien tilille.

7. 31.12.200x+1 maksetaan velan korko, 5 € ja lyhennys 16 €. Tilinpäätöksessä 31.12.200x+1 lainan juoksu-aikaa vastaava laskennallinen osuus emissiovoitosta, 4 € kirjataan tuotoksi. Lisäksi tilinpäätöksessä tehdään vastaavat tilinpäätöskirjaukset kuin kohdassa 6 seuraavan tilikauden erien osalta (ei mukana alla olevassa tilitistikossa).

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		100	
1.	2400 Euromääräiset joukkovelkakirjalainat	37.01.94.1		80
1.	2406 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen emissiovoitot	30.19.43		20
2.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			10
2.	5199 Muut rahoituskulut	36.09.21	10	
3.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			11
3.	5100 Korot euromääräisistä veloista	36.01.90	3	
3.	2520 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset	37.01.94.1	8	
4.	5102 Emissioerot euromääräisistä veloista			4
4.	1603 Pitkäaikaisten saamisten jaksotetut emissiovoitot		4	
5.	2525 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennysten emissiovoitot		2	
5.	1603 Pitkäaikaisten saamisten jaksotetut emissiovoitot			2
6.	2406 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen emissiovoitot		6	
6.	2525 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennysten emissiovoitot			6
6.	2400 Euromääräiset joukkovelkakirjalainat		24	
6.	2520 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset			24
7.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			21
7.	5100 Korot euromääräisistä veloista	36.01.90	5	
7.	2520 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset	37.01.94.1	16	
7.	5102 Emissioerot euromääräisistä veloista			4
7.	2525 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennysten emissiovoitot		4	

Esimerkki: Kuponkikorollinen laina, jonka lyhennykset ja korot erääntyvät tilikauden aikana (emissiotappio)

Velan nimellisarvo on 100 €, siitä maksetaan 1.4.200x valtiolle 80 €, jolloin emissiotappio on 20 €. Lainan liikkeellelaskusta aiheutuneet menot ovat 10 €. Lainan koronmaksu ja lyhennys tapahtuvat 1.10 ja 1.4. Velan korko jaksotetaan tilinpäätöksessä. Ensimmäinen maksuerä sisältää korkoja 3 € ja lyhennystä 25 € (lainan lyhennysaika on 2 vuotta). Tilinpäätöksessä kirjataan kuluksi lainan juoksuajan mukainen osuus emissiotappiosta, 7,5 €, ($9/24 \cdot 20 = 7,5$). Tilinpäätöksessä jaksotetaan korkoa 1 €, seuraavan 12 kuukauden lyhennykset, 50 €, osuus emissiotappiosta, 10 € siirretään lyhytaikaisiin velkoihin.

1. Lainan nosto 1.4.200x, 100 €, pankkitilille 80 €, emissiotappio 20 €.
2. Lainan liikkeellelaskumenot 10 € maksetaan ja kirjataan kuluksi.

3. 1.10.200x lainan koron ja lyhennyksen maksuun 28 €, korkoihin 3 €, velan lyhennykseen 25 €.
4. Tilinpäätöksessä 31.12.200x pitkäaikaista lainaa oikaistaan tilille 2520 kirjatulla toteutuneella (25 €) lyhennyksellä.
5. Tilinpäätöksessä 31.12.200x korkovelkaa jaksotetaan 1 €. Päättyneeseen tilikauteen kohdistuva emissiotappio 7,5 € ($9/24 \cdot 20 = 7,5$) kirjataan siten, että vastatilinä on lyhennystä vastaavan osuuden (25 %, 5 €) osalta euromääräisten joukkovelkakirjalainojen taseeseen kirjatut emissiotappiot ja 2,5 € osalta pitkäaikaiset korkovelat.
6. Tilinpäätöksessä 31.12.200x+1 seuraavan tilikauden lyhennykset, 50 € ja emissiotappio, 10 € siirretään lyhytaikaisiin lainoihin.

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		80	
1.	2400 Euromääräiset joukkovelkakirjalainat	37.01.94.1		100
1.	2407 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen emissiotappiot	37.01.94.3	20	
2.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			10
2.	5199 Muut rahoituskulut	36.09.21	10	
3.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			28
3.	5100 Korot euromääräisistä veloista	36.01.90	3	
3.	2520 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset	37.01.94.1	25	
4.	2400 Euromääräiset joukkovelkakirjalainat		25	
4.	2520 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset			25
5.	5100 Korot euromääräisistä veloista	36.01.90	1	
5.	2615 Korkovelat (T)			1
5.	5102 Emissioerot euromääräisistä veloista		7,5	
5.	2407 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen emissiotappiot			5
5.	2471 Jaksotetut emissiotappiot			2,5
6.	2400 Euromääräiset joukkovelkakirjalainat		50	
6.	2520 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset			50
6.	2407 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen emissiotappiot			10
6.	2527 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennyksen emissiotappiot		10	

Esimerkki: Kuponkikorollinen laina ja ennenaikainen takaisinlunastus (emissiotappio)

Velan nimellisarvo on 100 €, siitä maksetaan valtiolle 80 €, jolloin emissiotappio on 20 €. Lainan liikkeellelaskusta aiheutuneet menot ovat 10 €. Lainan koronmaksu ja kertalyhennys tapahtuvat 1.12.200x., jolloin emissiotappiot kirjataan kuluksi. Em. erät kirjataan kuluksi tilipäätöksen yhteydessä silloin, kun lainaa on vielä lyhentämättä. Lainan noston yhteydessä on ajateltu, että laina olisi pitkäaikainen ja sen laina-aika olisi 2,5 vuotta, mutta tilivuoden aikana se päätettiin kuitenkin maksaa pois. Käytännössä tällaisesta ennenaikaisesta lunastuksesta aiheutuu usein pääomaero, kun liikkeellelaskun yhteydessä on syntynyt emissiotappio. Pääomaero aiheutuu siitä, että takaisinlunastushinta poikkeaa kirjanpitoarvosta, jonka mukaisesti lunastus muutoin tapahtuisi.

1. Lainan nostetaan 1.4.200x 100 €, jolloin pankkitilille kirjataan 80 € ja emissiotappioihin 20 €.
2. Lainan liikkeellelaskumenot 10 € maksetaan ja kirjataan kuluksi.
3. Lainan takaisinlunastuksen yhteydessä (1.12.200x) maksetaan 87 €, josta korkoihin kirjataan 5 € ja velan takaisinlunastukseen 82 € (100-20+4-2). Emissiotappio 20 € jaksetaan kuluksi takaisinlunastukseen saakka (4 € = 6/30*20 €) ja jäljelle jäävä takaisinlunastushinnan ja tasearvon erotus (2 €) kirjataan pääomavoitoksi.

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		80	
1.	2400 Euromääräiset joukkovelkakirjalainat	37.01.94.1		100
1.	2407 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen emissiotappiot	37.01.94.3	20	
2.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			10
2.	5199 Muut rahoituskulut	36.09.21	10	
3.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			87
3.	5100 Korot euromääräisistä veloista	36.01.90	5	
3.	2400 Euromääräiset joukkovelkakirjalainat	37.01.94.1	100	
3.	2407 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen emissiotappiot	37.01.94.3		20
3.	5102 Emissioerot euromääräisistä veloista	37.01.94.3	4	
3.	5104 Pääomaerot euromääräisistä veloista	37.01.94.2.2		2

Esimerkki: Kuponkikorollinen laina tilinpäätöskäsittelyineen usean vuoden aikana (emissiotappio)

Velan nimellisarvo on 100 €, siitä maksetaan valtiolle 80 €, jolloin emissiotappio on 20 €. Lainan koronmaksu ja lyhennys tapahtuvat 31.12. Ensimmäinen maksuerä sisältää korkoja 3 € ja lyhennystä 10 €. Lainan lyhennysaika on viisi vuotta. Lainan liikkeellelaskusta aiheutuneet menot ovat 10 €.

1. Lainan nosto 1.7.200x 100 €, pankkitilille 80 €, emissiotappio 20 € aktivoidaan.
2. Lainan liikkeellelaskumenot 10 € maksetaan ja kirjataan kuluksi.
3. Lainan koron ja lyhennyksen 31.12.200x, 13 €, korkoihin 3 €, velan lyhennykseen 10 €.
4. Tilinpäätöksessä kirjataan 31.12.200x lainan juoksuaikaa vastaava emissiokulu 4 €. Esimerkissä emissiotappiosta johtuva kulukirjaus tehdään siten, että se suhteutetaan lainan kulloinkin jäljellä olevaan määrään ja aikaan. Toinen, yksinkertaistettu tapa olisi kirjata se tasasuuruksena joka vuodelle (4 €/v, ensimmäinen erä 2 €).
5. Tilinpäätöksessä 31.12.200x lainan tehtyä lyhennystä vastaava osuus aktivoitua emissiotappiota (2 €) pienennetään kirjaamalla se korkovelkoihin.
6. Tilinpäätöksessä 31.12.200x tehty lyhennys (10 €) sekä seuraavana tilikautena erääntyvä lyhennys (20 €) siirretään lyhytaikaisten velkojen tilille. Pienennetty osuus taseeseen kirjatusta emissiotappiosta (2 €) ja seuraavan tilikauden lyhennystä vastaava osuus emissiotappiosta (4 €) siirretään lyhytaikaisten aktivoitujen emissiotappioiden tilille.
7. 31.12.200x+1 maksetaan velan korko, 5 € ja lyhennys 20 €. Tilinpäätöksessä 31.12.200x+1 lainan juoksuaikaa vastaava laskennallinen osuus emissiotappiosta, 4 € kirjataan kuluksi. Lisäksi tilinpäätöksessä tehdään vastaavat tilinpäätöskirjaukset kuin kohdassa 6 seuraavan tilikauden erien osalta (ei mukana alla olevassa tiliristikossa).

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		80	
1.	2400 Euromääräiset joukkovelkakirjalainat	37.01.94.1		100
1.	2407 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen emissiotappiot	30.19.43	20	
2.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			10
2.	5199 Muut rahoituskulut	36.09.21	10	
3.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			13
3.	5100 Korot euromääräisistä veloista	36.01.90	3	
3.	2520 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset	37.01.94.1	10	
4.	5102 Emissioerot euromääräisistä veloista		4	
4.	2471 Jaksotetut emissiotappiot			4
5.	2527 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennysten emissiotappiot			2
5.	2471 Jaksotetut emissiotappiot		2	
6.	2407 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen emissiotappiot			6
6.	2527 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennysten emissiotappiot		6	
6.	2400 Euromääräiset joukkovelkakirjalainat		30	
6.	2520 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset			30
7.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			25
7.	5100 Korot euromääräisistä veloista	36.01.90	5	
7.	2520 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset	37.01.94.1	20	
7.	5102 Emissiotappiot euromääräisistä veloista		4	
7.	2527 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennysten emissiotappiot			4

Esimerkki: Kuponkikorollinen laina tilinpäätöskäsittelyineen usean vuoden aikana, kun tehdään ylimääräinen lyhennys (emissiotappio)

Velan nimellisarvo on 100 €, siitä maksetaan valtiolle 80 €, jolloin emissiotappio on 20 €. Lainan koronmaksu ja lyhennys tapahtuvat 31.12. Ensimmäinen maksuerä sisältää korkoja 3 € ja lyhennystä 10 €. Lainan lyhennysaika on viisi vuotta. Lainan liikkeellelaskusta aiheutuneet menot ovat 10 €. Poiketen alkuperäisestä suunnitelmasta tehdään ensimmäisenä vuonna ylimääräinen 5 €:n lyhennys. Ylimääräisestä lyhennyksestä päätetään tilinpäätöksen vahvistamisen jälkeen.

1. Lainan nosto 1.7.200x 100 €, pankkitilille 80 €, emissiotappio 20 € aktivoidaan.
2. Lainan liikkeellelaskumenot 10 € maksetaan ja kirjataan kuluksi.
3. Lainan korko ja lyhennys maksetaan 31.12.200x, 13 €, jolloin korkoihin kirjataan 3 € ja velan lyhennykseen 10 €.
4. Tilinpäätöksessä 31.12.200x lainan juoksuaikaa vastaava emissiokulu 4 € kirjataan. Esimerkissä emissiotappiosta johtuva kulukirjaus tehdään siten, että se suhteutetaan lainan kulloinkin jäljellä olevaan määrään ja aikaan.
5. Tilinpäätöksessä 31.12.200x lainan tehtyä lyhennystä vastaava osuus (2 €) emissiotappiosta kirjataan jaksotettuihin emissiotappioihin.

6. Tilinpäätöksessä 31.12.200x tehty lyhennys (10 €) sekä seuraavana tilikautena erääntyvä lyhennys (20 €) siirretään lyhytaikaisten velkojen tilille. Pienennetty osuus taseeseen kirjatusta emissiotappiosta (2 €) ja seuraavan tilikauden lyhennystä vastaava osuus emissiotappiosta (4 €) siirretään lyhytaikaisten aktivoitujen emissiotappioiden tilille.
7. 1.9.2000x+1 maksetaan 5 €:n suuruinen ylimääräinen lyhennys.
8. 31.12.200x+1 maksetaan velan korko, 4,5 € ja lyhennys 20 €. Tilinpäätöksessä 31.12.200x+1 lainan säännönmukaista juoksuaikaa vastaava laskennallinen osuus emissiotappiosta, 4 € sekä ylimääräistä lyhennystä vastaava osuus emissiotappiosta, $(20/5) * (5/20) = 1$ €, kirjataan kuluksi. Lisäksi tilinpäätöksessä tehdään vastaavat tilinpäätöskirjaukset kuin kohdassa 6 seuraavan tilikauden erien osalta.

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		80	
1.	2400 Euromääräiset joukkovelkakirjalainat	37.01.94.1		100
1.	2407 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen emissiotappiot	30.19.43	20	
2.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			10
2.	5199 Muut rahoituskulut	36.09.21	10	
3.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			13
3.	5100 Korot euromääräisistä veloista	36.01.90	3	
3.	2520 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset	37.01.94.1	10	
4.	5102 Emissioerot euromääräisistä veloista		4	
4.	2471 Jaksotetut emissiotappiot			4
5.	2527 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennysten emissiotappiot			2
5.	2471 Jaksotetut emissiotappiot		2	
6.	2407 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen emissiotappiot			6
6.	2527 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennysten emissiotappiot		6	
6.	2400 Euromääräiset joukkovelkakirjalainat		30	
6.	2520 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset			30
7.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			5
7.	2520 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset	37.01.94.1	5	
8.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			24,5
8.	5100 Korot euromääräisistä veloista	36.01.90	4,5	
8.	2520 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset	37.01.94.1	20	
8.	5102 Emissiotappiot euromääräisistä veloista		4	
8.	2527 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennysten emissiotappiot			4
8.	5102 Emissiotappiot euromääräisistä veloista		1	
8.	2527 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennysten emissiotappiot			1

Esimerkki: Kertalyhenteinen kuponkikorollinen laina

Velan nimellisarvo on 100 €, 1.7.200x siitä maksetaan valtiolle 80 €, jolloin emissiotappio on 20 €. Oletetaan, että lainan liikkeellelaskusta ei aiheudu menoja. Lainan koronmaksu tapahtuu kunkin kalenterivuoden lopussa, jolloin velan korkoja ei tarvitse tilinpäätöksessä jaksottaa. Ensimmäinen maksuerä sisältää korkoja 5 €. Laina on kertalyhenteinen ja se lyhennetään 2 vuoden kuluttua nostosta.

1. Lainan nosto 1.7.200x, pankkitilille 80 €.
2. Lainan koron maksu 31.12.200x, 5 €, korkokuluihin kirjataan 5 € laskennallisista emissiotappioista ja pitkäaikaisiin korkovelkoihin, 5 €.
3. 31.12.200x+1 lainasta maksetaan korkoja 10 €. Tilinpäätöksessä 31.12.200x+1 myös korkokuluihin kirjataan 10 € ja korkovelkoihin 10 €. Koska laina lyhennetään kokonaan seuraavalla tilikaudella, lainan lyhennys 100 € siirretään lyhytaikaisiin velkoihin, pitkäaikainen emissiotappio 20 € lyhytaikaisiin emissiotappioihin ja karttunut pitkäaikainen korkovelka, 5 €, lyhytaikaisiin korkovelkoihin.
4. Laina maksetaan kuluineen pois 30.6.200x+2 105 €. Lainankorkoihin menee 5 €, lyhennykseen 100 €. Loput laskennallisesta emissiotappiosta, 5 €, kirjataan kuluksi. Taseen emissiotappio, 20 €, puretaan korkovelkoja vastaan.

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		80	
1.	2400 Euromääräiset joukkovelkakirjalainat	37.01.94.1		100
1.	2407 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen emissiotappiot	37.01.94.3	20	
2.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			5
2.	5100 Korot euromääräisistä veloista	36.01.90	5	
2.	5102 Emissioerot euromääräisistä veloista		5	
2.	2471 Jaksotetut emissiotappiot			5
3.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			10
3.	5100 Korot euromääräisistä veloista	36.01.90	10	
3.	5102 Emissioerot euromääräisistä veloista		10	
3.	2612 Korkovelat			10
3.	2400 Euromääräiset joukkovelkakirjalainat		100	
3.	2520 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset			100
3.	2407 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen emissiotappiot			20
3.	2527 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennysten emissiotappiot		20	
3.	2471 Jaksotetut emissiotappiot		5	
3.	2612 Korkovelat		5	
4.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			105
4.	5100 Korot euromääräisistä veloista	36.01.90	5	
4.	2520 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset	37.01.94.1	100	
4.	5102 Emissioerot euromääräisistä veloista		5	
4.	2612 Korkovelat			5
4.	2407 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen emissiotappiot			20
4.	2612 Korkovelat		20	

10.7 Myynti- ja takaisinostosopimukset

Reposopimuksilla (=Repurchasing agreement) tarkoitetaan sitovia velkakirjojen myynti- ja takaisinostosopimuksia. Repo-sopimusta käytetään tilanteessa, jossa asiakas ja pankki sopivat kaupantekohetkellä arvopaperin myyntihinnan, takaisinostojankohdan ja takaisinostohinnan. Valtio voi toteuttaa reposopimukset mm. liikkeelle lasketuilla valtion velkakirjoilla, joita ei ole vielä myyty tai jotka on lunastettu etuajassa kuolettamatta niitä. Mikäli tällainen kuolettamaton velkakirja lasketaan uudelleen liikkeelle, kirjataan se uudelleen velaksi. Jos liikkeelle laskettua velkaa ostetaan takaisin, kirjataan se kuin velan lyhennys sekä liike- että talousarviokirjanpitoon.

Esimerkki: Joukkovelkakirjan vaiheittainen liikkeellelasku

Valtio laskee liikkeelle 100 € suuruisen joukkovelkakirjan, josta jää merkitsemättä 20 €. Kirjanpidossa velkana käsitellään ainoastaan merkittyä osuutta 80 €, mikä on samalla talousarviotuloksi kirjattava määrä.

Merkitsemättä jääneestä määrästä 5 € myydään myöhemmin, ja valtio siirtää arvo-osuuden tavoin säilytettävän sähköisen velkakirjan velkojan hyväksi.

1. Valtio laskee liikkeelle 100 € suuruisen joukkovelkakirjan, josta merkitään 80 €.
2. Valtion haltuun jää 20 €, joka ilmoitetaan tilinpäätöksen liitetiedoissa.
3. Valtio myy myöhemmin tästä 5 € suuruisen erän.
4. Tehdään 15 €:n määräinen Repo-kauppa (valtio ottaa 15 € repoluoton), jossa myyjä ja ostaja ovat molempia osapuolia sitovasti sopineet, että myyjä ostaa myymänsä ja ostaja myy ostamansa arvopaperit takaisin sovittuna ajankohtana sovittuun hintaan. Tällöin ostaja antaa myyjälle tosiasiallisesti lyhytaikaisen luoton ja myyjä säilyttää arvopaperit taseessaan ja ilmoittaa ne liitetiedossa annettuina pantteina. "Kauppahinta" katsotaan taseessa lyhytaikaiseksi luotoksi.
5. Puretaan repokauppa eli luotto, 15 €, ja samalla maksetaan 1 € korko.

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		80	
1.	2400 Euromääräiset joukkovelkakirjalainat	37.01.94.1		80
2.	Ei kirjauksia			
3.	1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		5	
3.	2400 Euromääräiset joukkovelkakirjalainat	37.01.94.1		5
4.	1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		15	
4.	2535 Muut lyhytaikaiset euromääräiset lainat	37.01.94.1		15
5.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			16
5.	2536 Muiden lyhytaikaisten euromääräisten lainojen lyhennykset	37.01.94.1	15	
5.	5100 Korot euromääräisistä veloista	36.01.90	1	

10.8 Suojautuminen

10.8.1 Valuuttariskeiltä suojautuminen

Valuuttakurssimuutoksilta voidaan suojautua tekemällä valuutanvaihtosopimus (valuuttaswap). Valuutanvaihtosopimuksilla voidaan suojata velkapääoma, koronmaksut tai molemmat erät. Johdannaisopimuksilla euromääräisiksi suojatut erät on tarkoituksenmukaista käsitellä kuten euromääräiset erät. Mikäli tästä periaatteesta joudutaan poikkeamaan, on

lisätiedot annettava liitetietoina, mikäli se on tarpeen oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi.

Esimerkki: Valuutanvaihtosopimus

Valtio laskee liikkeelle lyhytaikaisen dollarimääräisen velkasitoumuksen osapuolelle A ja tekee samanaikaisesti kolmannen osapuolen B kanssa dollari - euro valuutanvaihtosopimuksen. Valuutanvaihtosopimuksen dollarimaksut vastaavat velkasitoumuksen mukaista nostoa ja takaisinmaksua. Valtion rahatileillä maksuja tapahtuu vain kohdissa 3 ja 6.

1. Valtio laskee liikkeelle 1.3.200X 100 \$ nimellisarvoisen velkasitoumuksen, josta valtio saa 98 \$. Dollarin kurssi on 0,9000.
2. Samaan aikaan tehdään valuutanvaihtosopimus, josta maksetaan 98 \$ ja saadaan 109 €.
3. Sopimuskokonaisuuden perusteella kirjataan euromääräinen velka 109 €.
4. Velkasitoumus (100 \$) erääntyy maksettavaksi 1.6.200X. Dollarin kurssi on 0,9500.
5. Valuutanvaihtosopimuksen perusteella valtio saa 100 \$ ja maksaa 112 €. Dollarin kurssi on 0,9500.
6. Sopimuskokonaisuuden perusteella kirjataan velan takaisinmaksu 109 € ja valuutanvaihto-sopimuksen saatujen ja maksettujen euromaksujen erotuksena korkoa 3 €.

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	Ei kirjauksia			
2.	Ei kirjauksia			
3.	2535 Muut lyhytaikaiset euromääräiset lainat	37.01.94.1		109
3.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)		109	
4.	Ei kirjauksia			
5.	Ei kirjauksia			
6.	5100 Korot euromääräisistä veloista	36.01.90	3	
6.	2536 Muiden lyhytaikaisten euromääräisten lainojen lyhennykset	37.01.94.1	109	
6.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			112

10.8.2 Korkomuutokselta suojautuminen

Korkotason muutoksilta suojaudutaan mm. koronvaihtosopimuksella. Koronvaihtosopimus tehdään solmimalla rinnakkain suojattavan lainan valuutassa kiinteä- tai vaihtuvakorkoiset anto- ja ottolainasopimukset. Tyypillisesti valtion antaman velkakirjan korko on kiinteä ja se halutaan suojata korkotason muutokselta siten, että kolmas osapuoli maksaa valtiolle alkuperäisen velkakirjan mukaista korkoa, jolloin korkotulo ja -kulu on samansuuruinen. Toisaalta valtio maksaa järjestelystä vaihtuvaa korkoa kolmannelle osapuolelle, josta muodostuu alkuperäisen velan todellinen korkokulu valtiolle. Järjestelyyn ei yleensä liity mitään erillistä alkumaksua osapuolille. Mikäli pitkäaikaiseen koronvaihtosopimukseen kuitenkin liittyy merkittävä alkumaksu, on ao. erä kirjattava luonteensa mukaisesti taseeseen. Sopimuksien mukaisista oikeuksista ja vastuista on kuitenkin pidettävä luotettavaa kirjanpidon ulkopuolista rekisteriä.

Esimerkki: Velan korkosuojaus

Suojattava valtion euromääräinen velka on kiinteäkorkoinen ja sen korko on 5 € vuodessa. Suojaus toteutetaan siten, että kolmas osapuoli sitoutuu maksamaan kiinteätä korkoa 5 € vuodessa, mutta valtio maksaa sille muuttuvaan korkoperusteeseen mukaista korkoa (esim. euribor+/-marginaali), 4 € vuodessa. Korkojen jaksotusta ei oteta esimerkissä huomioon.

1. Valtio maksaa alkuperäisestä lainastaan korkoa 5 €.
2. Koronvaihtosopimuksesta saadaan korkoa 5 € ja maksetaan korkoa 4 €.

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			5
1.	5100 Korot euromääräisistä veloista	36.01.90	5	
2.	1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		5	
2.	5100 Korot euromääräisistä veloista	36.01.90		5
2.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			4
2.	5100 Korot euromääräisistä veloista	36.01.90	4	

10.9 Valuuttakaupassa käytettävät talletus- ja termiinisopimukset

Valuuttamääräisen toiminnan riskejä voidaan suojaavien johdannaisten (ks. valuutanvaihtosopimus) lisäksi pienentää mm. valuuttatalletuksin ja termiinisopimuksin.

Valuuttatalletus on nimensä mukaisesti ulkomaanvaluuttamääräinen talletus. Termiinkaupassa taas sovitaan kiinteä kurssi, jolla suojattavan velan määrän mukainen valuuttaerä ostetaan sopimuskauden lopussa. Tällaisia talletus- ja termiinierä ei nettouteta suojattavan pääoman kanssa, vaan ne käsitellään erillisinä. Vain johdannaissopimukset voidaan nettouttaa. Suojaavat talletukset ja termiinisopimukset tulee esittää liitetietoina, mikäli ne ovat olennaisia.

10.9.1 Suojautuminen valuuttatalletuksella

Esimerkki: Suojautuminen valuuttatalletuksella

Valtiolla on 100 \$ suojattava valuuttavelka, jonka suojaamiseksi se tekee 100 \$ talletuksen (1 \$=1,07 €), jolloin dollariperusteinen kurssiriski eliminoiduu. Järjestelyn tulos perustuu dollarimääräisestä talletuksesta saatavan koron ja euromääräisestä velasta maksettavan koron erotukseen.

1. Valtio ottaa valuuttavelkaa 100 \$ eli 110 € (1\$ = 1,1000 €).
2. Valuuttavelka suojataan 100 \$-määräisellä talletuksella, joka maksaa 107 € (1\$=1,0700).
3. Tilikaudella maksettava korko on 10 € ja saatu korko on 11 €.
4. Tilikauden päättyessä jaksotetaan korkotuloa 2 € ja – menoa 3 €.
5. \$-velan ja -talletuksen kurssi tilinpäätöksessä 1\$=1,08 €, kurssimuutokset kurssivoitto saatavasta 1 € ja velasta 2 € kirjataan. Tämä kohta on kirjattu vaihtoehdon 2a mukaisesti.
6. \$-talletus ja €-velka erääntyvät. Velka maksetaan talletuksella (erääntyy kurssiin 1\$=1,0800), jolloin syntyy korkotuloa 4 € ja –kulua 6 €. Tämä kohta on kirjattu vaihtoehdon 2a mukaisesti.
7. Puretaan tilikauden jaksotukset korkosaamiset 2 € ja korkovelat 3 €.

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		110	
1.	2410 Valuuttamääräiset joukkovelkakirjalainat	37.01.94.1		110
2.	1840 Valuuttatalletukset (T)		107	
2.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			107
3.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			10
3.	5101 Korot valuuttamääräisistä veloista	36.03.90	10	
3.	1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		11	
3.	5001 Korot valuuttamääräisistä saamisista	13.01.07		11
4.	2615 Korkovelat (T)			3
4.	5101 Korot valuuttamääräisistä veloista	36.03.90	3	
4.	5001 Korot valuuttamääräisistä saamisista			2
4.	1731 Korkosaamiset		2	
5.	2410 Valuuttamääräiset joukkovelkakirjalainat		2	
5.	5110 Kurssierot veloista			2
5.	1840 Valuuttatalletukset		1	
5.	5010 Kurssierot saamisista			1
6.	1840 Valuuttatalletukset (T)			108
6.	1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		108	
6.	2523 Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset	37.01.94.1	108	
6.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			108
6.	1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		4	
6.	5001 Korot valuuttamääräisistä saamisista	13.01.07		4
6.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			6
6.	5101 Korot valuuttamääräisistä veloista	36.03.90	6	
7.	5001 Korot valuuttamääräisistä saamisista		2	
7.	1731 Korkosaamiset			2
7.	5101 Korot valuuttamääräisistä veloista	36.03.90		3
7.	2615 Korkovelat (T)		3	

Esimerkin kohdassa 2 talletus on käsitelty lyhytaikaisena valuuttatalletuksena ilman budjet-tivaikutusta. Toinen vaihtoehto on käsitellä talletus pitkäaikaisena sijoituksena budjettivai-kutteisesti. Tällä hetkellä kassavarojen pitkäaikaiseen sijoittamiseen tarkoitettua talousarvi-otiliä ei ole olemassa.

10.9.2 Termiinikaupan avulla suojautuminen

Valuuttatermiinikauppa on keino hankkia valuuttaa sopimalla valuuttakaupan ehdot etukä-teen. Sopimuksella on käytännössä myös suojaava merkitys, mutta koska sopimus ei kohdis-tu pääsääntöisesti yksittäiseen velka- tai saatavaeraan, termiinisopimusta ei käsitellä net-tomääräisesti tällaisten erien yhteydessä. Terminointisopimuksen solmimisen yhteydessä mahdollisesti suojattua velkaa ei siis siirretä kirjanpidossa valuuttaveloista Eurovelkoihin.

Tarvittava informaatio annetaan liitetietoina (liite 21), jolloin myös ilmoitetaan niiden velkojen määrä, joita ei ole suojattu.

Esimerkki: Suojautuminen termiinikaupalla

1. Valtio ottaa valuuttavelkaa 100 \$ eli 110 € (1\$ = 1,1 €).
2. Valuuttavelan suojaamiseksi tehdään 100 \$ -terminointisopimus (1 \$=1,07 €), josta valtiolle maksetaan 3 €.
3. Tilikaudella maksettava korko on 10 €.
4. Tilikauden päättyessä jaksotettu korko valuuttamääräisistä veloista on 3 €.
5. \$-velan (1\$=1,08 €) kurssimuutos 2 € kirjataan.
6. \$-velka maksetaan termiinisopimuksen perusteella ostettavasta \$100, jonka sopimuskurssi on 107 €. Kirjataan kurssierot veloista 1 €. Korot valuuttamääräisistä veloista 6 € maksetaan.
7. Puretaan tilikauden jaksotettu korkovelka 3 €.

	LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1.	1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		110	
1.	2410 Valuuttamääräiset joukkovelkakirjalainat	37.01.94.1		110
2.	1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)		3	
2.	5099 Muut rahoitustuotot	37.01.94.1		3
3.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			10
3.	5101 Korot valuuttamääräisistä veloista	36.03.90	10	
4.	2615 Korkovelat (T)			3
4.	5101 Korot valuuttamääräisistä veloista	36.03.90	3	
5.	2410 Valuuttamääräiset joukkovelkakirjalainat		2	
5.	5110 Kurssierot veloista			2
6.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			107
6.	2410 Valuuttamääräiset joukkovelkakirjalainat	37.01.94.1	108	
6.	5110 Kurssierot veloista	37.01.94.1		1
6.	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			6
6.	5101 Korot valuuttamääräisistä veloista	36.03.90	6	
7.	5101 Korot valuuttamääräisistä veloista	36.03.90		3
7.	2615 Korkovelat (T)		3	

11 LUKU: TILIVIRASTON TILINPÄÄTÖKSEN LAATIMINEN

Tässä luvussa käsitellään tiliviraston tilinpäätöksen laatimista. Luvussa ohjeistetaan tilinpäätöksen laadinnassa noudatettavat pysyvät periaatteet ja menettelyt.

Toimintakertomusohje on julkaistu ainoastaan Valtiokonttorin internet kotisivulla.

Rahastojen tilinpäätöksen laatimista ohjeistetaan tarkemmin rahastojen kirjanpitoa käsittelevässä luvussa.

11.1 Tilinpäätöksen säännöstausta ja kokonaisuus

Tiliviraston tilinpäätös laaditaan noudattaen talousarviolakia ja -asetusta sekä valtiovarainministeriön ja Valtiokonttorin määräyksiä ja ohjeita. Tiliviraston tilinpäätöksen laatimisesta on säädetty valtion talousarvioasetuksen 61 – 66 h §:ssä. Ministeriön tilinpäätöskannanotosta on säädetty asetuksen 66 i §:ssä. Asetuksen 62 §:n mukaan Valtiokonttori antaa tarvittavat määräykset tilinpäätöstietojen ja tilinpäätösten teknisestä toimittamisesta Valtiokonttorille sekä lisäksi tarvittavat ohjeet tilivirastojen tilinpäätöksistä sekä niiden liitteistä ja laadinnasta.

11.2 Tilinpäätöksen sisältö, aikataulu ja hyväksyminen

Tiliviraston tilinpäätöksen sisällöstä, aikataulusta ja hyväksymisestä säädetään talousarvioasetuksen 63 §:ssä seuraavasti:

Tilivirastona toimivan viraston ja laitoksen on laadittava kultakin varainhoitovuodelta tiliviraston tilinpäätös, joka sisältää:

- 1) toiminnallista tuloksellisuutta ja sen kehitystä sekä vaikutuksia yhteiskunnallisen vaikuttavuuden kehitykseen kuvaavan toimintakertomuksen;*
- 2) talousarvion toteutumista kuvaavan talousarvion toteutumalaskelman;*
- 3) tuottoja ja kuluja kuvaavan tuotto- ja kululaskelman;*
- 4) tilinpäätöspäivän taloudellista asemaa kuvaavan taseen;*
- 5) liitteenä ilmoitettavat tiedot (liitetiedot). (254/2004)*

Tiliviraston 1 momentin 2–5 kohdassa tarkoitettujen tilinpäätöslaskelmien ja niiden liitteiden tiedot on laadittava ja toimitettava päättyneeltä varainhoitovuodelta valtiokonttoriin sen määräämänä aikana. Tilinpäätös on laadittava ja hyväksyttävä viimeistään varainhoitovuotta seuraavan maaliskuun 15 päivänä. (254/2004)

Tilinpäätöksen hyväksyy ja allekirjoittaa tilivirastona toimivan viraston tai laitoksen päällikkö. Jos virastolla tai laitoksella on hallitus tai muu vastaava monijäseninen toimielin ylintä johtoa ja päätöksentekoa varten, tämä hyväksyy ja allekirjoittaa päällikön lisäksi tilinpäätöksen. Ministeriön tilinpäätöksen hyväksyy ja allekirjoittaa ministeriön päällikkönä toimiva ministeri ministeriön kansliapäällikön tehtäviä hoitavan esittelystä. Jos ministeriön toimialan asioita käsittelemään on määrätty myös muu ministeri, hän hyväksyy ja allekirjoittaa tilinpäätöksen oman tehtäväalansa osalta. (254/2004)

Tiliviraston on viipymättä tilinpäätöksen hyväksymisen jälkeen lähetettävä tilinpäätös ministeriölle, valtiontalouden tarkastusvirastolle ja valtiokonttorille. Tilinpäätös sijoitetaan valtiokonttorin ylläpitämään yleisessä tietoverkossa saatavilla olevaan tietopalveluun, jollei julkisuuslaista tilinpäätöksen joidenkin osien osalta muuta johdu. (254/2004)

Tiliviraston tilinpäätös koostuu toimintakertomuksesta, tilinpäätöslaskelmista ja niiden liitteenä annettavista tiedoista. Tilinpäätöslaskelmia ovat talousarvion toteutumalaskelma, tuotto- ja kululaskelma sekä tase. Tilinpäätöslaskelmien liitteenä annettavista tiedoista säädetään talousarvioasetuksen 66 h §:ssä ja toimintakertomuksen sisällöstä asetuksen 65 §:ssä.

Talousarvioasetuksen 64 §:n mukaan tilinpäätöslaskelmia varmentamaan laaditaan tase-erittelyt. Tase-erittelyjen laatimisesta säädetään tarkemmin asetuksen 66 e §:ssä.

Tiliviraston tilinpäätösohjeistuksessa on termejä varainhoitovuosi ja tilikausi käytetty samassa merkityksessä.

Tilivirastossa laadittava tilinpäätös perustuu tilitietoihin, jotka toimitetaan Valtiokonttoriin valtion tilinpäätöstä varten helmikuun 15. päivään mennessä. Valtiokonttorin määräämät selvitykset, (kopiot tiliviraston tilinpäätöksen liitteistä 1, 9-12, 16 ja 17) tulee toimittaa Valtiokonttoriin helmikuun loppuun mennessä. Nämä tilinpäätöksen liitteet on siten laadittava viimeistään tähän ajankohtaan mennessä. Tase-erittelyjen laadinta ennen tilitietojen toimittamista Valtiokonttoriin varmentaa osaltaan tilitietojen oikeellisuutta.

Tiliviraston tilinpäätöksen liitteineen ja tase-erittelyineen tulee olla laadittuna ja hyväksyttyinä varainhoitovuotta seuraavan maaliskuun 15. päivään mennessä.

Tilinpäätöksen allekirjoituksella varmennetaan myös se, että tilinpäätöksen ja liitteiden tiedot vastaavat Valtiokonttoriin valtion tilinpäätöstä varten toimitettuja tilitietoja.

Tiliviraston tilinpäätöksen allekirjoittaa tilivirastoksi määrätyn viraston tai laitoksen päällikö. Mikäli tilivirastona toimivalla virastolla tai laitoksella on johtokunta tai muu johtaelin, tämä hyväksyy ja allekirjoittaa tilinpäätöksen. Tilinpäätöksen hyväksymisestä ja allekirjoittamisesta on oltava määräys tiliviraston taloussäännössä. Tilinpäätökseen tulee vain yksi allekirjoitus / yhdet allekirjoitukset.

Tilinpäätöksen allekirjoituksen yhteydessä tulee olla maininta sen hyväksymisestä ja siitä tulee ilmetä paikka, aika ja allekirjoittajan nimenselvennys / allekirjoittajien nimenselvennykset.

Talousarvioasetuksen 65 a §:n mukaan virasto tai laitos, joka ei toimi tilivirastoina laatii toimintakertomuksen ministeriön määräämänä aikana kuitenkin viimeistään varainhoitovuotta seuraavan maaliskuun 15. päivänä.

11.3 Tilinpäätösprosessi

Talousarviolain 21 §:n mukaan viraston ja laitoksen tulee antaa tilinpäätöksessä ja tulosvastuun toteuttamista varten laadittavassa toimintakertomuksessa oikeat ja riittävät tiedot talousarvion noudattamisesta sekä viraston ja laitoksen tuotoista ja kuluista, taloudellisesta asemasta ja toiminnallisesta tuloksellisuudesta (oikea ja riittävä kuva). Tiliviraston tilinpäätöksen liitteenä on talousarvioasetuksen 66 h §:n mukaan annettava myös muut oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi tarpeelliset täydentävät tiedot. Tilinpäätöksessä on siten ilmoitettava kaikki tarpeelliset tiedot, vaikka kyseistä tietoa ei olisi erikseen vaadittu esitettäväksi.

Ennen tilinpäätöksen laatimista juoksevan kirjanpidon kirjaukset on oikaistava ja täydennettävä säädösten ja määräysten mukaisiksi, eli tulot ja menot on kohdennettava oikealle tilikaudelle. Liikekirjanpidossa menot on myös jaksotettava sekä saamiset ja velat on arvostettava.

Kohdentamisen sekä jaksottamisen ja arvostamisen lisäksi tilinpäätösprosessiin kuuluu tase-erittelyjen tekeminen ennen tilinpäätöslaskelmien laatimista. Tase-erittelyjen laatimista varten täsmäytetään osakirjanpidot pääkirjaan, selvitetään kaikkien tasetilien sisältö ja tehdään mahdolliset oikaisukirjaukset. Myös oman pääoman eriä koskevat tilinpäätösviennit kirjataan.

Oikea kirjausperuste (kohdentaminen)

Oikea kirjausperuste tarkoittaa sitä, että menot ja tulot kohdennetaan oikean varainhoitovuoden (tilikauden) kirjanpitoon sekä talousarviokirjanpidossa että liikekirjanpidossa.

Tulot ja menot kohdennetaan oikealle tilikaudelle niiden kirjaamisperusteen mukaan. Pyrkimyksenä on, että oikeaa kirjaamisperustetta noudatetaan jo juoksevassa kirjanpidossa. Aina se ei kuitenkaan ole mahdollista, vaan kirjanpidossa voidaan joutua noudattamaan rinnakkain eri kirjaamisperusteita. Talousarvioasetuksen 42 c § ja 42 d §, joissa säädetään varainhoitovuoden aikana noudatettavista kirjaamisperusteista, antavat tähän mahdollisuuden.

Talousarvioasetuksen 42 d §:ssä, johon jatkossa viitataan, säädetään tulojen ja menojen kirjaamisperusteesta seuraavaa:

Liikekirjanpidossa tuotannontekijöiden hankinnasta aiheutuvan menon kirjaamisperusteena on tuotannontekijän vastaanottaminen. Suoritteiden myynnistä saatavan tulon kirjaamisperusteena on liikekirjanpidossa suoritteen luovuttaminen (suoriteperuste). (1111/1998)

Korot ja koronluonteiset tulot ja menot kirjataan liikekirjanpidossa suoriteperustetta vastaavalla tavalla. Veroihin liittyvät korot ja koronluonteiset tulot ja menot kirjataan liikekirjanpidossa samoin kuin talousarviokirjanpidossa. (1253/2004)

Liikekirjanpidossa muut kuin 1 ja 2 momentissa tarkoitetut tulot ja menot kirjataan samoin kuin talousarviokirjanpidossa. (1175/2002)

Liikekirjanpidossa menot ja tulot voidaan varainhoitovuoden kuluessa kirjata myös maksun perusteella (maksuperuste). (1111/1998)

Jos kirjaukset tehdään liikekirjanpitoon maksuperusteen mukaan, velat ja saamiset on voitava jatkuvasi selvittää. (1111/1998)

Lisäksi tulojen kirjaamisperusteista säädetään talousarvioasetuksen 66 f §:n 2 momentissa:

Jos laajuudeltaan merkittävän ja eri vaiheista koostuvan suoritteen luovutuksesta kertyvästä tulosta on valtion talousarviossa 5 b §:n 2 momentissa säädetyllä tavalla kohdennettu varainhoitovuoden tuloksi luovutuksen vaihetta tai suoritteen valmistusastetta vastaava osa, suoritteen luovutus tulee kirjata liikekirjanpidossa tuotoksi luovutuksen vaiheen tai valmistusasteen perusteella. Tiliviraston tulee noudattaa samaa perustetta kaikkien tässä momentissa tarkoitettujen tulojen kirjaamisessa tuotoiksi. (254/2004)

Oikeaan kirjausperusteeseen on siirryttävä viimeistään tilinpäätöksessä. Oikeaan kirjausperusteeseen siirtymisestä säädetään talousarvioasetuksen 42 f §:ssä seuraavaa:

Jos edellä 42 d §:n 1 ja 2 momenteissa tarkoitetut menot ja tulot on varainhoitovuoden aikana kirjattu liikekirjanpitoon maksuperusteen mukaan, kirjaukset on vähäisiä 42 d §:n 2 momentissa tarkoitettuja tuloja ja menoja koskevia kirjauksia lukuun ottamatta, oikaistava ja täydennettävä ennen tilinpäätöksen laatimista suoriteperusteen tai suoriteperustetta vastaavan tavan mukaisiksi. (1175/2002)

Jos muita kuin 1 momentissa tarkoitettuja menoja ja tuloja ei ole liikekirjanpidossa kirjattu talousarviokirjanpidon mukaisesti varainhoitovuoden kuluessa, kirjaukset liikekirjanpidossa on oikaistava ja täydennettävä ennen tilinpäätöksen laatimista noudattamaan varainhoitovuoden talousarviokirjanpitoa. (1111/1998)

Jos talousarviokirjanpidossa talousarviomenoja ja talousarviotuloja ei ole varainhoitovuoden kuluessa kirjattu varainhoitovuoden talousarvion mukaisesti, kirjaukset talousarviokirjanpidossa on oikaistava ja täydennettävä ennen tilinpäätöksen laatimista noudattamaan varainhoitovuoden talousarviota. (1111/1998)

Talousarviomenojen ja talousarviotulojen kohdentamisesta talousarviossa säädetään talousarvioasetuksen 5 a §:ssä seuraavasti:

Tulo tai meno kohdennetaan talousarviossa varainhoitovuoteen kuuluvaksi siten kuin jäljempänä säädetään, jollei talousarviosta muuta johdu. (1175/2002)

Maksullisen toiminnan tulon ja muun sekalaisen tulon sekä kulutus-, sijoitus- ja muun menon kohdentamisperusteena on suoritteen luovuttaminen tai tuotannontekijän vastaanottaminen (suoriteperuste) taikka tulon tai menon kertyminen laissa säädetyn tai tehdyn sitoumuksen perusteella (suoriteperustetta vastaava peruste), jollei jäljempänä toisin säädetä. Korkotulo ja korkomeno kohdennetaan siihen varainhoitovuoteen kuuluvaksi, jolta se kertyy lain säännöksen tai tehdyn sitoumuksen perusteella. Vähäinen tulo ja meno, valtion palvelussuhteessa olevan loma-ajan palkka ja lomarahaa sekä sellainen tulo ja meno, joiden lain säännöksen tai tehdyn sitoumuksen perusteella muodostuvaa määrää ei voida ilman olennaisia lisäkustannuksia luotettavasti ennakoida ennen maksuvelvoitteen erääntymistä, voidaan kohdentaa myös maksuun perustuen (maksuperuste). (936/2003)

Siirtomenon kohdentamisperusteena on valtionavun myöntöpäätöksen tekeminen (myöntöpäätösperuste) tai muu vastaava sitoutuminen menoon (muu sitoumusperuste). Silloin, kun oikeus saada valtionapu tai muu suoritus perustuu lakiin ja siirtomenon myönnettävistä ja maksettavasta määrästä säädetään yksityiskohtaisesti laissa tai maksettavaksi tuleva määrä määräytyy yksityiskohtaisesti lain nojalla (lakisääteinen siirtomeno), kohdentamisperusteena on kuitenkin menon maksettavaksi tulevan määrän yksityiskohtaista vahvistamista koskevan päätöksen tekeminen (maksatuspäätösperuste). Euroopan unionin rakennerahaston rahoitusosuus ja siihen liittyvä valtion rahoitusosuus kohdennetaan maksatuspäätöksen tai sitä vastaavalla perusteella. (1175/2002)

Veron ja veronluonteisen tulon, osinkotulon, liikelaitosten voiton tuloutuksen ja valtiolle saatavan muun voitto-osuuden kohdentamisperusteena on maksuperuste. (1175/2002)

Valtionvelan kuoletus ja valtionvelan ottamiseen tai vähentämiseen liittyvä emissio- ja pääomatappio kohdennetaan maksuperusteella. Valtionvelan korkoon ja pääomaan liittyvistä johdannaisista saatava tulo ja niistä aiheutuva meno kohdennetaan sille varainhoitovuodelle, jolta ne kertyvät. Valtion lainanotto sekä valtionvelan ottamiseen ja vähentämiseen liittyvä emissio- ja pääomavoitto kohdennetaan maksuperusteella. (936/2003))

Valtiolle takaisin maksettava laina kohdennetaan maksuperusteella. (1175/2002)

Talousarviomenojen ja talousarviotulojen kohdentamisesta talousarviossa säädetään lisäksi talousarvioasetuksen 5 b §:ssä:

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

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

Valtaosa tulo- ja menotapahtumista kohdennetaan liikekirjanpitoon ja talousarviokirjanpitoon samanaikaisesti. Seuraavassa taulukossa esitetään liikekirjanpidossa ja talousarviokirjanpidossa noudatettavat talousarvioasetuksen mukaiset kirjausperusteet eri tulo- ja menolajien osalta.

<i>Meno- ja tulolajit (liikekirjanpidossa myös rahoitustapahtumalajeja)</i>	<i>Kirjaamisperuste liikekirjanpidossa</i>	<i>Kirjaamisperuste talousarviokirjanpidossa (TaA 5 a §)</i>
<i>Suoritteiden myynnistä saatavat tulot (maksullisen toiminnan tulot), muut toiminnan tulot</i>	<i>Suoriteperuste Vähäinen tulo voidaan kohdentaa myös maksuun perustuen.</i>	<i>Suoriteperuste Vähäinen tulo voidaan kohdentaa myös maksuun perustuen.</i>
<i>Tuotannontekijöiden hankinnasta aiheutuvat menot (toiminnan menot, käyttöomaisuuden hankintamenot, sijoitusmenot)</i>	<i>Suoriteperuste Vähäinen tulo voidaan kohdentaa myös maksuun perustuen.</i>	<i>Suoriteperuste Vähäinen tulo voidaan kohdentaa myös maksuun perustuen.</i>
<i>Korkotulot ja koronluonteiset tulot</i>	<i>Suoriteperustetta vastaava peruste (käytännössä kuten suoriteperuste). Vähäinen tulo voidaan kohdentaa myös maksuun perustuen</i>	<i>Suoriteperustetta vastaava peruste (käytännössä kuten suoriteperuste). Vähäinen tulo voidaan kohdentaa myös maksuun perustuen</i>
<i>Veroihin liittyvät korkotulot ja koronluonteiset tulot</i>	<i>Maksuperuste</i>	<i>Maksuperuste</i>
<i>Korkomenot ja koronluonteiset menot</i>	<i>Suoriteperustetta vastaava peruste (käytännössä kuten suoriteperuste). Vähäinen tulo voidaan kohdentaa myös maksuun perustuen</i>	<i>Suoriteperustetta vastaava peruste</i>
<i>Veroihin liittyvät korkomenot ja koronluonteiset menot</i>	<i>Maksuperuste</i>	<i>Maksuperuste</i>
<i>Osinkotulot, liikelaitosten voitontulotukset ja muut voitto-osuudet</i>	<i>Maksuperuste</i>	<i>Maksuperuste</i>
<i>Siirtotalouden tulot</i>	<i>Varainhoitovuoden talousarvion mukainen kirjaamisperuste (myöntöpäätösperuste, maksuspäätösperuste, muu sitoumusperuste)</i>	<i>Varainhoitovuoden talousarvion mukainen kirjaamisperuste (myöntöpäätösperuste, maksuspäätösperuste, muu sitoumusperuste)</i>
<i>Siirtotalouden menot</i>	<i>Varainhoitovuoden talousarvion mukainen kirjaamisperuste (myöntöpäätösperuste, maksuspäätösperuste, muu sitoumusperuste)</i>	<i>Varainhoitovuoden talousarvion mukainen kirjaamisperuste (myöntöpäätösperuste, maksuspäätösperuste, muu sitoumusperuste)</i>
<i>Verot ja veronluonteiset tulot</i>	<i>Maksuperuste</i>	<i>Maksuperuste</i>
<i>Valtionvelan ottamiseen ja vähentämiseen liittyvät tulot ja menot (lainan nostot ja lyhennykset)</i>	<i>Maksuperuste</i>	<i>Maksuperuste</i>
<i>Valtiolle takaisin maksettavat lainat</i>	<i>Maksuperuste</i>	<i>Maksuperuste</i>

Yllä olevassa taulukossa talousarviokirjanpidon kohdentamisperusteet eri tulo- ja menolajeille on ilmoitettu sen mukaisesti kuin niistä on talousarvioasetuksen 5 a §:n 2 – 6 momenteissa säädetty. Kuitenkin jos varainhoitovuoden talousarviossa on jokin tulo tai meno kohdennettu muulla perusteella, käytetään tätä kohdentamisperustetta ao. tulon tai menon kirjaamisessa talousarviokirjanpitoon. Talousarvioasetuksen 5 a §:n 2 – 6 momenttien mukaisista kohdentamisperusteista poikkeavista perusteista on mainittava talousarvion yksityiskohtaisten perustelujen yleisissä määräyksissä tai ao. momentin perusteluissa.

Oikeaan kirjausperusteeseen siirtyminen edellyttää talousarviokirjanpidossa myös sellaisia kohdentamiskirjauksia, jotka eivät asiallisesti koske liikekirjanpitoa, kuten esimerkiksi siirtomäärärahan siirtokirjaukset sekä tulo- ja menorästien erittelytilien muodostamiskirjaukset.

Jaksottaminen

Liikekirjanpidossa tulot ja menot tulee myös jaksottaa. Tulojen jaksottamisella tarkoitetaan sitä, että varainhoitovuodelle kohdennetut tulot kirjataan tuotoiksi. Muut tulot kirjataan taseeseen asianomaiselle taseen vastattavien tilille. Menojen jaksottamisella tarkoitetaan niiden jakamista kahteen osaan: menoihin tai niiden osiin, jotka kuuluvat päättyneen tilikauden tuotto- ja kululaskelmaan sekä menoihin tai niiden osiin, jotka aktivoidaan taseeseen.

Jaksottamisesta säädetään valtion talousarviosta annetun asetuksen 66 f §:n 1 momentissa seuraavaa:

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

Asetuksen 66 g §:n 1 – 3 momenteissa säädetään lisäksi menojen aktivoinnista seuraavaa:

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

Kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi. (600/1997)

Jos muita pitkävaikutteisia menoja on aktivoitu, ne on poistettava vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan. (600/1997)

Arvostaminen

Liikekirjanpitoon merkittävät tulot, menot ja rahoitustapahtumat arvostetaan juoksevassa kirjanpidossa todellisiin rahamääriinsä, esimerkiksi suoritteen myynnistä saatava tulo suoritteen myyntihintaan ja tuotannon tekijän hankinnasta aiheutuva meno tuotannon tekijän hankintahintaan. Tilinpäätöksen laatimisen yhteydessä saamiset ja velat on vielä erikseen arvostettava taseeseen merkittäessä. Euromääräisten saamisten ja velkojen arvostamisesta on säädetty valtion talousarviosta annetun asetuksen 66 c §:n 1 momentissa sekä ulkomaanrahan määräisten (valuuttamääräisten) saamisten ja velkojen arvostamisesta saman pykälän 2 momentissa. Ulkomaanrahan määräiset saamiset samoin kuin ulkomaanrahan määräiset velat ja muut sitoumukset muunnetaan euromääräisiksi varainhoitovuoden viimeisen Euroopan keskuspankin julkaiseman kurssin mukaan. Jos saamiset, velat tai muut sitoumukset on kuitenkin sopimuksilla tai muuten sidottu tiettyyn kurssiin, ne muunnetaan euromääräisiksi sitä noudattaen.

Tase-erittelyjen laatiminen

Tilinpäätöksessä tulee laatia tase-erittelyt liikekirjanpidon tasetileistä sekä talousarviokirjanpidon 6-alkuisista tileistä. Tase-erittelyjen tekeminen edellyttää sitä, että tiliviraston kirjanpidossa selvitetään jokaisen tasetilin saldon sisältö.

Tase-erittelyjä laadittaessa varmistetaan se, että osakirjanpitojärjestelmien tiedot ovat ajan tasalla ja että ne täsmäyvät pääkirjanpidon ja tilinpäätöksen tietoihin. Tällaisia osakirjan-

pitojärjestelmiä ovat esimerkiksi kassakirjanpito, reskontrat, käyttöomaisuuskirjanpito, pal-kanlaskentajärjestelmät, varastokirjanpito ja projektiseurantajärjestelmät.

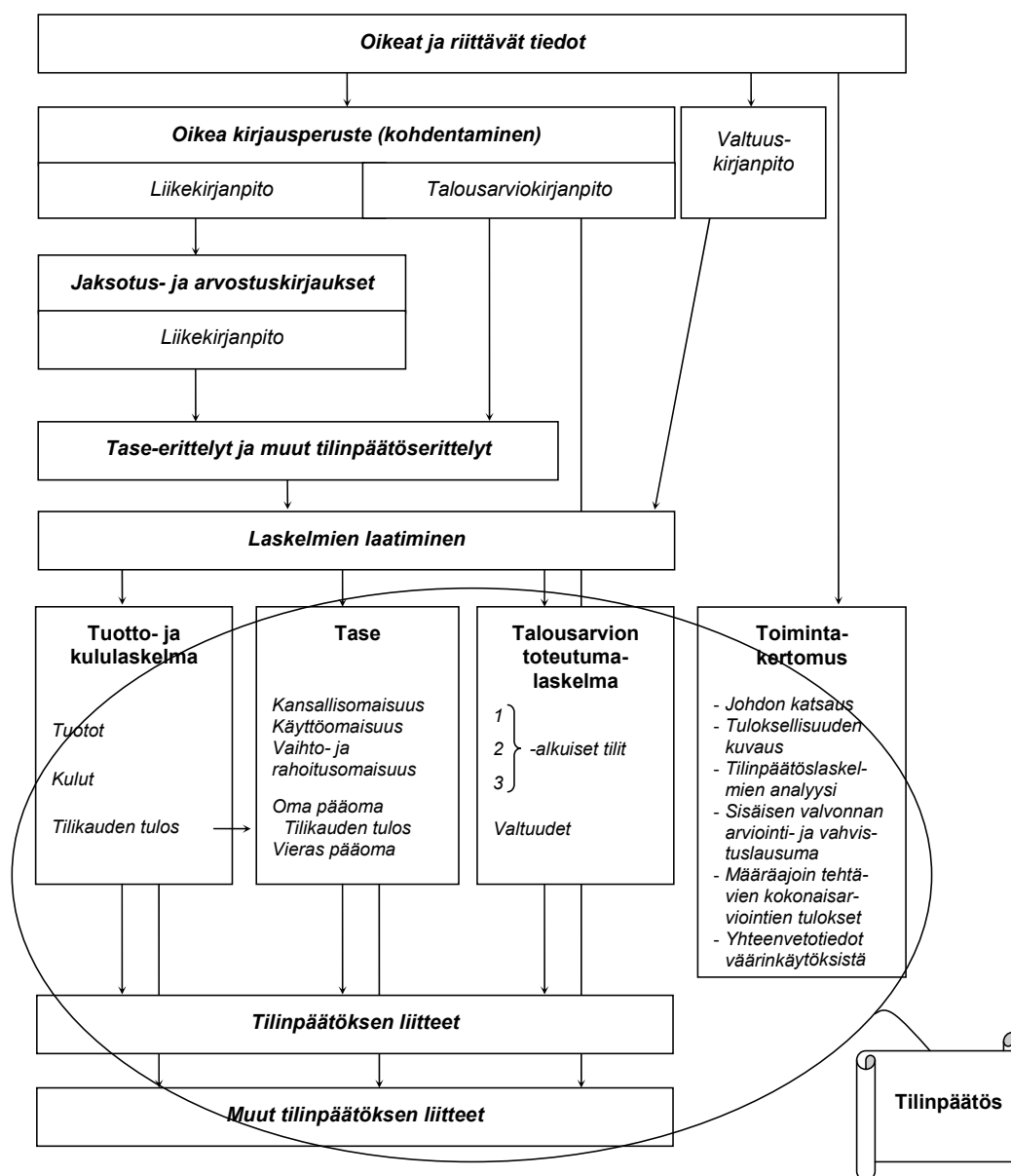
Tase-erittelyjä laadittaessa varmistutaan myös siitä, että mahdolliset epäselvät erät tulevat selvitettyiksi viimeistään tilinpäätöksessä.

Luvussa 14 Tilinpäätöserittelyt ja muu tilinpäätösaineisto on ohjeistettu tase-erittelyjen, muiden tilinpäätöserittelyjen sekä tilinpäätöksen yhteydessä laadittavien luetteloiden laadintaa.

Kirjanpitoa tarkasteltaessa tasetileittäin voidaan myös varmistua siitä, että talousarviokirjanpidon ja liikekirjanpidon virhetileillä tai näiden kirjanpitojen kirjausyhdistelmien kombinaatioilla ei ole saldoa. Millekään talousarviokirjanpidon tilille ei siten saa jäädä toteutumaa minkään liikekirjanpidon virhetilin kanssa, eikä päinvastoin.

Seuraava kuvio esittää yhteenvedon tilinpäätösprosessista:

TILINPÄÄTÖSPROSESSI



11.4 Tilinpäätösmenettelyt

Tässä luvussa tarkastellaan tiliviraston tilinpäätöksessä huomioon otettavia asioita sekä liikekirjanpidon että talousarviokirjanpidon osalta. Liikekirjanpidon tilinpäätösmenettelyjä käsitellään tase-erittäin. Talousarviokirjanpidon tilinpäätösmenettelyt esitetään siirtomäärärahoiden, rästien sekä talousarviokirjanpidon muiden tilien osalta. Joidenkin erien kohdalla on käsitelty paitsi tilinpäätökseen liittyviä kirjauksia ja siirtoja, myös tilinavaukseen liittyviä siirtoja.

Talousarvioasetuksen 66 a §:ssä säädetään taseen sisällöstä seuraavaa:

Taseeseen merkitään riittävästi eriteltyinä vastaaviin kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden hankintamenojen ja muiden pitkävaikutteisten menojen poistamaton osa sekä arvostuserät samoin kuin vaihto-omaisuuden aktivoidut hankintamenot ja rahoitusomaisuus. Vastattaviin merkitään oma pääoma, varaukset, arvostuserät sekä vieras pääoma jaoteltuna pitkä- ja lyhytaikaisiin velkoihin. Pitkäaikaiseksi katsotaan velka tai se osa velasta, joka erääntyy maksettavaksi yhden vuoden tai sitä pitemmän ajan kuluessa. Jos virastolla tai laitoksella on saaminen siltä, jolle virasto tai laitos itse on velkaa, saaminen ja velka on ilmoitettava taseessa erikseen. (600/1997)

Varat ja sellainen pääoma, joista on rajoittavia erityismääräyksiä, on ilmoitettava taseessa erikseen. (600/1997)

Tiliviraston tase toimii eri tilikausien kirjanpitojen yhdyssiteenä. Tilinavauksessa noudatetaan ns. tasejatkuvuuden periaatetta, jonka mukaan uuden tilikauden tilinavaus tehdään edellisen tilikauden päättävän taseen perusteella viemällä tilien edellisen tilikauden saldot seuraavalle tilikaudelle alkusaldoiksi.

Päättävä ja avaava tase eivät ole kaikilta osin identtisiä, koska avaavaa tasetta varten tehdään oman pääoman tileihin liittyvät tilinavaussirrot. Nämä sirrot on ohjeistettu omaa pääomaa käsittelevässä luvussa. Siltä osin kuin Kirjanpidot tilit -määräyksessä ei ole tilin tilinavauksesta mitään erikseen mainittu, tasetilin saldo siirretään sellaisenaan tilinavauksessa uuden tilikauden alkusaldoiksi. Tilinavauksessa millään tuotto- ja kululaskelman tilillä (3-9 -alkuiset liikekirjanpidon tilit) ei ole saldoa.

Tilinpäätöksessä seuraavalle tilikaudelle siirrettävistä, päätettävän varainhoitovuoden talousarvioon kuuluvista määrärahoista muodostetaan siirrettyjen määrärahojen tilit, joiden saldot siirretään tilinavauksessa seuraavalle tilikaudelle. Tilinpäätöksessä muodostetaan myös tulo- ja menorästien erittelytilit, joiden saldot siirretään tilinavauksessa seuraavalle tilikaudelle. Lisäksi Valtiokonttorin määäämien talousarviokirjanpidon muiden tilien (6-alkuisten tilien) saldot siirretään tilinavauksessa seuraavalle tilikaudelle. Tilinavauksessa millään 1-3 -alkuiselle talousarviokirjanpidon tilille ei viedä alkusaldoja.

11.4.1 Kansallisomaisuus ja käyttöomaisuus

Kansallis- ja käyttöomaisuushankinnat kirjataan juoksevassa kirjanpidossa tilikauden aikana asianomaiselle kansallis- tai käyttöomaisuuden tasetilille. Jos hyödyke valmistetaan itse, tilikauden aikana valmistuksesta aiheutuvat menot kirjataan juoksevasti asianomaisille toiminnan kulujen kulutileille ja hankintameno siirretään Valmistus omaan käyttöön tiliä hyvitäten asianomaiselle tasetilille, kun hyödyke on valmistunut.

Mikäli itse valmistettava hyödyke ei ole valmis vielä varainhoitovuoden päättyessä, sen hankintameno aktivoidaan taseeseen keskeneräisten hankintojen tilille. Taseen vastaavaa -puolella sekä kansallis- että käyttöomaisuuden ryhmissä on useita eri hankinnan luonteen mukaisia keskeneräisten hankintojen tilejä (1094-1097, 1191, 1295-1299). Vastatilinä käytetään tiliryhmään 47 Valmistus omaan käyttöön kuuluvaa tiliä, jolloin myös toiminnan kulut tulevat oikaistuiksi hankintamenoa vastaavalla määrällä.

Tilinpäätöksessä liikekirjanpitoon tehtävä keskeneräisen kansallisomaisuuteen tai käyttöomaisuuteen kuuluvan hyödykkeen aktivointi ei aiheuta kirjausta talousarviokirjanpitoon.

Esimerkki hankintamenon aktivoinnista tilinpäätöksessä (keskeneräinen oma valmistus)

A. Valmistetaan omana työnä atk-ohjelmisto, josta aiheutuu tilikauden aikana palkkamenoja 10.000 euroa. Kirjaukset valmistuksen aikana (esimerkissä ei ole huomioitu palkkojen sivukuluja):

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4101 Työsuhdepalkat	28.05.21	10 000	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			10 000

B. Ohjelmisto ei ole valmis käyttöönotettavaksi tilikauden päättyttyä. Aktivoidaan keskeneräinen atk-ohjelmisto tilinpäätöksessä keskeneräisten aineettomien käyttöomaisuushankintojen tilille.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1191 Keskeneräiset aineettomat käyttöomaisuushankinnat		10 000	
4700 Valmistus omaan käyttöön			10 000

11.4.1.1 Suunnitelman mukaiset poistot

Kuluvan kansallis- ja käyttöomaisuuden hankintamenot samoin kuin muut pitkävaikutteiset menot jaksetaan vuosittaisiksi kuluiksi ennalta laaditun poistosuunnitelman mukaan. Suunnitelman mukaisesta poistamisesta on säädetty talousarvioasetuksen 66 g §:n 2 momentissa seuraavasti:

Kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi. (600/1997)

Poistosuunnitelmat laaditaan sille ajalle, jonka omaisuuserän arvioidaan hyödyttävän tilivirastoa tuottamalla tuloa tai toimimalla muutoin tuotannon tekijänä. Tätä aikaa kutsutaan omaisuuden taloudelliseksi pitoajaksi ja se on yleensä sama kuin omaisuuden käyttöaika.

Poistolaskennassa voidaan käyttää yleisesti käytössä olevia menetelmiä, joista tavallisimmat ovat tasapoisto ja menojäännöspoisto. Poistolaskennassa voidaan käyttää myös muuta poistoperiaatetta, joka mahdollisimman hyvin noudattaa meno suoritteen luovuttamisen kohdalla -periaatteen mukaista ajattelutapaa.

11.4.1.2 Poistojen määrän ja perusteiden esittäminen tilinpäätöksessä

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

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

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

Suunnitelman mukaisten poistojen perusteet ja niiden muutokset esitetään tilinpäätöksen liitteenä, minkä lisäksi poistosuunnitelmat liitetään myös tase-erittelyihin. Valtiokonttori on antanut määräyksen Poistosuunnitelmien laatiminen ja poistojen kirjaaminen liikekirjanpidossa.

Poistojen ja poistosuunnitelman esittäminen tilinpäätöksessä on ohjeistettu lähemmin tilinpäätöslaskelmien liitteitä sekä tase-erittelyjä käsittelevissä kohdissa.

11.4.1.3 Kansallis- ja käyttöomaisuuden inventointi

Kansallis- ja käyttöomaisuus on inventoitava riittävän usein. Tiliviraston on taloussäännönsään annettava tarkemmat määräykset kansallis- ja käyttöomaisuuden inventointimenetelyistä.

11.4.1.4 Kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden arvonkorotukset

Mikäli oikeiden ja riittävien tietojen esittäminen niin edellyttää, voidaan kansallis- tai käyttöomaisuuden tase-eriin tehdä arvonkorotus talousarvioasetuksen 66 d §:n ehtojen mukaisesti.

11.4.2 Vaihto-omaisuus

Vaihto-omaisuutta ovat sellaisinaan tai jalostettuina luovutettaviksi tai kulutettaviksi tarkoitetut hyödykkeet.

Vaihto-omaisuuden hankinnat ja myynnit kirjataan tilikauden aikana juoksevasti asianomaisille toiminnan kulujen ja toiminnan tuottojen tileille. Tilinpäätöksessä vaihto-omaisuus inventoidaan ja arvostetaan niin, että voidaan kirjata varaston muutos.

Valtion talousarviosta annetun asetuksen 66 g §:n 1 momentissa säädetään seuraavasti:

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

Vaihto-omaisuuden inventointi on osa viraston ja laitoksen normaalia omaisuuden hallintaa ja sen olemassaolon valvontaa. Inventaario tehdään vähintään kerran vuodessa ja, jos viraston tai laitoksen ei tarvitse pitää vaihto-omaisuudestaan varastokirjanpitoa, aina vuoden lopun tilanteesta (TaA 58 §). Inventointiajankohdan ei tarvitse tällöin olla vuoden viimeinen päivä edellyttäen, että vuoden päättymisajankohdan varasto kyetään selvittämään luotettavasti.

Vaihto-omaisuuden hankintameno lasketaan aina arvonlisäverottomin hinnoin (poikkeuksena valtion talousarviolain 23 §:n perusteella hankittujen tavaroiden ostot).

Jos vaihto-omaisuuden todennäköinen hankintameno (jälleenhankintahinta) tai maksullisen toiminnan vaihto-omaisuuden osalta luovutushinta (myyntihinta) on tilikauden päättyessä hankintamenoa pienempi, erotus kirjataan kuluksi. Tällainen vaihto-omaisuuden hankintamenon hinnanalentumisesta ja epäkuranttisuudesta johtuva vähennys kirjataan kuluksi samoin kuin varaston todellinen vähennys.

Aleneva hintakehitys tai heikentyneet myyntinäköymät voivat johtaa sellaiseen tilanteeseen, jossa vaihto-omaisuuden jälleenhankintahinta tai todennäköinen myyntihinta on alempi kuin sen alkuperäinen hankintahinta. Vaihto-omaisuuden inventoinnin yhteydessä on tärkeää selvittää myös epäkurantin vaihto-omaisuuden määrä. Epäkuranttia on se osa vaihto-omaisuudesta, jolle ei ole käyttöä näköpiirissä. Usein kyseessä on sellainen vaihto-omaisuus, jolla ei ole ollut käyttöä pitkään aikaan. Kun epäkuranttisuus on todettu, epäkurantin vaihto-omaisuuden hankintameno kirjataan liikekirjanpidossa kuluksi todennäköistä arvonalennusta vastaavalta osaltaan.

Vaihto-omaisuuden hankintamenon aktivoinnissa noudatetaan olennaisuuden periaatetta. Tämän periaatteen mukaisesti vain sellainen luovutettavaksi tai kulutettavaksi tarkoitettu vaihto-omaisuus aktivoidaan, jonka aktivoimisella on vaikutusta oikeiden ja riittävien tietojen antamiseen tiliviraston toiminnasta ja taloudesta ja niiden kehityksestä tuotto- ja kululaskelmassa ja taseessa. Esimerkiksi tiliviraston toiminnan laajuus huomioon ottaen hankintamenoltaan vähäisiä lomake- tai julkaisuvarastoja ei aktivoida.

Varaston muutos ilmaisee tilikauden lopussa varastossa olevien hyödykkeiden kirjanpito-arvon muutoksen verrattuna edellisen tilikauden lopun tilanteeseen. Varaston muutos tilikauden aikana vaikuttaa tilikauden kulujen määrään siten, että varaston vähentyminen lisää tilikauden kuluja ja varaston lisääntyminen vähentää tilikauden kuluja. Varaston muutoksen kirjaaminen korjaa näin taseeseen aktivoitavan hankintamenon tilinpäätöshetken tilannetta vastaavaksi sekä oikaisee tuotto- ja kululaskelmassa ostot tilikauden aikana vastaamaan tilikaudelle jaksotettuja kuluja.

Tileillä 1509 Muut aineet ja tarvikkeet, 1521 Valmiit tavarat ja 1529 Muu valmis vaihto-omaisuus olevien varastojen muutokset (lisäys tai vähennys) kirjataan käyttäen vastatilinä tiliiä 4090 Aine-, tarvike- ja tavaravarastojen lisäys (-) tai vähennys (+).

Tililajin 151 Keskeneräinen tuotanto tileillä olevien keskeneräisten hankkeiden ja tuotteiden, sekä tilillä 1520 Valmiit tuotteet olevien varastojen muutokset (lisäys tai vähennys) kirjataan käyttäen vastatilinä tiliiä 4600 Valmisteverastojen lisäys (-) tai vähennys (+).

Vaihto-omaisuusvarastojen muutoksen kirjaus liikekirjanpitoon ei aiheuta kirjausta talousarviokirjanpitoon.

Keskeneräinen tuotanto

Myös pitkän valmistusajan vaativan tuotannon (pitkäaikaisten hankkeiden eli projektien) osalta valtion kirjanpidossa noudatetaan suoritteiden luovutukseen perustuvaa tuottojen ja kulujen kirjausmenettelyä. Tilikauden aikana pitkäaikaisesta projektista aiheutuneet menot kirjataan juoksevasti asianomaisille menotileille samalla tavalla kuin vaihto-omaisuushankinnat yleensäkin. Tilikauden päättyessä keskeneräiset projektit inventoidaan ja niiden hankintameno aktivoidaan keskeneräisenä tuotantona taseeseen. Samalla oikaistaan toiminnan kuluja kirjaamalla vastaava määrä valmisteverastojen lisäyksenä tai vähennyksenä tuotto- ja kululaskelmaan. Pitkäaikaisesta projektista saatava tulo kirjataan suoriteperusteella tuloksi suoritteiden luovutuksen yhteydessä. Ennen suoritteiden luovuttamista saatua tuloa käsitellään ennakkomaksuna.

Keskeneräiseen tuotantoon voidaan sisällyttää niin aineellisia kuin aineettomiakin kesken-eräisiä tuotteita. Aineeton hyödyke, esimerkiksi tutkimusprojekti, voidaan kirjata kesken-eräiseen tuotantoon silloin, kun se muodostaa itsenäisen kokonaisuuden, jonka valmistusajankohta on erikseen todettavissa. Olenaisuuden periaatteen mukaisesti vain sellaiset keskeneräisten tuotteiden hankintamenot aktivoidaan, joiden aktivoimisella on vaikutusta oikeiden ja riittävien tietojen antamiseen tiliviraston toiminnasta ja taloudesta ja niiden kehityksestä tuotto- ja kululaskelmassa ja taseessa.

Tavanomaisten massapäätösten ja muiden vastaavien hallinnollisten suoritteiden tuottamisesta aiheutuneita menoja ei tarvitse aktivoida taseeseen, vaan ne voidaan kirjata kokonaan kuluiksi. Sen sijaan sellaisen liiketaloudellisin perustein hinnoitellun keskeneräisen projektin hankintameno, jonka aktivoimisella on vaikutusta oikeiden ja riittävien tietojen antamiseen, tulee aktivoida siinäkin tapauksessa, että asiakasta on laskutettu projektista syntyneitä menoja vastaavasti.

11.4.3 Arvopaperi- ja muut sijoitukset

Tilikauden aikana tehtyjen sijoitusten ostot ja myynnit sekä lainanannot ja niiden takaisinmaksut käsitellään seuraavissa tililajeissa omilla tileillään:

- 134 Annetut euromääräiset velkakirjalainat
- 135 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen ostot
- 136 Muut pitkäaikaiset euromääräiset sijoitukset
- 137 Annetut valuuttamääräiset velkakirjalainat

138 Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen ostot

139 Muut pitkäaikaiset valuuttamääräiset sijoitukset

181 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen ostot

183 Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen ostot

188 Muut lyhytaikaiset euromääräiset sijoitukset

189 Muut lyhytaikaiset valuuttamääräiset sijoitukset

Tilinpäätöksessä edellä alla mainituissa tililajeissa olevia ostojen, lainanantojen ja sijoitusten tilejä (o-loppuiset tilit) oikaistaan tilikauden aikana tapahtuneilla myynneillä ja takaisinmaksuilla, jotka on kirjattu edellä mainittuihin tililajeihin omille tileilleen (1-loppuiset tilit).

11.4.4 Saamiset ja velat

Saamiset ja velat käsittävät taseen vastaavaa-puolella olevat pitkä- ja lyhytaikaiset rahoitusomaisuuserät ja taseen vastattavaa-puolella olevat pitkä- ja lyhytaikaiset vieraan pääoman erät.

11.4.4.1 Saamisten ja velkojen arvostaminen tilinpäätöksessä

Valtion talousarviosta annetun asetuksen 66 c §:n 1 momentissa säädetään euromääräisten tase-erien arvostamisesta seuraavaa:

Tilinpäätökseen merkitään

1) saamiset nimellisarvoon, kuitenkin enintään todennäköiseen arvoon; (600/1997)

2) rahoitusomaisuuteen kuuluvat arvopaperit ja muut sellaiset rahoitusvarat hankintamenon suuruisina tai, jos niiden tilinpäätöspäivän todennäköinen luovutushinta on sitä alempi, tämän määräisinä; (600/1997)

3) velat velan ottamisen yhteydessä syntyneellä emissiovoitolla tai -tappiolla oikaistuun nimellisarvoon, tai jos velka on sidottu indeksiin taikka muuhun vertailuperusteeseen, se arvostetaan tätä korkeampaan muuttuneen vertailuperusteen mukaiseen arvoon. (1175/2002)

Valtion saamiset merkitään tilinpäätöksessä taseeseen nimellisarvoon, kuitenkin enintään todennäköiseen arvoon. Saamisen nimellisarvolla tarkoitetaan alun perin tehdyn sopimuksen mukaista saamisen arvoa vähennettynä tapahtuneilla suorituksilla. Saamisen arvo voi olla alempi kuin sen nimellisarvo sen vuoksi, että se on tullut epävarmaksi. Saamisten todennäköistä arvoa määritettäessä joudutaan jokaisen saamisen osalta ottamaan periaatteessa yksilöllisesti huomioon tilinpäätöstä laadittaessa tiedossa olevat epävarmuustekijät. Saaminen merkitään taseeseen ainoastaan siihen arvoon, jonka osalta maksusuorituksen odotetaan vielä tulevan, sekä arvon alentumista vastaava määrä saamisesta vähennetään tilinpäätöksessä kuluna. Luottotappioon johtava velallisen maksukyvyn huononeminen tapahtuu yleensä vähitellen. Valtion saaminen saadaan poistaa vasta sen jälkeen, kun on luotettavasti selvitetty, ettei saamista saada perittyä tai ettei perimisen jatkaminen ole saamisen vähäisyyden vuoksi tarkoituksenmukaista (ks. Valtion talousarvion yleiset soveltamismääräykset, kohdat 6.9-6.10).

Talousarvioasetuksen 66 c §:ssä säädetään saamisten ohella rahoitusomaisuuteen kuuluvien arvopaperien ja muiden sellaisten rahoitusvarojen merkitsemisestä tilinpäätöksessä taseeseen. Ne kirjataan lähtökohtaisesti hankintamenon suuruisina, mutta jos niiden todennäköinen luovutushinta tilikauden päättyessä on sitä alhaisempi, ne merkitään taseeseen todennäköisen luovutushinnan määräisinä ja sen ylittävä osa hankintamenosta kirjataan kuluksi.

Valtion velat merkitään tilinpäätöksessä taseeseen lähtökohtaisesti nimellisarvoon. Velan nimellisarvo on yleensä sama kuin alunperin velaksi saatu rahamäärä vähennettynä tapahtuneilla velan lyhennyksillä. Jos velan ottamisen yhteydessä saatu rahamäärä on kuitenkin suurempi tai pienempi kuin velan nimellisarvo erityisesti sen johdosta, että velan (esimer-

kiksi joukkovelkakirjalainan) nimelliskorko ylittää tai alittaa markkinakoron, velka merkitään taseeseen saadun rahamäärän ja nimellisarvon erotuksella eli emissiovoitolla tai -tappiolla oikaistuu nimellisarvoon. Velan ottamisen yhteydessä syntyneestä emissioerosta jaksotetaan tilinpäätöksessä velan juoksuajan (laina-ajan) kulumisen ja tilikaudella maksetun lyhennysmäärän perusteella johdonmukainen osa emissiotappiosta kuluksi tai emissiovoitosta kulujen oikaisuksi.

Jos velka on sidottu indeksiin taikka muuhun vertailuperusteeseen, velka merkitään taseeseen nimellisarvoa korkeampaan muuttuneen vertailuperusteen mukaiseen arvoon. Indeksien tai muun vertailuperusteen noustua velan lisäys on kirjattava. Sitä vastoin vertailuperusteen alennuttua ei velan vähentymistä nimellisarvoa alhaisempaan arvoon oteta huomioon tilinpäätöstä laadittaessa. Velan lisäyksen vastaerä kirjataan tilinpäätöksessä erän luonteesta riippuen joko kuluksi tuotto- ja kululaskelmaan tai arvostuseräksi taseen vastaaviin.

Talousarvioasetuksen 66 c §:n 2 momentissa säädetään ulkomaanrahan määräisten saamisten ja velkojen muuntamisesta euromääräisiksi tilinpäätökseen merkittäessä seuraavaa:

Ulkomaanrahan määräiset velat samoin kuin ulkomaanrahan määräiset saamiset ja muut sitoumukset muunnetaan Suomen rahaksi siten kuin valtion talousarviosta annetun lain 18 §:n 3 momentissa säädetään. Jos ulkomaanrahan määräiset saamiset tai muut sitoumukset on sopimuksilla tai muuten sidottu tiettyyn kurssiin, ne muunnetaan Suomen rahaksi sitä noudattaen. (600/1997)

Valtion talousarviosta annetun lain 18 §:n 3 momentissa säädetään seuraavaa: (Säännöksen kumoamisesta (1216/2003) huolimatta siinä ilmaistua sääntöä noudatetaan sellaisenaan edelleenkin.)

Valtion ulkomaanrahan määräinen velka muunnetaan Suomen rahaksi varainhoitovuoden viimeisen Euroopan keskuspankin tai Suomen Pankin kurssin mukaan. (217/2000)

Valtion ulkomaanrahan määräisillä (valuuttamääräisillä) liiketapahtumilla tarkoitetaan muita kuin euromääräisiä liiketapahtumia. Valuuttamääräiset liiketapahtumat viedään kirjanpitoon pääsääntöisesti tapahtuman syntymispäivän mukaiseen kurssiin euroiksi muutettuna.

- Valuuttamääräiset saamiset ja velat muutetaan euroiksi käyttämällä Euroopan keskuspankin noteeraamaa vuodenvaihteen valuuttakurssia.
- Jos valuuttamääräiset liiketapahtumat on tilikauden aikana muutettu euroiksi esimerkiksi kuukausikohtaisesti määriteltäviä kiinteitä kurssseja käyttäen, on viimeistään tilinpäätöstä laadittaessa siirryttävä käyttämään muuntoperusteena talousarvioasetuksen 66 c §:n mukaista perustetta.

Jos ulkomaanrahan määräinen meno tai tulo merkitään kirjanpitoon suoriteperusteen mukaisesti ja siitä johtuvan ostovelan tai myyntisaamisen maksupäivänä valuuttakurssi on muuttunut liiketapahtuman tapahtumispäivän kurssista, käsitellään maksun yhteydessä realisoitunut kurssiero kirjanpidossa pääsääntöisesti menon tai tulon oikaisuena.

Valuuttamääräiseen lainan antamiseen tai ottamiseen liittyvät kurssierot, jotka realisoituvat viime kädessä rahasuorituksen, esimerkiksi lainan takaisinmaksun, yhteydessä, merkitään kirjanpitoon rahoitustuotoiksi tai -kuluiksi. Valuuttamääräisten saamisten ja velkojen muuttamisessa tilinpäätöstä laadittaessa euroiksi tilinpäätöspäivän kurssia noudattaen voi syntyä myös realisoitumattomia eli laskennallisia kurssieroja. Nämä kurssierot käsitellään tilinpäätöksessä samalla tavoin kuin realisoituneet kurssierot.

11.4.4.2 Pitkä- ja lyhytaikaiset erät

Tilinpäätöksessä pitkäaikaisista saamisista ja veloista seuraavana tilikautena maksettavat lyhennykset siirretään lyhytaikaisten saamisten ja velkojen ryhmään, lukuun ottamatta tilillä 1600 Pitkäaikaiset euromääräiset lainasaamiset olevia saamisia. Lyhytaikaista on sellainen saaminen tai velka tai sen osa, joka erääntyy maksettavaksi seuraavan tilikauden aikana.

Pitkäaikaiset euromääräiset lainasaamiset

Tilinpäätöksessä tiliä 1600 Pitkäaikaiset euromääräiset lainasaamiset oikaistaan tilikauden aikana saaduilla lyhennyksillä, jotka on kirjattu tilille 1601 Pitkäaikaisten euromääräisten lainasaamisten takaisinmaksut.

Tilinpäätöksessä tilillä 1600 Pitkäaikaiset euromääräiset lainasaamiset olevien saamisten seuraavana tilikautena maksettavia lyhennyksiä ei siirretä lyhytaikaisten saamisten tilille, koska näiden sosiaalisin perustein myönnettyjen lainojen takaisinmaksuun liittyy tavanomaista suurempi epävarmuus.

Muut pitkäaikaiset saamiset

Tileille 1602 Pitkäaikaiset siirtosaamiset ja 1609 Muut pitkäaikaiset saamiset kirjattujen pitkäaikaisten saamisten seuraavana varainhoitovuonna erääntyvät maksut kirjataan tilinpäätöksessä tilille 1799 Muut annetut ennakot. Tilejä 1739 Muut siirtosaamiset (T) ja 1749 Muut lyhytaikaiset saamiset (T) ei saa käyttää, koska siitä aiheutuisi ero täsmäytyslaskelmaan.

Lyhytaikaiset saamiset

Tilinpäätöksessä tililajien

171 Euromääräiset lainasaamiset ja

172 Valuuttamääräiset lainasaamiset

tileille kirjattua lyhytaikaista saamista oikaistaan tilikauden aikana saaduilla takaisinmaksuilla, jotka on kirjattu kyseiseen tililajiin kuuluvalla takaisinmaksujen tilille.

Pitkäaikainen vieras pääoma

Tilinpäätöksessä pitkäaikaisten lainojen tililajien

240 Otetut euromääräiset lainat,

241 Otetut valuuttamääräiset lainat ja

244 Lainat eläkerahastolta

tileille tehdään jokaisesta lainasta tarvittaessa seuraava kirjaus tai seuraavat kirjaukset:

1. Ensin pitkäaikaista lainaa oikaistaan tililajissa 252 Seuraavana tilikautena maksettavat lyhennykset olevien lyhennysten tilien mahdollisilla saldoilla. (Saldo syntyy silloin, kun edellisenä tilikautena lyhytaikaiseksi velaksi siirretty ja lyhennettäväksi aiottu velkaerä poikkeaa viimeksi päättyneen tilikauden toteutuneista lyhennyksistä.)
2. Tämän jälkeen seuraavan vuoden lyhennysten osuus pitkäaikaisesta lainasta kirjataan tililajissa 252 Seuraavana tilikautena maksettavat lyhennykset oleville lyhennysten tileille.

Tileille 2479 Muut pitkäaikaiset siirtovelat ja 2499 Muut pitkäaikaiset velat kirjattujen pitkäaikaisten velkojen seuraavana varainhoitovuonna erääntyvät lyhennykset kirjataan tilinpäätöksessä tilille 2569 Muut saadut ennakot. Tilejä 2619 Muut siirtovelat (T) ja 2629 Muut lyhytaikaiset velat (T) ei saa käyttää, koska siitä aiheutuisi ero täsmäytyslaskelmaan.

Lyhytaikainen vieras pääoma

Tilinpäätöksessä tililajien

253 Lyhytaikaiset euromääräiset lainat ja

254 Lyhytaikaiset valuuttamääräiset lainat

tileille kirjattua lyhytaikaista lainaa oikaistaan tilikauden aikana maksetuilla lyhennyksillä, jotka on kirjattu kyseiseen tililajiin kuuluvalla lyhennysten tilille.

Valtion velanhoidon kirjanpito tilinpäätöskirjauksineen käsitellään tarkemmin omassa erillisessä luvussaan.

11.4.5 Ennakkomaksut

Suoritteiden myynnistä saatavat tulot kirjataan suoriteperusteella tuotoiksi sinä vuonna, jonka aikana suorite luovutetaan asiakkaalle. Jos asiakkaalta on tilikauden aikana saatu maksusuorituksia ennen suoritteen luovuttamista, ne kirjataan liikekirjanpidossa saatuihin ennakkoihin tililajissa 256 Saadut ennakot olevalle tilille.

Tuotantontekijöiden hankinnasta aiheutuneet menot kirjataan suoriteperusteella liikekirjanpitoon. Jos ennen hyödykkeen vastaanottamista on maksettu menoja, ne kirjataan maksetuiksi ennakkomaksuiksi. Maksettuja ennakkoja varten on taseen vastaavaa-puolella kussakin omaisuusryhmässä omana eränään ennakkomaksut.

Viraston tai laitoksen toimintaan liittyvät tavanomaiset annetut ennakot, kuten matkaennakot sekä muut etukäteisvarat, kirjataan viimeistään tilinpäätöksen yhteydessä toimintamomentille talousarviomenoksi. Varainhoitovuoden aikana ennakkomaksujen kirjaamisessa on mahdollista käyttää lopullisen talousarviotilin sijasta talousarviokirjanpidon tiliä 620 Talousarviotilille kirjaamista odottavat talousarviomenot.

Tilinpäätöksessä talousarviokirjanpidon tilin 620 saldo ei saa sisältää tiliviraston tavanomaisesta toiminnasta aiheutuvien talousarviomenojen kassasta maksuja.

11.4.6 Siirtyvät erät

Siirtosaamisiksi tai -veloiksi kirjataan tilinpäätöksessä sellaiset tilikaudelle suoriteperusteella kuuluvat maksamattomat tulot ja menot, joita ei ole sisällytetty myyntisaamisiin, ennakkomaksuihin eikä ostovelkoihin. Useimmiten kirjaukset koskevat ajan kulumisen perusteella syntyviä tuloja ja menoja, kuten vuokratuloja ja -menoja, korkotuloja ja -menoja, energian käyttömenoja sekä palkkoja.

Siirtosaamisiin merkitään menoennakot ja tulojäämät. Menoennakoita ovat esimerkiksi etukäteen maksetut vuokrat ja korot. Tulojäämiä puolestaan ovat esimerkiksi saamatta olevat korko- ja vuokratulot. Siirtovelkoja ovat esimerkiksi lomapalkkavelka ja varainhoitovuonna aiheutuneet mutta vielä maksamattomat korkomenot. Siirtyviä eriä ovat myös tulorästit ja menorästit.

Esimerkki siirtovelkakirjauksesta tilikaudella 2003

Ulkopuolisen asiantuntijan palveluveloituksesta ajalta 1.10.2003 - 31.12.2003 ei tilinpäätöstä tehtäessä ole laskua käytettävissä. Sopimuksen perusteella tiedetään kuitenkin tilikaudelle 2003 suoriteperusteen mukaan kuuluvan osuuden suuruudeksi 300.000 € + Alv 22 %.

Kirjataan kyseinen erä tilinpäätöksessä siirtovelaksi.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4392 Asiantuntija- ja tutkimuspalvelut	xx.xx.21	300 000	
9308 Arvonlisäverokulut 22 %	xx.xx.xx	66 000	
2619 Muut siirtovelat (T)			366 000

Esimerkki siirtovelan purkamisesta tilikaudella 2004

Seuraavan vuoden maaliskuussa saadaan lasku asiantuntija- ja tutkimuspalvelusta 500.000 € + Alv 22 % ajalta 1.10.2003 - 28.2.2004 ja viedään se kirjanpitoon maaliskuussa 2004 purkaen siirtovelka.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
2619 Muut siirtovelat (T)		366 000	
4392 Asiantuntija- ja tutkimuspalvelut	xx.xx.21	200 000	
9308 Arvonlisäverokulut 22 %	xx.xx.xx	44 000	
2570 Ostovelat (T)			610 000

Lomapalkkavelan kirjaaminen

Lomapalkkavelka sisältää ansaittujen, mutta tilikauden päättyessä vielä pitämättömien lomapäivien palkat henkilöstösivukuluineen. Se on suoriteperusteella tilikaudelle kuuluva maksamaton meno, joka tilinpäätöksessä on kirjattava siirtovelaksi.

Lomapalkkavelan kirjaus tehdään aina liikekirjanpitoon. Talousarviossa suoriteperusteella budjetoitu lomapalkka ja lomaraha kohdennetaan tämän lisäksi myös talousarviokirjanpitoon sille varainhoitovuodelle, jonka aikana lomapalkka ja lomaraha on ansaittu.

Tilivirasto merkitsee lomapalkkavelakseen sen määrän, jonka se joutuisi suorittamaan, mikäli ansaitut lomapalkat tulisivat kerralla tilikauden päättyessä maksettavaksi. Lomapalkkavelka jakautuu kahteen osaan, jotka vaikuttavat eri tavalla lomapalkkavelan suuruuteen.

1. Ensimmäinen osa koostuu edelliseltä lomanmääräytymisvuodelta kertyneistä mutta vuodenvaihteessa vielä pitämättömistä lomista (ns. talviloma). Näihin liittyvä lomaraha on maksettu kesä- tai heinäkuussa.
2. Toinen osa muodostuu kuluvalta lomanmääräytymisvuodelta ansaituista lomapäivistä, joiden osalta lomapalkkavelka sisältää lisäksi lomarahaosuuden.

Mikäli tilikauden päättymiseen mennessä on pidetty ns. uutta lomaa, vähentää se velan määrää. Pitämättömät säästövapaat ja muut vastaavat pitämättömät palkalliset vapaat puolestaan lisäävät lomapalkkavelkaa. Näiden palkallisten vapaiden palkkavelkaan ei liity lomarahaosuutta.

Lomapalkkavelan laskeminen

Lomapalkkavelka lasketaan työntekijäkohtaisesti. Lomapalkkavelkalaskelman saa useimmista henkilöstöhallinnon järjestelmistä työntekijäkohtaisesti tulostettuna.

Lomapalkkavelan suuruus lasketaan seuraavan kaavan avulla:

$$KP * \left(\frac{PL_u}{25} * 1,5 + \frac{PL_v}{25} + \frac{PL_m}{25} \right) * (1 + s)$$

KP = kuukausipalkka euroina

PL_u = pitämätön uusi vuosiloma päivinä

PL_v = pitämätön vanha vuosiloma päivinä

PL_m = pitämättömät muut palkalliset vapaapäivät

s = palkkojen sivukuluprosentti seuraavalle vuodelle per 100

Pitämättömiin lomapäiviin ei lasketa mukaan talvilomapidennyspäiviä.

Palkkojen sivukuluprosentti koostuu sosiaaliturvamaksusta, eläkemaksusta sekä tapaturma- ja ryhmähenkivakuutusta vastaavan taloudellisen tuen maksusta. Näiden maksujen prosenttiosuus vaihtelee virastoittain ja on suuruudeltaan noin 25 % palkkasummasta.

Periaatteessa lomapalkkavelkaan sisältyvä valtion tulovero ja tapaturma- ja ryhmähenkivakuutusta vastaava taloudellisen tuen maksu eivät ole valtion tasolla velkaa. Tuloverosta tilitetään valtion ulkopuolelle ainoastaan kunnallisveron ja kirkollisveron osuus. Tapaturma- ja ryhmähenkivakuutusta vastaava maksu on puolestaan valtion sisäinen siirto (tilivirastolta Valtiokonttorille). Näiden lisäksi lomapalkkavelkaan voi sisältyä muitakin eriä, jotka valtion tasolla eivät ole velkaa. Näitä eriä ei kuitenkaan huomioida lomapalkkavelkaa vähentävänä tekijänä.

Esimerkki lomapalkkavelan laskemisesta

Viraston henkilöstön oletetaan koostuvan henkilöistä A, B, C ja D, joiden kuukausiansiot ja vastaavasti pitämättömät lomapäivät tilikauden päättyessä ovat alla olevan taulukon mukaiset.

Esimerkissä ei yksinkertaisuuden vuoksi oleteta olevan vanhoja pitämättömiä lomapäiviä tai muita palkallisia vapaapäiviä.

Työntekijät	A	B	C	D
Kuukausiansiot	3 000	5 000	2 000	1 500
Pitämättömät lomapäivät kuluvalta lomanmääräytymiskaudelta	22,5	22,5	27	27

Lomarahan osuus lisätään kertomalla lomapalkka luvulla 1,5.

Lomapalkkavelkaa laskettaessa käytetään seuraavalle vuodelle tiedossa olevia sivukulujen prosenttiosuuksia. Lakisääteisten palkkojen sivukuluprosentin oletetaan esimerkissä olevan 26,6 prosenttia (sosiaaliturvamaksu 6,814 prosenttia + eläkevakuutusmaksu 19,5 prosenttia + tapaturma- ja ryhmähenkivakuutusta vastaavan taloudellisen tuen maksu 0,286 prosenttia).

Työntekijäkohtaisesti laskettuna esimerkin lomapalkkavelka olisi:

	Lomapalkkavelka	Henkilösivukuluvelka	Yhteensä
A	$3.000 \text{ €} \cdot 22,5 \text{ pv} / 25 \text{ pv} \cdot 1,5 = 4.050 \text{ €}$	$4.050 \text{ €} \cdot 0,266 = 1.077 \text{ €}$	5.127 €
B	$5.000 \text{ €} \cdot 22,5 \text{ pv} / 25 \text{ pv} \cdot 1,5 = 6.750 \text{ €}$	$6.750 \text{ €} \cdot 0,266 = 1.796 \text{ €}$	8.546 €
C	$2.000 \text{ €} \cdot 27 \text{ pv} / 25 \text{ pv} \cdot 1,5 = 3.240 \text{ €}$	$3.240 \text{ €} \cdot 0,266 = 862 \text{ €}$	4.102 €
D	$1.500 \text{ €} \cdot 27 \text{ pv} / 25 \text{ pv} \cdot 1,5 = 2.430$	$2.430 \text{ €} \cdot 0,266 = 646 \text{ €}$	3.076 €
Yht	16.470 €	4.381 €	20.851 €

Lomapalkkavelan kirjaustilit

Lomapalkkavelan kirjaus on lomapalkkavelan muutos -tilin ja lomapalkkavelkatilin välinen kirjaus. Lomapalkkavelan muutos eritellään kahdelle eri kulutilille. Tilille 4108 Lomapalkkavelan muutos kirjataan tilikauden päättyessä pitämättömien lomapäivien palkat ja tilille 4118 Lomapalkkojen henkilöstösivukuluvelan muutos kirjataan tilikauden päättyessä pitämättömien lomapäivien palkkojen sivukulut.

Tilivirastolla voi olla sekä suoriteperusteella että maksuperusteella budjetoituja lomapalkkoja. Kun lomapalkka on budjetoitu suoriteperusteella, on lomapalkkavelan kasvusta aiheutuva muutos talousarviomeno ja lomapalkkavelan vähenemisestä aiheutuva muutos talousarvio-
menon hyvitys.

Lomapalkkavelkatili valitaan sen mukaan, onko lomapalkat otettu talousarvioon maksuperusteella vai suoriteperusteella. Maksuperusteella budjetoitujen lomapalkkojen ja lomarahojen osalta kirjaus tehdään siirtovelkatilille 2611 Lomapalkkavelka ja suoriteperusteella budjetoitujen erien osalta siirtovelkatilille 2614 Lomapalkkavelka (T).

Suoriteperusteella budjetoitujen lomapalkkojen ja lomarahojen velan muutos kirjataan myös talousarviokirjanpitoon ao. talousarviotilille. Sen sijaan maksuperusteella budjetoitujen lomapalkkojen ja lomarahojen suoriteperusteinen kirjaus tehdään ainoastaan liikekirjanpitoon.

Esimerkki lomapalkkavelan kirjaamisesta, kun lomapalkka on talousarviossa budjetoitu maksuperusteella

Lomapalkkavelka tilikaudelta 1.1.vvvo - 31.12.vvvo on kirjattu (31.12.vvvo) siirtovelaksi seuraavasti.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4108 Lomapalkkavelan muutos		15 000	
4118 Lomapalkkojen henkilöstösivukuluvelan muutos		3 990	
2611 Lomapalkkavelka			18 990

Lomapalkat maksetaan varainhoitovuoden vvvi aikana virka- ja työsuhteisille henkilöille normaalin palkanmaksun yhteydessä. Palkkakirjaukset tehdään normaalisti liikekirjanpidon henkilöstökulujen tileille ja ao. talousarviotileille.

Tilikauden 1.1.vvvi - 31.12.vvvi lomapalkkavelaksi muodostuu edellä olevien laskelmien perusteella 20.851 €, josta palkkojen osuus on 16.470 € ja sivukulujen osuus 4.381 €. Tilinpäätöksen yhteydessä (31.12.vvvi) kirjataan tilikausien vvvi ja vvvo maksamattomien lomapalkkojen muutos henkilöstösivukuluineen 1.861 € (20.851–18.990) siirtovelkoihin.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4108 Lomapalkkavelan muutos		1 470	
4118 Lomapalkkojen henkilöstösivukuluvelan muutos		391	
2611 Lomapalkkavelka			1 861

Sinä varainhoitovuonna, jonka talousarviossa virasto on siirtynyt lomapalkkojen budjetoinnissa maksuperusteesta suoriteperusteeseen, tehdään lomapalkka- ja lomarahakirjaukset talousarviokirjanpitoon edellisenä varainhoitovuonna aiheutuneiden erien osalta maksuperusteisesti ja kuluvana varainhoitovuonna aiheutuvien erien osalta suoriteperusteisesti.

Siirtymävuoden jälkeen lomapalkat ja lomarahat kirjataan talousarviokirjanpitoon niiden maksamisen yhteydessä. Suoriteperusteella kirjattua lomapalkkavelkaa ei näin ollen pureta suoraan siirtovelkatililtä 2614 Lomapalkkavelka (T), kuten ei toimita myöskään maksuperusteella budjetoituihin lomapalkkoihin liittyvän lomapalkkavelan osalta.

Lomapalkkojen suoriteperusteinen kirjaaminen talousarviokirjanpidossa ei eroa vaiheiltaan maksuperusteisesta kirjaamisesta silloin, kun käytössä on ainoastaan yksi momentti (talousarviotili). Silloin kun käytössä on useampia talousarviotilejä, lomapalkkavelan kirjaaminen edellyttää myös useampia kirjausvientejä. Seuraavissa esimerkeissä on esitetty ensiksi suoriteperusteella budjetoitujen lomapalkkojen kirjaaminen talousarviokirjanpidossa yhtä momenttia (TaKP-tili xx.xx.21) käytettäessä. Sen jälkeen on esitetty kirjaukset siirryttäessä maksuperusteisesta kirjaamisesta suoriteperusteeseen kirjaamiseen sellaisessa tilanteessa, jossa viraston palkkoja maksetaan kahdelta eri momentilta (kaksi talousarviokirjanpidon tiliä).

Esimerkki lomapalkkojen suoriteperusteisesta kirjaamisesta (yksi talousarviotili)

Lomapalkkavelka tilikaudelta 1.1.vvvo - 31.12.vvvo on kirjattu (31.12.vvvo) siirtovelaksi seuraavasti.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4108 Lomapalkkavelan muutos	xx.xx.21	15 000	
4118 Lomapalkkojen henkilöstösivukuluvelan muutos	xx.xx.21	3 990	
2614 Lomapalkkavelka (T)			18 990

Lomapalkat maksetaan varainhoitovuoden vvvi aikana virka- ja työsuhteisille henkilöille normaalin palkanmaksun yhteydessä. Palkkakirjaukset tehdään normaalisti liikekirjanpidon henkilöstökulujen tileille ja TaKP-tilille xx.xx.21..

Tilikauden 1.1.vvvi - 31.12.vvvi lomapalkkavelaksi muodostuu edellä olevien laskelmien perusteella 20.851 €, josta palkkojen osuus on 16.470 € ja sivukulujen osuus 4.381 €. Tilinpäätöksen yhteydessä (31.12.vvvi) kirjataan tilikausien vvvi ja vvvo maksamattomien lomapalkkojen muutos henkilöstösivukuluineen 1.861 € (20.851–18.990) siirtovelkoihin.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4108 Lomapalkkavelan muutos	xx.xx.21	1 470	
4118 Lomapalkkojen henkilöstösivukuluvelan muutos	xx.xx.21	391	
2614 Lomapalkkavelka (T)			1 861

Esimerkki siirtymisestä lomapalkkojen maksuperusteisesta kirjaamisesta suoriteperusteiseen kirjaamiseen talousarviokirjanpidossa (useita talousarviotilejä)

Tilikauden vvvi alussa tilin 2611 Lomapalkkavelka alkusaldo on 18.990, jossa lomapalkkojen osuus on 15 000 euroa ja sivukulujen osuus on 3 990 euroa. Lomapalkkavelka on kirjattu vuoden vvvo talousarvion kirjanpidossa maksuperusteella. Vuoden vvvi talousarviossa tilivirasto on siirtynyt lomapalkkojen osalta suoriteperusteiseen budjetointiin.

Lomapalkat maksetaan varainhoitovuoden vvvi aikana virka- ja työsuhteisille henkilöille normaalin palkanmaksun yhteydessä. Palkkakirjaukset tehdään normaalisti liikekirjanpidon henkilöstökulujen tileille ja ao. talousarviotileille. Maksettavista lomapalkoista osa on ansaittu vuonna vvvo ja osa tammi-maaliskuussa vuonna vvvi. Kun lomapalkat maksetaan, on koko henkilöstön palkanmaksumomentti xx.xx.21.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4100 Virkapalkat	xx.xx.21	25 000	
4110 Työnantajan sosiaaliturvamaksut	xx.xx.21	1 704	
4112 Eläkemaksut	xx.xx.21	4 875	
4114 Tapaturmamaksut	xx.xx.21	71	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			31 650

Vuoden vvvi tilinpäätöksessä selvitetään eri henkilöiden lomapalkat ja sivukulut ansaittujen mutta varainhoitovuoden päättyessä pitämättömien lomapäivien osalta talousarviotileittäin eriteltyinä. Yhden työntekijän (työntekijä A) palkka on maksettu kolmen kuukauden ajalta momentilta xx.xx.53, muut palkat on maksettu toimintamenomäärärahasta, momentti xx.xx.21.

Lomapalkkavelan määrä on yhteensä 20.851 euroa henkilöstösivukuluineen. Lomapalkkavelasta 1000 euroa + henkilöstösivukulut 266 euroa kohdennetaan momentille xx.xx.53. Toimintamenomomentille kohdennettavia lomapalkkoja on 15.470 euroa ja henkilöstösivukuluja 4.115 euroa.

Maksuperusteella budjetoitujen lomapalkkojen osalta 31.12.vvvo kirjatun lomapalkkavelan purkaminen tililtä 2611 sekä suoriteperusteinen lomapalkkavelka 31.12.vvvi kirjataan seuraavasti:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
2611 Lomapalkkavelka		18 990	
4108 Lomapalkkavelan muutos			15 000
4118 Lomapalkkojen henkilöstösivukuluvelan muutos			3 990
4108 Lomapalkkavelan muutos	xx.xx.21	15 470	
4118 Lomapalkkojen henkilöstösivukuluvelan muutos	xx.xx.21	4 115	
4108 Lomapalkkavelan muutos	xx.xx.53	1 000	
4118 Lomapalkkojen henkilöstösivukuluvelan muutos	xx.xx.53	266	
2614 Lomapalkkavelka (T)			20 851

Esimerkki lomapalkkavelan kirjaamisesta, kun lomapalkka budjetoidaan talousarviossa suoriteperusteella

Lomapalkkavelka tilikaudelta 1.1.vvv1 - 31.12.vvv1 on kirjattu (31.12.vvv1) siirtovelaksi edellisessä esimerkissä esitetyllä tavalla. Tilikaudella vvv2 tilin 2614 Lomapalkkavelka (T) alkusaldo on 20.851 euroa, josta lomapalkkojen osuus on 16.470 euroa ja sivukulujen osuus 4.381 euroa.

Lomapalkat maksetaan varainhoitovuoden vvv2 aikana virka- ja työsuhteisille henkilöille normaalin palkanmaksun yhteydessä. Palkkakirjaukset tehdään normaalisti liikekirjanpidon henkilöstökulujen tileille ja ao. talousarviotileille. Maksettavista lomapalkoista osa on ansaittu vuonna vvv1 ja osa tammi-maaliskuussa vuonna vvv2. Kun lomapalkat maksetaan, on koko henkilöstön palkanmaksumomentti xx.xx.21.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4100 Virkapalkat	xx.xx.21	25 000	
4110 Työnantajan sosiaaliturvamaksut	xx.xx.21	1 704	
4112 Eläkemaksut	xx.xx.21	4 875	
4114 Tapaturmamaksut	xx.xx.21	71	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			31 650

Vuoden vvv2 tilinpäätöksessä selvitetään eri henkilöiden ansaitsemat lomapalkat sivukuluineen varainhoitovuoden päättyessä pitämättömien lomapäivien osalta talousarviotileittäin eriteltyinä. Yhden työntekijän (työntekijä A) palkka on maksettu kolmen kuukauden ajalta momentilta xx.xx.53, muut palkat on maksettu toimintamenomäärärahasta, TaKP-tili xx.xx.21. Lomapalkkavelan määrä varainhoitovuoden vvv2 päättyessä on henkilöstöjärjestelmästä saadun raportin mukaan yhteensä 22.788 euroa, jossa lomapalkkojen osuus on 18.000 euroa ja sivukulujen osuus 4.788 euroa. Lomapalkkavelasta kohdennetaan 1.266 euroa momentille xx.xx.53.

Varainhoitovuoden vvv2 aikana lomapalkkavelan muutos on 22.788 euroa – 20.851 euroa = 1.937 euroa, josta momentille xx.xx.53 kohdennettavien lomapalkkojen osuus on 1.000 euroa ja sivukulujen osuus 266 euroa. Toimintamenomomentille kohdennettavien lomapalkkojen ja sivukulujen osuudet ovat 530 euroa ja 141 euroa. Lomapalkkavelan muutos kirjataan suoriteperusteella seuraavasti:

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4108 Lomapalkkavelan muutos	xx.xx.21	530	
4118 Lomapalkkojen henkilöstösivukuluvelan muutos	xx.xx.21	141	
4108 Lomapalkkavelan muutos	xx.xx.53	1 000	
4118 Lomapalkkojen henkilöstösivukuluvelan muutos	xx.xx.53	266	
2614 Lomapalkkavelka (T)			1 937

11.4.7 Oman pääoman kirjaukset ja siirrot

Oma pääoma jakautuu valtion pääomaan sekä rahastojen pääomaan.

Valtion pääoman saldo muodostui aloittavan taseen yhteydessä per 31.12.1997 laskennallisenä eränä. Se koostuu omaisuusraportin (aloittavan taseen vastaavaa) loppusumman ja pääomaraportissa (aloittavan taseen vastattavaa) esitetyn vieraan pääoman erotuksesta.

Valtion pääoma

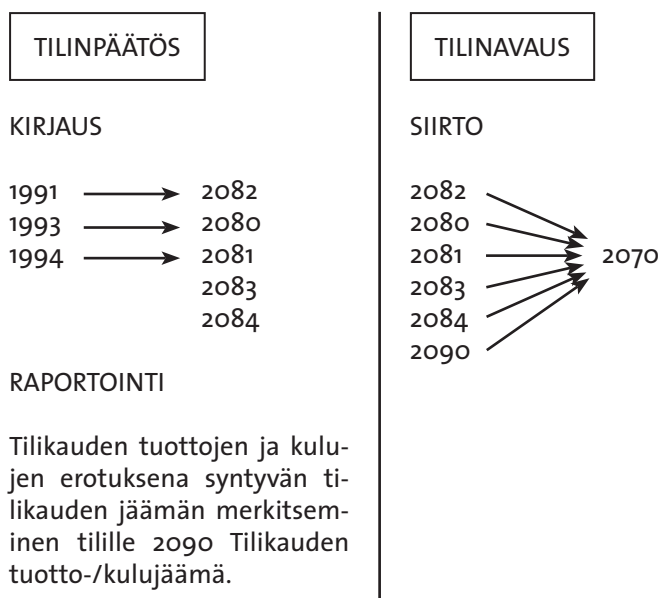
Tilinpäätöksessä seuraavien tilien saldot tyhjennetään asianomaiselle tililajin 208 Pääoman siirrot tilille:

- 1991 Läheteiden tili (T) tilille 2082 Siirrot läheteiden tililtä (T)
- 1993 Katteet (T) tilille 2080 Siirrot valtion yleisiltä maksuliikemenotileiltä (T)
- 1994 Tyhjennykset (T) tilille 2081 Siirrot valtion yleisille maksuliiketulotileille (T)

Tilinpäätösvientien jälkeen seuraavilla tileillä ei ole saldoa:

- 1991 Läheteiden tili (T)
- 1992 Toiselle tilivirastolle siirrettävät menot
- 1993 Katteet (T)
- 1994 Tyhjennykset (T)
- 1995 Tiliviraston sisäiset suoritukset (T)
- 1996 Tiliviraston sisäiset katteet (T)
- 1997 Tiliviraston sisäiset tyhjennykset (T)

Seuraava kuvio selventää tilinpäätös- ja tilinavauksen kirjausketjua:



Tilivirastojen välisiin rahoitustapahtumiin tarkoitettujen tilien saldot (lähetteiden tili, katteet, tyhjennykset) kirjataan tilinpäätöksen yhteydessä pääoman siirtotileille. Näin estetään ko. tilien kumuloituminen vuodesta toiseen tilivirastojen tilinpäätöksessä. Tilinavauksessa kaikki tililajin 208 tilien saldot siirretään tilille 2070 Edellisten tilikausien pääoman muutos lisättynä tilin edellisen varainhoitovuoden loppusaldoon.

Tilinavauksessa edellisen tilikauden tuotto- ja kulujäämä sekä pääomansiirtotilien saldot siirretään ohjelmallisesti tilille 2070 Edellisten tilikausien pääoman muutos. Tilille ei saa tehdä kirjauksia.

Esimerkki lähetteiden tilille kertyneen saldon kirjaamisesta

Tili 1991 Lähetteet (T) sisältää toisen tiliviraston puolesta suoritettut maksut sekä ne maksut, jotka toinen tilivirasto on perinyt tiliviraston puolesta. Lähetteiden tilille tilikauden aikana kertynyt saldo kirjataan tilille 2082 Siirrot lähetteiden tililtä (T).

Tilikauden aikana lähetteiden tilille on viety debetkirjauksia 540 € ja kreditkirjauksia 400 €.

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1991 Lähetteiden tili (T)			140
2082 Siirrot lähetteiden tililtä (T)		140	

Esimerkki Katteet -tilin saldon kirjaamisesta

Tili 1993 Katteet (T) sisältää tiliviraston yleisille maksuliikemenotileille valtion yleisiltä maksuliikemenotileiltä siirretyt katteet. Tilinpäätöksessä tilille kertynyt kumulatiivinen saldo kirjataan tilille 2080 Siirrot valtion yleisiltä maksuliikemenotileiltä (T).

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1993 Katteet (T)		700	
2080 Siirrot valtion yleisiltä maksuliikemenotileiltä (T)			700

Esimerkki Tyhjennykset -tilin saldon kirjaamisesta

Tili 1994 Tyhjennykset (T) sisältää tiliviraston yleiseltä maksuliiketulotililtä valtion yleiselle maksuliiketulotilille tehdyt tyhjennykset. Tilinpäätöksessä tilille kertynyt kumulatiivinen saldo kirjataan tilille 2081 Siirrot valtion yleisille maksuliiketulotileille (T).

LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
1994 Tyhjennykset (T)			68
2081 Siirrot valtion yleisille maksuliiketulotileille (T)		68	

Tilikauden tuotto-/kulujäämä (209)

Tilinpäätöksessä tilikauden tuotot ja kulut päätetään tuotto- ja kulutilille. Tuottojen ja kulujen erotuksena syntyvä tilikauden jäämä merkitään ”ohjelmallisesti” tilille 2090 Tilikauden tuotto-/kulujäämä. Tilille ei saa tehdä kirjauksia.

Tuotto- ja kulutili		Tasetili		2090 Tilikauden tuotto-/kulu- jäämä	
	(540)	(35)			
Kulujäämä		505			
	(540)	540		505	
		0	0		

Talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen pääomat

Tililajin 210 Talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot saldo osoittaa rahaston oman pääoman.

Tilikauden tuottojen ja kulujen erotuksena syntyvä tilikauden jäämä esitetään tilillä 2103 Tilikauden tuotto-/kulujäämä. Tilinavauksessa tilin 2103 Tilikauden tuotto-/kulujäämä summa siirretään tilille 2102 Edellisten tilikausien tuotto-/kulujäämä. Vastaavasti tilin 2101 Talousarviosiirrot ja tilin 2104 Siirrot talousarvioletalouteen saldot siirretään tilille 2100 Talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen pääomat.

11.4.8 Varaukset

Ainoastaan talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot voivat tehdä vapaaehtoisia ja pakollisia varauksia, mikäli tämä on mahdollista rahastoa koskevan lain tai muun rahastoa koskevan säädöksen perusteella.

11.4.9 Arvostuserät

Arvostuserät käsittävät kansallis- ja käyttöomaisuuden arvonorotukset sekä vieraan pääoman arvon lisääntymisten ja vähentymisten taseeseen merkityt vastaerät. Edellytys omaisuuden arvonorotuksen tekemiselle on, että todennäköisen luovutushinnan ja hankintameno-ero on pysyvä ja olennainen. Talousarvioasetuksen 66 d §:ssä säädetään arvonorotuksista seuraavaa:

Jos kansallisuusomaisuuteen tai käyttöomaisuuteen kuuluvan maa- tai vesialueen, rakennuksen, arvopaperin tai muun niihin verrattavan hyödykkeen todennäköinen luovutushinta on varainhoitovuoden päätyessä pysyvästi hankintamenoa olennaisesti suurempi, taseeseen voidaan merkitä poistamattoman hankintameno-ero lisäksi enintään todennäköisen luovutushinnan ja poistamattoman hankintameno-erotuksen suuruinen arvonorotus. Arvonorotusta vastaava määrä on merkittävä arvostuseräksi vastattaviin. Jos arvonorotus osoittautuu aiheettomaksi, se on peruutettava. (600/1997)

Kansallis- ja käyttöomaisuuteen tehdyistä arvonorotuksista on ilmoitettava tilinpäätöksen liitteessä 4.

11.4.10 Virhetilit

Virhetileillä 2990 Tiliviraston virhetili ja 2999 Keskuskirjanpidon virhetili ei saa olla saldoa tilinpäätöksessä. Näille tileille ohjautuneet virheelliset kirjaukset tulee selvittää ja korjata koko kirjauskombinaation osalta.

11.4.11 Siirtomäärärahat

Siirtomäärärahat ovat kaksi- tai kolmevuotisia määrärahoja. Varainhoitovuoden päätyttyä käyttämätön osa siirtomäärärahasta voidaan siirtää seuraavalle varainhoitovuodelle käytettäväksi. Siirtomäärärahan siirto on kyseisen tilikauden talousarviomeno, mutta liikekirjanpidossa meno vasta todellisena käyttövuonna. Tästä syystä siirtomäärärahan siirtoon liittyvä kirjaus liikekirjanpitoon tehdään tililajiin 99 Tekniset tilit kuuluvalla tilille.

Siirtomäärärahan siirto tehdään vähintään talousarvion tilijaottelun tarkkuudella. Siirtomäärärahan siirron yhteydessä siirrettävästä määrärahasta muodostetaan 4-alkuinen siirretyn määrärahan tili. Siirtomäärärahasta siirrettävä määrä kirjataan menoarviotilin käy-töksi tilin debettiin sekä samalla muodostettavan siirretyn määrärahan tilin krediitiin.

Liikekirjanpidossa siirtomäärärahan siirto kirjataan kaksipuolisena vientinä tilille 9900 Siirtomäärärahojen siirrot. Liikekirjanpidon tilin 9900 saldo tulee olla aina nolla.

Siirrettyjen määrärahojen tilien saldot siirretään alkusaldoiksi uuden tilikauden talousarvio-kirjanpitoon.

Siirretyn määrärahan tilin muodostamista ja siirtomäärärahan siirtoa on käsitelty Valtiokonttorin antamassa määräyksessä Kirjanpidon tilit ja omassa luvussa tässä käsi-kirjassa.

11.4.12 Tulorästit ja menorästit

Tulorästeillä tarkoitetaan talousarviolain 19 §:n mukaan päätettävälle tilikaudelle kuuluvaa ja sen aikana saamatta jäänyttä tuloa. Tulorästit ovat luonteeltaan siirtosaamisia. Silloin, kun tulorästi koskee bruttobudjetoidulle tuloarviotilille kuuluvaa tuloa, johon ei liity vastasuori-tusta (esim. valtionavustusten palautukset), tulorästi kirjataan talousarviokirjanpidossa 5-al-kuiselle tulorästin erittelytilille ja liikekirjanpidossa tilille 1730 Tulorästit.

Muissa tapauksissa tulorästiä ei kirjata talousarviokirjanpidossa tulorästin erittelytilille, vaan se kirjataan ainoastaan liikekirjanpitoon lyhytaikaisiin saamisiin, esimerkiksi tilille 1700 Myyntisaamiset (T) tai 1739 Muut siirtosaamiset (T).

Tulorästien erittelytilien saldot siirretään alkusaldoiksi uuden tilikauden talousarviokirjan-pitoon.

Mikäli saatavaa ei saada perityksi velallisen varattomuuden tai siihen verrattavan syyn täh-den, tulorästi poistetaan kirjaamalla se ao. saamisten tileistäpoistojen tilille.

Edellä esitetystä poiketen sitoumusperusteella budjetoitu, suoritteiden myynnistä saatava vastainen tulo kirjataan liikekirjanpidon tililuokassa kahdenpuoleisena kirjauksena teknisel-le tilille 9920 Sitoumusperusteinen tulokirjaus. Tapaus on harvinainen.

Tulorästeistä laaditaan tilinpäätöserittely, josta ilmenee minä vuonna ne ovat syntyneet.

698 Tiliviraston talousarviokirjanpidon virhetili

699 Keskuskirjanpidon talousarviokirjanpidon virhetili

Talousarviokirjanpidon tilien 600 - 640 avulla pyritään varmistamaan tapahtuman kirjaus talousarvioon.

Tileillä 610 ja 630 ei saa olla saldoa tilinpäätöksessä, koska ao. tileille saa kirjata vain kuluvalle varainhoitovuodelle kuuluvia eriä. Tilillä 610 olevat toiselle tilivirastolle siirrettävät talousarviotulot tulee siirtää lopulliselle saajalleen jo ennen tilinpäätöstä ja vastaavasti tilillä 630 olevat toiselle tilivirastolle siirrettävät talousarviomenot tulee laskuttaa hyvissä ajoin ennen tilinpäätöstä niin, että se tilivirasto, jolle menot siirretään, voi tehdä tarvittavat kirjaukset asianmukaisille talousarviotileille.

Tileillä 600 ja 620 ei tilinpäätöksessä saa olla sellaisia tuloja ja menoja, jotka sisältyvät päätettävän varainhoitovuoden talousarvioon. Tällaisia eriä ovat muun muassa varainhoitovuonna maksetut tavanomaiset toimintaan liittyvät ennakkomaksut. Varainhoitovuoden talousarvioon kuuluvat erät tulee kirjata lopullisille talousarviotileille ennen tilinpäätöstä. Vastaavasti sellaiset varainhoitovuoden talousarviotileille kirjatut tapahtumat, jotka eivät talousarvion mukaan ole varainhoitovuoden talousarviotuloja tai talousarviomenoja, kirjaan ennen tilinpäätöstä tilille 600 tai 620.

Tiliä 640 käytetään talousarvioasetuksen 5 b §:ssä tarkoitetun osakohdennusmenettelyn yhteydessä, jossa laajuudeltaan merkittävien ja useista vaiheista koostuvien hankkeiden tulosta kirjataan talousarviotuloksi hankkeen luovutuksen vaihetta tai valmistusastetta vastaava osa.

Tilille 670 ei tule kirjata uusia rahoitustapahtumia.

Talousarviokirjanpidon virhetilit 698 ja 699 tulee selvittää ennen tilinpäätöstä. Tileillä ei saa olla saldoa tilinpäätöksessä.

Tilinpäätöksessä talousarviokirjanpidon 6-alkuisilla tileillä olevat saldot viedään alkusaldoiksi uuden tilikauden talousarviokirjanpitoon.

Talousarviokirjanpidon 6-alkuisia tilejä on käsitelty Valtiokonttorin määräyksessä Kirjanpidon tilit.

11.4.14 Osakohdennettavat talousarviotulot

Laajuudeltaan merkittävät ja eri vaiheista koostuvat hankkeet kohdennetaan talousarviossa pääsääntöisesti suoriteperusteella. Tällöin hankkeen menot kirjataan sen varainhoitovuoden talousarviomenoksi, jonka aikana tuotannon tekijä vastaanotetaan, ja hankkeen tulot sen varainhoitovuoden talousarviotuloksi, jonka aikana suorite luovutetaan.

Pääsääntönä olevasta suoriteperusteesta on maksullisten suoritteiden (hankkeiden) osalta budjetoitaessa voitu poiketa talousarvioasetuksen 5 b §:n 2 momentin nojalla. Säännös mahdollistaa laajuudeltaan merkittävän ja eri vaiheista koostuvan maksullisen toiminnan suoritteiden kohdentamisen talousarvioon suoriteperusteen sijasta osakohdennetusti, jos hankkeen erilliskate on luotettavasti ennakoitavissa. Kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä tämä merkitsee sitä, että hankkeen kokonaistulosta kirjataan kunkin vuoden talousarviotuloksi hankkeen vaihetta tai valmistusastetta vastaava osa jo ennen hankkeen luovutusta. Talousarvioasetuksen 66 f §:n 2 momentin mukaan sama koskee tällöin myös liikekirjanpitoa.

Osakohdennusta on käsitelty tarkemmin keskeneräistä tuotantoa koskevassa jaksossa.

11.4.15 Yhteisrahoitteisen toiminnan tilinpäätösmenettelyt

Yhteisrahoitteisen toiminnan tulon kohdentamisperusteena on tulon kertyminen tehdyn sitoumuksen perusteella (TaA 5a §). Kyseessä on suoriteperustetta vastaava peruste, jota kutsutaan myös ”tulo menon kohdalle” -periaatteeksi. Vähäinen tulo saadaan edellä mainitun säännöksen mukaan kirjata tuloksi myös maksuperusteella.

Talousarviotalouden ulkopuolinen yhteisrahoitus tilinpäätöksessä

”Tulo menon kohdalle” -periaatteen mukaan oikeus talousarviotalouden ulkopuolisen rahoittajan rahoitusosuuteen syntyy sitä mukaa, kun hankkeessa syntyy rahoitussopimuksen mukaisia menoja. Varainhoitovuonna toteutuneita menoja vastaavat rahoitusosuudet on tuloutettava viimeistään tilinpäätöksessä. Varainhoitovuodelle kuuluva rahoitusosuus laskutetaan ja peritään rahoittajalta varainhoitovuoden aikana, jos se sopimuksen mukaan on mahdollista. Jos sopimus ei salli laskun lähettämistä varainhoitovuoden aikana tai päättyessä, varainhoitovuodelle kuuluva kirjaamaton rahoitusosuus jaksotetaan ja kohdennetaan muistiotositteella hankkeen tuotoksi ja siirtosaamiseksi.

Ulkopuolisen rahoittajan ennakona maksamat rahoitusosuudet kirjataan liikekirjanpidossa tilille 2569 Muut saadut ennakot ja talousarviokirjanpidossa tilille 600 Talousarviotilille kirjaamista odottavat talousarviotulot, jolta ne kirjataan talousarviotuloksi sitä mukaa kun hankkeesta aiheutuu talousarviomenoja. Viimeistään tilinpäätöksessä toteutuneita menoja vastaava osuus rahoitusosuudesta kirjataan liikekirjanpidossa tililtä 2569 Muut saadut ennakot ao. tuottotilille (tililaji 397 Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot). Talousarviokirjanpidossa tilille 600 kirjatusta ennakosta kirjataan vastaava osuus lopulliselle talousarviotilille.

Se osuus saadusta ennakosta, jota vastaan ei tilinpäätöshetkellä ole toteutunut menoja, siirtyy tileillä 2569 ja 600 seuraavalle vuodelle. Ennakkojen siirron tulee perustua laskelmiin, joista voidaan luotettavasti todeta, että kaikki päätettävälle varainhoitovuodelle kuuluvat rahoitusosuudet on tuloutettu talousarvioon.

Talousarviotalouden sisäinen yhteisrahoitus tilinpäätöksessä

Talousarviotalouden sisäisessä yhteisrahoituksessa käytetään toisen tiliviraston hallinnoimaa määrärahaa joko laskuttamalla toteutuneiden menojen mukainen rahoitusosuus tai kirjaamalla se suoraan rahoittajaviraston talousarviotilille. Vuoden vaihde on aina määrätävä yhdeksi laskutusajankohdaksi määrärahan jakopäätöstä tai virastojen välistä rahoitussopimusta tehtäessä. Erityisesti on huomattava, että virastot eivät saa keskinäisillä laskutusaikataulua tai muita seikkoja koskevilla sopimuksillaan ohittaa molempia velvoittavia kohdentamissäännöksiä. Tämä tarkoittaa sitä, että rahoittajaviraston yhteisrahoitusosuus tulee kohdentaa tulona saajavirastossa ja menona rahoittajavirastossa aina samalle vuodelle, jolle hankkeen aiheuttamat menotkin on kohdennettu. Siis ”tulo menon kohdalle” -periaatteella molemmissa virastoissa, jolloin kohdentaminen talousarvioon valtiotasolla on oikein.

Yhteisrahoitteisen hankkeen toteuttamisesta aiheutuvat laskutettavat menot kirjataan toteuttajaviraston talousarviokirjanpidossa joko nettobudjetoidulle toimintamenomomentille tai tilille 630 Toiselle tilivirastolle siirrettävät talousarviomenot. Päättyvälle varainhoitovuodelle kuuluvat talousarviomenot tulee laskuttaa hyvissä ajoin ennen tilinpäätöstä, jotta määrärahan myöntänyt virasto saa kohdennettua menot lopullisille talousarviotileille ja liikekirjanpitoon oikealle tilikaudelle. Virasto ei saa maksaa ennakoita toiselle virastolle yhteisrahoitteisista sopimuksista.

Tilillä 630 Toiselle tilivirastolle siirrettävät talousarviomenot ei saa olla saldoa tilinpäätöksessä.

Suoraan rahoittajaviraston talousarviotilille kirjataan toteutuneista menoista sopimuksen mukainen rahoitusosuus.

Esimerkki keskeneräisen yhteisrahoitteisen hankkeen, josta on saatu ennakkomaksu, kohdentamisesta varainhoitovuoden 2008 tilinpäätöksessä.

Virasto X tekee yhteisrahoitteisena hankkeena tutkimuksen. Osarahoituksen hankkeeseen maksaa rahasto Y. Rahasto Y:n osuus hankkeen menoista on 80 %. Vuonna 2008 rahoittajalta saadaan 100 000 euron maksusuoritus. Rahasto Y:n maksusuoritus kirjataan ensin saatuihin ennakkoihin, josta sitä tuloutetaan syntyneitä menoja vastaavasti.

LKP-tili	TaKP-tili	Proj.	Debet	Kredit
2569 Muut saadut ennakot	600	aaa		100 000
1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T)			100 000	

Hankkeesta aiheutuu vuonna 2008 palkkamenoja 30 000 euroa ja alihankintamenoja 36 600 euroa (sis. alv 22 %). Virasto X:n toimintamenomomentti on nettobudjetoitu. Arvonlisäveromeno maksetaan arvonlisäveromenomomentilta, kuten vuoden 2008 talousarviossa on ulkopuolisen rahoituksen osalta määrätty. (Esimerkin yksinkertaistamiseksi palkkojen sivukuluja ei ole esitetty.)

LKP-tili	TaKP-tili	Proj.	Debet	Kredit
4101 Työsuhdepalkat	xx.xx.01	aaa	30 000	
4392 Asiantuntija- ja tutkimuspalvelut	xx.xx.01	aaa	30 000	
9308 Arvonlisäverokulut 22 %	xx.xx.29	aaa	6 600	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)				66 600

Vuoden 2008 tilinpäätöksessä rahoittajalta ennakkona saadusta rahoitusosuudesta kirjataan tulo menon kohdalle -periaatteen mukaisesti tuotoiksi 80 % hankkeen kaikista menoista. $80 \% \times 66\,600 \text{ euroa} = 53\,280 \text{ euroa}$. Rahoittajan osuus toimintamenomomentilta maksetuista verottomista menoista, $80 \% \times 60\,000 \text{ euroa} = 48\,000 \text{ euroa}$, tuloutetaan toimintamenomomentille. Osuus arvonlisäveromenomomentilta maksetuista arvonlisäveromenoista, $80 \% \times 6\,600 = 5\,280 \text{ euroa}$, tuloutetaan arvonlisäveromenomomentille, kuten talousarviossa vuodelle 2008 on ulkopuolisen rahoituksen osalta määrätty.

LKP-tili	TaKP-tili	Proj.	Debet	Kredit
2569 Muut saadut ennakot	600	aaa	53 280	
3979 Muut yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot	xx.xx.01	aaa		48 000
3979 Muut yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot	xx.xx.29	aaa		5 280

Tilinpäätöksessä tileillä 2569 Muut saadut ennakot ja 600 Talousarvioon kirjaamista odottavat talousarviotuotot on saldoa 46 720 euroa tämän sopimuksen osalta.

Esimerkki keskeneräisen yhteisrahoitteisen hankkeen, josta ei ole saatu ennakkomaksua, kohdentamisesta varainhoitovuoden 2008 tilinpäätöksessä.

Virasto X tekee yhteisrahoitteisena hankkeena tutkimuksen, joka ajoittuu marraskuun 2008 ja maaliskuun 2009 väliselle ajalle. Osarahoituksen hankkeeseen maksaa rahasto Y. Rahaston Y osuus hankkeen menoista on 80 %. Sopimukseen ei sisälly lykkäviä ehtoja. Maksuaikataulun mukaiseksi laskutusajan kohdaksi on sovittu 31.3.2009. Virasto X:n toimintamenomomentti on nettobudjetoitu.

Tilinpäätöksessä todetaan, että hankkeelle on toteutunut rahoituskelpoisia menoja 66 000 euroa. Menokirjaukset ovat samat kuin edellisessä esimerkissä.

Vuoden 2008 tilinpäätöksessä kirjataan tulo menon -kohdalle -periaatteella rahoitusosuudesta siirto-saamisiin ja liikekirjanpidon tuotoiksi 80 % hankkeen arvonlisäverollisista menoista eli $80 \% \times 66\,600 \text{ euroa} = 53\,280 \text{ euroa}$.

Rahoittajan osuus toimintamenomomentilta maksetuista verottomista menoista, $80\% \times 60\,000$ euroa = 48 000 euroa, tuloutetaan toimintamenomomentille. Osuus arvonlisäveromenomomentilta maksetuista arvonlisäveromenoista, $80\% \times 6\,600 = 5\,280$ euroa, tuloutetaan arvonlisäveromenomomentille, kuten talousarviossa vuodelle 2008 on ulkopuolisen rahoituksen osalta määrätty.

LKP-tili	TaKP-tili	Proj.	Debet	Kredit
1739 Muut siirtosaamiset (T)		aaa	53 280	
3979 Muut yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot	xx.xx.01	aaa		48 000
3979 Muut yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot	xx.xx.29	aaa		5 280

Vuosi 2009

Virasto suorittaa hankkeen loppulaskennan maaliskuussa 2009, jolloin rahoituskelpoisiksi kustannuksiksi saadaan yhteensä 100 000 euroa, josta Rahasto Y:n rahoitusosuus on 80 % eli 80 000 euroa. Verottomia menoja on maksettu 90 000 euroa toimintamenomomentilta ja arvonlisäveromenoja 10 000 euroa arvonlisäveromenomomentilta. Virasto lähettää Rahasto Y:lle 80 000 euron laskun.

Kokonaissaatava 80 000 euroa kirjataan lyhytaikaisiin saamisiin. Tilinpäätöksessä 2008 jaksotettu tulo 53 280 euroa kirjataan siirtosaamisten vähennykseksi.

Rahasto Y:n 80 000 euron rahoitusosuuden ja siitä tilinpäätöksessä edelliselle vuodelle jaksotetun 53 280 euron erotus 26 720 euroa kirjataan liikekirjanpidossa yhteisrahoitteisen toiminnan tuotoksi.

Verottomia menoja vastaava vuoden 2009 rahoitusosuus ($80\% \times 90\,000$) - 48 000 = 24 000 euroa kirjataan talousarviokirjanpidossa toimintamenomomentille, jolta menot on maksettu.

Osuus arvonlisäveromenomomentilta maksetuista vuodelle 2009 kohdistuvista menoista ($80\% \times 10\,000$) - 5 280 = 2 720 euroa tuloutetaan arvonlisäveromenomomentille.

LKP-tili	TaKP-tili	Proj.	Debet	Kredit
1700 Myyntisaamiset (T)			80 000	
1739 Muut siirtosaamiset(T)		aaa		53 280
3979 Muut yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot	xx.xx.01	aaa		24 000
3979 Muut yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot	xx.xx.29	aaa		2 720

11.4.16 Maksullisen toiminnan ja yhteisrahoitteisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskemat

Velvollisuus kustannusvastaavuuslaskelmien laatimiseen

Talousarvioasetuksen 65 §:n 1 momentin 2. kohdan mukaan tiliviraston on toimintakertomuksessaan annettava maksullisen toiminnan tulosta ja kannattavuutta ja yhteisrahoitteisen toiminnan kustannusvastaavuutta sekä niiden kehitystä koskevat tärkeimmät tiedot. Valtiokonttori on 16.12.2005 antanut määräyksen maksullisen toiminnan ja yhteisrahoitteisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelmien laatimisesta.

Maksullinen toiminta

Valtion virastojen ja laitosten maksullisesta toiminnasta on säädetty valtion maksuperusteissa (150/1992) ja maksullista toimintaa koskevissa erityislaeissa.

Maksullisen toiminnan seurannasta on säädetty valtion talousarviosta annetussa laissa (423/1988) sekä valtion talousarviosta annetussa asetuksessa (1243/1992). Valtion talousarviosta annetun lain 15 §:n 2 momentin (165/1992) mukaan viraston ja laitoksen on järjestettävä maksullisen toiminnan kannattavuuden seuranta siten, että sen vuositulo voidaan esittää viraston tai laitoksen tilinpäätöksen yhteydessä, jollei maksullinen toiminta ole vähäistä.

Maksullisen toiminnan kannattavuuden sekä sen kehityksen seuraamiseksi tiliviraston sekä viraston tai laitoksen, jolle ministeriö on vahvistanut talousarvioasetuksen 11 §:ssä säädettyllä tavalla tulostavoitteet (tulosohjattu virasto), tulee laatia kustannusvastaavuuslaskelma varainhoitovuosittain. Kustannusvastaavuuslaskelma laaditaan kustakin seuraavasta maksullisen toiminnan osa-alueesta erikseen:

1. Maksuperustelain mukaiset julkisoikeudelliset suoritteet
2. Maksuperustelain mukaiset muut suoritteet
3. Erityislakien perusteella määrättävät maksut tai hinnoiteltavat suoritteet. Jokaisessa erityislaissa maksulliseksi määriteltä toimintaa pidetään omana osa-alueenaan.

Yksittäisen osa-alueen kustannusvastaavuuslaskelman laatiminen on tilivirastolle tai tulosohtajalle virastolle pakollista, jos osa-alueen tuotot ovat vähintään 100 000 euroa.

Jos osa-alueen 2 suoritteiden tuottamiseen on ollut käytettävissä maksuperustelain 7 §:n 1 momentin mukaista hintatukea, osa-alueesta on aina laadittava erilliset laskelmat sekä hintatuetuista että ei-hintatuetuista suoritteista.

Kustannusvastaavuuslaskelmat esitetään sitä vuotta koskevassa toimintakertomuksessa, jolta ne on laadittu.

Kustannusvastaavuuslaskelmassa on esitettävä toteutunut kustannusvastaavuus varainhoitovuoden lisäksi myös kahdelta edelliseltä varainhoitovuodelta sekä vertailutietona varainhoitovuoden tavoite.

Yhteisrahoitteinen toiminta

Yhteisrahoitteisen toiminnan kustannusvastaavuuden selvittämiseksi tiliviraston sekä viraston tai laitoksen, jolle ministeriö on vahvistanut talousarvioasetuksen 11 §:ssä säädettyllä tavalla tulostavoitteet (tulosohjattu virasto), tulee laatia kustannusvastaavuuslaskelma varainhoitovuosittain.

Kustannusvastaavuuslaskelman laatiminen on pakollista, jos tiliviraston tai tulosohtatun viraston yhteisrahoitteiseen toimintaan saama ja varainhoitovuodelle jaksotettu rahoitus on vähintään 100 000 euroa.

Kustannusvastaavuuslaskelmien laatimisessa noudatettavat periaatteet

Kustannusvastaavuuslaskelmien tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot maksullisen toiminnan tuotoista, kustannuksista ja kannattavuudesta sekä yhteisrahoitteisen toiminnan kustannusvastaavuudesta. Tietojen oikeellisuutta ja riittävyyttä arvioitaessa noudatetaan olenaisuuden periaatetta. Oikeiden ja riittävien tietojen antaminen edellyttää mm. seuraavien asioiden huomioon ottamista:

- Tuotto- ja kustannustiedot perustuvat kirjanpitoon ja henkilöstökustannusten laskenta perustuu käytössä olevaan toteutuneen työajan seurantaan.
- Maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelma laaditaan suoriteperusteisesti. Tulot kohdennetaan sille vuodelle, jolloin suorite on luovutettu. Kustannuksiksi kohdennetaan ne kustannukset, jotka ovat aiheutuneet näiden suoritteiden tuottamisesta.
- Suoriteperusteisuudesta voidaan poiketa pitkäaikaisten hankkeiden osalta. Pitkäaikaiset hankkeet ovat sellaisia loppusuoritteita, joiden valmistusaika ulottuu vähintään kahdelle varainhoitovuodelle. Jos pitkäaikainen hanke laskutetaan valmistusasteen mukaan erinä eri vuosina, voidaan tuotot jaksottaa vastaavalla tavalla. Tällöin kustannukset kohdennetaan sille varainhoitovuodelle, jolle vastaavat tuotot kohdennetaan.
- Maksullisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelmaan sisällytetään laskentavuoden kaikki maksullisen toiminnan tuotot ja kustannukset. Kustannusvastaavuuslaskelmaan ei kuitenkaan sisällytetä liikekirjanpidon tilikartan tililajin 305 "Tuotot sponsorille tarjot-

tavasta media- ja imagohyödyistä” mukaisia tuottoja ja niitä vastaavia kustannuksia eikä tiliviraston sisäisiä tuotto- ja kustannuseriä.

- Yhteisrahoitteisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelma laaditaan tulo menon kohdalle -periaatteen mukaisesti. Tällöin rahoittajien rahoitusosuudesta kohdennetaan kullekin varainhoitovuodelle vain hankkeen varainhoitovuodelle kohdennettuja kustannuksia vastaava osuus. Yhteisrahoitteisen toiminnan menot ja mahdolliset muut tulot kuin rahoittajilta saadut rahoitusosuudet kohdennetaan suoriteperusteisesti.
- Yhteisrahoitteisen toiminnan kustannuksiin sisällytetään kaikki tästä toiminnasta aiheutuvat kustannukset siitä riippumatta ovatko kustannukset rahoittajan rahoitusehtojen mukaisia tukikelpoisia kustannuksia vai ei.
- Tuottojen ja kustannusten kohdentamisessa maksullisen toiminnan eri osa-alueille ja yhteisrahoitteiseen toimintaan noudatetaan aiheuttamisperiaatetta.
- Kustannusten osalta varmistutaan erityisesti siitä, että ne sisältävät maksullisen toiminnan ja yhteisrahoitteisen toiminnan osuuden myös viraston yhteiskustannuksista, pääomakustannuksista ja muista laskennallisista eristä lukuun ottamatta yhteisrahoitteiseen toimintaan sitoutuneen pääoman korkokustannusta. Mikäli suoritteiden tuottamiseen tai yhteisrahoitteisen hankkeen toteuttamiseen osallistuu myös muita valtion viranomaisia alihankkijoina tai vastaavalla tavalla, luetaan myös näille aiheutuvat kustannukset maksullisen toiminnan suoritteiden tuottamisesta tai yhteisrahoitteisen hankkeen toteuttamisesta aiheutuviin kustannuksiin.
- Eri vuosien kustannusvastaavuuslaskelmien tulee olla vertailukelpoisia. Tämä edellyttää, että laskentaperusteiden kuten tuottojen ja kustannusten jaksottamista, kohdistamista ja arvostamista koskevien laskentaperusteiden tulee pysyä pääsääntöisesti samana. Mikäli laskentaperusteita joudutaan muuttamaan, muutokset mainitaan laskelmien liitetiedoissa. Olennaisten muutosten vaikutus on eriteltävä.
- Viraston ohjauksesta ja valvonnasta vastaavien viranomaisten tulee voida varmistua kustannusvastaavuuslaskelmien oikeellisuudesta. Tämä edellyttää, että laskentaperusteet ja niiden mahdolliset muutokset dokumentoidaan tai niiden tulee muutoin olla saatavilla. Valtiokonttori on määrännyt kustannuslaskelmien ja niiden laadintaperusteiden säilytysajoista erikseen.
- Oikean ja riittävän tiedon saamiseksi kustannusvastaavuuslaskelmia on lisäksi tarvittaessa täydennettävä lisälaskelmilla ja liitetiedoilla. Tällaisia voivat olla esimerkiksi erilliset laskelmat maksullisen toiminnan saman osa-alueen erityyppisistä suoritteista tai tilivirastoon hallinnollisesti kuuluvien itsenäisten virastojen, laitosten tai muiden toimielinten maksullisen tai yhteisrahoitteisen toiminnan osa-alueista. Samoin mikäli kolmen vuoden aikasarja ei toiminnan luonteen vuoksi anna riittävää kuvaa maksullisen toiminnan suoritteiden todellisesta pitkän aikavälin kustannusvastaavuudesta, tulee kustannusvastaavuuslaskelman liitetietona esittää myös pitkän aikavälin tiedot suoritteiden keskimääräisestä kustannusvastaavuudesta.

Kustannusvastaavuuslaskelmien rakenne

Kustannusvastaavuuslaskelmat laaditaan seuraavien kaavojen mukaisesti. Kaavoissa esitetty kustannuserien ryhmittely erillis- ja yhteiskustannuksiksi on kuitenkin esimerkinomainen. Jos kaavojen mukainen laskelma ei anna riittäviä tietoja kustannusrakenteesta, kyseinen kustannuserä on eriteltävä kaavaa tarkemmin.

MAKSULLISEN TOIMINNAN KUSTANNUSVASTAAVUUSLASKELMA

TUOTOT

maksullisen toiminnan tuotot

- maksullisen toiminnan myyntituotot

- maksullisen toiminnan muut tuotot

= tuotot yhteensä

KUSTANNUKSET

maksullisen toiminnan erilliskustannukset

- aineet, tarvikkeet ja tavarat

- henkilöstökustannukset

- vuokrat

- palvelujen ostot

- muut erilliskustannukset

= erilliskustannukset yhteensä

KÄYTTÖJÄÄMÄ

maksullisen toiminnan osuus yhteiskustannuksista

- tukitoimintojen kustannukset

- poistot

- korot

- muut yhteiskustannukset

= osuus yhteiskustannuksista yhteensä

= kokonaiskustannukset yhteensä

YLIJÄÄMÄ (+) / ALIJÄÄMÄ (-)

Käytetty MPL 7.1 §:n mukainen hintatuki

YLIJÄÄMÄ (+) / ALIJÄÄMÄ (-) HINTATUEN JÄLKEEN

Käytettävissä ollut MPL 7.1 §:n mukainen hintatuki

YHTEISRAHOITTEISEN TOIMINNAN KUSTANNUSVASTAAVUUSLASKELMA

TUOTOT

yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot

- muilta valtion virastoilta saatu rahoitus
- EU:lta saatu rahoitus
- muu valtionhallinnon ulkopuolinen rahoitus
- yhteisrahoitteisen toiminnan muut tuotot

= tuotot yhteensä

KUSTANNUKSET

yhteisrahoitteisen toiminnan erilliskustannukset

- aineet, tarvikkeet ja tavarat
- henkilöstökustannukset
- vuokrat
- palvelujen ostot
- muut erilliskustannukset

= erilliskustannukset yhteensä

yhteisrahoitteisen toiminnan osuus yhteiskustannuksista

- tukitoimintojen kustannukset
- poistot
- muut yhteiskustannukset

= osuus yhteiskustannuksista yhteensä

= kokonaiskustannukset yhteensä

KUSTANNUSVASTAAVUUS

= tuotot – kustannukset

Kustannusvastaavuus-%

Maksullisen toiminnan tuotot

Maksullisen toiminnan myyntituotoilla tarkoitetaan virastoa tai laitosta koskevassa maksuasetuksessa tai erityislaissa tai sen nojalla annetussa asetuksessa mainittujen maksullisten suoritteiden myynnistä saatuja tuottoja lukuun ottamatta valtion liikekirjanpidon tilikartan tiliryhmään 31 kirjattavia vuokra- ja käyttökorvaustuottoja.

Maksullisen toiminnan muut tuotot käsittävät edellä mainitut vuokra- ja käyttökorvaustuotot, maksullisen toiminnan käyttöomaisuuden myynnistä saadut tuotot, viivästyskorot yms. erät. Muihin tuottoihin saa sisällyttää vain sellaisten käyttöomaisuusesineiden myyntituottoja, jotka ovat olleet maksullisen toiminnan käytössä ja joiden aiheuttamat pääomakustannukset on kohdistettu maksulliselle toiminnalle. Mikäli käyttöomaisuusesineet ovat vain osittain maksullisen toiminnan käytössä ja maksulliselle toiminnalle on siten kohdistettu vain osa pääomakustannuksista, kohdistetaan myyntituottoja maksulliselle toiminnalle vastaavassa suhteessa.

Yhteisrahoitteisen toiminnan tuotot

Muilta valtion virastoilta saadulla rahoituksella tarkoitetaan valtionhallinnon sisäisiltä rahoittajilta, kuten Suomen Akatemialta, saatua rahoitusta.

EU:lta saadulla rahoituksella tarkoitetaan Euroopan yhteisön rahastolta (rakennerahastohankkeet) tai suoraan muulta Euroopan yhteisön organisaatiolta saatavaa rahoitusta.

Muulla valtionhallinnon ulkopuolisella rahoituksella tarkoitetaan valtion talousarvion ulkopuoliselta julkishallinnon organisaatiolta, yritykseltä tai muulta yksityissektorin yhteisöltä saatavaa rahoitusta.

Yhteisrahoitteisen toiminnan muilla tuotoilla tarkoitetaan mahdollisia muita tuottoja kuin rahoittajalta saatuja tuottoja (esimerkiksi yhteisrahoitteiseen toimintaan liittyviä käyttöomaisuuden myyntituottoja)

Maksullisen toiminnan ja yhteisrahoitteisen toiminnan kustannukset

Erilliskustannuksilla tarkoitetaan niitä kustannuksia, jotka ovat yksinomaan maksullisen toiminnan tai yhteisrahoitteisen toiminnan aiheuttamia.

Aineet, tarvikkeet ja tavarat sisältävät hyödykkeiden suoriteperusteiset ostot. Tilikauden ostomenot oikaistaan suoriteperusteisia tuottoja vastaaviksi kustannuksiksi varaston muutoksen avulla.

Henkilöstökustannukset sisältävät ennakonpidätyksen alaiset palkat ja palkkiot (ennakkoperintälain 13 §) sekä lakisääteiset ja vapaaehtoiset henkilösivukustannukset. Henkilösivukustannuksia ovat mm. palkkaperusteiset eläke-, sosiaaliturva-, tapaturma- ja taloudellisen tuen maksut. Jos maksullisten suoritteiden tuottamiseen tai yhteisrahoitteiseen toimintaan osallistuu myös työllisyysvaroin palkattua henkilöstöä, luetaan myös työllisyysvaroista maksetut palkat ja muut henkilöstökustannukset maksullisen toiminnan suoritteiden tuottamisesta tai yhteisrahoitteisesta toiminnasta aiheutuviin kustannuksiin. Työllisyysvarojen osuus suoritteen tuottamisesta aiheutuvista kustannuksista ilmoitetaan laskelman liitetiedoissa.

Vuokrat sisältävät toimitila- ja laitevuokrat.

Palvelujen ostoihin kuuluvat ulkopuolisilta ostetut palvelut sekä palvelujen tuottajan laskuttamat tarvike- ja matkakustannukset. Palveluiden ostoihin kuuluvat myös sellaiset palkkiot, joista virasto ei maksa sosiaaliturvamaksua (ennakkoperintälain 25 §).

Muut erilliskustannukset sisältävät em. ryhmiin kuulumattomat kustannukset.

Yhteiskustannukset ovat maksullisen toiminnan, yhteisrahoitteisen toiminnan ja tiliviraston tai tulosohtatun viraston muun toiminnan yhteisesti aiheuttamia. Maksullisen toiminnan tai yhteisrahoitteisen toiminnan osuuteen yhteiskustannuksista luetaan kaikki ne kustannukset, joilla on aiheutumisysteys maksulliseen toimintaan. Kohdistettaessa virasto- tai tulosityksikkötason yhteiskustannuksia maksulliselle toiminnalle tai yhteisrahoitteiselle toiminnalle voidaan volyymipohjaisten jakoperusteiden (kuten toiminnan henkilötyövuodet, kokonauskustannukset) sijasta käyttää muita aiheuttamisperiaatteen mukaisia jakoperusteita. Näiden tulee perustua dokumentoituihin selvityksiin. Mikäli yksittäiset henkilöt tekevät sekä maksullisia suoritteita tai yhteisrahoitteista toimintaa että muita suoritteita tai muuta toimintaa kuin yhteisrahoitteista toimintaa, työ kustannusten jakoperusteena käytetään työaika.

Tukitoimintojen kustannukset -rivillä esitetään maksullisen toiminnan tai yhteisrahoitteisen toiminnan osuus viraston yhteisten tukitoimintojen kustannuksista. Jos maksullisella toiminnalla tai yhteisrahoitteisella toiminnalla on erilliset tukitoiminnot, tukitoimintojen kustannukset käsitellään erilliskustannuksina.

Poistot ovat käyttöomaisuusesineiden taloudelliselle pitoajalle jaksotettuja kuluosuuksia. Tämä jaksotus tehdään suunnitelman mukaan.

Korot lasketaan sekä vaihto- että käyttöomaisuudelle. Vaihto-omaisuuden korko lasketaan varastoon varainhoitovuoden aikana keskimäärin sidotulle pääomalle. Käyttöomaisuuden korko lasketaan käyttöomaisuuteen varainhoitovuoden aikana keskimäärin sidotulle pääomalle. Korko lasketaan varaston ja käyttöomaisuuden joko alkuperäisestä hankintahinnasta, jolloin korkokantana käytetään nimelliskorkoa tai jälleenhankintahinnasta, jolloin korkokantana käytetään reaalkorkoa. Laskelman liitetiedoissa ilmoitetaan, onko käytetty nimelliskorkoa ja alkuperäistä hankintahintaa vai reaalkorkoa ja jälleenhankintahintaa. Nimelliskorko ja reaalkorko lasketaan Valtiokonttorissa vuosittain ja ilmoitetaan tilivirastoille vuoden alussa. Korkokustannusten sisällyttämisessä laskelmiin noudatetaan olennaisuuden periaatetta. Korkokustannusta ei sisällytetä yhteisrahoitteisen toiminnan pääomakustannuksiin.

Muut yhteiskustannukset sisältävät muut kuin edellä mainitut yhteiskustannukset.

Kokonauskustannuksilla tarkoitetaan maksullisen toiminnan tai yhteisrahoitteisen toiminnan erilliskustannusten ja yhteiskustannusten summaa.

12 LUKU: TILIVIRASTOJEN TILINPÄÄTÖSLASKELMAT JA NIIDEN LIITTEENÄ ANNETTAVAT TIEDOT

Talousarvioasetuksen mukaan tiliviraston tilinpäätöslaskelmiin kuuluvat talousarvion toteutumalaskelma, tuotto- ja kululaskelma sekä tase. Näitä täydentävät talousarvioasetuksessa säädetyt ja valtiovarainministeriön asetuksen nojalla määräämät liitetiedot.

Tilinpäätöslaskelmat ja niiden liitteet laaditaan valtiovarainministeriön määräämien kaavojen mukaan. Valtiovarainministeriö on määrännyt tiliviraston tilinpäätöksen kaavoista ja tilinpäätöksen liitteenä ilmoitettavista tiedoista 8.11.2006 antamallaan määräyksellä (TM 0602).

Tässä luvussa käsitellään tilinpäätöslaskelmien ja niiden liitteiden sisältöä. Tilinpäätöslaskelmien ja liitteiden esimerkeissä käytetyt luvut havainnollistavat pelkästään valtiovarainministeriön määräämien kaavojen laskutapaa eivätkä ne siten kuvaa oikein suuruusluokkia tai lukuarvojen keskinäisiä suhteita.

12.1 Talousarvion toteutumalaskelma ja sen sisältämät valtuuksia koskevat tiedot

Talousarvioasetuksen 63 §:n 1 momentin 2 kohdan (254/2004) mukaan tiliviraston tilinpäätös sisältää talousarvion toteutumista kuvaavan talousarvion toteutumalaskelman, jossa esitetään varainhoitovuoden talousarviotulot ja -menot, talousarvio sekä niiden välinen vertailu. Lisäksi laskelmassa on edellisen vuoden tilinpäätöstiedot. Laskelmassa esitetään myös asetuksen 64 §:n 1 momentissa säädetyt tiedot edellisiltä varainhoitovuosilta siirtyneistä siirtomäärärahoista ja seuraavalle varainhoitovuodelle siirrettyistä siirtomäärärahoista, tiedot valtuuksista ja niiden käytöstä, käytöstä aiheutuneista menoista sekä käytöstä aiheutuvista määrärahatarpeista.

Toteutumalaskelmassa on kaksi osaa: tuloarvioita ja määrärahoja koskeva laskelma ja valtuuslaskelma.

12.1.1 Toteutumalaskelman tuloarvioita ja määrärahoja koskeva osa

Tämä toteutumalaskelman osa laaditaan tiliviraston talousarviokirjanpidon pääkirjan tietojen perusteella. Toteutumalaskelman pohjana olevan talousarviokirjanpidon tietojen tulee olla ajan tasalla. Mikäli virastolla on lukuisia talousarviokirjanpidon tilejä käytössään, on suositeltavaa laatia talousarviokirjanpidosta tulostettava erillinen talousarvion toteutumaportti, jolla on toteutumalaskelmalla tarvittavat tiedot.

Pääkirjalla tulee näkyä tiliviraston vahvistettuun talousarvioon kuuluvat talousarviokirjanpidon tilit ja käytettävissä olevien siirrettyjen määrärahojen talousarviokirjanpidon tilit sekä kaikki muut talousarviokirjanpidon tilit, jotka tilivirasto on ottanut kirjanpitoonsa saatuaan niihin kirjausoikeuden joko jakopäätöksellä tai tilijaottelumuutoksella. Lisäksi pääkirjalla tulee olla käytettävissä olevat määrärahat ja siirrettyjen määrärahojen alkusaldot.

Jos jakopäätöksellä annetaan määrärahaa toisen tiliviraston käyttöön (ja jos jakopäätöksen saaja käyttää määrärahaa kirjausoikeudella eli ottaa ao. talousarviotilin omaan talousarviokirjanpitoonsa), jakopäätöksen antajan tulee vähentää oman talousarvion toteutumalaskemansa talousarvioluvusta toisen tiliviraston käyttöön jakopäätöksellä osoitetun määrärahan määrä. Määrärahan vastaanottavan tiliviraston tulee vastaavasti esittää oman talousarvion toteutumalaskemansa talousarviolukuna jakopäätöksellä toiselta tilivirastolta saamansa määrärahan määrä.

Talousarvion tilijaottelu ja tilijaottelumuutokset

Varainhoitovuoden alussa vahvistettuun talousarvion tilijaotteluun ja käytettävissä oleviin siirrettyihin määrärahoihin voidaan tehdä varainhoitovuoden aikana tilijaottelumuutoksia. Myös lisätalousarviot aiheuttavat tilijaottelumuutoksia.

Talousarvion tilijaotteluun on merkitty tilivirastotunnuksella minkä tiliviraston kirjanpitoon tuloarviot ja määrärahat tai niiden osat on jaettu.

Jos määräraha tai tuloarvio tai niiden osa on hallinnonaloille tai virastoille ja laitoksille jakamaton, käytetään tilijaottelussa o-alkuisia teknisiä tilivirastotunnuksia.

- Tunnuksella (000) merkittyjen hallinnonaloittain jakamattomien määrärahojen käytöstä päättää valtioneuvoston yleisistunto tai ministeriö. Tilivirasto saa kirjausoikeuden näihin määrärahoihin jakopäätöksellä.
- Tunnuksella (001) merkittyjen tilivirastoittain jakamattomien määrärahojen ja tuloarvioiden tai niiden osien jaosta päättää ministeriö. Tilivirasto saa kirjausoikeuden näihin määrärahoihin jakopäätöksellä.
- Tunnuksella (002) on merkitty lain tai asetuksen perusteella usean tiliviraston käytettävissä olevat määrärahat ja tuloarviot.
- Tunnuksella (003) on merkitty ne määrärahat ja tuloarviot, joita ei tilijaottelun laadintavaiheessa teknisistä syistä ole jaettu tilivirastoille.

Tilijaotteluun on merkitty viivalla "-" ne ministeriön vahvistamat lisäjaottelut, joiden euro-määriä tilivirasto voi itse muuttaa. Sellaisista **siirretyistä** määrärahoista, joiden jaottelua tilivirastot saavat muuttaa, tarvitaan tilijaottelumuutos (alkusaldomuutos).

Tilijaottelumuutos tehdään myös siirrettyjen määrärahojen jakopäätöksistä siinä tapauksessa, että jakopäätöksellä annetaan kirjausoikeus siirretyn määrärahan tilille tai jos palauteaan toiselta tilivirastolta saadun siirretyn määrärahan käyttämättä jäänyt osa.

Toteutumataskelman rivit

Jos talousarvion momentti on tilijaottelussa alajaoteltu, toteutumataskelmassa esitetään tilijaottelutarkkuuden lisäksi koko momentin summa Momentti yhteensä -rivillä. Tällöin tilijaottelutarkkuus esitetään sisennettynä. Osaston/pääluokan tiedot esitetään omana summarivinä.

Toteutumataskelmassa talousarvio esitetään euron tarkkuudella ja muiden sarakkeiden luvut sentin tarkkuudella.

Toteutumataskelman tuloarvioita koskevat sarakkeet

Sarake 1, Osaston, momentin ja tilijaottelun numero ja nimi

Sarakkeessa esitetään sekä tilinpäätösvuodelta (n) että edeltävältä vuodelta (n-1) virallisella tilijaottelutarkkuudella eriteltyinä kaikki tiliviraston vahvistetun talousarvion tuloarviotilit ja kaikki muut tuloarviotilit, joihin tilivirastolla on ollut kirjausoikeus.

Jokaisen tuloarviotilin numeron on esiinnyttävä toteutumataskelmalla, numero on määräävä tekijä. Tilin nimen esitystapa raportilla määräytyy sen mukaan, onko tili ollut tilivirastolla käytössään kumpanakin raportointivuotena vai vain toisena. Jos tili on ollut käytössä vain edellisenä vuotena (n-1), tilin nimi esitetään edellisen vuoden talousarvion mukaisena. Jos tili on ollut käytössä molempina vuosina tai vain tilinpäätösvuotena, nimi esitetään tilinpäätösvuoden talousarvion mukaisena. Kukin tilinumero esitetään raportilla vain yhdellä rivillä riippumatta siitä, onko nimessä tapahtunut muutoksia kahden raportointivuoden välillä.

Sarake 2, Tilinpäätös n-1

Sarakkeeseen kopioidaan edellisen vuoden tarkastetun toteutumalaskelman euromäärät sarakkeesta 4 (tilinpäätös). Jos tilivirasto on uusi valtion virasto, eikä sillä ole edellisen vuoden tilinpäätöstietoja, ei vertailulukuja esitetä. Jos uusi tilivirasto on muodostettu yhdistämällä tai purkamalla vanhoja tilivirastoja, tilinpäätöksen vertailuluku muodostetaan tapauskohtaisesti edellisen vuoden tilinpäätöstietojen avulla tai mahdollisesti jätetään esittämättä. Muutokset tiliviraston rakenteessa ja vertailulukujen laskentatapa raportoidaan liitteellä 1 Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet ja vertailtavuus.

Sarake 3, Talousarvio n (TA + LTA:t)

Sarakkeessa esitetään talousarvioluvut kaikista tiliviraston vahvistetun talousarvion mukaisista tuloarviotileistä ja muista tuloarviotileistä, joihin tilivirastolla on ollut kirjaamisoikeus.

Lain tai asetuksen perusteella usean tiliviraston käytössä olevan (tilijaottelussa numerotunnus 002) tai teknisistä syistä jakamatta jätetyn (tilijaottelussa numerotunnus 003) tuloarvion talousarvioluvuksi merkitään tilinpäätösluku eli sama luku, joka esitetään sarakkeessa 4.

Sarake 4, Tilinpäätös n

Sarakkeeseen merkitään tilinpäätösvuoden toteutuma eli kertymä vuoden alusta.

Sarake 5, Vertailu Tilinpäätös – Talousarvio

Sarakkeessa esitetään vertailu talousarvion ja tilinpäätöksen välillä vähentämällä sarakkeen 4 tilinpäätösluvusta sarakkeen 3 talousarvioluku. Talousarvioluvun alitus on miinusmerkinen, ylitys esitetään ilman etumerkkiä.

Sarake 6, Toteutuma %

Sarakkeessa esitetään kuinka monta prosenttia sarakkeen 4 tilinpäätösluku on sarakkeen 3 talousarvioluvusta.

Toteutumalaskelman määrärahoja koskevat sarakkeet*Sarake 1, Pääluokan, momentin ja tilijaottelun numero, nimi ja määrärahalaji*

Sarakkeessa esitetään virallisella tilijaottelutarkkuudella eriteltyinä kaikki tiliviraston vahvistetun talousarvion määrärahatilit ja kaikki ne määrärahatilit, joihin tilivirastolla on ollut kirjaamisoikeus. Tiedot sisältävät edellisen tilinpäätösvuoden määrärahatilit, tilinpäätösvuoden talousarvion määrärahatilit ja edellisiltä vuosilta siirtyneiden määrärahojen tilit.

Jokaisen määrärahatilin numeron on esiinnyttävä toteutumalaskelmalla, siirrettyjen määrärahojen tilit esitetään ilman 4-alkuista etuliitettä ja varainhoitovuoden kahta viimeistä numeroa. Tilin numero on määräävä tekijä.

Tilin nimen esitystapa raportilla määräytyy sen mukaan, onko tili ollut tilivirastolla käytössään kumpanakin raportointivuotena vai vain toisena. Jos tili on ollut käytössä vain edellisenä vuotena (n-1), tilin nimi esitetään edellisen vuoden talousarvion mukaisena. Jos tili on ollut käytössä molempina vuosina tai vain tilinpäätösvuotena, nimi esitetään tilinpäätösvuoden talousarvion mukaisena.

Siirretyt määrärahat: Jos määrärahatilin numero ei esiinny tilinpäätösvuoden talousarviossa, nimi ja määrärahalaji merkitään edellisen vuoden talousarvion mukaan, jos edelliseltä vuodelta on vertailuluku sarakkeessa Tilinpäätös n-1. Jos edellisen vuoden vertailulukuakaan ei ole, nimi ja määrärahalaji merkitään sen vuoden talousarvion mukaan, jolta määräraha on siirtynyt.

Kustakin määrärahatilistä esitetään raportilla vain yksi rivi riippumatta siitä, onko nimessä tai määrärahalajissa tapahtunut muutoksia raportointivuosien välillä.

Siirtomäärärahamentistä otetaan toteutumataskelmaan kaikki esitettävien vuosien tilijaottelutasot. Toteutumataskelma tehdään tilijaottelunumeroinnin mukaan. Samannumeroiset määrärahat esitetään samalla rivillä. Tilijaottelun nimen tai määrärahalajin muutos eri vuosina ei näy, mikä tulee ottaa huomioon myös toteutumataskelmaa luettaessa ja tulkittaessa. Määrärahalajin muuttuminen edellisen varainhoitovuoden siirtomäärärahasta seuraavan vuoden arvio- tai kiinteäksi määrärahaksi voi laskelmassa aiheuttaa sen, että arvio- tai kiinteän määrärahan kohdalla tulee määrärahan aiemmasta lajista johtuen esitettäväksi myös siirtomäärärahoja koskevia täydentäviä tietoja.

Sarake 2, Tilinpäätös n-1

Sarakkeeseen kopioidaan edellisen vuoden tarkastetun toteutumataskelman tiedot sarakkeesta 6 (tilinpäätös) ellei tilivirastossa ole tapahtunut tiliorganisaatiomuutoksia. Jos tilivirasto on uusi valtion virasto, ei sillä ole vertailulukuja eikä se siten esitä edellisen vuoden tilinpäätöstietoja. Jos tilivirasto on muodostettu yhdistämällä tai purkamalla vanhoja tilivirastoja, tilinpäätöksen vertailuluku muodostetaan tapauskohtaisesti edellisen vuoden tilinpäätöstietojen avulla tai mahdollisesti jätetään esittämättä. Muutokset tiliviraston koostumuksessa ja vertailulukujen laskentatapa raportoidaan liitteellä 1 Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet ja vertailtavuus.

Sarake 3, Talousarvio n (TA + LTA:t)

Sarakkeessa esitetään talousarvioluvut kaikista tiliviraston vahvistetun talousarvion määrärahatileistä ja kaikista niistä määrärahatileistä, joihin tilivirastolla on ollut kirjaamisoikeus.

Lain tai asetuksen perusteella usean tiliviraston 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.

Sarake 4, Talousarvion n, määrärahojen käyttö vuonna n

Sarakkeeseen merkitään tilinpäätös­vuoden talousarvion määrärahan todellinen käyttö ilman määrärahan siirtoa seuraavalle vuodelle. Määrärahan siirto seuraavalle vuodelle voidaan tunnistaa siitä, että se kirjataan liikekirjanpidon tilin 9900 Siirtomäärärahojen siirrot avulla.

Kun nettobudjetoidun määrärahamomentin bruttotulot ovat bruttomenoja suuremmat, on nettomäärärahan käyttö miinusmerkkinen.

Sarake 5, Talousarvion n, määrärahojen siirto seuraavalle vuodelle

Sarakkeeseen merkitään määrärahan siirto seuraavalle vuodelle. Määrärahan siirto seuraavalle vuodelle tehdään 4xx-alkuisille tileille ja se kirjataan liikekirjanpidon tilin 9900 Siirtomäärärahojen siirrot avulla.

Nettobudjetoidun momentin seuraavalle vuodelle siirrettävä määrä voi olla tilivirastotasolla enintään talousarvioluvun suuruinen.

Sarake 6, Tilinpäätös n

Sarakkeessa esitetään yhteenlaskettuna sarake 4 (käyttö tilinpäätös­vuonna) ja sarake 5 (siirto seuraavalle vuodelle).

Sarake 7, Vertailu Talousarvio – Tilinpäätös

Sarakkeessa esitetään vertailu talousarvion ja tilinpäätöksen välillä vähentämällä sarakkeen 3 talousarvioluvusta sarakkeen 6 tilinpäätösluku.

Arviomäärärahojen ylitys esitetään vertailusarakkeessa miinusmerkkisenä ja käyttämättä jäänyt määrä ilman etumerkkiä. Tiedot arviomäärärahojen ylityksistä eritellään myös tilinpäätöksen liitteessä 3.

Kiinteää määrärahaa ei saa ylittää. Käyttämättä jäänyt määrä merkitään vertailusarakkeeseen.

Siirtomäärärahaa ei saa ylittää. Jos käyttämättä jäänyttä siirtomäärärahaa tai osaa siitä ei ole siirretty seuraavalle varainhoitovuodelle, vertailusarakkeeseen merkittävä talousarvioluvun ja tilinpäätösluvun erotus on käyttämättä jäänyt määrä.

Kun nettobudjetoidun määrärahamomentin bruttotulot ovat bruttomenoja suuremmat, on nettomäärärahan käyttö miinusmerkkinen. Tällöin seuraavalle vuodelle siirrettävä määrä voi olla tilivirastotasolla enintään talousarvioluvun suuruinen. Vertailuluku on tässäkin tapauksessa talousarvioluvun ja tilinpäätösluvun erotus.

Sarakkeet 8 -11 Siirtomäärärahoja koskevat täydentävät tiedot

Siirtomäärärahoja koskevissa täydentävissä tiedoissa esitetään varainhoitovuoden siirtomäärärahat ja ne edellisiltä vuosilta siirtyneet 2- tai 3-vuotiset määrärahat, jotka ovat olleet käytettävissä varainhoitovuonna.

Sarake 8, Edellisiltä vuosilta siirtyneet

Sarakkeessa esitetään 4xx-alkuisten talousarviokirjanpidon tilien alkusaldot eli käytettävissä olleiden siirrettyjen määrärahojen euromäärät.

Siirrettyillä määrärahoilla on talousarviokirjanpidon pääkirjalla kredit-alkusaldo. Alkusaldo on käytettävissä olevan siirretyn määrärahan suuruinen. Tämä alkusaldo voi muuttua vuoden aikana: vähennyksiä alkusaldoon kirjataan varainhoitovuoden aikana muille tilivirastoille annetuista kirjausoikeuksista ja lisäyksiä muilta virastoilta saaduista kirjausoikeuksista. Alkusaldo voi syntyä myös kesken vuotta silloin, kun tilivirasto saa tilinpäätösvuoden aikana kirjausoikeuden siirrettyyn määrärahaan. Samannumeroiset määrärahat esitetään samalla rivillä. Jos tilivirastolla on käytössään myös vastaava tilinpäätösvuoden määräraha, siirtomäärärahoja koskevat täydentävät tiedot esitetään samalla rivillä kuin tilinpäätösvuoden määrärahojen käyttöä koskevat tiedot.

Määrärahajin muuttuminen edellisen varainhoitovuoden siirtomäärärahasta seuraavan vuoden arvio- tai kiinteäksi määrärahaksi voi laskelmassa aiheuttaa sen, että niiden kohdalla tulee määrärahan aiemmasta lajista johtuen esitettäväksi myös siirtomäärärahoja koskevia täydentäviä tietoja.

Sarake 9, Käytettävissä vuonna n

Sarakkeessa esitetään yhteenlaskettuna sarake 3 (tilinpäätösvuoden talousarvio) ja sarake 8 (edellisiltä vuosilta siirtyneet).

Sarake 10, Käyttö vuonna n (pl. peruutukset)

Sarakkeeseen merkitään siirtomäärärahan todellinen käyttö. Todellinen käyttö tarkoittaa sitä, että lukuun ei sisällytetä varainhoitovuoden määrärahan siirtoa (sarake 5) eikä siirretyn määrärahan peruutusta.

Siirretty määräraha pitää peruuttaa, ellei sitä ole käytetty sen voimassaoloaikana. Peruutukset voidaan tunnistaa kirjanpidossa siitä, että ne kirjataan liikekirjanpidon tilin 9910 Siirrettyjen määrärahojen peruutukset avulla. Tiedot peruutetuista siirretyistä määrärahoista esitetään tilinpäätöksen liitteessä 4.

Sarake 11, Siirretty seuraavalle vuodelle

Sarakkeeseen merkitään talousarviokirjanpidon tilin 4xx-alkuisten siirrettyjen määrärahojen (2- ja 3-vuotisten) loppusaldojen summa. Luku saadaan myös vähentämällä sarakeesta 9 (käytettävissä vuonna n) sarake 10 (käyttö vuonna n pl. peruutukset) ja sen lisäksi siirrettyjen määrärahojen peruutukset. Jos on tehty siirretyn määrärahan peruutus, seuraavalle vuodelle siirrettävä määrä ei ole käytettävissä olleen ja käytetyn määrärahan erotus.

Esimerkki toiselta virastolta tilinpäätösvouden aikana saatujen siirrettyjen määrärahojen esittämisestä talousarvion toteutumalaskelmassa v. 2006

Toteutumalaskelmassa talousarvio esitetään euron tarkkuudella ja muiden sarakkeiden luvut sentin tarkkuudella. Yksinkertaisuuden vuoksi tässä esimerkissä on desimaalit jätetty pois.

Tilivirasto A saa vuoden 2006 marraskuussa käyttöönsä 14 000 euroa tilivirasto B:ltä momentin 28.80.24 edelliseltä vuodelta siirrettyä määrärahaa 4.05.28.80.24. Käyttö- ja kirjausoikeuden myöntänyt tilivirasto B lähettää päätöksen ja TM -lomakkeen tilivirasto A:lle ja Valtiokonttorille.

Tilivirasto A

Varainhoitovuoden aikainen kirjanpito:

Tilivirasto A:lla ei ole ennen tätä saatua käyttöoikeutta käytössään ko. momentin kuluvaan vuoden määrärahaa eikä siirrettyä määrärahaa. Myöskään tilinpäätöksessä 2005 ko. momenttia ei ollut viraston käytössä.

1. Tilivirasto lisää kirjanpitoonsa TaKP-tilin 4.05.28.80.24 ja kirjaa sille alkusaldon 14 000 euroa.
2. Rahaa käytetään 2 728 euroa.
3. Käyttämättä jääneistä 11 272 eurosta tehdään siirretyn määrärahan peruutus, jolloin tilin kertymäksi tulee 14 000 euroa ja loppusaldoksi 0 euroa.

Siirrettyä määrärahaa 4.05.28.80.24 koskevat tiedot tilivirasto A esittää talousarvion toteutumalaskelmassaan seuraavasti:

- Toteutumalaskelman sarakkeissa kirjain "n" tarkoittaa tilinpäätös vuotta 2006 ja "n-1" sitä edeltävää vuotta 2005. Sarakkeisiin kirjoitetaan oikeat vuodet.
- Momentin numero, nimi ja määrärahalaji merkitään sen mukaan kuin ne ovat olleet sen vuoden talousarviossa, jolta määräraha on siirtynyt. Tässä esimerkissä vuonna 2005 "28.80.24 Työhyvinvoinnin tuki (siirtomääräraha 2v)".
- "Tilinpäätös 2005" sarake jätetään tyhjäksi, koska edellisenä vuonna toteutumaa ei ollut.
- Tilinpäätösvouden sarakkeet jätetään tyhjiksi, koska tilinpäätösvouden määrärahaa ei ollut käytettävissä.

Siirtomäärärahoja koskevat täydentävät tiedot:

- "Edellisiltä vuosilta siirtyneet" -sarakeeseen merkitään talousarviokirjanpidon pääkirjalta tai raportilta TaKP-tilin 4.05.28.80.24 alkusaldo 14 000 euroa.
- Sarakeeseen "Käytettävissä vuonna 2006" merkitään summa, joka saadaan laskemalla yhteen sarake "Talousarvio 2006 (TA + LTA:t)" ja "Edellisiltä vuosilta siirtyneet". ($0 + 14\,000 = 14\,000$).
- Sarakeeseen "Käyttö vuonna 2006 (pl. peruutukset)" merkitään määrärahan todellinen käyttö, 2 728 euroa. Käyttö tarkoittaa määrärahan käyttöä menojen maksamiseen, se ei sisällä tilinpäätösvouden siirtomäärärahan siirtoa eikä edellisiltä vuosilta siirretyn määrärahan peruutusta. Luku laskeaan esim. vähentämällä talousarvion kertymästä viennit, joilla on liikekirjanpidon tilinä 9910 Siirrettyjen määrärahojen peruutukset, yhteensä 11 282 euroa. ($14\,000 - 11\,282 = 2\,728$)
- Sarakeeseen "Siirretty seuraavalle vuodelle" merkitään tilin 4.05.28.80.24. loppusaldo eli sama luku, joka saadaan vähentämällä sarakeesta 9 (käytettävissä vuonna 2006) sarake 10 (käyttövuonna 2006 pl. peruutukset) sekä tehty peruutus. ($14\,000 - 2\,728 - 11\,282 = 0$)

Tilivirasto A esittää siirretyn määrärahan peruutuksen liitteellä 4.

Tilivirasto B

Varainhoitovuoden aikainen kirjanpito:

Tilivirasto B on myöntänyt tilivirasto A:lle 14 000 euron käyttö- ja kirjausoikeuden momentin 28.80.24. siirrettyyn määrärahaan 4.05.28.80.24. Käyttö- ja kirjausoikeuden myöntänyt tilivirasto B lähettää päätöksen ja TM -lomakkeen tilivirasto A:lle ja Valtiokonttorille.

Tilivirasto B:llä oli siirtomäärärahan alkusaldona 100 000 euroa, joten kirjausoikeuden myönnön jälkeen käytettäväksi jäi vielä 86 000 euroa. Tilivirasto B:llä on käytössään lisäksi 28.80.24. momentilla 20 000 euroa määrärahaa, joka siirretään käyttämättömänä kokonaan seuraavalle vuodelle.

1. Tilivirasto kirjaa TaKP-tilille 28.80.24. talousarvioluvuksi 20.000 euroa.
2. Tilivirasto kirjaa antamansa käyttöoikeuden muuttamalla TaKP-tilin 4.05.28.80.24 alkusaldon 86 000 euroksi.
3. Tilin 4.05.28.80.24. rahaa käytetään kaikki 86 000 euroa, jolloin tilin kertymäksi vuoden alusta tulee 86.000 euroa ja loppusaldoksi 0 euroa.
4. Tilivirasto kirjaa TaKP-tilille 28.80.24. siirtomäärärahan siirron 20 000 euroa, vastatilinä 4.06.28.80.24. ja LKP-tilinä 9900 Siirtomäärärahan siirrot.

Tilivirasto B:llä on kirjanpidossaan toteutumataskelmalla esitettävistä tietoja talousarviokirjanpidon tileillä 28.80.24, 4.05.28.80.24. sekä 4.06.28.80.24. Toteutumataskelmalla tiedot esitetään yhdellä rivillä tilin 28.80.24 yhteydessä. Tilistä esitetään tilinpäätösvouden 2006 nimi ja määrärahalaji riippumatta siitä, onko nimeen ja/tai määrärahalajiin tullut muutoksia verrattuna vuoden 2005 talousarvioon.

Talousarvion toteutumataskelmalla tilivirasto B esittää tiedot seuraavasti:

- Momentin numero, nimi ja määrärahalaji tilinpäätösvouden määrärahan (28.80.24.) mukaan, siirtomäärärahoja (4.05.28.80.24. ja 4.06.28.80.24.) koskevat täydentävät tiedot esitetään samalla rivillä kuin tilinpäätösvouden määrärahojen käyttöä koskevat tiedot.
- "Tilinpäätös 2005"-sarakeeseen merkitään edellisen tilinpäätöksen toteutumataskelmasta vertailuluku, jos siellä oli toteutuma tälle momentille.
- "Talousarvio 2006 (TA + LTA:t)"-sarakeeseen merkitään 20 000 euroa.
- "Talousarvio 2006, käyttö vuonna 2006"-sarake jää tyhjäksi, koska käyttöä ei ollut.
- "Talousarvio 2006, siirto seuraavalle vuodelle"-sarakeeseen merkitään tilin 4.06.28.80.24. loppusaldo 20 000 euroa eli tililtä 28.80.24 lkp-tilin 9900 avulla tehty siirtokirjaus.
- "Tilinpäätös 2006"-sarakeeseen lasketaan yhteen em. käyttö ja siirto, yhteensä 20 000 euroa. (0 + 20 000)
- "Vertailu TA-TP"-sarakeeseen lasketaan sarakkeiden "Talousarvio 2006 (TA+LTA:t)" ja "Tilinpäätös 2006" erotus (20 000 – 20 000 = 0).

Siirtomäärärahoja koskevat täydentävät tiedot:

- "Edellisiltä vuosilta siirtyneet" sarakeeseen merkitään siirretyn määrärahan tilin 4.05.24.80.24. alkusaldo 86 000 euroa.
- "Käytettävissä vuonna 2006" sarakeeseen lasketaan summa, joka tilivirastolla on ao. määrärahaa käytössään eli tilinpäätösvouden määräraha 20 000 euroa sarakeesta "Talousarvio 2006 (TA+LTA:t)" ja sarakeesta "Edellisiltä vuosilta siirtyneet" siirretyn määrärahan alkusaldo 86 000 euroa, yhteensä 106 000 euroa.
- "Käyttö vuonna 2006 (pl. peruutukset)" sarakeeseen merkitään määrärahan todellinen käyttö. Käyttö tarkoittaa määrärahan käyttöä menojen maksamiseen, se ei sisällä tilinpäätösvouden siirtomäärärahan siirtoa eikä edellisiltä vuosilta siirretyn määrärahan peruutusta. Tilinpäätösvouden määrärahan käyttö 0 euroa otetaan sarakeesta "Talousarvion 2006 määrärahojen käyttö vuonna 2006". Siirretyn määrärahan käyttö otetaan kirjanpidosta tilin 4.05.28.80.24. vuoden kertymä 86 000 euroa. Nämä luvut lasketaan yhteen. Tässä esimerkissä virasto B ei tehnyt määrärahan peruutusta.
- Sarakeeseen "Siirretty seuraavalle vuodelle" merkitään kirjanpidosta tilin 4.06.28.80.24. loppusaldo 20 000 euroa.

Seuraavana on esimerkki tiliviraston talousarvion toteutumataskelman tuloarvioita ja määrärahoja koskevasta osasta.

Osaston, momentin ja tilijaoittelun numero ja nimi	Tilinpäätös n-1	Talousarvio n (TA + LTA-t)	Tilinpäätös n	Vertailu Tilinpäätös - Talousarvio	Toteutuma %					
11. Verot ja veronluonteiset tulot	5 500,00	6 000	5 600,00	-400,00	93					
11.04.03. Apteekkimaksut	3 000,00	3 200	3 300,00	100,00	103					
11.11.19.09. Muut verotulot	2 500,00	2 800	2 300,00	-500,00	82					
12. Sekalaiset tulot	9 000,00	9 500	10 200,00	700,00	107					
12.29.70. Opintotukitoiminnan tulot	9 000,00	9 500	10 200,00	700,00	107					
12.29.70.1. Vuonna 2004 maksettujen takausvastuiden lyhennykset	5 000,00	6 000	6 300,00	300,00	105					
12.29.70.1. Takausvastuusaavien lisäys	4 000,00	3 500	3 900,00	400,00	111					
Tuloarviotilit yhteensä	14 500,00	15 500	15 800,00	300,00	102					
Pääluokan, momentin ja tilijaoittelun numero, nimi ja määrärahalaji	Tilinpäätös n-1	Talousarvio n (TA + LTA-t)	Talousarvion n määrärahojen käyttö vuonna n	Tilinpäätös siirto seuraavalle vuodelle	Tilinpäätös n	Vertailu Talousarvio - Tilinpäätös	Siirtomäärärahoja koskevat täydentävät tiedot Edellisiltä vuosilta siirtyneet Käytettävissä vuonna n Käyty vuonna n (pl. peruutukset)	Siirretty seuraavalle vuodelle		
29. Opetusministeriön hallinnonala	55 000,00	51 200,00	35 600,00	15 000,00	50 600,00	600,00	9 800,00	49 800,00	33 300,00	15 500,00
29.01.19. Opetusministeriön hallinnonalan arvonlisäveromenot (arvomääräraha)	7 000,00	7 200	7 200,00		7 200,00	0,00				
29.01.21. Opetusministeriön toimintamenot (siirtomääräraha 2 v)	8 000,00	9 000	-1 000,00	9 000,00	8 000,00	1 000,00	800,00	9 800,00	-200,00	9 000,00
29.01.22. Kehittämistoiminta (siirtomääräraha 3 v)	26 000,00	20 000	17 000,00	3 000,00	20 000,00		7 000,00	27 000,00	23 500,00	3 500,00
29.01.22.5. Tietoyhteiskuntaohjelma	11 000,00						5 000,00	5 000,00	4 500,00	500,00
29.01.22.6. Kansalaisvaikuttamisen politiikkaohjelma	15 000,00	20 000	17 000,00	3 000,00	20 000,00		2 000,00	22 000,00	19 000,00	3 000,00
29.08.66. Rahoitusosuudet kansainvälisille järjestöille (arvomääräraha)	4 000,00	4 000	4 400,00		4 400,00	-400,00				
29.88.23. Kotimaisten kielten tutkimuskeskuksen toimintamenot (siirtomääräraha 2 v)	10 000,00	11 000	8 000,00	3 000,00	11 000,00		2 000,00	13 000,00	10 000,00	3 000,00
Määrärahatilit yhteensä	55 000,00	51 200	35 600,00	15 000,00	50 600,00	600,00	9 800,00	49 800,00	33 300,00	15 500,00

12.1.2 Toteutumalaskelman valtuuksia koskeva osa (valtuuslaskelma)

Yleistä

Toteutumalaskelman osana esitetään tiedot varainhoitovuoden valtuuksista ja niiden käytöstä sekä käytöstä kyseisenä varainhoitovuonna aiheutuneista menoista ja tulevana vuotena aiheutuvista määrärahatarpeista (valtuuslaskelma). Kaikki valtuuksia koskevat tiedot esitetään tuhannen euron tarkkuudella.

Valtiovarainministeriön kaavan mukaan valtuustiedot esitetään momenteittain jaoteltuna aikaisempina varainhoitovuosina käytettävissä olleisiin valtuuksiin ja kuluneena varainhoitovuonna käytettävissä olleisiin valtuuksiin. Laskelmassa ei kuitenkaan esitetä kyseistä jaoteltua, jos sitä koskeva rivi jäisi tyhjäksi. Jos esimerkiksi aikaisempina varainhoitovuosina käytettävissä olleista valtuuksista ei ole kuluvana varainhoitovuotena enää aiheutunut menoja eikä niistä myöskään aiheudu määrärahatarpeita tulevana varainhoitovuosina, rivi jätetään pois.

Jos valtuudet sisältävät talonrakennushankevaltuuksia tai korkotuki- tai muita vastaavia valtuuksia, ne eritellään lisäksi laskelmassa erikseen.

Jakopäätöksellä saadut valtuudet

Jos tilivirasto saa jakopäätöksellä käyttöönsä talousarvion tilijaottelussa jakamattomaksi merkityn määrärahan yhteydessä olevaa valtuutta, esitetään valtuuksia koskevat tiedot jakopäätöksellä jaetulta osin valtuutta saaneen tiliviraston valtuuslaskelmassa. Valtuutta jakavan tiliviraston valtuuslaskelmassa esitetään vastaavasti valtuuksia koskevat tiedot vain siltä osin kuin valtuus on ollut jakavan tiliviraston käytettävissä. Tilivirasto esittää siis jakamattomiin määrärahoihin liittyvien valtuuksien osalta tiedot niistä valtuuksista, jotka sillä on jakopäätösten jälkeen käytettävissään.

Talonrakennushankevaltuudet

Koska siirtomäärärahan yhteydessä myönnetty talonrakennushankevaltuus on talousarviolain 10 §:n 2 momentin mukaan käytettävissä siirtomäärärahan voimassaoloajan, ei kuluvana varainhoitovuonna käyttämättä jäänyttä talonrakennushankevaltuutta muiden valtuuksien tapaan merkitä ”Uusittavissa vuonna n+1 TA:ssa” -sarakeeseen (ks. esimerkki).

Seuraavalla sivulla on esimerkki tiliviraston talousarvion toteutumalaskelman valtuuksia koskevasta osasta.

Tiliviraston talousarvion toteutumalaskelman tiedot valtuuksista ja niiden käytöstä momentin tarkkuudella

Valtuudet ja niiden käyttö (1 000 €) ¹⁾		Valtuuksien käytöstä aiheutuneet talousarvionmenot ja määrärahatarve (1 000 €)									
Momentti (numero ja nimi), johon valtuus liittyy ²⁾	Aikaisempien vuosien valtuuksien käyttö ³⁾	Uudet valtuudet	Uusiut valtuudet	Vuoden n valtuudet	Käytetty	Käyttämättä n+1 TA:ssa	Talousarvio-menot n	Määräraha-tarve n+1	Määräraha-tarve n+2	Määräraha-tarve n+3 myöhemmin	Määräraha-tarve yhteensä
29.01.27. Esimerkkimomentti x	0	1 000	1 000	800	200	200	400	200	150	50	800
Aikaisempien vuosien valtuudet											
Vuonna n käytettävissä olleet valtuudet		1 000	1 000	800	200	200	400	200	150	50	800
29.01.50. Esimerkkimomentti xx	150 000	150 000	40 000	170 000	20 000	20 000	56 500	46 000	30 500	20 500	119 000
Aikaisempien vuosien valtuudet, josta	150 000						45 000	5 000			5 000
– korkotuki- tms. valtuudet ⁴⁾	100 000						5 000				
– talonrakennushankevaluudet ⁵⁾	15 000						10 000	5 000			5 000
Vuonna n käytettävissä olleet valtuudet, josta		150 000	40 000	170 000	20 000	20 000	11 500	17 000	46 000	30 500	114 000
– korkotuki- tms. valtuudet ⁴⁾		40 000	20 000	55 000	5 000	5 000	1 500	2 000	1 000	500	4 000
– talonrakennushankevaluudet ⁵⁾		10 000		5 000	5 000	5 000	5 000	5 000			10 000
Yhteensä	150 000	151 000	40 000	170 800	20 200	20 200	56 500	22 400	46 200	20 550	119 800
Aikaisempien vuosien valtuudet, josta	150 000						45 000	5 000			5 000
– korkotuki- tms. valtuudet ⁴⁾	100 000						5 000				
– talonrakennushankevaluudet ⁵⁾	15 000						10 000	5 000			5 000
Vuonna n käytettävissä olleet valtuudet, josta		151 000	40 000	170 800	20 200	20 200	11 500	17 400	46 200	20 550	114 800
– korkotuki- tms. valtuudet ⁴⁾		40 000	20 000	55 000	5 000	5 000	1 500	2 000	1 000	500	4 000
– talonrakennushankevaluudet ⁵⁾		10 000		5 000	5 000	5 000	5 000	5 000			10 000

¹⁾ Valtuuden ja sen käytön määräksi merkitään tilauksen sopimushinta tai sitoumuksen määrä silloin, kun valtuus on rajattu alun perin muulla tavalla, mutta valtuuden käytön johdosta annetaan euromääräinen sitoumus. Korkotuetun lainakannan enimmäismääränä määritellyt korkotukivaltuudet ja muut vastaavat valtuudet eritellään lisäksi omilla riveillään.

²⁾ Myös päätöksen tai luvun päätösoasassa myönnetty valtuudet sisällytetään taulukkoon. Tällöin luvun tai momentin numerotunnukseksi merkitään "00".

³⁾ Esitetään yhteismäärä niistä aikaisempina varainhoitovuotena on aiheutunut menoja tai joista aiheutuu menoja tulevina varainhoitovuosina.

⁴⁾ Korkotukilainojen lainakannan enimmäismääränä tai valtionapua oikeuttavien kustannusten enimmäismääränä tai muulla vastaavalla tavalla myönnettyjen valtuuksien määrä. Erittely esitetään vain, jos momentti (ja yhteensä) sisältää tällä tavoin määriteltyjä valtuuksia.

⁵⁾ Talousarviolain 10 §:n 2 momentissa säädetyn laajuus- tai kustannusarvion perusteella myönnetty valtuudet. Erittely esitetään vain, jos momentti (ja yhteensä) sisältää talonrakennushankevaluuksia.

12.2 Tuotto- ja kululaskelma ja tase

Valtiovarainministeriö on määrännyt tiliviraston tilinpäätöksen kaavoista ja tilinpäätöksen liitteenä ilmoitettavista tiedoista 8.11.2006 antamallaan määräyksellä (TM 0602). Tuotto- ja kululaskelman kaava on liitteessä 1 ja taseen kaavaa liitteessä 2.

Tuotto- ja kululaskelma ja tase laaditaan tiliviraston liikekirjanpidon pääkirjan perusteella. Tilivirasto voi tarvittaessa laatia tuotto- ja kululaskelman sekä taseen kaavoja yksityiskohtaisempana. Siltä osin kuin kaavat sisältävät eriä, jotka eivät esiinny tiliviraston kirjanpidossa, laskelmat laaditaan kaavoja suppeampina. Toisin sanoen, mikäli jollekin kaavan mukaiselle riville ei tule lukua varainhoitovuoden eikä edellisen vuoden sarakkeeseen, ko. kohta jätetään laskelmasta pois.

Talousarvioasetuksen 43 §:n 2 momentin mukaan kirjaukset on tehtävä siten, että niiden yhteys tilinpäätökseen voidaan vaikeuksitta todeta. Pääkirjan kirjanpitotilien yhteys tilinpäätökseen tulisi olla varmistettavissa pääkirjassa olevien summarivien avulla tai ns. pitkien, kaikki pääkirjan tilit eritellysti sisältävien, tilinpäätöslaskelmien avulla.

Tuotto- ja kululaskelman sekä taseen edellisen vuoden vertailulukuja on tarvittaessa muutettava niiltä osin kuin kirjauskäytäntö on muuttunut tai tilivirasto on itse muuttanut kirjauskäytäntöään. Olennaisista kirjauskäytännön muutoksista tulee raportoida liitteessä 1 (Selvitys tilinpäätöksen laatimisperiaatteista ja vertailtavuudesta) sekä tarvittaessa toimintakertomuksessa.

12.3 Tilinpäätöksen liitteet

Liitetietojen avulla täsmennetään tilinpäätöslaskelmien sisältöä asianomaisen organisaation, sen toimintaa valvovien ja ohjaavien ministeriöiden ja näiden edustajien sekä kansalaisten käyttöön. Liitetiedot julkaistaan tilinpäätösaineiston osana Valtiokonttorin ylläpitämässä valtionhallinnon raportointipalvelussa (www.netra.fi).

Tiliviraston tilinpäätöksen liitteenä on esitettävä (Talousarvioasetus 66 h §, 254/2004):

- 1) tiedot tilinpäätöksen laatimisessa noudatetuista periaatteista, arvostusperiaatteista ja perusteista, jonka mukaista kurssia on käytetty muuttaessa viraston ja laitoksen ulkomaanrahan määräiset saamiset sekä velat ja muut sitoumukset Suomen rahaksi sekä tilinpäätöksen vertailtavuuteen edellisen vuoden tilinpäätökseen vaikuttavista seikoista;
- 2) talousarvion toteutumalaskelmaa täydentävä laskelma nettobudjetoiduista tuloarvioista ja määrärahoista;
- 3) tiedot arviomäärärahojen ylityksistä;
- 4) tiedot peruutetuista siirretyistä määrärahoista;
- 5) henkilöstökulujen erittely, joka sisältää selvityksen viraston ja laitoksen henkilöstökulujen jakautumisesta palkkoihin ja palkkioihin ja tulosperusteisiin eriin, johdon palkoista ja palkkioista, luontoisetujen yhteenlasketusta arvosta, lomapalkkavelasta, eläkekuluista ja muista henkilöstösivukuluista;
- 6) selvitys suunnitelman mukaisten poistojen perusteista ja niiden muutoksista;
- 7) selvitys kansallis- ja käyttöomaisuuden sekä muiden pitkävaikutteisten menojen poistoista tase-erien mukaan eriteltynä;
- 8) erittely rahoitustuotoista ja -kuluista;
- 9) erittely viraston ja laitoksen valtion talousarviotaloudesta myöntämistä, varainhoitovuoden päättyessä voimassa olleista lainoista;
- 10) selvitys viraston ja laitoksen hallinnassa olevista erilajisista osakkeista ja osuuksista sekä muista osakkeisiin rinnastettavista arvopapereista samoin kuin viraston ja laitoksen tekemistä oman pääoman ehtoisista sijoituksista;
- 11) selvitys taseen rahoituseristä sekä viraston ja laitoksen hoidossa olevasta valtion talousarviotalouden velasta ja sen muutoksista;
- 12) erittely viraston ja laitoksen myöntämistä, varainhoitovuoden päättyessä voimassa olleista valtiontakauksista, valtiontakauksista ja muista valtion vastuista;
- 13) erittely tiliviraston taseeseen sisällyvistä rahastoiduista varoista;

14) erittely tiliviraston taseeseen sisällyttämistä, viraston ja laitoksen hallinnoimista rahastoiduista varoista, säätiöistä ja yhdistyksistä;

15) valtiovarainministeriön määrämät selvitykset;

16) muut oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi tarpeelliset täydentävät tiedot.

Talousarvioasetuksen 66 h §:ssä säädettyä on täsmennetty valtiovarainministeriön määräyksessä ”Valtiovarainministeriön määräys tiliviraston tilinpäätöksen kaavoista ja liitteenä ilmoitettavista tiedoista” (TM 0602). Määräyksen mukaisten kaavojen Excel-lomakkeet löytyvät valtiovarainministeriön Internet-sivuilta valtion taloutta koskevaa raportointia ja valvontaa käsittelevästä kohdasta.

Jos ilmoitettavaksi vaadittua liitetietoa ei ole lainkaan, siitä tulee mainita ao. liitteen kohdalla. Liitteissä tarvitsee esittää vain ne rivit, joissa on sisältöä.

Tilivirasto voi esittää kunkin liitteen kohdalla raportoitavaan asiaan liittyviä täydentäviä tietoja. Asetuksen edellyttämät ja valtiovarainministeriön määrämät liitetiedot on kuitenkin voitava vaivatta erottaa tiliviraston esittämistä täydentävistä tiedoista.

Seuraavassa käsitellään tilinpäätöksen liitteinä annettavien tietojen sisältö- ja muotovaatimuksia yksityiskohtaisemmin. Valtiokonttoriin on toimitettava kopio Tietojen toimittaminen keskuskirjanpitoon –määräyksen mukaisesti liitteistä 1,9,10,11,12,16 ja 17.

12.3.1 Liite 1: Selvitys tilinpäätöksen laatimisperiaatteista ja vertailtavuudesta

Talousarvioasetuksen 66 h §:n 1 kohdassa tarkoitettuina tilinpäätöksen laatimista koskevana liitetietoina esitetään sellaiset olennaiset tilinpäätöksen laatimista ja vertailtavuutta edellyttävään tilinpäätökseen vaikuttavia seikkoja koskevat tiedot, jotka eivät välittömästi ilmene tilinpäätöksen laadintaa koskevista säännöksistä ja valtiovarainministeriön määräyksistä tai eivät ole yleisesti tunnettuja hyvän kirjanpitotavan asettamia vaatimuksia. Liitteessä esitetään ainakin seuraavat tiedot:

1) budjetointia koskevat muutokset ja muutosten tärkeimmät vaikutukset talousarvion toteutumalaskelmaan, tuotto- ja kululaskelmaan ja taseeseen sekä niiden vertailtavuuteen;

Esimerkki:

”Tiliviraston taloushallintotehtäviä siirrettiin tiliviraston ulkopuoliseen palvelukeskukseen. Tiliviraston toimintamäärärahat sekä niillä rahoitetut palkka- ja henkilösivukulut vähenivät tämän seurauksena 500 000 euroa ja taseen lomapalkkavelka supistui 50 000 euroa edelliseen varainhoitovuoteen verrattuna.”

2) valuuttakurssi, jota on käytetty muutettaessa ulkomaanrahan määräiset saamiset ja velat sekä muut sitoumukset Suomen rahaksi;

Esimerkki:

Valuutta 1 kurssi 31.12.200x

Valuutta 2 kurssi 31.12.200x

Tilivirastolla oli ulkomaan valuutan määräisiä eriä, joita Euroopan keskuspankki ei noteeraa, seuraavasti:

Noteeraamaton valuutta 3 kurssi 31.12.200x

Noteeraamaton valuutta 4 kurssi 31.12.200x

3) tilinpäätöstä laadittaessa noudatetut arvostus- ja jaksotusperiaatteet ja -menetelmät sekä erityisesti niissä tapahtuneiden muutosten vaikutukset tilikauden tuotto- ja kulujäämän sekä taseessa ilmoitettavien erien muodostumiseen;

Hankinnan ja valmistuksen kiinteiden menojen sisältyminen aktivoituun hankintamenuun:

Valtiokonttori on antanut määräyksen Hankintamenon määrittely, jossa edellytetään tilinpäätöksen liitteenä ilmoitettavaksi hankinnan ja valmistuksen kiinteiden menojen sisällyttämisestä aktivoituun hankintamenuun. Hankintamenua määrittäessä on noudatettava jatkuvasti samoja periaatteita, ellei niiden muuttamiseen ole erityistä syytä. Mikäli näitä periaatteita muutetaan, ilmoitetaan muutokset tässä liitteessä.

Esimerkki osakohdennuksesta:

Tilivirasto siirtyi käyttämään laajojen maksullisen toiminnan hankkeiden tuloutuksessa osakohdennusmenettelyä. Tämän vuoksi varainhoitovuoden maksullisen toiminnan tuotot lisääntyivät 200 000 euroa ja kulut kasvoivat 150 000 euroa. Taseen lyhytaikaisten velkojen määrä aleni 80 000 euroa ja vaihtomaisuus väheni 55 000 euroa edelliseen varainhoitovuoteen verrattuna.

4) aikaisempiin vuosiin kohdistuvat tuotot ja kulut, talousarviotulot ja -menot sekä virheiden korjaukset, jos ne eivät ole merkitykseltään vähäisiä;

Esimerkki:

Tilivirasto suoritti edelliseen varainhoitovuoteen liittyvän xx-kauppaa koskeneen 100 000 euron menon, johon ei ollut enää käytettävissä edellisen varainhoitovuoden kyseiseen tarkoitukseen budjetoitua määrärahaa, vastaavaan tarkoitukseen osoitetusta kuluun vuoden määrärahasta talousarviolain 20 §:n ja sen nojalla annetun valtiovarainministeriön päätöksen TM 8801 nojalla.

5) selvitys edellistä vuotta koskevista tiedoista, jos ne eivät ole vertailukelpoisia tilinpäätös-
vuoden tietojen kanssa; ja

6) selvitys tilinpäätös-
vuoden jälkeisistä olennaisimmista tapahtumista siltä osin kuin niitä ei
ilmoiteta toimintakertomuksessa.

Liitteestä tulee toimittaa kopio Valtiokonttorille.

12.3.2 Liite 2: Nettotulot ja menot

Talousarvioasetuksen 66 h §:n 2 kohdassa tarkoitettu talousarvion toteutumalaskelmaa täydentävä laskelma laaditaan valtiovarainministeriön tiliviraston tilinpäätöskaavamääräyksen liitteen 4 mukaisesti.

Liitteessä esitetään nettobudjetoitujen momenttien suunniteltu ja toteutunut brutto- ja nettokäyttö. Nettobudjetoituja momenteja ovat esimerkiksi valtaosa toimintamenu-
menteista sekä valtion lainanhoitomomentit. Nettobudjetoitujen momenttien kohdalla on Valtion talousarvion tilijaottelussa merkintä "(nettob)". Talousarviossa momentin päätösosassa lukee esim. "Momentille myönnetään nettomäärärahaa".

Laskelma laaditaan tiliviraston talousarviokirjanpidon ja liikekirjanpidon tiedoista yhdistelmänä momenteista, joille on talousarviossa merkitty nettotuloa tai myönnetty nettomäärärahaa. Poimintasäännöt on esitetty jäljempänä. Poiminnassa liikekirjanpidon tilien avulla päätellään, onko talousarviotilille tehty kirjaus talousarviotulo vai -meno.

Laskelman muoto on sama kuin talousarvion toteutumalaskelmassa, samoin käsitteet ja las-
kentasäännöt. Tällä liitteellä esitetään samat nettobudjetoidut momentit kuin toteutuma-
laskelmalla. Huomattavaa on, että erittely bruttotuloihin ja -menoihin esitetään moment-
titasolla, ei siis tilijaottelun tasolla. Jokaisen momentin kohdalla on kolme riviä, joille merki-
tään bruttotulot, bruttomenot ja niiden erotus. Tuloarvioiden kohdalla esitetään ylempänä
bruttotulot, kun taas määrärahojen kohdalla esitetään ylempänä bruttomenot.

Laskelman sarakkeessa "Talousarvio n (TA + LTA:t)" eritellään tilinpäätös-
vuoden talousarvion mukaiset bruttotulot ja bruttomenot. Tässä voidaan esittää esimerkiksi talous- ja lisätalous-
arvioesitysten asianomaisen nettobudjetoidun momentin selvitysoseen sisältyvät bruttotu-
lot ja bruttomenot. Tilivirasto voi käyttää myös omaan talousarvioehdotukseensa sisältyviä
suunnitelmalukuja esimerkiksi momenteilla, joilla nettomääräraha on budjetoitu useamman

tiliviraston käyttöön. Bruttotulojen ja bruttomenojen erittely voidaan kuitenkin jättää tässä sarakkeessa kokonaan esittämättä, jos tilivirastolla ei ole niistä tietoa käytettävissään.

Sarakkeessa ”siirto seuraavalle vuodelle” määrärahan siirto esitetään vain rivillä ”Nettomenot”.

Sarakkeessa ”Vertailu” arviomäärärahan kohdalla vertailuluku merkitään myös riveille Bruttotulot ja Bruttomenot, jos niillä on erittelytiedot ”Talousarvio”-sarakkeessa. Vertailu bruttotulojen osalta tehdään vähentämällä ”Tilinpäätös – Talousarvio”. Siirtomäärärahojen kohdalla vertailu merkitään vain Nettomenot rivin kohdalle.

Jäljempänä olevassa mallissa kaavan käytännön soveltamista on havainnollistettu eri määrärahalajeilla. Liitteellä talousarvio esitetään euron tarkkuudella ja muiden sarakkeiden luvut sentin tarkkuudella. Seuraavissa selityksissä on euromääristä jätetty desimaalit pois.

12.39.50 Nettotulot osakemyynnistä

Tuloarvioita kuvaavassa esimerkissä momentti 12.39.50 Nettotulot osakemyynnistä on jakamaton tuloarvio (tilijaottelulla tilivirastotunnus 003). Tilivirastolla on ollut tiedossaan sekä bruttotulo että bruttomeno, jotka on merkitty sarakkeeseen ”Talousarvio”. Jos erittelyä ei olisi ollut tiedossa, olisi merkitty vain riville Nettotulot tulojen ja menojen erotus.

xx.xx.16. Arviomäärärahamentti

Arviomäärärahaa kuvaa momentti xx.xx.16. Sarakkeessa ”Vertailu Talousarvio - Tilinpäätös” arviomäärärahan kohdalla vertailuluku merkitään myös riveille Bruttotulot ja Bruttomenot, jos niillä on erittelytiedot ”Talousarvio” sarakkeessa. Vertailu bruttotulojen osalta tehdään kuitenkin ”Tilinpäätös – Talousarvio”, jotta saadaan oikea lopputulos.

xx.xx.21. Siirtomäärärahamentti 1

Siirtomäärärahamentti 1 kuvaa 3-vuotista siirtomäärärahaa. Varainhoitovuoden käyttämättä jäänyt osa 200 on siirretty seuraavalle vuodelle. ”Siirto seuraavalle vuodelle” ja ”Vertailu Talousarvio – Tilinpäätös” merkitään siirtomäärärahojen kohdalla vain riville ”Nettomenot”. Siirtomäärärahoja koskeissa täydentävissä tiedoissa ”Edellisiltä vuosilta siirtyneet”-sarakkeessa on 1 000, jolloin ”Käytettävissä vuonna n” on tämä 1 000 ja varainhoitovuoden talousarvion 1 000 eli yhteensä 2 000. Sarakkeessa ”Käyttö vuonna n (pl. peruutukset)” on bruttomenoina 3 500, joka on varainhoitovuoden käytön 2 800 ja edellisiltä vuosilta siirretyn rahan käytön 700 summa. Talousarviokirjanpidossa edellisten vuosien käyttö on kirjattu 4xx-alkuisille tileille. ”Siirretty seuraavalle vuodelle”-sarakkeessa on tässä tapauksessa varainhoitovuoden määrärahan siirron 200 ja edellisiltä vuosilta siirtyneiden määrärahojen käyttämättä olevan määrän 300 summa, yhteensä 500.

xx.xx.22. Siirtomäärärahamentti 2

Siirtomäärärahamentti 2 kuvaa 3-vuotista siirtomäärärahaa, jolla ei ole varainhoitovuoden talousarviossa määrärahaa. Tällöin tietoja on edellisen vuoden vertailutiedon lisäksi vain siirtomäärärahoja koskeissa täydentävissä tiedoissa. Sarakkeeseen ”Edellisiltä vuosilta siirtyneet” on merkitty siirrettyjen määrärahojen alkusaldo 3 000. Koska varainhoitovuoden talousarvio on tämän momentin kohdalla tyhjä, on käytettävissä oleva määrä myös 3 000. Siirretyn määrärahan tilille on kirjattu bruttotuloja 5 000 ja bruttomenoja 3 000. ”Siirretty seuraavalle vuodelle”-sarakkeessa on tässä tapauksessa vain edellisiltä vuosilta siirtyneiden määrärahojen käyttämättä oleva määrä 1 000.

xx.xx.24. siirtomäärärahamentti 3

Siirtomäärärahamentti 3 kuvaa 2-vuotista määrärahaa. Määrärahan siirtoa seuraavalle vuodelle ei ole tehty, jolloin sarakkeeseen merkitään 0. Vertailu talousarvion ja tilinpäätösluvun kesken osoittaa, että talousarvioluku on yhtä suuri kuin tilinpäätösluku, eli vertailuluku on nolla. Näissä tapauksissa vertailulukua ei esitetä. Momentilla on käytössä myös edellisiltä vuosilta siirtynyttä määrärahaa. Sarakkeeseen ”Edellisiltä vuosilta siirtyneet” on merkitty

siirretyn määrärahan alkusaldo 1 000. Käytettävissä oleva määrä 2 000 on talousarvioluvun 1 000 ja edellisiltä vuosilta siirtyneiden 1 000 summa. Sarakkeessa ”Käyttö vuonna n (pl. peruutukset)” on bruttomenojen ja –tulojen kohdalla yhteenlaskettuna varainhoitovuoden ja edellisiltä vuosilta siirtyneiden rahojen talousarviotilille kirjatut tulot ja menot. Käytettävissä oleva rahamäärä on yhtä suuri kuin käytetty rahamäärä, joten siirtoa ei ole ja ”Siirretty seuraavalle vuodelle” sarakkeeseen merkitään 0.

xx.xx.27. siirtomäärärahamentti 4

Siirtomäärärahamentti 4 kuvaa 2-vuotista määräystä, joka on poikkeuksellisesti tuloylijäämäinen. Bruttotulot 10 000 ovat bruttomenoja 7 000 suuremmat, jolloin nettomenot rivillä käyttö on -3 000. Seuraavalle vuodelle siirrettävä määrä voi olla tilivirastotasolla enintään talousarvioluvun 2 000 suuruinen. Vertailuluku 3 000 on talousarvioluvun 2 000 ja tilinpäätösluvun -1 000 erotus. Tässä esimerkissä ei ole edellisiltä vuosilta siirtyneitä määrärahoja, joten siirtomäärärahoja koskevat täydentävät tiedot ovat samat kuin varainhoitovuoden tiedot.

Bruttotulojen ja –menojen poimintasäännöt

Bruttotulot ja –menot poimitaan kirjanpidosta raportilla, jolle lasketaan nettobudjetoitujen momenttien nettokertymät seuraavassa luettelossa oleville liikekirjanpidon tulotileille ja menotileille.

Bruttotuloihin ja -menoihin luetaan seuraavien liikekirjanpidon tilien nettokertymät. Nettokertymällä tarkoitetaan varainhoitovuoden aikaisten debet- ja kredit-kirjausten erotusta (tilin alkusaldoa ei lueta tähän).

Bruttotulot

1-alkuisista tasetileistä seuraavat tilit:

- 1341 Annettujen euromääräisten velkakirjalainojen takaisinmaksut
- 1351 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen myynnit
- 1361 Muiden pitkäaikaisten euromääräisten sijoitusten myynnit
- 1371 Annettujen valuuttamääräisten velkakirjalainojen takaisinmaksut
- 1381 Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen myynnit
- 1391 Muiden pitkäaikaisten valuuttamääräisten sijoitusten myynnit
- 1601 Pitkäaikaisten euromääräisten lainasaamisten takaisinmaksut
- 1711 Lyhytaikaisten euromääräisten lainasaamisten takaisinmaksut
- 1721 Lyhytaikaisten valuuttamääräisten lainasaamisten takaisinmaksut
- 1811 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen myynnit
- 1831 Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen myynnit
- 1881 Muiden lyhytaikaisten euromääräisten sijoitusten takaisinmaksut
- 1891 Muiden lyhytaikaisten valuuttamääräisten sijoitusten takaisinmaksut

Kaikki 2-alkuiset tasetilit lukuun ottamatta seuraavia tilejä, jotka lasketaan bruttomenotileihin:

- 2520 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset
- 2521 Euromääräisten velkakirjalainojen lyhennykset
- 2522 Muiden euromääräisten lainojen lyhennykset

- 2523 Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset
- 2524 Valuuttamääräisten velkakirjalainojen ja muiden valuuttamääräisten lainojen lyhennykset
- 2529 Talousarvion ulkopuolella olevilta valtion rahastoilta otettujen lainojen lyhennykset
- 2532 Lyhytaikaisten euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset
- 2534 Lyhytaikaisten euromääräisten velkakirjalainojen lyhennykset
- 2536 Muiden lyhytaikaisten euromääräisten lainojen lyhennykset
- 2541 Lyhytaikaisten valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset
- 2543 Lyhytaikaisten valuuttamääräisten velkakirjalainojen lyhennykset
- 2545 Muiden valuuttamääräisten lainojen lyhennykset

Kaikki 3-alkuiset tilit

Kaikki 455-alkuiset tilit

Kaikki 50-alkuiset tilit

Kaikki 60-alkuiset tilit

Kaikki 80- ja 81-alkuiset tilit

Kaikki 90-, 91- ja 92-alkuiset tilit

9920 Sitoumusperusteinen tulokirjaus

Mikäli talousarviokirjanpidon vientejä on tehty tilin 9940 Muut tekniset tilit kautta, poiminta on tehtävä niin, että bruttotulot ja bruttomenot saadaan näiden vientien osalta selvitettyä.

Bruttomenot

Kaikki 10 - 12 -alkuiset tilit

Kaikki 13 - 18 -alkuiset tilit lukuun ottamatta seuraavia tilejä, jotka lasketaan bruttotulotileihin:

- 1341 Annettujen euromääräisten velkakirjalainojen takaisinmaksut
- 1351 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen myynnit
- 1361 Muiden pitkäaikaisten euromääräisten sijoitusten myynnit
- 1371 Annettujen valuuttamääräisten velkakirjalainojen takaisinmaksut
- 1381 Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen myynnit
- 1391 Muiden pitkäaikaisten valuuttamääräisten sijoitusten myynnit
- 1601 Pitkäaikaisten euromääräisten lainasaamisten takaisinmaksut
- 1711 Lyhytaikaisten euromääräisten lainasaamisten takaisinmaksut
- 1721 Lyhytaikaisten valuuttamääräisten lainasaamisten takaisinmaksut
- 1811 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen myynnit
- 1831 Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen myynnit
- 1881 Muiden lyhytaikaisten euromääräisten sijoitusten takaisinmaksut
- 1891 Muiden lyhytaikaisten valuuttamääräisten sijoitusten takaisinmaksut

2-alkuisista tasetileistä seuraavat tilit:

- 2520 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset
- 2521 Euromääräisten velkakirjalainojen lyhennykset
- 2522 Muiden euromääräisten lainojen lyhennykset
- 2523 Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset
- 2524 Valuuttamääräisten velkakirjalainojen ja muiden valuuttamääräisten lainojen lyhennykset
- 2529 Talousarvion ulkopuolella olevilta valtion rahastoilta otettujen lainojen lyhennykset
- 2532 Lyhytaikaisten euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset
- 2534 Lyhytaikaisten euromääräisten velkakirjalainojen lyhennykset
- 2536 Muiden lyhytaikaisten euromääräisten lainojen lyhennykset
- 2541 Lyhytaikaisten valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset
- 2543 Lyhytaikaisten valuuttamääräisten velkakirjalainojen lyhennykset
- 2545 Muiden valuuttamääräisten lainojen lyhennykset

Kaikki 4-alkuiset tilit lukuun ottamatta 455-alkuisia tilejä

51- alkuisista tileistä seuraavat:

- 5100 Korot euromääräisistä veloista
- 5101 Korot valuuttamääräisistä veloista
- 5102 Emissioerot euromääräisistä veloista
- 5103 Emissioerot valuuttamääräistä veloista
- 5104 Pääomaerot euromääräisistä veloista
- 5105 Pääomaerot valuuttamääräisistä veloista
- 5106 SWAP-maksut veloista
- 5108 Korkokulut euromääräisistä veloista rahastotaloudelle
- 5110 Realisoituneet kurssierot veloista
- 5198 Sijoitusten ja lainasaamisten tileistäpoistot
- 5199 Muut rahoituskulut

Kaikki 61-alkuiset tilit

Kaikki 82- ja 83-alkuiset tilit

Kaikki 93-alkuiset tilit

9930 Sitoumusperusteinen menokirjaus

Mikäli talousarviokirjanpidon vientejä on tehty tilin 9940 Muut tekniset tilit kautta, poiminta on tehtävä niin, että bruttotulot ja bruttomenot saadaan näiden vientien osalta selvitettyä.

Tiliviraston tilinpäätöksen liite 2: Nettoututut tulot ja menot

Momentin numero ja nimi	Tilinpäätös n-1	Talousarvio n	Taluspäätös n	Taluspäätös - Taluspäätös	Toteutuma %
12.39.50.					
Bruttotulot	2 000,00	4 000	3 900,00	-100,00	
Nettotulot	1 000,00	2 000	2 000,00	0,00	
osakemyynnistä	1 000,00	2 000	1 900,00	-100,00	95
Momentin numero ja nimi	Tilinpäätös n-1	Talousarvio n	Taluspäätös n	Taluspäätös - Taluspäätös	Toteutuma %
xx.xx.16.					
Arviomäärä-	2 000,00	4 000	4 100,00	-100,00	
rahamomentti	1 000,00	2 000	1 800,00	-200,00	
	1 000,00	2 000	2 300,00	-300,00	
xx.xx.21.					
Siirtomäärä-	2 000,00	3 000	2 800,00	3 500,00	
rahamomentti 1 ³⁾	1 000,00	2 000	2 000,00	2 000,00	
	1 000,00	1 000	800,00	200,00	
xx.xx.22.					
Siirtomäärä-	2 000,00				
rahamomentti 2 ⁴⁾	1 000,00				
	1 000,00				
xx.xx.24.					
Siirtomäärä-	2 000,00	3 000	3 100,00	6 000,00	
rahamomentti 3	1 000,00	2 000	2 100,00	4 000,00	
	1 000,00	1 000	1 000,00	0,00	
xx.xx.27.					
Siirtomäärä-	2 000,00	8 000	7 000,00	7 000,00	
rahamomentti 4	1 000,00	6 000	10 000,00	10 000,00	
	1 000,00	2 000	-3 000,00	2 000,00	
				3 000,00	
				-1 000,00	
				0,00	
				2 000,00	
				0,00	
				2 000,00	
				-3 000,00	
				2 000,00	

* Tässä saa esittää talousarvion mukaiset bruttotulot- ja menot

¹⁾ Bruttotulot osalta vertailu kuitenkin "Tilinpäätös - talousarvio".²⁾ Edellisiltä vuosilta siirtyneet +TA+ LTA:t yhteensä.³⁾ 3-vuotinen siirtomäärärahomomentti⁴⁾ 3-vuotinen siirtomäärärahomomentti, jolla ei ole ko. vuoden talousarviossa määrärahaa.

12.3.3 Liite 3: Arviomäärärahojen ylitykset

Talousarvioasetuksen 66 h §:n 3 kohdassa tarkoitettu liite arviomäärärahojen ylityksistä laaditaan valtiovarainministeriön tiliviraston tilinpäätöskaavamääräyksen liitteen 5 mukaisesti. Arviomäärärahojen ylitykset -liitteessä esitetään ylitetyistä arviomäärärahoista momentin tarkkuudella:

- tilin (pääluokka ja momentti) numero ja nimi,
- talousarviossa ja lisätalousarvioissa yhteensä myönnetty määräraha,
- määrärahan ylityksen rahamäärä ja
- ylityksen osuus prosentteina talousarviossa ja lisätalousarvioissa yhteensä myönnetystä määrärahasta.

Pääluokkia koskevilla riveillä ja ”Pääluokat yhteensä” -rivillä esitetään Talousarvio -sarakeessa ja Ylitys -sarakeessa (vain) ylitettyjen arviomäärärahojen summa.

Liitteen laatii se tilivirasto, jolle määräraha on talousarvion tilijaottelussa osoitettu tai joka vastaa jakamattoman määrärahan käytöstä.

Esimerkki:

Tiliviraston tilinpäätöksen liite 3: Arviomäärärahojen ylitykset

Pääluokan ja momentin numero ja nimi	Talousarvio (TA + LTA:t)	Ylitys	Ylitys %
28. Valtiovarainministeriön hallinnonala	2 054 640 000	13 254 365,87	1
28.07.05. Vakinaiset eläkkeet, perhe-eläkkeet sekä kuntoutustuet	2 054 640 000	13 254 365,87	1
32. Kauppa- ja teollisuusministeriön hallinnonala	17 320 000	260 000,00	2
32.30.42. Finnvera Oyj:n korkotuet	17 320 000	260 000,00	2
Pääluokat yhteensä	2 071 960 000	13 514 365,87	1

12.3.4 Liite 4: Peruutetut siirretyt määrärahat

Talousarvioasetuksen 66 h §:n 4 kohdassa tarkoitettu liite peruutetuista siirretyistä määrärahoista laaditaan valtiovarainministeriön tiliviraston tilinpäätöskaavamääräyksen liitteen 6 mukaisesti. Liitteessä esitetään pääluokakohtaisesti tilijaottelun tarkkuudella tiedot varainhoitovuonna peruutetuista siirretyistä määrärahoista.

Liitettä varten tarvittavat tiedot saadaan erittelemällä liikekirjanpidon tilille 9910 Siirrettyjen määrärahojen peruutukset kirjatut 4-alkuiset siirretyt määrärahat.

Esimerkki:**Tiliviraston tilinpäätöksen liite 4: Peruutetut siirretyt määrärahat**

Pääluokan ja tilijaottelun numero ja nimi. Tilijaottelut eritellään myöntämisvuosittain.	Peruutettu	
	Tilijaottelu	Yhteensä
29. Opetusministeriön hallinnonala		19 000,00
Vuosi n-2		12 000,00
29.01.22.1. Kulttuuri-, liikunta- ja nuorisotoimen toimialan hankkeet	12 000,00	
Vuosi n-1		7 000,00
29.01.22.6. Kansalaisvaikuttamisen politiikkaohjelma	7 000,00	
28. Valtiovarainministeriön hallinnonala		50 000,00
Vuosi n-1		50 000,00
28.81.25.09. Opetusministeriön hallinnonala	50 000,00	
Pääluokat yhteensä		69 000,00
Vuosi n-2		12 000,00
Vuosi n-1		57 000,00

12.3.5 Liite 5: Henkilöstökulujen erittely

Talousarvioasetuksen 66 h §:n 5 kohdassa tarkoitettu henkilöstökulujen erittely laaditaan valtiovarainministeriön tiliviraston tilinpäätöskaavamääräyksen liitteen 7 mallin mukaisesti.

Palkoilla ja palkkioilla tarkoitetaan liikekirjanpidon tilikartan tililajia 410 Palkat ja palkkiot vähennettynä näihin sisältyvillä tulospalkkiolla ja lomapalkkavelan muutoksella, jotka esitetään taulukossa erikseen.

Eläkekuluilla tarkoitetaan liikekirjanpidon tilikartan tiliä 4112 Eläkemaksut. Muilla henkilösivukuluilla tarkoitetaan muita tililajin 411 Henkilöstösivukulut mukaisia tilejä kuin tiliä 4112 Eläkemaksut.

Liitteessä esitetään varainhoitovuodelle kuluksi kirjatut menot. Palkkakulujen lisäksi ilmoitetaan luontoisetujen yhteisarvo, joka määritetään niiden verotusarvojen perusteella.

Johdon palkkojen ja palkkioiden erittely esitetään liitteessä valtion palkkatilaston tietojen perusteella siten, että johdon palkkoina ja palkkioina otetaan huomioon valtion palkkatilastointiluokituksen (VPL) tehtävätasoluokituksen tason 1 mukaiset viraston ja laitoksen johtajan sekä tulosyksikköjen ja vastaavien vastuuyksikköjen johtajien tehtävistä maksetut palkat ja palkkiot. Luokitus on julkaistu Valtiokonttorin Hallinnon ohjauksen internet-sivuilla Tahtiin liittyvien ohjeiden yhteydessä.

Johdon palkkojen ja palkkioiden tietojen erittelyssä ei toistaiseksi voida hyödyntää Tahtin valmisraportteja.

Johdon palkkojen ja palkkioiden erittely voidaan jättää kokonaan esittämättä, jos tiliviraston henkilöstöhallinnon järjestelmät eivät sisällä tehtävätasoluokitusta.

Rahastot laativat henkilöstökulujen erittelyn VM:n 9.12.2004 antaman määräyksen (TM 0405) liitteen 4 mukaisesti.

Esimerkki:**Tiliviraston tilinpäätöksen liite 5: Henkilöstökulujen erittely**

	n	n-1
Henkilöstökulut	1 040 000,00	1 040 000,00
Palkat ja palkkiot	1 000 000,00	1 000 000,00
Tulosperusteiset erät	20 000,00	30 000,00
Lomapalkkavelan muutos	20 000,00	10 000,00
Henkilösivukulut	240 000,00	240 000,00
Eläkekulut	200 000,00	200 000,00
Muut henkilösivukulut	40 000,00	40 000,00
Yhteensä	1 280 000,00	1 280 000,00
Johdon palkat ja palkkiot, josta	200 000,00	50 000,00
-tulosperusteiset erät	10 000,00	10 000,00
Luontoisedut ja muut taloudelliset etuudet	2 000,00	2 000,00
Johto	1 500,00	1 500,00
Muu henkilöstö	500,00	500,00

12.3.6 Liite 6: Suunnitelman mukaisten poistojen perusteet ja niiden muutokset

Talousarvioasetuksen 66 h §:n 6 kohdassa tarkoitettu selvitys suunnitelman mukaisten poistojen perusteista ja niiden muutoksista laaditaan valtiovarainministeriön tiliviraston tilinpäätöskaavamääräyksen liitteen 8 mukaisesti. Omaisuuserät eritellään liitteessä samalla tarkkuudella kuin Valtiokonttorin antaman Käyttöomaisuuskirjanpito sekä poistosuunnitelmien laatiminen ja poistojen kirjaaminen -määräyksen mukaisessa poistosuunnitelmassa.

Poistosuunnitelma esitetään pääsääntöisesti liikekirjanpidon tilikartan 3 numeroisella tasolla. Tätä karkeampaa 2 numeroista tasoa voidaan käyttää, jos siihen sisältyvien kaikkien tilien poistosuunnitelma on kaikilta osilta sama. 3-numeroista tasoa yksityiskohtaisempaa erittelyä on käytettävä, jos kaikkiin tähän sisältyviin tileihin ei sovelleta samaa poistosuunnitelmaa.

Neljän merkin tasoa tarkempaa erittelyä ei liitteessä tarvitse tehdä, ellei se ole oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi välttämätöntä. Alajaotellut tilit, joihin sovelletaan eripituaisia poistoaikoja, voidaan liitteellä yhdistää alla olevan esimerkin mukaisesti.

Poistosuunnitelmaa selostetaan esimerkiksi seuraavasti:

”Suunnitelman mukaiset poistot on laskettu tilivirastossa yhdenmukaisin periaattein kansallis- ja käyttöomaisuushyödykkeiden taloudellisen pitoajan mukaisina tasapoistoina alkuperäisestä hankintamenosta.”

Poistosuunnitelmat ja niiden muutokset on myös liitettävä tase-erittelyihin.

Esimerkki:**Tiliviraston tilinpäätöksen liite 6: Suunnitelman mukaisten poistojen perusteet ja niiden muutokset**

Omaisuusryhmä	Poisto- menetelmä	Poistoaika vuotta	Vuotuinen poisto % ¹⁾	Jäännösarvo € tai %
122 Rakennukset	Tasapoisto	20	5	0 %
125 - 126 Koneet ja laitteet	Jäännösarvopoisto		10	1 000,00
1254 Kevyet työkoneet	Tasapoisto	5 - 6	16,6 - 20	0 %
1282 Muut kuin metallimineraalit	Substanssipoisto	-	-	5 %

¹⁾ Jos kyseessä on substanssipoisto, sarakkeeseen merkitään - .

12.3.7 Liite 7: Kansallis- ja käyttöomaisuuden sekä muiden pitkävaikutteisten menojen poistot

Talousarvioasetuksen 66 h §:n 7 kohdassa tarkoitettu selvitys kansallis- ja käyttöomaisuuden sekä muiden pitkävaikutteisten menojen poistoista tase-erien mukaan eriteltynä laaditaan valtiovarainministeriön tiliviraston tilinpäätöskaavamääräyksen liitteen 9 mukaisesti.

Liite laaditaan aineettomista ja aineellisista hyödykkeistä sekä käyttöomaisuusarvopapereista ja muista pitkäaikaisista sijoituksista tase-erien mukaan eriteltynä valtion liikekirjanpidon tilikartan 3-numeroisten (xxx) tilien tarkkuustasolla. Käyttöomaisuuden aineelliset hyödykkeet voidaan vaihtoehtoisesti myös laatia erittelyllä:

- maa/rakennusmaa- ja vesialueet,
- rakennukset, rakennelmat ja rakenteet,
- koneet ja laitteet sekä kalusto,
- muut aineelliset hyödykkeet sekä
- ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat.

Virasto voi kuitenkin yhdistää aineettomista ja aineellisista hyödykkeistä sekä käyttöomaisuusarvopapereista ja muista pitkäaikaisista sijoituksista esitettävät tiedot samaan taulukkoon tai muullakin ryhmittelyllä edellyttäen, että kaikki tässä liitteessä tarkoitetut tiedot voidaan esittää selkeällä tavalla.

Liitteessä tiedot ilmoitetaan vain niistä kansallis- ja käyttöomaisuushyödykkeistä sekä käyttöomaisuusarvopapereista ja muista pitkäaikaisista sijoituksista, joiden hankintamenoja ei ole vielä tilikauden alkaessa kokonaan kirjattu poistoina kuluksi.

Termeillä tarkoitetaan seuraavaa:

1. Hankintameno 1.1.n tarkoittaa kumulatiivista hankintamenoa tilikauden n alkaessa. Tämä ilmoitetaan Valtiokonttorin määräyksen Hankintamenon määrittely mukaisesti.
2. Lisäykset tarkoittaa tilikauden aikana tehtyjä hankintoja mukaan lukien itse valmistetut, hallinnan siirtoina tai muulla tavalla saadut.
3. Vähennykset tarkoittaa tilikauden aikaisten myyntien, romutusten, hallinnan siirtojen ja muiden luovutusten hankintamenoa.
4. Hankintameno 31.12.n tarkoittaa kumulatiivista hankintamenoa tilikauden n loppuun mennessä.

5. Kertyneet poistot 1.1.n tarkoittaa edellisen tilikauden loppuun mennessä kertyneitä kumulatiivisia poistoja niiden hyödykkeiden osalta, joiden hankintamenoja ei ole tilikauden n alkaessa vielä kokonaan poistettu.
6. Vähennysten kertyneet poistot tarkoittaa vähennysten hankintamenoon kohdistuneita kumulatiivisia poistoja tilikauden loppuun mennessä.
7. Tilikauden suunnitelman mukaiset poistot tarkoittavat liikekirjanpidon tilikartan tililajeja 480 Poistot kansallisomaisuudesta, 481 Poistot aineettomasta käyttöomaisuudesta ja 482 Poistot aineellisesta käyttöomaisuudesta.
8. Tilikauden suunnitelmasta poikkeavat poistot tarkoittaa liikekirjanpidon tilikartan tililajeja 489 Suunnitelmasta poikkeavat poistot.
9. Tilikauden arvonalennukset tarkoittavat tiliryhmästä 13 Käyttöomaisuusarvopaperit ja muut pitkäaikaiset sijoitukset tilikauden aikana kirjattuja mahdollisia arvonalentumisia. Ne sisältyvät liikekirjanpidon tilikartan tililajiin 5198 Sijoitusten ja lainasaamisten tileistäpoistot.
10. Kertyneet poistot 31.12.n tarkoittaa tilikauden n loppuun mennessä kertyneitä kumulatiivisia poistoja niiden hyödykkeiden osalta, joiden hankintamenoja ei ole tilikauden alkaessa vielä kokonaan poistettu. Se saadaan vähentämällä kohdan 5 erästä kohdan 6 erä ja lisäämällä siihen kohtien 7-9 erät.
11. Arvonkorotukset tarkoittavat kumulatiivisia arvonkorotuksia tilikauden loppuun mennessä.
12. Kirjanpitoarvo 31.12.n tarkoittaa tilikauden n lopun kirjanpitoarvoa, joka sisältyy taseeseen 31.12.n. Se saadaan vähentämällä kohdan 4 erästä kohdan 10 erä ja lisäämällä siihen mahdollinen kohdan 11 erä.

Tämän liitteen mukaiset tiedot saadaan yleensä käyttöomaisuuskirjanpitojärjestelmästä valmiina raporttina

Esimerkki:

Esimerkissä on valtiovarainministeriön antamaan kaavaan lisätty etumerkit laskentatavan selventämiseksi. Tilivirasto voi yhdistää samaan taulukkoon aineettomat ja aineelliset hyödykkeet sekä käyttöomaisuusarvopaperit ja muut pitkäaikaiset sijoitukset, kunhan liitteessä tarkoitettut tiedot (tietojen ryhmittely tase-erien mukaan ja summaukset) esitetään selkeällä tavalla.

Tiliviraston tilinpäätöksen liite 7: Kansallis- ja käyttöomaisuuden sekä muiden pitkävaikutteisten menojen poistot

	112 Aineettomat oikeudet	Aineettomat hyödykkeet				Yhteensä
		...	...	...	...	
Hankintameno 1.1.n (+)	10 000,00	10 000,00	10 000,00	10 000,00	40 000,00	
Lisäykset (+)	1 000,00	1 000,00	1 000,00	1 000,00	4 000,00	
Vähennykset (-)	-1 500,00	-1 500,00	-1 500,00	-1 500,00	-6 000,00	
Hankintameno 31.12.n (==)	9 500,00	9 500,00	9 500,00	9 500,00	38 000,00	
Kertyneet poistot 1.1.n (-)	-500,00	-500,00	-500,00	-500,00	-2 000,00	
Vähennysten kertyneet poistot (+)	100,00	100,00	100,00	100,00	400,00	
Tilikauden suunnitelman mukaiset poistot (-)	-800,00	-800,00	-800,00	-800,00	-3 200,00	
Tilikauden suunnitelmasta poikkeavat poistot (-)	-200,00	-200,00	-200,00	-200,00	-800,00	
Tilikauden arvonalennukset (-)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
Kertyneet poistot 31.12.n (=-)	-1 400,00	-1 400,00	-1 400,00	-1 400,00	-5 600,00	
Arvonkorotukset (+)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
Kirjanpitoarvo 31.12.n (=)	8 100,00	8 100,00	8 100,00	8 100,00	32 400,00	

	120 Maa- ja vesialueet	Aineelliset hyödykkeet				Yhteensä
		...	...	...	...	
Hankintameno 1.1.n (+)	10 000,00	10 000,00	10 000,00	10 000,00	40 000,00	
Lisäykset (+)	1 000,00	1 000,00	1 000,00	1 000,00	4 000,00	
Vähennykset (-)	-1 500,00	-1 500,00	-1 500,00	-1 500,00	-6 000,00	
Hankintameno 31.12.n (==)	9 500,00	9 500,00	9 500,00	9 500,00	38 000,00	
Kertyneet poistot 1.1.n (-)	-500,00	-500,00	-500,00	-500,00	-2 000,00	
Vähennysten kertyneet poistot (+)	100,00	100,00	100,00	100,00	400,00	
Tilikauden suunnitelman mukaiset poistot (-)	-800,00	-800,00	-800,00	-800,00	-3 200,00	
Tilikauden suunnitelmasta poikkeavat poistot (-)	-200,00	-200,00	-200,00	-200,00	-800,00	
Tilikauden arvonalennukset (-)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
Kertyneet poistot 31.12.n (=-)	-1 400,00	-1 400,00	-1 400,00	-1 400,00	-5 600,00	
Arvonkorotukset (+)	1 000,00	1 000,00	0,00	0,00	2 000,00	
Kirjanpitoarvo 31.12.n (=)	9 100,00	9 100,00	8 100,00	8 100,00	34 400,00	

	130 Käyttöomaisuus- arvopaperit	Käyttöomaisuusarvopaperit ja muut pitkäaikaiset sijoitukset				Yhteensä
		...	...	...	...	
Hankintameno 1.1.n (+)	10 000,00	10 000,00	10 000,00	10 000,00	40 000,00	
Lisäykset (+)	1 000,00	1 000,00	1 000,00	1 000,00	4 000,00	
Vähennykset (-)	-1 500,00	-1 500,00	-1 500,00	-1 500,00	-6 000,00	
Hankintameno 31.12.n (==)	9 500,00	9 500,00	9 500,00	9 500,00	38 000,00	
Kertyneet poistot 1.1.n (-)	-500,00	-500,00	0,00	0,00	-1 000,00	
Vähennysten kertyneet poistot (+)	100,00	100,00	0,00	0,00	200,00	
Tilikauden suunnitelman mukaiset poistot (-)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
Tilikauden suunnitelmasta poikkeavat poistot (-)	-200,00	0,00	0,00	0,00	-200,00	
Tilikauden arvonalennukset (-)	0,00	-500,00	0,00	0,00	-500,00	
Kertyneet poistot 31.12.n (=-)	-600,00	-900,00	0,00	0,00	-1 500,00	
Arvonkorotukset (+)	1 000,00	0,00	0,00	0,00	1 000,00	
Kirjanpitoarvo 31.12.n (=)	9 900,00	8 600,00	9 500,00	9 500,00	37 500,00	

12.3.8 Liite 8: Rahoitustuotot ja -kulut

Talousarvioasetuksen 66 h §:n 8 kohdassa tarkoitettu erittely rahoitustuotoista ja -kuluista laaditaan valtiovarainministeriön tiliviraston tilinpäätöskaavamääräyksen liitteen 10 mukaisesti.

Erittelyyn otetaan mukaan seuraavat liikekirjanpidon tilit:

Rahoitustuotot:

Korot euromääräisistä saamisista:

5000 Korot euromääräisistä saamisista

Korot valuuttamääräisistä saamisista:

5001 Korot valuuttamääräisistä saamisista

Emissio-, pääoma- ja kurssierot saamisista:

5002 Emissioerot euromääräisistä saamisista

5003 Emissioerot valuuttamääräisistä saamisista

5004 Pääomaerot euromääräisistä saamisista

5005 Pääomaerot valuuttamääräisistä saamisista

5010 Kurssierot saamisista

Osingot:

5090 Osingot

Liikelaitosten voiton tuloutukset:

5091 Liikelaitosten voiton tuloutukset

Muut rahoitustuotot:

5006 SWAP-maksut saamisista

5008 Korkotuotot euromääräisistä saamisista talousarviotaloudelta

*5092 Rahoitustuotot valtion virastoilta ja laitoksilta

5098 Rahoitustuottosaamisten tileistäpoistot

5099 Muut rahoitustuotot

Rahoituskulut:

Korot euromääräisistä veloista:

5100 Korot euromääräisistä veloista

5108 Korkokulut euromääräisistä veloista rahastotaloudelle

Korot valuuttamääräisistä veloista:

5101 Korot valuuttamääräisistä veloista

Emissio-, pääoma- ja kurssierot veloista:

- 5102 Emissioerot euromääräisistä veloista
- 5103 Emissioerot valuuttamääräisistä veloista
- 5104 Pääomaerot euromääräisistä veloista
- 5105 Pääomaerot valuuttamääräisistä veloista
- 5110 Realisoituneet kurssierot veloista
- 5111 Realisoitumattomat kurssierot veloista

Swap-maksut veloista:

- 5106 Swap-maksut veloista

Sijoitusten ja lainasaamisten tileistäpoistot:

- 5198 Sijoitusten ja lainasaamisten tileistäpoistot

Muut rahoituskulut:

- 5199 Muut rahoituskulut

Esimerkki:

Tiliviraston tilinpäätöksen liite 8: Rahoitustuotot ja -kulut

Rahoitustuotot	n	n-1	Muutos n-(n-1)
Korot euromääräisistä saamisista	1 000,00	3 000,00	-2 000,00
Korot valuuttamääräisistä saamisista	2 000,00	5 000,00	-3 000,00
Emissio-, pääoma- ja kurssierot saamisista	10,00	60,00	-50,00
Osingot	700,00	800,00	-100,00
Liikelaistosten voiton tuloutukset	1 200,00	400,00	800,00
Muut rahoitustuotot	110,00	900,00	-790,00
Rahoitustuotot yhteensä	5 020,00	10 160,00	-5 140,00

Rahoituskulut	n	n-1	Muutos n-(n-1)
Korot euromääräisistä veloista	100 000,00	300 000,00	-200 000,00
Korot valuuttamääräisistä veloista	200,00	500,00	-300,00
Emissio-, pääoma- ja kurssierot veloista	10,00	60,00	-50,00
SWAP-maksut veloista	70,00	80,00	-10,00
Sijoitusten ja lainasaamisten tileistäpoistot	120,00	40,00	80,00
Muut rahoituskulut	430,00	210,00	220,00
Rahoituskulut yhteensä	100 830,00	300 890,00	-200 060,00

Netto	-95 810,00	-290 730,00	194 920,00
--------------	-------------------	--------------------	-------------------

12.3.9 Liite 9: Talousarviotaloudesta annetut lainat

Talousarvioasetuksen 66 h §:n 9 kohdassa tarkoitettu erittely viraston ja laitoksen valtion talousarviotaloudesta myöntämistä, varainhoitovuoden päättyessä voimassa olleista lainoista laaditaan valtiovarainministeriön tiliviraston tilinpäätöskaavamääräyksen liitteen 11 mukaisesti.

Erittelyyn otetaan mukaan seuraavat liikekirjanpidon tililajit/tilit:

134 Annetut euromääräiset velkakirjalainat

137 Annetut valuuttamääräiset velkakirjalainat

171 Euromääräiset lainasaamiset

172 Valuuttamääräiset lainasaamiset

1600 Pitkäaikaiset euromääräiset lainasaamiset

Lainat ryhmitellään lainansaajien perusteella Tilastokeskuksen käyttämän sektoriluokituksen mukaisiin sektoreihin.

Esimerkki:

Tiliviraston tilinpäätöksen liite 9: Talousarviotaloudesta annetut lainat

Sektori	Laina- pääoma	Lisäys	Vähennys	Laina- pääoma	Pääoma- muutos
	31.12.n	n	n	31.12.n-1	n-(n-1)
Yritykset ja asuntoyhteisöt	264,00	63,00	33,00	234,00	30,00
Yritykset	168,00	41,00	21,00	148,00	20,00
- Julkiset yritykset	80,00	20,00	10,00	70,00	10,00
- Yksityiset yritykset	88,00	21,00	11,00	78,00	10,00
Asuntoyhteisöt	96,00	22,00	12,00	86,00	10,00
Rahoitus- ja vakuutuslaitokset	464,00	98,00	58,00	424,00	40,00
Rahalaitokset	104,00	23,00	13,00	94,00	10,00
Muut rahoituslaitokset	112,00	24,00	14,00	102,00	10,00
Rahoituksen ja vakuutuksen välitystä avustavat laitokset	120,00	25,00	15,00	110,00	10,00
Vakuutuslaitokset	128,00	26,00	16,00	118,00	10,00
Julkisyhteisöt	280,00	55,00	35,00	260,00	20,00
Paikallishallinto	136,00	27,00	17,00	126,00	10,00
Sosiaaliturvarahastot	144,00	28,00	18,00	134,00	10,00
Kotitaloudet	840,00	155,00	105,00	790,00	50,00
Työnantaja- ja muut elinkeinonharjoittajien kotitaloudet	312,00	59,00	39,00	292,00	20,00
- Maatilatalouden harjoittajien kotitaloudet	152,00	29,00	19,00	142,00	10,00
- Muut elinkeinonharjoittajien kotitaloudet	160,00	30,00	20,00	150,00	10,00
Palkansaajakotitaloudet	168,00	31,00	21,00	158,00	10,00
Omaisuuksien ja tulonsiirtojen saajakotitaloudet	176,00	32,00	22,00	166,00	10,00
Laitoskotitaloudet	184,00	33,00	23,00	174,00	10,00
Kotitalouksia palvelevat voittoa tavoittelemattomat yhteisöt	392,00	69,00	49,00	372,00	20,00
Valtionkirkot	192,00	34,00	24,00	182,00	10,00
Muut voittoa tavoittelemattomat yhteisöt	200,00	35,00	25,00	190,00	10,00
Ulkomaat	424,00	73,00	53,00	404,00	20,00
Euroopan unioni	208,00	36,00	26,00	198,00	10,00
Muut maat ja kansainväliset järjestöt	216,00	37,00	27,00	206,00	10,00
Yhteensä	2 664,00	513,00	333,00	2 484,00	180,00

Liitteestä tulee toimittaa kopio Valtiokonttorille.

12.3.10 Liite 10: Arvopaperit ja oman pääoman ehtoiset sijoitukset

Talousarvioasetuksen 66 h §:n 10 kohdassa tarkoitettu selvitys viraston ja laitoksen hallinnassa olevista erilaisista osakkeista ja osuuksista sekä muista osakkeisiin rinnastettavista arvopapereista samoin kuin viraston ja laitoksen tekemistä oman pääoman ehtoista sijoituksista laaditaan valtiovarainministeriön tiliviraston tilinpäätöskaavamääräyksen liitteen 12 mukaisesti:

Käyttö- ja rahoitusomaisuusarvopaperit -selvitykseen otetaan mukaan seuraavat tililajit:

130 Käyttöomaisuusarvopaperit ja

180 Rahoitusomaisuusarvopaperit

Hallinnassa olevista osakkeista ja osuuksista sekä muista osakkeisiin rinnastettavista arvopapereista ilmoitetaan arvopaperin nimi ja sarja, kappalemäärä, kirjanpitoarvo, omistusosuus prosentteina, myyntioikeuksien alaraja prosentteina sekä varainhoitovuoden aikana kertyneet osingot. Julkisesti noteeratuista osakkeista ilmoitetaan lisäksi markkina-arvo.

Arvopaperin markkina-arvona pidetään sille julkisessa kaupankäynnissä varainhoitovuoden viimeisenä arvonmäärittäytspäivänä tehtyjen kauppajen alinta kauppahintaa tai, jos arvonmäärittäytspäivältä ei ole kauppakurssia saatavissa, arvopaperin viimeksi noteerattua ostokurssia.

”Omistusosuus %” -sarakeessa ilmoitetaan omistusosuus yhtiön kaikista osakkeista, jos omistusosuus on vähintään 10 % kaikista yhtiön osakkeista.

Jos eduskunta on antanut suostumuksensa osakkeiden luovuttamiseen, ”Myyntioikeuksien alaraja %” -sarakeessa ilmoitetaan, mihin prosenttimäärään saakka omistusoikeudesta korkeintaan saadaan luopua. Jos omistusoikeudesta saadaan luopua kokonaan, sarakkeeseen merkitään nolla.

Saadut osingot -sarakeessa esitetään liikekirjanpidon tilille 5090 kirjatut osinkotuotot.

Esimerkki:

Käyttö- ja rahoitusomaisuusarvopaperit

	Kappale- määrä	Markkina- arvo	31.12.n Kirjanpito- arvo	Omistus- osuus %	Myynti- oikeuksien alaraja %	Saadut osingot	31.12.n-1 Markkina- arvo	Kirjanpito- arvo
Julkisesti noteeratut osakkeet ja osuudet		400,00	56,00			14,00	370,00	56,00
Yhtiö A	16	160,00	32,00	34,5	0,0	8,00	150,00	32,00
Yhtiö B	12	240,00	24,00	12,0		6,00	220,00	24,00
Julkisesti noteeraamattomat osakkeet ja osuudet			56,00			14,00		56,00
Yhtiö C, sarja K	16		32,00	100,0	51,0	8,00		32,00
Yhtiö D	12		24,00			6,00		24,00
Huoneisto- ja kiinteistöosakkeet			56,00			0,00		56,00
Huoneisto Oy	16		32,00					32,00
Kiinteistö Oy	12		24,00					24,00
Osakkeet ja osuudet yhteensä			168,00			28,00		168,00

Muut oman pääoman ehtoiset sijoitukset -selvitykseen otetaan mukaan liikekirjanpidon tililaji 131 Sijoitukset liikelaitoksiin ja liikekirjanpidon tililaji 136 Muut pitkäaikaiset euromääräiset sijoitukset. Lisäksi selvitykseen otetaan mukaan liikekirjanpidon tilistä riippumatta muut oman pääoman ehdoin tehdyt sijoitukset.

Selvityksessä esitetään liikelaitoksittain eriteltyinä sijoitukset liikelaitoksen peruspääomaan ja muuhun liikelaitokseen oman pääoman ehdoin sijoitettuun pääomaan. Pääomalainasaamiset ja muut vastaavat oman pääoman ehtoiset sijoitukset esitetään saajittain.

Esimerkki:

Muut oman pääoman ehtoiset sijoitukset

	Kirjanpitoarvo 31.12.n	Kirjanpitoarvo 31.12.n-1
Liikelaitos A	61 630 000,00	61 600 000,00
- Peruspääoma	57 600 000,00	57 600 000,00
- Muu oma pääoma	4 030 000,00	4 000 000,00
Liikelaitos B	606 200 000,00	606 200 000,00
- Peruspääoma	421 700 000,00	421 700 000,00
- Muu oma pääoma	184 500 000,00	184 500 000,00
Muut oman pääoman ehtoiset sijoitukset	105 500,00	258 200,00
Osakeyhtiö A	22 300,00	125 000,00
Osakeyhtiö B	50 000,00	50 000,00
Saaja A		50 000,00
Saaja B	33 200,00	33 200,00
Yhteensä	667 935 500,00	668 058 200,00

Liitteestä tulee toimittaa kopio Valtiokonttorille.

12.3.11 Liite 11: Taseen rahoituserät ja velat

Talousarvioasetuksen 66 h §:n 11 kohdassa tarkoitettu selvitys taseen rahoituseristä sekä viraston ja laitoksen hoidossa olevasta valtion talousarviotalouden velasta ja sen muutoksista laaditaan valtiovarainministeriön tiliviraston tilinpäätöskaavamääräyksen liitteen 13 mukaisesti:

Tähän selvitykseen otetaan mukaan seuraavat liikekirjanpidon tiliryhmät/lajit/tilit:

Vastaavien rahoituserät

Annetut euromääräiset velkakirjalainat:

134 Annetut euromääräiset velkakirjalainat

Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen ostot:

135 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen ostot

Muut pitkäaikaiset euromääräiset sijoitukset:

136 Muut pitkäaikaiset euromääräiset sijoitukset

Euromääräiset lainasaamiset:

1600 Pitkäaikaiset euromääräiset lainasaamiset

171 Euromääräiset lainasaamiset

Muut euromääräiset sijoitukset:

182 Muut euromääräiset sijoitukset

Muut valuuttamääräiset sijoitukset:

184 Muut valuuttamääräiset sijoitukset

Muut lyhytaikaiset euromääräiset sijoitukset:

188 Muut lyhytaikaiset euromääräiset sijoitukset

Rahat, pankkisaamiset ja muut rahoitusvarat:

19 Rahat, pankkisaamiset ja muut rahoitusvarat

Vastattavien rahoituserät

Otetut euromääräiset lainat:

240 Otetut euromääräiset lainat

Otetut valuuttamääräiset lainat:

241 Otetut valuuttamääräiset lainat

Lainat talousarvion ulkopuolella olevilta valtion rahastoilta:

244 Lainat talousarvion ulkopuolella olevilta valtion rahastoilta

Muut pitkäaikaiset velat:

249 Muut pitkäaikaiset velat

Seuraavana tilikautena maksettavat lyhennykset:

252 Seuraavana tilikautena maksettavat lyhennykset

Lyhytaikaiset euromääräiset lainat:

253 Lyhytaikaiset euromääräiset lainat

Lyhytaikaiset valuuttamääräiset lainat:

254 Lyhytaikaiset valuuttamääräiset lainat

Valtion hoitoon jätetyt vieraat varat:

255 Valtion hoitoon jätetyt vieraat varat

Rahoituserät jaetaan selvityksessä joko vaihtuva- tai kiinteäkorkoisiin eriin. Rahoituserää pidetään kiinteäkorkoisena, jos sen korko ei ole sopimusjakson aikana muutettavissa.

Rahoituserät esitetään lisäksi erääntymisajan mukaan eriteltyinä. Rahoituserien jako erääntymisajan mukaan tehdään siten, että selvityksessä esitetään erikseen alle vuoden kuluessa erääntyvät erät, 1 - 5 vuoden kuluttua erääntyvät erät ja yli 5 vuoden päästä erääntyvät erät.

Tiliryhmään 19 Rahat, pankkisaamiset ja muut rahoitusvarat sekä tililajiin 255 Valtion hoitoon jätetyt vieraat varat kirjatut erät raportoidaan kiinteäkorkoisina alle vuodessa erääntyvinä erinä.

Esimerkki:

Tiliviraston tilinpäätöksen liite 11: Taseen rahoituserät ja velat

31.12.n	Vaihtuvakorkoiset			Kiinteäkorkoiset			Yhteensä
	Alle	1 - 5	Yli	Alle	1 - 5	Yli	
	1 vuosi	vuotta	5 vuotta	1 vuosi	vuotta	5 vuotta	
Vastaavien rahoituserät							
Annetut euromääräiset velkakirjalainat	500,00	600,00	700,00	800,00	900,00	10 000,00	13 500,00
Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen ostot	2 000,00	7 000,00	11 000,00	2 000,00	7 000,00	1 100,00	30 100,00
Muut pitkäaikaiset euromääräiset sijoitukset	3 000,00	6 000,00	1 300,00	3 000,00	6 000,00	1 300,00	20 600,00
Euromääräiset lainasaamiset	4 000,00	5 000,00	1 500,00	4 000,00	5 000,00	1 500,00	21 000,00
Muut euromääräiset sijoitukset	5 000,00	4 000,00	1 700,00	5 000,00	4 000,00	1 700,00	21 400,00
Muut valuuttamääräiset sijoitukset	6 000,00	3 000,00	1 900,00	6 000,00	3 000,00	1 900,00	21 800,00
Muut lyhytaikaiset euromääräiset sijoitukset	7 000,00	2 000,00	2 100,00	7 000,00	2 000,00	2 100,00	22 200,00
Rahat, pankkisaamiset ja muut rahoitusvarat				8 000,00			8 000,00
Yhteensä	27 500,00	27 600,00	20 200,00	35 800,00	27 900,00	19 600,00	158 600,00

31.12.n	Vaihtuvakorkoiset			Kiinteäkorkoiset			Yhteensä
	Alle	1 - 5	Yli	Alle	1 - 5	Yli	
	1 vuosi	vuotta	5 vuotta	1 vuosi	vuotta	5 vuotta	
Vastattavien rahoituserät							
Otetut euromääräiset lainat	1 000,00	8 000,00	9 000,00	1 000,00	8 000,00	9 000,00	36 000,00
Otetut valuuttamääräiset lainat	2 000,00	7 000,00	11 000,00	2 000,00	7 000,00	1 100,00	30 100,00
Lainat talousarvion ulkopuolella olevilta valtion rahastoilta	3 000,00	6 000,00	1 300,00	3 000,00	6 000,00	1 300,00	20 600,00
Muut pitkäaikaiset velat	4 000,00	5 000,00	1 500,00	4 000,00	5 000,00	1 500,00	21 000,00
lyhennykset	5 000,00	4 000,00	1 700,00	5 000,00	4 000,00	1 700,00	21 400,00
Lyhytaikaiset euromääräiset lainat	6 000,00	3 000,00	1 900,00	6 000,00	3 000,00	1 900,00	21 800,00
Lyhytaikaiset valuuttamääräiset lainat	7 000,00	2 000,00	2 100,00	7 000,00	2 000,00	2 100,00	22 200,00
Valtion hoitoon jätetyt vieraat varat				8 000,00			8 000,00
Yhteensä	28 000,00	35 000,00	28 500,00	36 000,00	35 000,00	18 600,00	181 100,00

Liitteestä tulee toimittaa kopio Valtiokonttorille.

12.3.12 Liite 12: Valtiontakaukset ja -takuut sekä muut vastuut

Talousarvioasetuksen 66 h §:n 12 kohdassa tarkoitettu erittely viraston ja laitoksen myöntämistä, varainhoitovuoden päättyessä voimassa olleista valtiontakauksista, valtiontakuista ja muista taseeseen sisällyttämättömistä valtion vastuista laaditaan valtiovarainministeriön tiliviraston tilinpäätöskaavamääräyksen liitteen 14 mukaisesti. Liite koostuu seuraavista erittelyistä:

1. Myönnettyt takaukset ja takuut
2. Myönnettyt takaukset ja takuut valuutoittain
3. Vastuusitoumukset
4. Merkittävät monivuotiset taloudelliset sopimusvastuut

Liitteeseen ei oteta mukaan valtuuksia eikä niiden käytöstä aiheutuvia menoja. Toisin sanoen liitteessä eriteltäväksi otetaan vain sellaiset sopimukset, joiden tekeminen ei perustu valtion talousarviosta annetun lain 10 §:n mukaiseen talousarvion käsittelyn yhteydessä annettuun valtuuteen tai muuhun lakiin perustuvaan valtuuteen ja joita ei tämän mukaisesti oteta talousarvion toteutumalaskelman yhteydessä esitettävään valtuustarkasteluun.

1. Myönnetyt takaukset ja takuut

Tässä erittelyssä valtiontakaukset ja -takuut esitetään eriteltynä Tilastokeskuksen sektoriluokituksen mukaisiin sektoreihin valtiontakauksen tai -takuun saajien perusteella. Erittelyssä mainitaan säädös tai eduskunnan päätös, johon valtiontakaus tai -takuu perustuu.

Valtiontakauksella tarkoitetaan sitoutumista vastuuseen toisen velasta ja valtiontakauksella sitoutumista korvaamaan tietystä toiminnasta aiheutuvat tappiot tai menetykset.

Esimerkki:

Myönnetyt takaukset ja takuut

Sektori	31.12.n	31.12.n-1	Muutos n-(n-1)
Yritykset ja asuntoyhteisöt	1 000,00	2 000,00	-1 000,00
Eduskunnan päätös, talousarvioasiakirja n:o 3/2002	1 000,00	2 000,00	-1 000,00
Rahoitus- ja vakuutuslaitokset	2 000,00	3 000,00	-1 000,00
Laki Suomen Vientiluotto Oy:n korkotuesta, valuuttakurssitappioiden korvaamisesta ja antolainauksen valtion takauksista (1364/1989)	2 000,00	3 000,00	-1 000,00
Julkisyhteisöt	3 000,00	4 000,00	-1 000,00
Laki taidenäyttelyiden valtion takauksista (411/1986)	3 000,00	4 000,00	-1 000,00
Kotitaloudet	4 000,00	50 000,00	-46 000,00
Opintotukilaki (65/1994)	4 000,00	50 000,00	-46 000,00
Kotitalouksia palvelevat voittoa tavoittelemattomat yhteisöt	56 000,00	13 000,00	43 000,00
Laki taidenäyttelyiden valtion takauksista (411/1986)	50 000,00	6 000,00	44 000,00
VN:n päätös 6.7.2000 Suomen kansallisteatterin Osakeyhtiön peruskorjauksesta	6 000,00	7 000,00	-1 000,00
Ulkomaat	15 000,00	17 000,00	-2 000,00
Vuoden 2001 LTA mom. 28.82.89	7 000,00	8 000,00	-1 000,00
Asetus Pohjoismaiden Investointipankille annetun valtion takauksen korottamisesta (222/1991)	8 000,00	9 000,00	-1 000,00
Takaukset ja takuut yhteensä	81 000,00	89 000,00	-8 000,00

2. Myönnetyt takaukset ja takuut valuutoittain

Tässä erittelyssä takaukset ja takuut esitetään valuutoittain. Takauksista ja takuista ilmoitetaan niiden arvo muunnettuna euroiksi (vasta-arvo), ja kunkin valuutan prosentuaalinen osuus takauksien ja takuiden kokonaismäärästä (jakauma %) sekä tilinpäätöspäivän kurssi.

Esimerkki**Myönnettyt takaukset ja takuut valuutoittain**

Valuutta	Vasta-arvo	Jakauma	Tilinpäätöspäivän kurssi
	€	%	€
Euro (EUR)	80 000,00	98,8	
Norjan kruunu (NOK)	200,00	0,2	8,2365
Yhdysvaltojen dollari (USD)	800,00	1,0	1,3621
Yhteensä	81 000,00	100,0	

3. Vastuusitoumukset

Tähän erittelyyn otetaan mukaan jokainen sellainen sopimukseen perustuva vastuusitoumus, jonka arvo tilinpäätösvuoden tai edellisen tilinpäätösvuoden päättyessä on vähintään 5 miljoonaa euroa. Vastuusitoumukset esitetään arvonlisäverollisin hinnoin.

Erittelyyn otetaan mukaan myös sopimukseen perustumattomat merkittävät taloudelliset vastuut. Tällaisia voivat olla esim. vahingonkorvausvaatimuksista johtuvat vastuut. Merkittävänä taloudellisena vastuuna pidetään vastuuta, jonka arvo (tai arvio vastuun määrästä) on vähintään 5 miljoonaa euroa.

Kansainvälisille rahoituslaitoksille annetut sitoumukset esitetään erittelyssä omana eränä. Valtion kirjanpitolautakunta on antanut lausunnon kansainvälisille rahoituslaitoksille annettujen sitoumusten esittämisestä tiliviraston tilinpäätöksessä (25/2003).

Vastuut vahinko- ja vakuutuskorvauksista esitetään niin ikään omana eränä.

Muut vastuut on yläotsikko muille tiliviraston vastuille. Ne ryhmitellään ja nimetään vastuulajin mukaan. Esimerkiksi vuokrasopimukset esitetään omana eränä ja erittelyssä esitetään yhteissumma kaikista niistä vuokrasopimuksista, jotka ovat arvoltaan vähintään 5 miljoonaa euroa.

Jollei vastuusitoumuksen tai sopimukseen perustumattoman taloudellisen vastuun tarkkaa määrää kyetä arvioimaan, mutta sen arvioitu määrä on vähintään 5 miljoonaa euroa, annetaan siitä sanallinen selitys.

Vastuusitoumuksen arvon ja keston määrittäminen

Sopimus, jolla on sitouduttu vähintään 5 miljoonan euron vastuuseen, voi olla määräaikainen tai toistaiseksi voimassa.

Määräaikaisen sopimuksen vastuun euromääräinen arvo määritellään tilinpäätöshetkestä eteenpäin sopimuksen jäljellä olevalta ajalta.

Toistaiseksi voimassa olevan sopimuksen vastuun arvo määritellään tilinpäätöshetkestä eteenpäin sopimuksen todennäköiseltä kestoajalta. Tällaisen sopimuksen todennäköinen kesto aika on vähintään sen mahdollisen irtisanomisajan pituinen.

Mikäli sopimuksen todennäköistä kesto aikaa ei kyetä arvioimaan, menetellään niin, että määritellään ensiksi, miten pitkään sopimuksen tulee olla voimassa, jotta vastuun arvo on vähintään 5 miljoonaa euroa. Sen jälkeen arvioidaan, tuleeko sopimus todennäköisesti olemaan voimassa vähintään tämän ajan. Jos näin on, kyseinen vastuusitoumus sisällytetään erittelyyn, jossa siitä annetaan sanallinen selitys ilman euromääräistä arvoa.

Jos kyseessä on sellainen määräaikainen sopimus, joka määräajan jälkeen jatkuu toistaiseksi voimassa olevana, vastuun arvo määritellään sopimuksen todennäköiseltä kesto ajalta.

Vähintään 5 miljoonan euron vuokrasopimuksista ja yhteistyö- ja kumppanuussitoumuksista, esitetään vastuun määrä Muut vastuut -kohdassa. Vuokrasopimuksista ja yhteistyö- ja kumppanuussopimuksista esitetään lisäksi vuosittaiset talousarviomenot jäljempänä Merkittävät taloudelliset sopimusvastuut –erittelyssä, jos ne täyttävät merkittävän monivuotisen vastuusitoumuksen ehdot eli ovat lisäksi kestoltaan yli 4 vuotta tilinpäätöshetkestä.

Esimerkki:

Vastuusitoumukset

€ tai sanallinen selitys	31.12.n	31.12.n-1	Muutos n-(n-1)
Kansainvälisille rahoituslaitoksille annetut sitoumukset	114 187 621,00	121 858 977,47	-7 671 356,47
Aasian kehityspankki	4 950 000,00	6 000 000,00	-1 050 000,00
Afrikan kehityspankki	109 237 621,00	115 858 977,47	-6 621 356,47
Vastuut vahinko- ja vakuutuskorvauksista	5 200 000,00	5 000 000,00	200 000,00
Tapaturmalain mukaiset vastuut	5 200 000,00	5 000 000,00	200 000,00
Muut vastuut	57 901 300 000,00	56 571 600 000,00	1 329 700 000,00
Pankkitakausten vastasitoumukset	200 000,00	6 000 000,00	-5 800 000,00
Valtion eläkevastuu	57 876 400 000,00	56 557 600 000,00	1 318 800 000,00
Vuokrasopimukset	14 000 000,00	8 000 000,00	6 000 000,00
Yhteistyö- ja kumppanuussopimukset	10 700 000,00		10 700 000,00
Yhteensä	58 020 687 621,00	56 698 458 977,47	1 322 228 643,53

Sanallinen selitys:

Tilivirastolla on lisäksi yksi toistaiseksi voimassa oleva vuokrasopimus, joka todennäköisesti on voimassa ainakin 15 vuotta ja on siten arvoltaan vähintään 5 milj. euroa.

Vastuusitoumukset eritellään valtiovarainministeriön kaavaa yksityiskohtaisemmin oikeiden ja riittävien tietojen esittämiseksi.

4. Merkittävät monivuotiset taloudelliset sopimusvastuut

Tässä erittelyssä esitetään toiminta- ja taloussuunnitteluun perustuva arvio merkittävien monivuotisten sopimusvastuiden yhteensä aiheuttamista vuosittaisista talousarviomenoista. Sopimusvastuut esitetään arvonlisäverollisin hinnoin.

Merkittävänä monivuotisena sopimuksena pidetään sopimusta, jonka arvo tilinpäätöshetkestä eteenpäin laskettuna on vähintään 5 miljoonaa euroa ja jonka todennäköinen kestoai-ka on yli neljä vuotta varainhoitovuoden päättymisestä.

Kunkin sopimuksen viiden miljoonan euron raja-arvon ja yli neljän vuoden kestoajan määrittämisessä käytetään samaa menettelyä kuin edellä Vastuusitoumukset–erittelyn kohdalla on esitetty.

Vuokrasopimukset-kohdassa esitetään vuokrasopimuksista aiheutuvien vuosittaisten talousarviomenojen yhteissumma (arvio). Vuosittaisten talousarviomenojen määrä esitetään erikseen määräaikaista ja toistaiseksi voimassa olevista vuokrasopimuksista. Sopimuksia ei muutoin yksilöidä liitteellä.

Yhteistyö- ja kumppanuussopimukset –kohdassa esitetään yhteistyö- ja kumppanuussopimuksista aiheutuvien vuosittaisten talousarviomenojen yhteissumma (arvio). Vuosittaisten talousarviomenojen määrä esitetään erikseen määräaikaista ja toistaiseksi voimassa olevista yhteistyö- ja kumppanuussopimuksista. Sopimuksia ei muutoin yksilöidä liitteellä.

Vuosittaisen talousarviomenon määrittäminen

Kunkin sopimuksen vuosittainen talousarviomeno saadaan joko siten, että vuosittaisena talousarviomenona pidetään sopimuksen seuraavan varainhoitovuoden menoa, jota tarkennetaan enintään kustannustaso- tai tähän rinnastettavilla muutoksilla, tai jos vuosittaiset menot sopimukseen perustuen vaihtelevat, vuosittaisena menona pidetään sopimuksen vuosittaisten menojen keskiarvoa.

Esimerkki:**Merkittävät monivuotiset taloudelliset sopimusvastuut**

Vuokrasopimukset		Vuosittaiset talousarviomenot yhteensä, arvio
- Kestoajaltaan pidemmät kuin 4 vuoden sopimukset yhteensä		5 730 000,00
Määräaikaiset sopimukset		3 500 000,00
Toistaiseksi voimassa olevat sopimukset		2 230 000,00

Yhteistyö- ja kumppanuussopimukset		Vuosittaiset talousarviomenot yhteensä, arvio
- Kestoajaltaan pidemmät kuin 4 vuoden sopimukset yhteensä		2 100 000,00
Määräaikaiset sopimukset		900 000,00
Toistaiseksi voimassa olevat sopimukset		1 200 000,00

Merkittävät monivuotiset taloudelliset sopimusvastuut eritellään valtiovarainministeriön kaavaa yksityiskohtaisemmin oikeiden ja riittävien tietojen esittämiseksi.

Yhteenvedo sopimusvastuiden esittämisestä liitteellä 12

<i>Sopimusvastuun arvo (arvio) tilinpäätös- hetkellä</i>	<i>Sopimuksen (todennäköinen) kestoaika tilinpäätöshetkestä</i>	<i>Liitteen 12 vastuuerittelyt:</i>
<i>Alle 5 miljoonaa euroa</i>	<i>Ei merkitystä</i>	<i>Ei esitetä liitteellä 12</i>
<i>Vähintään 5 miljoonaa euroa</i>	<i>Enintään 4 vuotta</i>	<i>Esitetään Vastuusitoumukset-erittelyssä. Jos sopimusvastuun arvoa ei pystytä määrittämään, esitetään sanallisena selvityksenä.</i>
<i>Vähintään 5 miljoonaa euroa</i>	<i>Yli 4 vuotta</i>	<i>Esitetään Vastuusitoumukset-erittelyssä. Jos sopimusvastuun arvoa ei pystytä määrittämään, esitetään sanallisena selvityksenä.</i> <i>Jos kyseessä on vuokrasopimus tai yhteistyö- ja kumppanuussopimus, esitetään myös Merkittävät monivuotiset sopimusvastuut -erittelyssä.</i>

Liitteestä tulee toimittaa kopio Valtiokonttorille.

12.3.13 Liite 13: Taseeseen sisältyvät rahastoidut varat

Talousarvioasetuksen 66 h §:n 13 kohdassa tarkoitettu erittely tiliviraston taseeseen sisältyvistä rahastoiduista varoista laaditaan valtiovarainministeriön tiliviraston tilinpäätöskaavamääräyksen liitteen 15 mukaisesti.

Taseeseen sisältyvät rahastoidut varat ovat valtion vastaanottamia varoja, jotka on käytettävä tiettyyn kolmatta osapuolta hyödyttävään määrätarkoitukseen, jossa ei miltään osin ole kysymys valtion omasta toiminnasta. Varat saadaan yleensä lahjoituksena, testamenttina tai niiden tuottoina. Tällaisten varojen vastaanottamista ja käyttöä ei kirjata talousarvioon (toisin kuin esim. yliopiston lahjoitusprofessuuria varten saadut lahjoitusvarat, jotka käytetään valtion oman toiminnan rahoittamiseen).

Jos varojen saamisen edellytyksenä on ollut, että varoja on hallinnoitava erillään saajan muusta omaisuudesta, kyse on ns. epäitsenäisestä säätiöstä. Tästä omaisuuden erillisen hallinnoinnin vaatimuksesta voi johtua, että varoja ei ole voitu sisällyttää valtion yleisiin kassavaroihin. Tällöin varat ovat esimerkiksi erillisellä pankkitilillä ja ne on kirjattu tasetilille 1951 Rahastojen varat (T). Jos omaisuutta voidaan hallinnoida osana valtion yleisiä kassavarvoja, ne on voitu kirjata tilille 1910 Tiliviraston yleiset maksuliiketulotilit (T). Kummassakin tapauksessa vastakirjauksessa käytetään tasetiliä 2128 Muut rahastot (T).

Liitteessä ilmoitetaan tilin 2128 rahastot. Rahastosta esitetään sen nimi tai siitä käytettävä nimitys, rahaston käyttötarkoitus sekä saldo varainhoitovuoden ja edellisen varainhoitovuoden lopussa.

Esimerkki:

Tiliviraston tilinpäätöksen liite 13: Taseeseen sisältyvät rahastoidut varat

Rahaston nimi	Varat	Varat	Käyttötarkoitus
	31.12.n	31.12.n-1	
Kauppaneuvos N.N:n rahasto	1 200 000,00	1 250 000,00	Lahjakkaiden ja vähävaraisten opiskelijoiden opiskelun tukeminen.
Ex-pääjohtaja M.M:n matka-apurahasto	2 500 000,00	2 400 000,00	Virasto X virkamiesten lomamatkojen tukeminen.
Yhteensä	3 700 000,00	3 650 000,00	

12.3.14 Liite 14: Taseeseen sisältyvät rahastoidut varat

Talousarvioasetuksen 66 h §:n 14 kohdassa tarkoitettu erittely tiliviraston taseeseen sisältyvistä varoista, viraston ja laitoksen hallinnoimista rahastoiduista varoista, säätiöistä ja yhdistyksistä laaditaan valtiovarainministeriön tiliviraston tilinpäätöskaavamääräyksen liitteen 16 mukaisesti.

Liitteessä ilmoitetaan tiliviraston taseeseen sisältyvättömien tiliviraston hallinnoimien rahastoitujen varojen, säätiöiden ja yhdistysten nimet ja niiden taseiden loppusummat. Liitteessä tulee ilmoittaa myös rahastoitujen varojen käyttötarkoitus tai säätiöiden ja yhdistysten sääntömääräinen tarkoitus. Lisäksi ilmoitetaan vastaavat tiedot tiliviraston hallinnoimista talousarvion ulkopuolella olevista valtion rahastoista.

Tilivirastolla voi olla taseeseen sisältyvättömiä rahastoituja varoja esimerkiksi sitä koskevan erityislainsäädännön nojalla (esim. Helsingin yliopiston erityisoikeuksien piiriin kuuluvat rahastoidut varat).

Säätiöillä tarkoitetaan liitteessä säätiölain mukaisia säätiöitä ja yhdistyksillä yhdistyslain mukaisia rekisteröityjä yhdistyksiä. Hallinnoinnilla tarkoitetaan määräysvallan käyttämistä säätiössä tai yhdistyksessä yksin tai yhdessä toisen tiliviraston kanssa.

Budjettivaltion näkökulmasta tilivirasto käyttää säätiössä tai yhdistyksessä määräysvaltaa silloin, kun tilivirastolla joko yksin tai yhdessä toisen tiliviraston kanssa on oikeus nimittää tai erottaa enemmistö säätiön tai yhdistyksen hallituksen tai muun säätiön tai yhdistyksen päätösvaltaa käyttävän toimielimen jäsenistä tai sellaisen toimielimen jäsenistä, jolla on edellä mainittu nimittämis- tai erottamisoikeus.

Yhdistyksessä tilivirasto käyttää budjettivaltion näkökulmasta määräysvaltaa myös silloin, kun tilivirastolla joko yksin tai yhdessä toisen tiliviraston kanssa on yhdistyksen kokouksessa äänen enemmistö. Äänen enemmistö voi perustua esimerkiksi yhdistyksen säännöissä porastettuun äänioikeuteen.

Esimerkki:

Tiliviraston tilinpäätöksen liite 14: Taseeseen sisältyvät rahastoidut varat

Nimi	Taseen loppusumma tai varojen määrä	Organisaation toiminta-alue tai varojen käyttötarkoitus
Säätiöt		
Privilegiorahasto	1 600 000,00	Yliopiston erityisoikeuksien piiriin kuuluvien rahastojen varallisuus ja niiden käyttötarkoituksen mukainen toiminta.
Rahastot		
Perinnöllisyystieteen edistämissäätiö	1 200 000,00	Suomalaisen perinnöllisyystiedettä koskevan tutkimuksen edistäminen.
Yhdistykset		
Suomen yliopistolehtorit Ry.	200 000,00	Suomalaisten yliopistojen lehtoreiden oppiainekohtainen yhteistyö ja opetuksen kehittäminen
Muut varat	240 000,00	Selitystä...

12.3.15 Liite 15: Velan muutokset

Talousarvioasetuksen 66 h §:n 15 kohdassa tarkoitettu selvitys tiliviraston taseessa olevan valtionvelan muutoksista laaditaan valtiovarainministeriön tiliviraston tilinpäätöskaavamääräyksen liitteen 17 mukaisesti.

Selvitykseen otetaan mukaan seuraavat liikekirjapidon tililajit/tilit:

Otetut euromääräiset lainat:

240 Otetut euromääräiset lainat

Lainat valtion eläkerahastolta:

2440 Lainat eläkerahastolta

Lainat valtion ydinjätehuoltorahastolta:

2441 Lainat valtion ydinjätehuoltorahastolta

Otetut valuuttamääräiset lainat:

241 Otetut valuuttamääräiset lainat

Muu pitkäaikainen velka:

Tiehallinnon valtatie 4-velka, tili 2499 Muut pitkäaikaiset velat Valtion kirjanpitolautakunta on antanut lausunnon (23/2002) Tiehallinnolle valtatie 4:n moottoritieosuutta Järvenpää–Lahti koskevaan sopimukseen perustuvien palvelumaksujen kirjaamisesta. Tähän selvitykseen otetaan em. lausunnossa tarkoitettu liikekirjanpidon tilille 2499 Muut pitkäaikaiset velat sisältyvä erä.

Seuraavana tilikautena maksettavat lyhennykset:

2520 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset

2521 Euromääräisten velkakirjalainojen lyhennykset

2522 Muiden euromääräisten lainojen lyhennykset

2523 Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennykset

2524 Valuuttamääräisten velkakirjalainojen ja muiden valuuttamääräisten lainojen lyhennykset

2525 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennysten emissiovoitot

2526 Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennysten emissiovoitot

2527 Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennysten emissiotappiot

2528 Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen lyhennysten emissiotappiot

Seuraavana tilikautena maksettavat lyhennykset rahastoilta otetuista lainoista:

2529 Talousarvion ulkopuolella olevilta valtion rahastoilta otettujen lainojen lyhennykset

Lyhytaikaiset lainat:

253 Lyhytaikaiset euromääräiset lainat

254 Lyhytaikaiset valuuttamääräiset lainat

Esimerkki:

Tiliviraston tilinpäätöksen liite 15: Velan muutokset

	31.12.n	31.12.n-1	Muutos n-(n-1)
Otetut euromääräiset lainat	680,00	770,00	-90,00
Lainat valtion eläkerahastolta	120,00	140,00	-20,00
Lainat valtion ydinjätehuoltorahastolta	140,00	160,00	-20,00
Otetut valuuttamääräiset lainat	160,00	180,00	-20,00
Muu pitkäaikainen velka	180,00	160,00	20,00
Seuraavana tilikautena maksettavat lyhennykset	200,00	140,00	60,00
rahastoilta otetuista lainoista	220,00	120,00	100,00
Lyhytaikaiset lainat	100,00	120,00	-20,00
Yhteensä	1 800,00	1 790,00	10,00

12.3.16 Liite 16: Velan maturiteettijakauma ja duraatio

Talousarvioasetuksen 66 h §:n 15 kohdassa tarkoitettu selvitys tiliviraston taseessa olevan valtionvelan maturiteettijakaumasta ja duraatiosta laaditaan valtiovarainministeriön tiliviraston tilinpäätöskaavamääräyksen liitteen 18 mukaisesti.

Tähän selvitykseen otetaan mukaan seuraavat liikekirjanpidon tililajit/tilit:

- 240 Otetut euromääräiset lainat
- 241 Otetut valuuttamääräiset lainat
- 2440 Lainat eläkerahastolta
- 2441 Lainat valtion ydinjätehuoltorahastolta
- 252 Seuraavana tilikautena maksettavat lyhennykset
- 253 Lyhytaikaiset euromääräiset lainat
- 254 Lyhytaikaiset valuuttamääräiset lainat

Valtion kirjanpitolausuntakunta on antanut lausunnon Tiehallinnolle (23/2002) valtatie 4:n moottoritieosuutta Järvenpää-Lahti koskevaan sopimukseen perustuvien palvelumaksujen kirjaamisesta. Tähän selvitykseen otetaan lisäksi em. lausunnossa tarkoitettu liikekirjanpidon tilille 2499 Muut pitkäaikaiset saatavat sisältyvä erä.

Maturiteettiselvityksessä esitetään, miten tiliviraston taseessa edellä esitetyillä tileillä olevat velat jakautuvat juoksuajan mukaan velkakirjojen lyhennysaikataulujen perusteella.

Jokaisen velan kunkin vuoden lyhennyksille määritellään niiden käyvät arvot. Velkojen käyvät arvot määritellään rahoitusinstrumenttistandardi IAS 32 kohtien 77–87 mukaan. Jos velkainstrumentilla käydään kauppaa, käytetään markkinahintaa. Jos markkinahinta puuttuu, käypä arvo voi perustua vastaavan kaltaisen instrumentin arvoon tai velan rahavirtojen diskonttaamiseen valtion viitelainakorosta johdetulla diskonttaustekijällä. Jollei käypää arvoa voida määrittellä, velkaerästä tulee esittää ne ominaisuudet, joilla on vaikutus käyvän arvon määrittelyyn. Selvityksessä esitetään, mitä menetelmää/menetelmiä on käytetty käyvän arvon määrittelyssä.

Maturiteettiselvityksessä esitetään lisäksi maturiteettiltaan erilaisiin velkoihin liittyvien vuosilyhennysten kirjanpitoarvojen prosentuaalinen osuus kokonaisvelan määrästä.

Esimerkki:

Maturiteettijakauma (velan jakauma jäljellä olevan juoksuajan mukaan)

Velkojen juoksu-aika	Kirjanpitoarvo	n	Käypä arvo	Kirjanpitoarvo	n-1	Käypä arvo
		%			%	
0 - 1 vuotta	520,00	28,89	530,00	380,00	21,23	370,00
1 - 2 vuotta	240,00	13,33	220,00	240,00	13,41	200,00
2 - 3 vuotta	280,00	15,56	280,00	280,00	15,64	250,00
3 - 4 vuotta	320,00	17,78	320,00	320,00	17,88	300,00
4 - 5 vuotta	360,00	20,00	300,00	360,00	20,11	350,00
Yli 5 vuotta	80,00	4,44	100,00	210,00	11,73	200,00
Velat yhteensä	1 800,00	100,00	1 750,00	1 790,00	100,00	1 670,00

Duraatio lasketaan seuraavan kaavan avulla:

$$D = \sum_{t=1}^T t \times w_t$$

missä:

$$w_t = \frac{CF_t / (1 + r)^t}{P}$$

T = velkakirjan maturiteetti (jäljellä oleva maksuaika) vuosina

CF_t = velkakirjan kassavirta (korko + lyhennykset) vuonna t

r = velkakirjan maturiteettituotto eli diskonttauskorko (samanlaisen maksuajan omaavan velan markkinakorko)

P = velkakirjan markkina-arvo (kassavirtojen nykyarvojen summa)

Duraatio ilmoitetaan vuosina kahden desimaalin tarkkuudella.

Esimerkki:

Velan duraatio (velan markkina-arvolla painotettu kassavirtojen keskimääräinen maksuhetki)

Vuosi	Duraatio
31.12.n-2	1,32
31.12.n-1	1,32
31.12.n	1,32

Liitteestä tulee toimittaa kopio Valtiokonttorille.

12.3.17 Liite 17: Oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi tarvittavat muut täydentävät tiedot

Talousarvioasetuksen 66 h §:n 16 kohdassa tarkoitetut muut oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi tarpeelliset täydentävät tiedot esitetään tässä liitteessä.

Liitteeseen otetaan ne selvitykset, jotka tilivirastona toimiva virasto ja laitos arvioi tarvittavan oikeiden ja riittävien tietojen (oikean ja riittävän kuvan) antamiseksi valtion talousarviosta annetun lain 21 §:ssä säädetyllä tavalla ja johon sisältyvät tiedot eivät ilmene edellä tarkoitetuista tilinpäätöslaskelmista liitteineen tai toimintakertomuksesta. Liitteeseen voidaan ottaa edellä määrättyjä tilinpäätöslaskelmia ja niiden liitteitä täydentäviä laskelmia ja selvityksiä, jotka tarvitaan ulkoista ohjausta ja johtamista varten ja jotka täydentävät oikeaa ja riittävää kuvaa talousarvion noudattamisesta tilivirastona toimivassa virastossa ja laitoksessa tai niiden kokonaisuudessa sekä sen tuotoista ja kuluista ja taloudellisesta asemasta.

Liitteellä voidaan esittää esimerkiksi taseeseen merkitsemättömät rahoitusosuudet kansainvälisissä rahoituslaitoksissa.

Liitteestä tulee toimittaa kopio Valtiokonttorille.

13 LUKU: LUKU ON VARALLA MYÖHEMPÄÄ KÄYTTÖÄ VARTEN

14 LUKU: TILINPÄÄTÖSERITTELYT JA MUU TILINPÄÄTÖSAINEISTO

Tilinpäätöksen yhteydessä laadittavat tilinpäätöserittelyt ja muut luettelot ovat pääosin tilinpäätöslaskelmien ja liitteenä ilmoitettavien tietojen yksityiskohtaisempia erittelyjä. Nämä erittelyt ja luettelot ovat tiliviraston sisäisiä, tilinpäätöstä varmentavia asiakirjoja. Tilinpäätöksen yhteydessä laaditaan myös muuta tilinpäätöstä varmentavaa aineistoa, jota ei toimiteta tiliviraston ulkopuolelle. Tilinpäätöserittelyjen ja muun tilinpäätösaaineiston laatiminen perustuu niitä koskevien säädösten ohella tiliviraston sisäistä valvontaa tukeviin hallintomenettelyihin.

14.1 Tase-erittelyt

Valtion talousarviosta annetun asetuksen 64 §:n mukaan tilinpäätöslaskelmia varmentamaan laaditaan tase-erittelyt. Tase-erittelyt laaditaan taseen erien mukaisessa järjestyksessä käyttäen taseen mukaisia otsikoita. Tase-erittelyiden sivut numeroidaan juoksevasti. Laatijoiden tulee päivätä ja allekirjoittaa tase-erittelyt.

Talousarvioasetuksen 66 e §:ssä säädetään tase-erittelyistä seuraavaa:

Tase-erittelyissä on yksityiskohtaisesti ryhmittäin luetteloitava varainhoitovuoden päättyessä ollut kansallisuus- ja käyttöomaisuus tai niissä varainhoitovuoden aikana tapahtuneet lisäykset ja vähennykset, vaihto-omaisuus ja rahoitusomaisuus sekä muut pitkävaikutteiset menot ja pitkäaikaiset sijoitukset, jotka on merkitty taseeseen (aktivoitu) samoin kuin vieras pääoma. (600/1997)

Tase-erittelyt voidaan valtiokonttorin luvalla laatia mikrotulosteena filmille tai muulla suurennuslaitteen avulla luettavalla ja tarvittaessa selväkieliseen kirjalliseen muotoon saatettavalla tavalla. (600/1997)
Tase-erittelyt on päivättävä, ja niiden laatijoiden on ne allekirjoitettava. (600/1997)

Tase-erittelyt laaditaan liikekirjanpidon tileittäin niistä eristä, jotka muodostavat 10 – 13 -alkuisten, 15 – 19 -alkuisten sekä 24 – 29 -alkuisten tasetilien saldot tilinpäätöksessä. Hyvän kirjanpitotavan mukaista on laatia tase-erittelyt kaikkien tasetilien saldoista.

Kansallis- ja käyttöomaisuuden (10 – 13 -alkuiset tilit) osalta tase-erittelyt voivat käsittää pelkästään tilikauden aikana tapahtuneet omaisuuserien lisäykset ja vähennykset, jos ko. omaisuudesta on aiemmin laadittu kattavat tase-erittelyt, joita on täydennetty varainhoitovuosittain omaisuuden muutosten erittelyillä. Omaisuudesta on laadittava täydelliset tase-erittelyt, jos nämä ovat tarpeen selkeän kuvan saamiseksi varainhoitovuoden päättyessä olleesta omaisuudesta.

Tase-erittelyiden summien on täsmättävä taseen ja tasetilejä koskevien osakirjapitojärjestelmien vastaaviin summiin. Tase-erittelyissä esitettävien yhteenvetojen on täsmättävä inventaariluetteloihin (esim. käyttöomaisuuden ja vaihto-omaisuuden osalta).

Jos tilivirastolla on Valtiokonttorin lupa laatia tase-erittelyt mikrotulosteena filmille tai muulla vastaavalla tavalla, tulee niihin tällöinkin liittää päiväys sekä laatijan allekirjoitus esim. digitaalisesta allekirjoituksesta mikrotulostettuna. Jos digitaalinen allekirjoitus ei ole mahdollinen, allekirjoitetaan laaditut tase-erittelyt kokoava luettelo, joka säilytetään paperimuodossa tase-erittelyjen yhteydessä.

Malli:

Tili 1749 Muut lyhytaikaiset saamiset (T)

Tositenumero	Kirjauspäivä	Selite	Euroa
01-54613	31.12.n	Palkkarästi Ville Virtanen	1 000,55
20-1654	1.12.n	EU-matka Maija Meikäläinen	250,21
		Yhteensä	1 250,76

14.2 Poistosuunnitelmat ja niiden muutokset

Talousarvioasetuksen 66 §:n 4 momentin mukaan poistosuunnitelmat ja niiden muutokset on laadittava kirjalliseen muotoon sekä liitettävä tase-erittelyihin. Poistosuunnitelmat päivätään ja allekirjoitetaan tase-erittelyiden tavoin.

14.3 Muut tilinpäätöserittelyt

Meno- ja tuloerittelyt

Meno- ja tuloerittelyt kokoavat yhteen tase-erittelyjen tiedot niistä tileistä, joilla tilivirasto on käsitellyt meno- ja tulorästejään.

Rästit esitetään varainhoitovuosittain erikseen menorästeistä ja tulorästeistä. Varainhoitovuosi on se vuosi, jolloin rästit ovat syntyneet. Varainhoitovuosi kohtaisiin sarakkeisiin merkitään kyseisinä vuosina syntyneiden rästien saldot päättyneen varainhoitovuoden lopussa.

Rästeistä esitetään tiedot liikekirjanpidon tileittäin. Näiltäkin osin erittely tulee laatia siten, että siitä käy ilmi, miltä vuodelta mikäkin meno- tai tulorästi on. Lisäksi esitetään varainhoitovuositteiset summat sitoumusperusteisista menorästeistä, joita syntyy silloin, kun sitoumuksesta aiheutunut meno on kirjattu talousarviokirjapitoon, mutta sitä ei jaksotussäännöistä johtuen voi vielä kirjata liikekirjanpitoon.

Meno- ja tuloerittelyt päivätään ja allekirjoitetaan tase-erittelyiden tavoin.

Malli:

<i>Menorästit</i>	<i>Vuodelta n-1</i>	<i>Vuodelta n</i>	<i>Yhteensä 31.12.n</i>
2610 Menorästit	7 000,45	300 457,25	307 457,70
Sitoumusperusteiset menorästit		1 000,00	1 000,00
Muut velkatilit:			
2619 Muut siirtovelat (T)		13 000,40	13 000,40
2570 Ostovelat (T)	5 000,20	56 000,30	61 000,50
Yhteensä	12 000,65	370 457,95	382 458,60

<i>Tulorästit</i>	<i>Vuodelta n-2</i>	<i>Vuodelta n-1</i>	<i>Vuodelta n</i>	<i>Yhteensä 31.12.n</i>
1730 Tulorästit	12 000,00		35 457,25	47 457,25
Sitoumusperusteiset tulorästit		503,56	56 000,00	56 503,56
Muut saamisten tilit:				
1700 Myyntisaamiset (T)		6 000,40	53 000,40	59 000,80
1739 Muut siirtosaamiset (T)		1 000,20	6 000,30	7 000,50
Yhteensä	12 000,00	7 504,16	150 457,95	169 962,11

Erittelyt talousarviokirjanpidon 6-alkuisten tilien saldoista

Talousarviokirjanpidon 6-alkuisten tilien saldoista laaditaan tase-erittelyiden kaltaiset erittelyt, mikäli näillä tileillä on saldoa varainhoitovuoden päättyessä. Niillä varmennetaan talousarviotahtumien asianmukainen ajallinen kohdentuminen ja oikeellisuus.

Nämä erittelyt päivätään ja allekirjoitetaan tase-erittelyiden tavoin.

Malli:

Erittelyt Valtiokonttorin määrittämien talousarviokirjanpidon tilien saldoista

Tositenumero	Kirjauspäivä	600 Talousarviolille kirjaamista odottavat talousarviotulot	Euroa
01-4512	15.12.n	Rahoitusennakko EU, projekti xxx	10 000,00
04-1234	29.12.n	Vuokraennakko Ville Virtanen	2 500,00
		Yhteensä	12 500,00

Tili-ilmoitus ja täsmäytyslaskelma

Kirjanpidon täydellisyyden ja luotettavuuden varmistamiseksi on talousarvioasetuksen 54 §:n mukaan laadittava tili-ilmoitus kuukausittain sekä talousarvioasetuksen 42 e §:n mukaan liikekirjanpidon ja talousarviokirjanpidon välillä täsmäytyslaskelma kuukausittain ja tilinpäätöksen yhteydessä.

Tili-ilmoitus ja täsmäytyslaskelma päivätään ja allekirjoitetaan asianmukaisesti.

14.4 Tilinpäätöksen yhteydessä laadittavat luettelot

Tilinpäätöksen yhteydessä laaditaan sisäistä valvontaa ja tilintarkastusta varten Valtiokonttorin määräyksen Tilinpäätöksen yhteydessä laadittavat luettelot mukaisesti luettelot:

1. arviomäärärahojen ylitysluvista,
2. luvista käyttää niitä jakamattomia määrärahoja, joiden käytöstä päättävät valtioneuvosto tai ministeriöt (talousarvion tilijaottelussa numerotunnuksella 000 ja 001 varustetut momentit tai niiden lisäjaottelut),
3. talousarviolain 19 §:n 1 momentissa tarkoitetuista määräyksistä menorästien edelleen tileissä pitämisestä, sekä
4. tiliviraston tekemistä saatavien tileistä poistamispäätöksistä.

Luettelot arviomäärärahojen ylitysluvista ja jakamattomien määrärahojen käyttöluvista laaditaan ensisijaisesti talousarvion tilijaottelun ja toissijaisesti lupakirjeen päiväyksen mukaisessa järjestyksessä. Luetteloon merkitään määrärahan tilijaottelun mukainen talousarvotili, lupakirjeen päiväys, tiliviraston oma diaarinumero ja luvan antaja sekä myönnetty määrä.

Luetteloon määräyksistä menorästien edelleen tileissä pitämisestä merkitään asianomaisen ministeriön määräykset päiväyksen mukaisessa järjestyksessä. Luetteloon merkitään määräyksen päiväys, tiliviraston oma diaarinumero ja lähettäjä sekä määräyksessä myönnettyjen siirtojen määrät ja lopuksi näiden yhteissumma.

Luettelossa saatavien tileistä poistamispäätöksistä tileistä poistetut saatavat esitetään poistamispäätösten mukaisessa aikajärjestyksessä ensisijaisesti talousarviokirjanpidon tileittäin ja toissijaisesti liikekirjanpidon tileittäin ryhmiteltyinä.

Laaditut luettelot päivätään ja allekirjoitetaan tase-erittelyiden tavoin.

14.5 Luettelo arvostamatta jätetystä kansallisomaisuudesta

Tilivirastojen aloittavaa tasetta 1.1.1998 laadittaessa oli mahdollista jättää arvostamatta ja aloittavaan taseeseen merkitsemättä sellainen ennen 1.1.1998 hankittu kansallisomaisuus, jota ei käytetä tuotannontekijänä käyttöomaisuuden lailla. Arvostamatta jätetystä kansallisomaisuudesta laaditaan tilinpäätöksen yhteydessä mm. sisäistä valvontaa varten tase-erittelyä vastaava luettelo, joka kuuluu tilinpäätösaineistoon.

Laadittu luettelo päivätään ja allekirjoitetaan tase-erittelyiden tavoin.

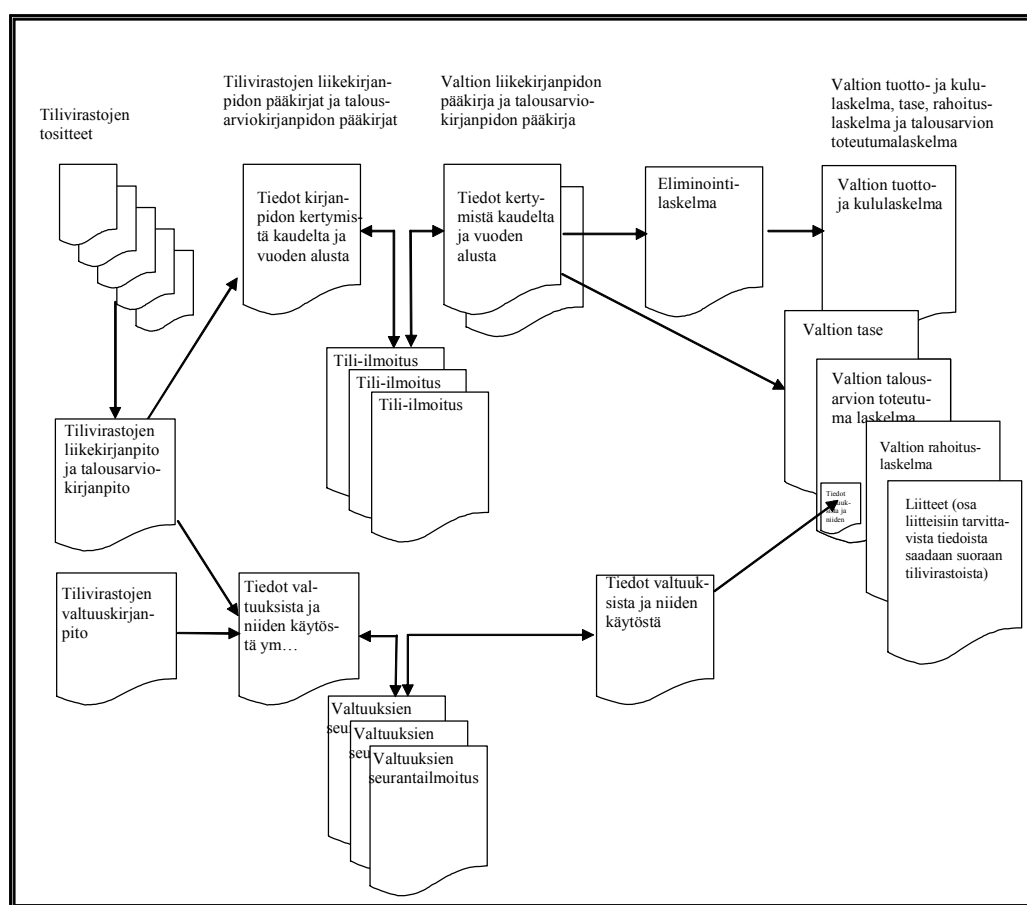
14.6 Muu tilinpäätöksen yhteydessä laadittava aineisto

Tilinpäätöksen yhteydessä laaditaan muitakin kuin edellä tässä luvussa mainittuja tiliviraston sisäisiä, tilinpäätöstä varmentavia dokumentteja. Näitä ovat mm. Valtiokonttorin Kirjanpitoaineiston säilytysajat -määräyksessä tarkoitetut kuvaus toimintakertomuksen laatimisesta sekä toimintakertomuksen laatimiseksi tarpeelliset perustiedot ja laskelmat samoin kuin ministeriön toimialan toiminnan tuloksellisuuden kuvauksen laatimiseksi tarpeelliset perustiedot ja laskelmat. Edelleen näitä ovat Valtiokonttorin Maksullisen toiminnan ja yhteisrahoitteisen toiminnan kustannusvastaavuuslaskelmien laatiminen määräyksessä tarkoitetut kustannusvastaavuuslaskelmien laskentaperusteita ja niiden mahdollisia muutoksia koskevat dokumentit sekä yhteiskustannusten jakoperusteita koskevat selvitykset. Lisäksi muusta tilinpäätöksen laatimisen yhteydessä laadittavasta aineistosta on määräyksiä tilivirastojen taloussäännöissä (esim. tiliviraston sisäiset, tarkentavat tilinpäätösohjeet sekä ohjeet varainhoitovuoden päättyessä tehtävästä vaihto-omaisuuden inventoinnista).

15 LUKU: KESKUSKIRJANPITO JA VALTION TILINPÄÄTÖS

15.1 Keskuskirjanpidon audit trail

Talousarvioasetuksen 43 §:n (600/1997) 2 momentin ja koneellisin menetelmin pidettävää kirjanpitoa koskevan 47 §:n (600/1997) 2 momentin mukaan valtion kirjanpidossa kirjaukset on tehtävä siten, että niiden yhteys tilinpäätökseen voidaan vaikeuksista ja konetta käyttämättä todeta. Tämä pätee myös laadittaessa valtion tilinpäätöstä. Vaatimus edellyttää keskuskirjanpidon tietojärjestelmistä tuotettavia selväkielisiä, tiliviraston kirjanpitoon yhdistettävissä ja vertailtavissa olevia raportteja. Keskuskirjanpidon ja tiliviraston kirjanpidon yhtenäisyys varmistetaan tili-ilmoitus- ja valtuuksien seuranta-ilmoitusmenettelyillä. Tiliviraston kirjanpidosta selviää se, mihin tosittaisiin valtion pääkirjan luvut on yhdistettävissä. Keskuskirjanpidon pääkirjojen yhteys valtion tilinpäätöslaskelmiin varmistetaan pääkirjoissa olevien summarivien avulla.



Kuvio: Keskuskirjanpidon audit trail -ketju.

15.2 Keskuskirjanpito

Valtion kirjanpidon kuukausiraportoinnin mahdollistamiseksi ja valtion tilinpäätöksen laatimista varten tilivirastojen ja talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen on toimitettava tilitietonsa keskuskirjanpitoon kuukausittain. Tiedot toimitetaan linjasiirtona tiedostomuodossa tai, jos joudutaan tekemään korjauksia, tieto korjauksesta toimitetaan keskuskirjanpitoon, joka tekee vastaavan korjauksen omaan tietokantaansa. Keskuskirjanpito kontrolloi oman tietokantansa ja tiliviraston kirjanpidon tietojen vastaavuuden tili-ilmoitus-

menettelyllä. Keskuskirjanpidon tarvitsemien tilitietojen toimittamisesta säädetään talousarvioasetuksen 54 §:ssä seuraavasti:

Tiliviraston ja valtiokonttorin erikseen määäämien talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen tilitiedot ja niihin perustuva tili-ilmoitus sekä 42 e §:ssä tarkoitettu täsmäytyslaskelma on toimitettava valtiokonttorille keskuskirjanpitoa varten kultakin kalenterikuukaudelta valtiokonttorin määäämässä muodossa ja ajankohtana. Tili-ilmoitus on asianmukaisesti allekirjoitettava. Tili-ilmoitukseen on liitettävä valtiokonttorin määäämät muut keskuskirjanpidon hoitoa varten tarvittavat tiedot. (600/1997)

Tämän pykälän nojalla Valtiokonttori on antanut tilivirastoille ja talousarvion ulkopuolella oleville valtion rahastoille määräyksen tietojen toimittamisesta keskuskirjanpitoon.

Tilitietojen lisäksi tilivirastojen on valtion tilinpäätöksen ja niiden liitteiden laatimista varten toimitettava Valtiokonttorin määäämiä muita selvityksiä. Näistä säädetään talousarvioasetuksen 68 §:ssä seuraavasti:

Valtion tilinpäätöksen ja niiden liitteiden laatimista varten tiliviraston ja talousarvion ulkopuolella olevan valtion rahaston on toimitettava valtiokonttorille sen määäämään ajankohtaan mennessä tiliviraston tai rahaston kirjanpitoon ja tilinpäätökseen perustuvat, valtiokonttorin määäämät selvitykset. (254/2004)

15.3 Keskitetty valtuusseuranta

Virastojen ja laitosten tulee järjestää toimialoillaan valtuuksien seuranta eli valtuuskirjanpito. Valtuuskirjanpitoon merkitään talousarviossa myönnetty ja lakiin perustuvat valtuudet ja niiden käyttö. Sen yhteydessä seurataan lisäksi valtuuden käytöstä aiheutuneita menoja sekä valtuuden käytöstä tulevana varainhoitovuosina aiheutuvia määrärahatarpeita.

Talousarvioasetuksen 54 a §:n 3 momentissa säädetään lisäksi valtuusseurannasta seuraavasti:

Valtiokonttori antaa tarkempia määräyksiä valtuuskirjanpidon yksityiskohdista. Valtuuksista ja niiden käytöstä tulee ilmoittaa valtiokonttorille siten kuin se määää. (254/2004)

Valtiokonttori on antanut määräyksen valtuuksien seurannasta ja valtuustietojen ilmoittamisesta.

15.4 Valtion tilinpäätöksen laatiminen

Valtion talousarviotalous on kirjanpitovelvollinen talousyksikkö, josta laaditaan valtion tilinpäätös. Valtion tilinpäätös laaditaan tilivirastojen toimittamien kirjanpidon tilitietojen ja valtuuskirjanpidon tietojen perusteella. Lisäksi tilivirastot toimittavat tietoja valtion tilinpäätöksen liitteiden laatimista varten.

Talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen tilitietoja ei yhdistetä valtion tilinpäätökseen. Niiden toimittamia tietoja käytetään hyväksi ja ne yhdistetään tilivirastojen tietoihin keskuskirjanpidon kuukausiraportoinnissa.

15.4.1 Valtion tilinpäätöksen sisältö

Valtion talousarviosta annetun lain 17 a §:n mukaan:

Valtion tilinpäätös sisältää:
1) talousarvion toteutumista koskevan talousarvion toteutumalaskelman talousarvion osaston tai pääluokan sekä luvun ja momentin tarkkuudella;
2) tuottoja ja kuluja kuvaavan tuotto- ja kululaskelman;
3) varainhoitovuoden päättymisajankohdan taloudellista asemaa kuvaavan taseen;
4) rahavirtoja kuvaavan rahoituslaskelman;
5) jäljempänä 18 §:ssä tarkoitettujen oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi tarpeelliset liitetiedot. (1216/2003)

Valtion tilinpäätöksen mukainen ylijäämä tai alijäämä varainhoitovuodelta esitetään talousarvion toteutumalaskelmassa, jossa esitetään myös kumulatiivinen ylijäämä tai alijäämä edellisiltä varainhoito-

vuosilta. Talousarvion toteutumatilaskelman yhteydessä esitetään lisäksi tiedot 10 §:ssä tarkoitettujen valtuuksien käytöstä. (1216/2003)

Valtion tilinpäätöksen laadinnasta ja sisällöstä voidaan antaa tarkempia säännöksiä valtioneuvoston asetuksella. (1216/2003)

Valtion talousarviosta annetun asetuksen 67 §:ssä säädetään valtion tilinpäätöksen tarkemmasta sisällöstä seuraavasti:

Valtion talousarvion toteutumatilaskelma laaditaan valtion talousarviokirjanpidon pääkirjan ja valtuuskirjanpidon tietojen perusteella. Toteutumatilaskelma sisältää talousarviotuloja ja menoja koskevat tiedot osaston ja pääluokan sekä osaston tai pääluokan, luvun ja momentin tarkkuudella sekä vastaavilla tarkkuuksilla esitettävän tuloarviotilien ja määrärahatilien toteutuman ja valtion talousarvion välisen vertailun. Toteutumatilaskelmassa esitetään tiedot edellisiltä varainhoitovuosilta siirtyneistä siirtomäärärahoista ja seuraavalle varainhoitovuodelle siirretyistä siirtomäärärahoista. Toteutumatilaskelman yhteydessä esitetään pääluokan sekä pääluokan ja momentin tarkkuudella tiedot valtuuksista ja niiden käytöstä varainhoitovuonna, käytöstä aiheutuneista menoista varainhoitovuonna ja käytöstä aiheutuvista määräraha-tarpeista myöhemmin varainhoitovuosina. (254/2004)

Jos valtion talousarviosta annetun lain 3 b §:n 1 momentissa tarkoitettua ylijäämää vastaavaa määrää on otettu talousarvion katteeksi, määrä esitetään valtion talousarvion toteutumatilaskelmassa erillisenä eränä talousarviotulojen yhteydessä. Jos talousarvioon on otettu määräraha mainitun pykälän 2 momentissa tarkoitettua alijäämän kattamiseksi, määräraha esitetään toteutumatilaskelmassa erillisenä eränä talousarviomenojen yhteydessä. Toteutumatilaskelmassa esitetään lisäksi osaston ja pääluokan sekä osaston tai pääluokan, luvun ja momentin tarkkuudella esitettyjen tuloarviotilien ja määrärahatilien sekä talousarvion vertailun jälkeen mainitun pykälän 1 momentissa tarkoitettua varainhoitovuoden lopun kumulatiivisen ylijäämän tai alijäämän määrä edellisen varainhoitovuoden ja kuluvan varainhoitovuoden lopussa. (254/2004)

Valtion tuotto- ja kululaskelma sekä valtion tase ja rahoituslaskelma laaditaan tilivirastojen tilitietoihin perustuvan valtion liikekirjanpidon pääkirjan perusteella valtiovarainministeriön vahvistamien tuotto- ja kulu-laskelman, taseen ja rahoituslaskelman kaavojen mukaan. Virastojen ja laitosten välisten tuottojen ja kulujen sekä keskinäisten saamisten ja velkojen vaikutukset eliminoidaan ottaen huomioon asian olennaisuus. Valtiovarainministeriö antaa tarvittaessa tarkempia määräyksiä. (254/2004)

15.4.2 Valtion tilinpäätöksen liitteet

Tilinpäätöksen liitteistä säädetään asetuksen 67 a §:ssä seuraavasti:

Valtion tilinpäätöksen liitteenä on esitettävä:

1) tiedot tilinpäätöksen laatimisessa noudatetuista periaatteista, arvostusperiaatteista ja perusteista, jonka mukaista kurssia on käytetty muutettaessa ulkomaanrahan määräiset saamiset sekä velat ja muut sitoumukset Suomen rahaksi, sekä selvitys tilinpäätöksen vertailtavuuteen edellisen vuoden tilinpäätökseen vaikuttavista seikoista;

2) tiedot talousarvioon lisätalousarvioissa tehdyistä muutoksista;

3) tiedot talousarvion arviomäärärahojen ylityksistä;

4) tiedot varainhoitovuonna peruutetuista siirretyistä määrärahoista;

5) erittely valtion rahoitustuotoista ja- kuluista;

6) selvitys valtion talousarviotaloudesta antamista lainoista;

7) selvitys valtion käyttö- ja rahoitusomaisuuteen kuuluvista osakkeista ja osuuksista sekä valtion tekemistä oman pääoman ehtoisista sijoituksista;

8) selvitys valtion talousarviotalouden velan muutoksista;

9) selvitys valtion talousarviotalouden velan maturiteettijakaumasta ja duraatiosta;

10) erittely valtion taseen rahoituseristä;

11) selvitys valtion talousarviotalouden kassanpitotarpeesta ja likvideistä varoista;

12) selvitys varainhoitovuoden päättyessä voimassa olleista valtion takauksista, valtiontakuista ja muista valtion vastuusitoumuksista;

13) muut oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi tarvittavat täydentävät tiedot. (254/2004)

15.4.3 Oikeat ja riittävät tiedot

Valtion talousarviosta annetun lain 18 §:ssä säädetään oikeista ja riittävistä tiedoista seuraavasti:

Valtion tilinpäätöksen ja tilinpäätöskertomukseen otettavien valtiontalouden ja valtion taloudenhoidon sekä toiminnan tuloksellisuuden kuvausten tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot talousarvion noudat-

tamisesta, valtion tuotoista ja kuluista, valtion taloudellisesta asemasta sekä tuloksellisuudesta (oikea ja riittävä kuva). (1216/2003)

15.4.4 Valtiokonttorin ehdotus valtion tilinpäätökseksi

Valtiokonttorin ehdotuksesta valtion tilinpäätökseksi säädetään talousarvioasetuksen 67 b §:ssä (254/2004).

Valtiokonttori laatii ehdotuksen valtion tilinpäätökseksi liitteineen ja antaa sen allekirjoitettuna varainhoitovuotta seuraavan huhtikuun loppuun mennessä valtion tilinpäätöskertomuksen laadintaa varten valtiovarainministeriölle. Valtiokonttori laatii lisäksi valtiovarainministeriölle sen pyytämät valtion tilinpäätöskertomuksen valmistelussa tarvittavat selvitykset.

Valtiokonttorin ehdotuksen valtion tilinpäätökseksi tulee sisältää Valtiokonttorin johdon antama arviointi- ja vahvistuslausuma sisäisen valvonnan asianmukaisuudesta ja riittävydestä valtion keskuskirjanpidossa ja valtion tilinpäätöslaskelmien ja niiden liitteiden kokoamisessa sekä niihin liittyvissä menettelyissä. Asiallisesti valtion tilinpäätös valmistuu Valtiokonttorin tilinpäätösehdotuksen valmistuttua eikä siihen tehdä valtiovarainministeriön ja valtioneuvoston käsittelyssä muutoksia.

Valtiokonttori laatii ministeriöille myös valtion tilinpäätöskertomukseen otettavaa ministeriön toimialan tuloksellisuuden kuvausta koskevan ehdotuksen laadintaa varten tarvittavat, valtion tilinpäätökseen ja keskuskirjanpitoon perustuvat laskelmat ja selvitykset valtiovarainministeriön tarkemmin määrittämällä tavalla.

15.4.5 Valtion tilinpäätöksen laatimisperusta

Valtion tilinpäätös laaditaan valtion talousarviosta annetun lain ja asetuksen sekä valtiovarainministeriön tilinpäätöksen kaavasta antaman määräyksen samoin kuin muiden valtiovarainministeriön ja Valtiokonttorin antamien määräysten ja ohjeiden mukaisesti.

Tilinpäätös laaditaan valtion liikekirjanpidon ja talousarviokirjanpidon pääkirjojen perusteella alkuperäisiin verottomiin hankintamenoihin tai vuoden 1998 aloittavan taseen arvoihin perustuen.

15.4.6 Valtion tilinpäätöksen laatimisperiaatteet

Valtion tilinpäätös laaditaan valtion talousarvion piiriin kuuluvasta talousarviotaloudesta. Valtiontalouteen kuuluvat lisäksi talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot, joista laaditaan kustakin erilliset tilinpäätökset. Valtion tilinpäätökseen ei yhdistellä talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen, valtion liikelaitosten eikä valtionyhtiöiden tietoja.

Valtion tilinpäätöslaskelmiin yhdistellään kaikkien tilivirastojen ja eduskunnan keskuskirjanpidon tietokantaan viedyt tilitiedot ja valtuuskirjanpidon tietokantaan viedyt valtuustiedot. Tilinpäätöslaskelmat laaditaan tietokannoista tehtävillä poiminnoilla. Tilitietojen yhdistelyssä eliminoidaan virastojen ja laitosten väliset tuotot ja kulut, sen sijaan sisäisiä talousarviotalouden saatavia ja velkoja ei eliminoida.

15.4.6.1 Talousarviokirjanpidon tilinpäätöslaskelmat

Talousarviokirjanpidon tilinpäätöslaskelmat laaditaan valtion talousarviokirjanpidon pääkirjan ja valtuuskirjanpidon tietojen perusteella. Tilinpäätös sisältää kaksi talousarvion toteutumalaskelmaa, joissa molemmissa esitetään varainhoitovuoden talousarviotulot ja -menot, talousarvio sekä niiden välinen vertailu. Lisäksi laskelmissa on edellisen vuoden tilinpäätöstiedot. Laskelmissa esitetään tiedot myös edellisiltä varainhoitovuosilta siirtyneistä siirtomäärärahoista ja seuraavalle varainhoitovuodelle siirretyistä siirtomäärärahoista.

Ensimmäisessä talousarvion toteutumalaskelmassa tiedot ovat osaston ja pääluokan tarkkuudella, toisessa tiedot ovat momentin tarkkuudella.

Kummankin laskelman yhteydessä esitetään myös tiedot valtuuksista ja niiden käytöstä, käytöstä aiheutuneista menoista sekä käytöstä aiheutuvista määrärahatarpeista.

15.4.6.2 Talousarviotulojen ja -menojen kohdentaminen

Talousarvion toteutumalaskelmassa talousarviotulot ja -menot kirjataan varainhoitovuoden talousarvion mukaisesti. Talousarviokirjanpidossa tuloja ja menoja ei jaksoteta, vaan ne kirjataan talousarviotuloiksi ja -menoiksi valtion talousarviosta annetun asetuksen ja valtion talousarviossa tehtyjen päätösten kohdentamisperiaatteiden mukaisesti.

Talousarviossa päätetty (asetuksesta poikkeava) kohdentamispäätös voi olla esimerkiksi seuraavanlainen. Momentti on vuoden 2006 talousarviossa oleva 12.39.02 Verotukseen liittyvät korkotulot.

Momentille arvioidaan kertyvän 75 000 000 euroa.

Tuloarvio budjetoidaan maksuperusteisena.

Selvitysosa: Momentin nimi on muutettu. Momentille tuloutetaan tulo- ja varallisuusveron toimittamiseen liittyvät korkotulot, kertyneet viivekorot ja jäämämaksut sekä verontilityslain mukaiset korkotulot.

2006 talousarvio 75 000 000

2005 talousarvio 75 000 000

2004 tilinpäätös 68 199 542

Valtion talousarviosta annetun asetuksen 5 a §:ssä tulojen ja menojen kohdentamisesta säädetty kohdentamisperiaatteet ovat seuraavanlaiset.

Maksullisen toiminnan tulon ja muun sekalaisen tulon sekä kulutus-, sijoitus- ja muun menon kohdentamisperusteena on suoriteperuste taikka sitä vastaava peruste. Laajuudeltaan merkittävässä ja eri vaiheista koostuvan suoritteen luovutuksesta kertyvästä tulosta voidaan varainhoitovuoden tuloksi kuitenkin kohdentaa luovutuksen vaihetta tai suoritteen valmistusastetta vastaava osa (osakohdennus).

Korkotulo ja korkomeno kohdennetaan siihen varainhoitovuoteen kuuluvaksi, jolta se kertyy lain säännöksen tai tehdyn sitoumuksen perusteella.

Siirtomenon kohdentamisperusteena on päätös valtionavun myöntämisestä (myöntöpäätösperuste) tai muu vastaava sitoutuminen menoon (sitoumusperuste). Myöntöpäätöksen tai muun sitoumusperusteen perusteella talousarviomenoksi kirjatusta siirtomenosta maksamatta oleva osa kirjataan valtion liikekirjanpidossa siirtovelaksi. Silloin, kun oikeus saada valtionapu tai muu suoritus perustuu lakiin ja siirtomenon myönnettävästä ja maksettavasta määrästä säädetään yksityiskohtaisesti laissa tai maksettavaksi tuleva määrä määräytyy yksityiskohtaisesti lain nojalla, kohdentamisperusteena on kuitenkin maksatuspäätösperuste. Euroopan unionin rakennerahaston rahoitusosuus ja siihen liittyvä valtion rahoitusosuus kohdennetaan maksatuspäätöksen perusteella tai sitä vastaavalla perusteella.

Veron ja veronluonteisen tulon, osinkotulon, liikelaitosten voiton tuloutuksen ja valtiolle saatavan muun voitto-osuuden kohdentamisperusteena on maksuperuste.

Valtion lainanotto ja valtionvelan kuoletus sekä valtionvelan ottamiseen tai vähentämiseen liittyvä emissio- ja pääomavoitto sekä emissio- ja pääomatappio kohdennetaan maksuperusteella. Valtiolla takaisin maksettava laina kohdennetaan niin ikään maksuperusteella.

Valtionvelan korkoon ja pääomaan liittyvistä johdannaisista saatava tulo ja niistä aiheutuva meno kohdennetaan sille varainhoitovuodelle, jolta ne kertyvät.

Vähäinen tulo ja meno, valtioon palvelussuhteessa olevan loma-ajan palkka ja lomarahat sekä sellainen tulo ja meno, joiden lain säännöksen tai tehdyn sitoumuksen perusteella muodostuvaa määrää ei voida ilman olennaisia lisäkustannuksia luotettavasti ennakoita ennen maksuvelvoitteen erääntymistä, voidaan kohdentaa myös maksuun perustuen.

15.4.6.3 Liikekirjanpidon kirjausperusteet

Liikekirjanpidossa tuotannontekijöiden hankinnasta aiheutuvan menon kirjaamisperusteena on tuotannontekijän vastaanottaminen. Suoritteiden myynnistä saatavan tulon kirjaamisperusteena on suoritteen luovuttaminen. Yhteisrahoitteisen toiminnan tulo kertyy tehdyn sitoumuksen perusteella.

Korot ja koronluonteiset tulot ja menot kirjataan suoriteperustetta vastaavalla tavalla. Veroihin liittyvät korot ja koronluonteiset tulot ja menot kirjataan samoin kuin talousarviokirjanpidossa.

Liikekirjanpidossa muut kuin edellä tarkoitetut tulot ja menot kirjataan samoin kuin talousarviokirjanpidossa. Poikkeuksena on kuitenkin sitoumusperusteella talousarviokirjanpidossa kohdennettu laina, joka kirjataan saamisen lisäksi myös velaksi siltä osin kuin maksua ei ole tapahtunut.

15.4.6.4 Liikekirjanpidon tilinpäätöslaskelmat

Liikekirjanpidon tilinpäätöslaskelmat laaditaan valtion liikekirjanpidon pääkirjan tietojen perusteella. Valtion tilinpäätös sisältää tuotto- ja kululaskelman, taseen ja rahoituslaskelman. Näissä kaikissa esitetään varainhoitovuoden tilinpäätöstietojen lisäksi edellisen vuoden tilinpäätöksen tiedot.

15.4.6.5 Tuotto- ja kululaskelman laatiminen

Tilinpäätöksessä varainhoitovuoden tulot kirjataan tuotoiksi. Tuotoista vähennetään kuluina ne menot, joita vastaava suorite on luovutettu, samoin kuin muut varainhoitovuoden menot, joista ei todennäköisesti enää saada niitä vastaavaa vastinetta ja menetykset.

Laajuudeltaan merkittävän ja eri vaiheista koostuvan suoritteen luovutuksesta kertyvä tulo on kirjattava liikekirjanpidossa tuotoksi luovutuksen vaihetta tai suoritteen valmiusastetta vastaava osa (osatuloutus), jos tulo on talousarviossa osakohdennettu.

Myynnin arvonlisäverot esitetään tuottoina ja ostojen arvonlisäverot kuluina verojen ja veronluonteisten maksujen joukossa.

Tuotto- ja kululaskelmaa oikaistaan sisäisillä tuotoilla. Siltä osin kuin laskelmaan sisältyy käyttöomaisuuden hankintamenoja, oikaisu tapahtuu rivillä ”Valmistus omaan käyttöön”.

15.4.6.6 Taseen laatiminen

Taseen vastaaviin merkitään kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden hankintamenojen ja muiden pitkävaikutteisten menojen poistamaton osa sekä arvostuserät samoin kuin vaihto-omaisuuden aktivoidut hankintamenot ja rahoitusomaisuus.

Kansallisomaisuutta on kulttuuri- ja luonnonperintöä oleva valtion omaisuus, jonka omistuksen ensisijaisena tarkoituksena on omaisuuden säilyttäminen ja säilymisen turvaaminen. Käyttöomaisuutta ovat esineet, erikseen luovutettavissa olevat oikeudet ja muut hyödykkeet, joiden vaikutusaika tuotannontekijänä ulottuu useammalle kuin yhdelle varainhoitovuodelle. Vaihto-omaisuutta ovat sellaisinaan tai jalostettuina luovutettaviksi tai kulutettaviksi tarkoitetut hyödykkeet. Rahoitusomaisuutta ovat rahat, saamiset sekä tilapäisesti muussa muodossa olevat rahoitusvarat.

Taseen vastattaviin merkitään oma pääoma, varaukset, arvostuserät sekä vieras pääoma ja oteltuna pitkä- ja lyhytaikaisiin velkoihin. Pitkäaikaiseksi katsotaan velka tai se osa velasta, joka erääntyy maksettavaksi yhden vuoden tai sitä pitemmän ajan kuluttua.

Tasetta ei oikaista talousarvionalouden sisäisten saatavien ja velkojen eliminoinnilla.

15.4.6.7 Arvostaminen taseessa

Omaisuus arvostetaan tasetta laadittaessa alkuperäisiin verottomiin hankintamenoihin, vuoden 1998 aloittavan taseen arvoihin tai nimellisarvoihin perustuen. Hankintamenoon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot. Jos hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvien kiinteiden menojen määrä on olennainen, saadaan hankintamenoa lisäksi lukea osuus kiinteistä menoista.

Jos vaihto-omaisuuden todennäköinen hankintameno tai maksullisen toiminnan vaihto-omaisuuden luovutushinta on varainhoitovuoden päättyessä hankintamenoa pienempi, kirjataan erotus kuluksi.

Kansallis- ja käyttöomaisuuden tasearvot perustuvat alkuperäisiin hankintamenoihin vähennettynä suunnitelman mukaisilla poistoilla. Poistot aloitetaan siltä kuukaudelta, jonka aikana hyödykkeen käyttö aloitetaan. Poistot tehdään Valtiokonttorin antaman määräyksen mukaisesti hyödykkeen vaikutusaikana yleensä tasapoistoina. Vähäiset omaisuushankinnat, joiden vaikutusaika ylittää vuoden mutta hankintameno on alle 10 000 euroa, voidaan poistaa kokonaisuudessaan hankintavuonna.

Jos kansallisomaisuuteen tai käyttöomaisuuteen kuuluvan maa- tai vesialueen, rakennuksen, arvopaperin tai muun niihin verrattavan hyödykkeen todennäköinen luovutushinta on varainhoitovuoden päättyessä pysyvästi hankintamenoa olennaisesti suurempi, taseeseen voidaan tehdä arvonorotus. Arvonorotuksen vasta-arvo merkitään tällöin arvostuseräksi taseen vastattaviin.

Saamiset merkitään taseeseen nimellisarvoon, kuitenkin enintään todennäköiseen arvoon. Rahoitusomaisuuteen kuuluvat arvopaperit ja muut sellaiset rahoitusvarat merkitään hankintamenoa suuruusina tai, jos niiden tilinpäätöspäivän todennäköinen luovutushinta on sitä alempi, tämän määräisinä.

Velat merkitään velan ottamisen yhteydessä syntyneellä emissiovoitolla tai tappiolla oikaistuun nimellisarvoon, tai jos velka on sidottu indeksiin taikka muuhun vertailuperusteeseen, se arvostetaan tätä korkeampaan muuttuneen vertailuperusteen mukaiseen arvoon.

Ulkomaanrahan määräiset erät muunnetaan euromääräisiksi Euroopan keskuspankin julkaiseman varainhoitovuoden viimeisen kurssin mukaan. Jos nämä erät ovat sopimuksin tai muuten sidottu tiettyyn kurssiin, ne muunnetaan euromääräisiksi sitä noudattaen.

15.4.6.8 Rahoituslaskelman laatiminen

Valtion rahoituslaskelma laaditaan rahavirtalaskelman muotoon. Se on valtion tuotto- ja kululaskelmaa sekä tasetta täydentävä laskelma, jossa esitetään rahan lähteet ja käyttö. Laskelma jakautuu oman toiminnan, siirtotalouden, investointien ja rahoituksen rahavirtojen kuvaamiseen. Kussakin osiossa esitetään siihen kuuluvat rahan lähteet ja käyttö niin, että jäännöseränä on osion synnyttämä rahavirta.

Kaikkien osioiden rahavirtojen summana saadaan likvidien varojen muutos. Laskelmalla esitetään myös likvidien varojen määrä vuoden alussa ja lopussa.

Rahoituslaskelma laaditaan olennaisilta osiltaan maksuperusteisesti.

15.4.6.9 Liitteiden laatiminen

Valtion tilinpäätöksen liitteet, lukuun ottamatta liitteitä 1 ja 13, laaditaan joko keskuskirjanpidon tietokannasta tehtävillä kyselyillä tai tiedot kerätään tilivirastojen lähettämiltä tilinpäätösliitteiltä.

15.4.7 Tilivirastojen välisten liiketapahtumien eliminointi

Tilivirastojen välisten liiketapahtumien eliminointi (vähentäminen) tehdään Keskuskirjanpidossa valtion tuotto- ja kululaskelmaa muodostettaessa. Huomattavaa valtion tilinpäätöksen sisällön ja tulkinnan kannalta on, että vain talousarviotalouden sisäiset liiketapahtumat (tuotot ja kulut) eliminoidaan. Budjetointiperiaatteista johtuen talousarviotapahtumia ei eliminoida. Eliminoinnilla ei ole vaikutusta tilivirastojen tuotto- ja kululaskelmiin.

Tilivirastojen välisille tuloille on tilikartassa omat tulotilinsä. Nämä tulotilit eliminoidaan Keskuskirjanpidossa valtion tuotto- ja kululaskelmaa laadittaessa. Eliminoitavat tuotot esitetään vähennyksinä toiminnan kuluissa riveillä ”Vuokrat” ja ”Sisäisten kulujen oikaisu”. Tilivirastojen välisten saamisten ja velkojen vaikutus valtion taseessa on niin vähäinen, ettei niiden eliminointi ole tarpeen.

Myöskään tilivirastojen välisistä liiketapahtumista mahdollisesti muodostuvaa sisäistä katetta, joka on aktivoitu ostajan taseeseen, ei eliminoida. Sisäinen kate muodostuu tiliviraston ostaessa toiselta tilivirastolta suoritteen, jonka hankintameno on sisältyy valtiontalouden piirissä syntynyttä katetta. Sisäinen kate eliminoiduu tuottona ja kuluna paitsi silloin, jos suoritteen vastaanottanut tilivirasto joko kokonaan tai osaksi aktivoi sen hankintameno taseeseensa.

Valitun eliminointiratkaisun mukaisesti myyjävirastolla on siis velvollisuus kohdistaa tulonsa tilivirastojen välisiksi (talousarviotalouden sisäiset) tai ulkoisiksi liiketapahtumiksi.

Valtiokonttorin antamassa tilikarttamääräyksessä sisäisten tulojen ja menojen tilit on merkitty tähdellä (*). Tilivirastojen välisille tuloille on omat sisäiset tilinsä, jotka valtion tuotto- ja kululaskelmaa laadittaessa raportoidaan kohdissa ”Vuokrat” ja ”Sisäisten kulujen oikaisu”.

Esimerkki tilivirastojen välisten liiketapahtumien eliminoinnin vaikutuksesta valtion tuotto- ja kululaskelmaan.

Esimerkissä tilivirasto A myy tilivirastolle B asuinrakennusten rakentamispalvelua 100 eurolla (palvelu on hinnoiteltu maksuperustelain mukaisesti liiketaloudellisin perustein). Lisäksi tilivirasto A vuokraa tilivirastolle B toimitilan 400 eurolla. Lisäksi tilivirastolla A on talousarviotalouden ulkopuolisia tuottoja kotitalouksilta 200 €, vuokratuottoja asunnoista 50 € sekä vuokratuottoja muista rakennuksista 300 €. Tilivirasto A:n talousarviotalouden ulkopuoliset kulut muodostuvat tietoliikennepalveluista 200 €.

Tilivirasto B:llä ei ole tuottoja. Tilivirasto B:n kulut muodostuvat toimitilojen vuokrista 550 € sekä asuinrakennusten rakentamispalveluista 100 €. Kun muita liiketapahtumia ei huomioida, muodostuu tiliviraston A ja tiliviraston B sekä valtion tuotto- ja kululaskelman jäämä I seuraavanlaiseksi.

	A	B	Yht.	Eliminointi	Valtio
3. TOIMINNAN TUOTOT					
301 Tuotot maksuperustelain mukaisista julkis-oikeudellisista suoritteista					
3001 Tuotot kotitalouksilta	200		200		200
*3008 Tuotot valtion virastoilta ja laitoksilta	100		100	-100	0
310 Vuokrat valtion ulkopuolelta					
3101 Vuokrat asunnoista	50		50		50
3102 Vuokrat muista rakennuksista	300		300		300
311 Vuokrat valtion virastoilta ja laitoksilta					
*3112 Vuokrat muista rakennuksista valtion virastoilta ja laitoksilta	400		400	-400	0
	1 050	0	1 050	-500	550
4. TOIMINNASTA AIHEUTUNEET KULUT					
420 Vuokrat					
4202 Muiden rakennusten vuokrat		550	550	-400	150
431- 432 Rakentamis- ja toimistopalvelut					
4310 Asuinrakennusten rakentamispalvelut		100	100		100
4322 Tietoliikennepalvelut	200		200		200
49 Sisäiset kulut					
*4909 Sisäisten kulujen oikaisut				-100	-100
	200	650	850	-500	350
JÄÄMÄ I	850	-650			200

16 LUKU: TILINAVAUUS

Tilinavaus koskee pääsääntöisesti liikekirjanpitoa mutta joidenkin erien osalta myös talous-arviokirjanpitoa.

16.1 Liikekirjanpito

Tilinpäätöksessä varainhoitovuodelle kuuluvat tulot ja menot on jaksotettu tuotoiksi ja ku-luiksi. Sellaiset tulot ja menot, joista vielä odotetaan niitä vastaavia tuloja tai menoja, on aktivoitu taseeseen. Tilinavauksessa nämä tulonodotukset ja velvoitteet siirretään uudelle tilikaudelle.

Liikekirjanpidon tilinavauksessa noudatetaan ns. tasejatkuvuuden periaatetta, jonka mu-kaan uuden tilikauden tilinavaus tehdään edellisen tilikauden päättävän taseen perusteella viemällä edellisen tilikauden päättävän taseen saldot alkusaldoiksi seuraavalle tilikaudelle. Toisin sanoen edellisen tilikauden päättävä tase on siis seuraavan tilikauden avaava tase.

Tilinavaus tehdään siten vain tasetileille (1-2 alkuiset liikekirjanpidon tilit). Kirjanpito-ohjelmat siirtävät tasetilien saldot uudelle tilikaudelle yleensä automaattisesti.

16.1.1 Pääoman siirtotilit

Tilinavauksessa pääoman siirtotilien saldot siirretään tilille 2070 Edellisten tilikausien pää-oman muutos. Kirjanpito-ohjelmat suorittavat saldojen siirrot yleensä automaattisesti.

Pääoman siirtotilejä ovat:

- 2080 Siirrot valtion yleiseltä maksuliikemenotililtä
- 2081 Siirrot valtion yleiselle maksuliiketulotilille
- 2082 Siirrot lähetteiden tililtä
- 2083 Tilivirastojen väliset hallinnan siirrot
- 2084 Yhteishankinnoista aiheutuvat menonsiirrot

16.1.2 Siirtosaamiset ja -velat

Siirtosaamisten ja -velkojen tilien saldot siirretään tilinavauksessa uuden tilikauden alkusal-doiksi sellaisenaan.

Siirtosaamisten ja velkojen tilien saldot puretaan seuraavasti:

Ne tapahtumat, jotka laskutetaan, puretaan seuraavan laskun yhteydessä.

Ne tapahtumat, joista ei tule laskua, esim. lomapalkkavelka ja korkovelka, puretaan seuraa-van jaksotuksen yhteydessä.

Siirtosaamisten ja -velkojen tilejä ovat:

- 173 -alkuiset siirtosaamisten tilit ja
- 261 -alkuiset siirtovelkojen tilit.

16.2 Talousarviokirjanpito

Talousarviokirjanpidossa ei ole vastaavaa tilinavausmenettelyä kuin liikekirjanpidossa, sillä talousarvion seuranta on vuotuista seurantaa. Siitä huolimatta talousarviokirjanpidossa on joitakin eriä, jotka siirtyvät uudelle tilikaudelle. Näitä ovat siirrettyt määrärahat, tulo- ja menorästit sekä eräät muut talousarviokirjanpidon tilit. Kirjanpito-ohjelmat suorittavat saldojen siirrot yleensä automaattisesti.

16.2.1 Siirretyt määrärahat

Siirrettyjen määrärahojen tilien saldot viedään alkusaldoiksi uuden tilikauden talousarviokirjanpitoon.

16.2.2 Tulo- ja menorästit

Tulo- ja menorästien erittelytilien saldot viedään alkusaldoiksi uuden tilikauden talousarviokirjanpitoon. Tulo- ja menorästit puretaan niitä koskevan laskun yhteydessä.

16.2.3 Muut talousarviokirjanpidon tilit

Muilla talousarviokirjanpidon tileillä ei tilinpäätöksessä saa olla sellaisia tuloja ja menoja, jotka kuuluvat päättyvän varainhoitovuoden talousarvioon. Ne tulee siis kirjata lopulliselle talousarviokirjanpidon tilille ennen tilinpäätöstä.

Tilinpäätöksessä muilla talousarviokirjanpidon tileillä olevat saldot siirretään tilinavauksessa seuraavalle tilikaudelle. Nämä tilit on aina selvitettävä mahdollisimman pian.

Talousarviokirjanpidon tilillä 670 Talousarvion ulkopuolinen rahoitus ja sillä rahoitetut menot on saldoa tilinpäätöksessä, mikäli tilillä seurattavia talousarvion ulkopuolisia varoja on tilinpäätöshetkellä käyttämättä. Mikäli tilivirastolla on varastotilioikeus, myös talousarviokirjanpidon tilillä 620 Talousarviotilille kirjaamista odottavat talousarviomenot on saldoa tilinpäätöksessä. Tällöin liikekirjanpidon tasetilillä 1500 "Varastotili" oleva saldo on myös talousarviokirjanpidon tilillä 620 Talousarviotilille kirjaamista odottavat talousarviomenot.

16.2.4 Talousarviotilit

Uuden varainhoitovuoden talousarvion tilijaottelun luvut viedään järjestelmään vertailuluvuiksi talousarviotileille tilijaottelun valmistuttua. Vertailulukua on eri asia kun talousarviokirjanpidon alkusaldo. Vertailulukua on budjettiluku ja se ilmaisee, kuinka paljon talousarviotilille on budjetoitu menoja tai tuloja. Vertailulukua ei siten myöskään viedä kirjanpitoon kirjauksen avulla.

Siirtomäärärahoilla, tulo- ja menorästeillä ja muilla talousarviokirjanpidon tileillä on puolestaan alkusaldo, jotka ovat muodostuneet edellisellä tilikaudella kirjanpitoon kirjattujen tapahtumien seurauksena.

17 LUKU: LUKU ON VARALLA MYÖHEMPÄÄ KÄYTTÖÄ VARTEN

18 LUKU: KUUKAUSITTAIN LAADITTAVA TÄSMÄYTYS

Talousarviokirjanpidon täydellisyyden ja luotettavuuden varmistamiseksi liikekirjanpidon ja talousarviokirjanpidon välillä on talousarviosta annetun asetuksen 42 e §:n mukaisesti laadittava kuukausittain ja tilinpäätöksen yhteydessä täsmäytyslaskelma.

Valtiokonttorin kuukausittain tuottama täsmäytyslaskelma

Talousarvioasetuksen 42 e §:n mukainen täsmäytyslaskelma tuotetaan Valtiokonttorin keskuskirjanpidossa tiliviraston kuukausittain toimittamien tilitietojen perusteella. Se toimitetaan tilivirastolle yhdessä tili-ilmoituksen kanssa. Tilivirasto tarkastaa täsmäytyslaskelman, tekee hyväksymismerkinnän ja säilyttää laskelman Valtiokonttorin antamien määräysten mukaisesti. Tämä menettely varmistaa talousarviokirjanpidon täydellisyyden ja luotettavuuden.

Vuoden 2006 aikana siirryttiin Valtiokonttorin tuottamien tili-ilmoitusten ja täsmäytyslaskelmien sähköiseen käsittelyyn. Nykyisen käytännön mukainen paperisten tili-ilmoitusten ja täsmäytyslaskelmien käsittely ja arkistointi päättyvät vaiheittain vuoden 2006 aikana. Jatkossa tili-ilmoitukset ja täsmäytyslaskelmat kierrätetään, hyväksytään ja arkistoidaan tilivirastojen/rahastojen ja keskuskirjanpidon yhteiskäyttöisessä Rondossa. Ohjeessa Tili-ilmoitusten ja täsmäytyslaskelmien sähköinen käsittely on selvitetty uusi menettely ja siihen siirtyminen. Ohje on Valtiokonttorin kotisivuilla.

Ne tilivirastot, joilla ei ole käytössään keskuskirjanpidon ja tilivirastojen/rahastojen yhteistä Rondo-yritystä, KKP-Rondoa, saavat täsmäytyslaskelman paperilla kahtena kappaleena. Tiliviraston tulee tarkastuksen jälkeen allekirjoittaa molemmat kappaleet ja palauttaa toinen kappale välittömästi Valtiokonttorille. Toinen kappale arkistoidaan tilivirastossa.

Tiliviraston oma täsmäytyslaskelma

Myös tiliviraston tulee, tiliviraston koosta ja kirjanpitotapahtumien määrästä riippuen, tulostaa kirjanpitojärjestelmästä täsmäytyslaskelma päivittäin ja useamminkin, jos päivitettäviä aineistoja on paljon. Täsmäytyslaskelman avulla todetaan kirjanpidon virheetömyys tai mahdolliset virheet. Erityisesti laskelmasta on hyötyä silloin, kun se tehdään jokaisen kirjanpitopäivityksen jälkeen. Silloin mahdollisten virheiden etsiminen on helpompaa, koska se kohdistuu ainoastaan kyseisessä päivityksessä mukana olleisiin tositteisiin. Monimaksupisteisessä tilivirastossa on hyvä tehdä täsmäytyslaskelmat maksupisteittäin virheiden etsimisen helpottamiseksi.

Jos täsmäytyslaskelma osoittaa eroa liikekirjanpidon ja talousarviokirjanpidon välillä, tulee tiliviraston viivytyksettä selvittää virheet ja tehdä tarvittavat korjauskirjaukset kirjanpitoon ennen tietojen toimittamista keskuskirjanpitoon. Keskuskirjanpitoon toimitettavien tietojen tulee olla virheettömiä.

Täsmäytyslaskelman perusajatus

Täsmäytyslaskelmassa perusajatuksena on tarkastella talousarviokirjanpitoa kahdenkertaisena kirjanpitoa. Kahdenkertaisuuteen pyritään siten, että määritellään kaikki erilaiset kirjanpitotapahtumat, joita voidaan pitää talousarviokirjanpitoon kuuluvan menon tai tulon "vastakirjauksena". Vastakirjaukset tehdään liikekirjanpidon tasetileille.

Esimerkki liikekirjanpidon tasetilille tehtävästä ”vastakirjauksesta”

Ostetaan aineita ja tarvikkeita 6 100 € (sis. alv. 22 %). Tapahtuma viedään kirjanpitoon seuraavasti.

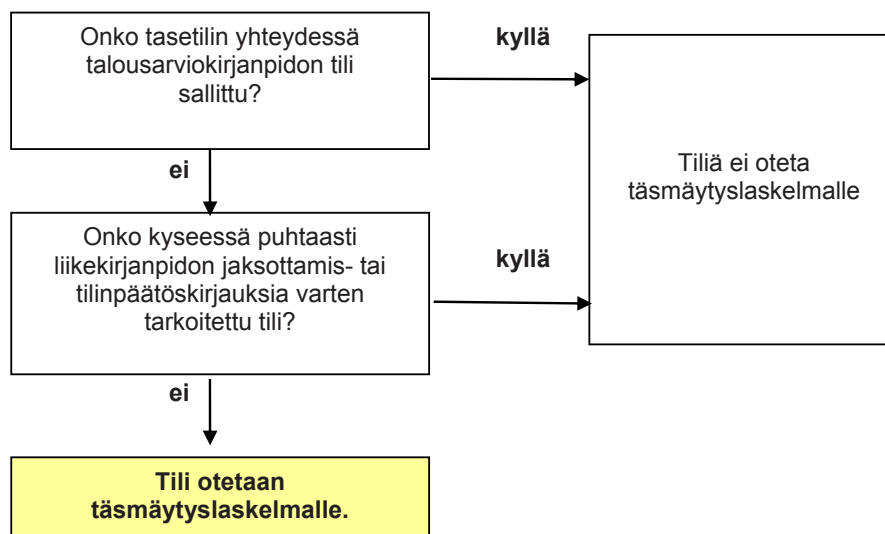
LKP-tili	TaKP-tili	Debet	Kredit
4009 Muut aineet, tarvikkeet ja tavarat	xx.xx.21	5 000	
9308 Arvonlisäverokulut 22 %	xx.xx.xx	1 100	
1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)			6 100

Esimerkissä on kyse samalla sekä liikekirjanpidon menosta että talousarviomenosta. Liikekirjanpidossa meno kirjataan kahdenkertaisena menotilin ja rahoitustilin välillä. Sen sijaan talousarviokirjanpidossa meno kirjataan ainoastaan kerran talousarviokirjanpidon tilin debetiin. Talousarviokirjanpidosta tehdään ”kahdenkertaista” hakemalla vastakirjaus liikekirjanpidon tililuokasta. Tässä esimerkissä kahteen talousarviotapahtumaan (ostomeno ja arvonlisäveromeno) liittyy rahan liikkuminen maksuliikemenotilin kautta. Juuri maksuliikemenotili on esimerkin tapauksessa täsmäytyslaskelmalla esitettävä vastatili.

18.1 Täsmäytyslaskelman sisältö

Täsmäytyslaskelmalle otetaan mukaan kaikki talousarviokirjanpidon tilit. Liikekirjanpidon tasetileistä otetaan mukaan ainoastaan ne, jotka Kirjanpidon tilit määräyksessä on merkitty tunnuksella (T).

Laskelmalle mukaan otettavat liikekirjanpidon tasetilit eli tunnuksella (T) merkityt tilit on valittu seuraavassa kuviossa esitettyjen periaatteiden mukaisesti.



Kuvio täsmäytyslaskelmalle mukaan otettavien tasetilien valinnasta.

Tunnuksella (T) merkittyjä tilejä ovat mm. maksuliiketililt, ostovelat, myyntisaamiset ja osa muista lyhytaikaisista saamisista ja veloista sekä siirtosaamis- ja -velkatileistä. Näille tileille kirjattaessa vastakirjaus tehdään aina joko sellaiselle tilikombinaatiolle, joka sisältää talousarviokirjanpidon tilin, tai toiselle niin ikään täsmäytyslaskelmalle mukaan otettavalle tasetilille.

18.2 Kuukausittain laadittavan täsmäytyslaskelman tarkastaminen

Tiliviraston on tarkastettava ja hyväksyttävä Valtiokonttorin laatima täsmäytyslaskelma kuukausittain. Jos täsmäytyslaskelma osoittaa eroa liikekirjanpidon ja talousarviokirjanpidon välillä, virheet pitää selvittää ja tehdä vaadittavat korjaukset kirjanpitoon mahdollisimman pian.

Täsmäytyslaskelman eron hakeminen aloitetaan selvittämällä virhetileille kirjautuneet tapahtumat. Tilikartassa on omat virhetilinsä liikekirjanpitoa (2990 Tiliviraston virhetili) ja talousarviokirjanpitoa (698 Tiliviraston talousarviokirjanpidon virhetili) varten. Tiliviraston omien virhetilien lisäksi on olemassa myös vastaavat keskuskirjanpidon virhetilit. Keskuskirjanpidon virhetileille kirjautuvat sellaiset tiliviraston toimittamat tilitiedot, jotka keskuskirjanpidon atk-järjestelmä on ohjelmallisesti vienyt virhetilille.

Valtiokonttori lähettää tilivirastolle täsmäytyslaskelman kanssa tili-ilmoituksen, joka on raportti kaikista tiliviraston käyttämistä tileistä. Tili-ilmoituksella on virheelliset tiliyhdistelmät merkitty määrämuotoisesti ja niiden tulkintaan on annettu lukuohje, joka on julkaistu Valtiokonttorin kotisivuilla. Tili-ilmoitus auttaa täsmäytyslaskelman mahdollisen eron syiden löytämisessä.

Jos täsmäytyslaskelmalla esiintyvä ero ei johdu virhetileille kirjautuneista tapahtumista, on seuraavaksi hyvä käydä läpi kaikki sellaiset liikekirjanpidon tasetilit, jotka teknisesti voivat esiintyä joko talousarviokirjanpidon tilin kanssa tai ilman sitä. Erotus saattaa johtua siitä, että jollekin näistä tileistä tehty kirjaus on sisältänyt talousarviokirjanpidon tilin silloin kun se ei ole ollut sallittu tai päinvastoin. Vastaavalla tavalla käydään läpi kaikki tuotto- ja kululaskelman tilit, jotka esiintyvät ilman talousarviokirjanpidon tiliä.

Talousarviokirjanpitoon kirjattava meno ja tulo vaativat aina vastakirjauksen täsmäytyslaskelmaan mukaan otettavalle tasetilille. Nämä tilit on voimassa olevassa Kirjanpidon tilit määräyksessä merkitty tunnuksella (T). Jos vastakirjauksessa on käytetty väärää tasetiliä, esim. liikekirjanpidon jakсотukseen tarkoitettua tiliä, täsmäytyslaskelma näyttää tältä osin eroa.

TaA 42 §:n tarkoittama täsmäytyslaskelma
110 Eduskunta 30.9.2006**Nettokertymä****Täsmäytyslaskelmaan vaikuttavat liikekirjanpidon tasetilit**

1700 Myyntisaamiset (T)	-49 767,78
1739 Muut siirtosaamiset (T)	-6 169,00
1749 Muut lyhytaikaiset saamiset (T)	7 978,15
1900 Kassatili (T)	-23 573,00
1993 Katteet (T)	-65 025 450,78
1994 Tyhjennykset (T)	684 085,78
2570 Ostovelat (T)	1 606 096,56
2580 Ennakonpidätykset (T)	-5 945,04
2581 Sosiaaliturvamaksut (T)	85 431,37
2582 Tapaturmamaksut (T)	1 499,32
2590 Työnantajan eläke- ja avustuskassamaksut (T)	269,31
2591 Työntekijän eläke- ja avustuskassamaksut (T)	86,40
2592 Työnantajan eläkemaksut (T)	2 026,93
2593 Työntekijän eläkemaksut (T)	7 938,85
2594 Jäsenmaksut (T)	-313,08
2596 Työttömyysvakuutusmaksut (T)	44 601,50
2598 Palkkojen aputili (T)	228 033,62
2619 Muut siirtovelat (T)	10 644,59
Tasetilit yhteensä	-62 432 526,30

Talousarviokirjanpidon tilit

Tuloarviotilit yhteensä	-203 803,89
Menoarviotilit yhteensä	62 629 700,18
620 Talousarviotilille kirjaamista odottavat talousarviomenot	6 630,01
Talousarviokirjanpidon tilit yhteensä	62 432 526,30

Erotaa	0,00
---------------	-------------

Tiliviraston tuotto- ja kululaskelma

LIITE 1

TILIVIRASTON TUOTTO- JA KULULASKELMA

	1.1.n - 31.12.n		1.1.n-1 - 31.12.n-1	
TOIMINNAN TUOTOT				
Maksullisen toiminnan tuotot	0,00		0,00	
Vuokrat ja käyttökorvaukset	0,00		0,00	
Muut toiminnan tuotot	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
TOIMINNAN KULUT				
Aineet, tarvikkeet ja tavarat				
Ostot tilikauden aikana	0,00		0,00	
Varastojen lisäys (-) tai vähennys (+)	+/- 0,00		+/- 0,00	
Henkilöstökulut	0,00		0,00	
Vuokrat	0,00		0,00	
Palvelujen ostot	0,00		0,00	
Muut kulut	0,00		0,00	
Valmisteverastojen lisäys (-) tai vähennys (+)	+/-0,00		+/- 0,00	
Valmistus omaan käyttöön (-)	0,00		0,00	
Poistot	0,00		0,00	
Sisäiset kulut	<u>0,00</u>	<u>-0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>-0,00</u>
JÄÄMÄ I		0,00		0,00
RAHOITUSTUOTOT JA -KULUT				
Rahoitustuotot	0,00		0,00	
Rahoituskulut	<u>-0,00</u>	+/- 0,00	<u>-0,00</u>	+/- 0,00
SATUNNAISET TUOTOT JA KULUT				
Satunnaiset tuotot	0,00		0,00	
Satunnaiset kulut	<u>-0,00</u>	+/- 0,00	<u>-0,00</u>	+/- 0,00
JÄÄMÄ II		0,00		0,00
SIIRTOTALOUDEN TUOTOT JA KULUT				
Tuotot				
(sektori-jako)	0,00		0,00	
(sektori-jako)	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
Kulut				
(sektori-jako)	0,00		0,00	
(sektori-jako)	<u>0,00</u>	<u>-0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>-0,00</u>
JÄÄMÄ III		0,00		0,00
TUOTOT VEROISTA JA PAKOLLISISTA MAKSUISTA				
Verot ja veronluonteiset maksut	0,00		0,00	
Muut pakolliset maksut	0,00		0,00	
Perityt arvonlisäverot	0,00		0,00	
Suoritetut arvonlisäverot	<u>-0,00</u>	+/- 0,00	<u>-0,00</u>	+/- 0,00
TILIKAUDEN TUOTTO-/KULUJÄÄMÄ		<u>0,00</u>		<u>0,00</u>

Tiliviraston tase

LIITE 2

TILIVIRASTON TASE

	31.12.n	31.12.n-1
VASTAAVAA		
KANSALLISOMAISUUS		
Maa- ja vesialueet	0,00	0,00
Rakennusmaa- ja vesialueet	0,00	0,00
Rakennukset	0,00	0,00
Muu kansallisomaisuus	0,00	0,00
Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat	<u>0,00</u> 0,00	<u>0,00</u> 0,00
KÄYTTÖOMAISUUS JA MUUT PITKÄAIKAISET SIOITUKSET		
AINEETTOMAT HYÖDYKKEET		
Perustamis- ja järjestelymenot	0,00	0,00
Tutkimus- ja kehittämismenot	0,00	0,00
Aineettomat oikeudet	0,00	0,00
Liikearvo	0,00	0,00
Muut pitkävaikutteiset menot	0,00	0,00
Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat	<u>0,00</u> 0,00	<u>0,00</u> 0,00
AINEELLISET HYÖDYKKEET		
Maa- ja vesialueet	0,00	0,00
Rakennusmaa- ja vesialueet	0,00	0,00
Rakennukset	0,00	0,00
Rakennelmat	0,00	0,00
Rakenteet	0,00	0,00
Koneet ja laitteet	0,00	0,00
Kalusteet	0,00	0,00
Muut aineelliset hyödykkeet	0,00	0,00
Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat	<u>0,00</u> 0,00	<u>0,00</u> 0,00
KÄYTTÖOMAISUUSARVOPAPERIT JA MUUT PITKÄAIKAISET SIOITUKSET		
Käyttöomaisuusarvopaperit	0,00	0,00
Liikelaitosten peruspääomat	0,00	0,00
Liikelaitoksiin muun oman pääoman ehdoin sijoitetut pääomat	0,00	0,00
Talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen lainasaamiset	0,00	0,00
Annetut euromääräiset velkakirjalainat	0,00	0,00
Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen ostot	0,00	0,00
Muut pitkäaikaiset euromääräiset sijoitukset	0,00	0,00
Annetut valuuttamääräiset velkakirjalainat	0,00	0,00
Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen ostot	0,00	0,00
Muut pitkäaikaiset valuuttamääräiset sijoitukset	<u>0,00</u> <u>0,00</u>	<u>0,00</u> <u>0,00</u>
KÄYTTÖOMAISUUS JA MUUT PITKÄAIKAISET SIOITUKSET YHTEENSÄ	0,00	0,00

ARVOSTUSERÄT				
Arvostuserät		0,00		0,00
VAIHTO- JA RAHOITUSOMaisuUS				
VAIHTO-OMaisuUS				
Aineet ja tarvikkeet	0,00		0,00	
Keskeneräinen tuotanto	0,00		0,00	
Valmiit tuotteet/Tavarat	0,00		0,00	
Ennakkomaksut	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
PITKÄAIKAISET SAAMISET				
Pitkäaikaiset saamiset		0,00		0,00
LYHYTAIKAISET SAAMISET				
Myyntisaamiset	0,00		0,00	
Euromääräiset lainasaamiset	0,00		0,00	
Valuuttamääräiset lainasaamiset	0,00		0,00	
Siirtosaamiset	0,00		0,00	
Muut lyhytaikaiset saamiset	0,00		0,00	
Ennakkomaksut	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
RAHOITUSOMaisuUSARVOPAPERIT JA MUUT				
LYHYTAIKAISET SIOITUKSET				
Rahoitusomaisuusarvopaperit	0,00		0,00	
Euromääräisten joukkovelkakirjalainojen ostot	0,00		0,00	
Muut euromääräiset sijoitukset	0,00		0,00	
Valuuttamääräisten joukkovelkakirjalainojen ostot	0,00		0,00	
Muut valuuttamääräiset sijoitukset	0,00		0,00	
Muut lyhytaikaiset euromääräiset sijoitukset	0,00		0,00	
Muut lyhytaikaiset valuuttamääräiset sijoitukset	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
RAHAT, PANKKISAAMISET JA MUUT RAHOITUSVARAT				
Kassatilit	0,00		0,00	
Tiliviraston tulotilit	0,00		0,00	
Tiliviraston menotilit	0,00		0,00	
Muut pankkitilit	0,00		0,00	
Valtion yleiset tulo- ja menotilit	0,00		0,00	
Muut rahat ja pankkisaamiset	0,00		0,00	
Sisäisen rahaliikkeen tilit	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>
VAIHTO- JA RAHOITUSOMaisuUS YHTEENSÄ		0,00		0,00
VASTAAVAA YHTEENSÄ		<u>0,00</u>		<u>0,00</u>

VASTATTAVAA

OMA PÄÄOMA

VALTION PÄÄOMA

Valtion pääoma 1.1.1998	0,00		0,00	
Edellisten tilikausien pääoman muutos	0,00		0,00	
Pääoman siirrot	0,00		0,00	
Tilikauden tuotto-/kulujaämä	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00

RAHASTOJEN PÄÄOMAT

Talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot	0,00		0,00	
Talousarvion sisäiset valtion rahastot	0,00		0,00	
Muut valtion rahastot ja lahjoitetut varat	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00

VARAUKSET

Varaukset		0,00		0,00
-----------	--	------	--	------

ARVOSTUSERÄT

Arvonkorotukset	0,00		0,00	
Muut arvostuserät	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00

VIERAS PÄÄOMA

PITKÄAIKAINEN

Otetut euromääräiset lainat	0,00		0,00	
Otetut valuuttamääräiset lainat	0,00		0,00	
Lainat talousarvion ulkopuolella olevilta valtion rahastoilta	0,00		0,00	
Pitkäaikaiset siirtovelat	0,00		0,00	
Muut pitkäaikaiset velat	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00

LYHYTAIKAINEN

Talousarvion ulkopuolella olevien valtion rahastojen yhdystilit	0,00		0,00	
Seuraavana tilikautena maksettavat lyhennykset	0,00		0,00	
Lyhytaikaiset euromääräiset lainat	0,00		0,00	
Lyhytaikaiset valuuttamääräiset lainat	0,00		0,00	
Valtion hoitoon jätetyt vieraat varat	0,00		0,00	
Saadut ennakot	0,00		0,00	
Ostovelat	0,00		0,00	
Tilivirastojen väliset tilitykset	0,00		0,00	
Edelleen tilitettävät erät	0,00		0,00	
Siirtovelat	0,00		0,00	
Muut lyhytaikaiset velat	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>

VIERAS PÄÄOMA YHTEENSÄ

	<u>0,00</u>		<u>0,00</u>	
--	-------------	--	-------------	--

VASTATTAVAA YHTEENSÄ

	<u>0,00</u>		<u>0,00</u>	
--	-------------	--	-------------	--

Tiliviraston talousarvion toteutumalaskelma

LIITE 3

Tiliviraston talousarvion toteutumalaskelma

Osaston, momentin ja tilijaottelun numero ja nimi	Tilinpäätös n-1	Talousarvio n (TA + LTA:t)	Tilinpäätös n	Vertailu Tilinpäätös - Talousarvio	Toteutuma %
Osasto	0,00	0	0,00	0,00	0
Tilijaottelu	0,00	0	0,00	0,00	0
Momentti yhteensä	0,00	0	0,00	0,00	0
Tilijaottelu	0,00	0	0,00	0,00	0
Talvarviontili yhteensä	0,00	0	0,00	0,00	0

Päätöksen, momentin ja tilijaottelun numero, nimi ja määrärahalaji	Tilinpäätös n-1	Talousarvio n (TA + LTA:t)	Talousarvion n määrärahojen käyttö vuonna n	siirto seuraavalle vuodelle	Tilinpäätös n	Vertailu Talousarvio - Tilinpäätös	Siirtomäärärahoja koskevat täydentävät tiedot			
							Edellisiltä vuosilta siirtyneet	Käytettävissä vuonna n	Käyttö vuonna n (pl. peruutukset)	Siirretty seuraavalle vuodelle
Päätöksen	0,00	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Tilijaottelu	0,00	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Tilijaottelu	0,00	0	0,00	0,00	0,00	-	0,00	0,00	0,00	0,00
Päätöksen	0,00	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Tilijaottelu	0,00	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Tilijaottelu	0,00	0	0,00	0,00	0,00	-	0,00	0,00	0,00	0,00
Momentti yhteensä	0,00	0	0,00	0,00	0,00	-	0,00	0,00	0,00	0,00
Tilijaottelu	0,00	0	0,00	0,00	0,00	-	0,00	0,00	0,00	0,00
Määrärahatili yhteensä	0,00	0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Tiliviraston talousarvion toteutumalaskelman tiedot valtuuksista ja niiden käytöstä momentin tarkkuudella

Valtuudet ja niiden käyttö (1 000 €) ¹⁾				Valtuuksien käytöstä aiheutuneet talousarviomenot ja määrärahatarve (1 000 €)									
Momentti (numero ja nimi), johon valtuus liittyy ²⁾	Aikaisempien vuosien valtuuksien käyttö ³⁾	Uudet valtuudet	Uusitut valtuudet	Vuoden n valtuudet		Käytetty	Käyttämättä	Talousarviomenot n	Määräraha-tarve n+1	Määräraha-tarve n+2	Määräraha-tarve n+3	Määräraha-tarve myöhemmin	Määräraha-tarve yhteensä
Momentti		0		0	0	0	0		0	0			0
Aikaisempien vuosien valtuudet													
Vuonna n käytettävissä olleet valtuudet		0		0	0	0	0		0	0			0
...													
Momentti		0						0	0			0	0
Aikaisempien vuosien valtuudet		0						0	0			0	0
Vuonna n käytettävissä olleet valtuudet													
...													
Momentti		0		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Aikaisempien vuosien valtuudet, josta		0						0	0	0	0	0	0
- korkotuki- tms. valtuudet ⁴⁾		0						0	0	0	0	0	0
- talonrakennushankkevaluudet ⁵⁾		0						0	0	0	0	0	0
Vuonna n käytettävissä olleet valtuudet, josta		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
- korkotuki- tms. valtuudet ⁴⁾		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
- talonrakennushankkevaluudet ⁵⁾		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Yhteensä		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Aikaisempien vuosien valtuudet, josta		0						0	0	0	0	0	0
- korkotuki- tms. valtuudet ⁴⁾		0						0	0	0	0	0	0
- talonrakennushankkevaluudet ⁵⁾		0						0	0	0	0	0	0
Vuonna n käytettävissä olleet valtuudet, josta		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
- korkotuki- tms. valtuudet ⁴⁾		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
- talonrakennushankkevaluudet ⁵⁾		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

¹⁾ Valtuuden ja sen käytön määräksi merkitään tehdyn tilauksen sopimushintaa tai sitoumuksen määrä silloin, kun valtuus on rajattu alun perin muulla tavalla, mutta valtuuden käytön johdosta annetaan euromääräinen sitoumus. Korkokuponin kannan enimmäismääränä määritellyt korkotukivaltuudet ja muut vastaavat valtuudet eritellään lisäksi omilla riveillä.

2) Myös pääluokan tai luvun päätösosassa myönnetty valtuudet sisällytetään taulukkoon. Talloin luvun tai momentin numerotunnukseksi merkitään "00".

3) Esitetään yhteismäärä niistä aikaisempina varainhoitovuosina käytetyistä valtuuksista, joista varainhoitovuotena on aiheutunut menoja tai joista aiheutuu menoja tulevina varainhoituvuosina.

⁴⁾ Korkotukilainojen lainakanon enimmäismääränä tai valtionapuun oikeuttavien kustannusten enimmäismääränä tai muulla vastaavalla tavalla myömentyjen valtuuksien määrä. Erittely esitelään vain, jos momentti (ja yhteensä) sisältää tällä tavoin määriteltyä valtuuksia.

5) Talousarviolain 10 §:n 2 momentissa säädetyn laajuus- tai kustannusarvion perusteella myönnetty valtuudet. Eritelly esitetään vain, jos momentti (ja yhteensä) sisältää talonrakennushankkeita.

Kirjanpitolikarjamallit

LIITE 4

Liite sisältää mallit seuraavista tulosteista:

- päiväkirja (aikajärjestys),
- liikekirjanpidon pääkirja (asiajärjestys),
- yhdistelmä liikekirjanpidon pääkirjasta
- talousarviokirjanpidon pääkirja (asiajärjestys),
- yhdistelmä talousarviokirjanpidon pääkirjasta
- talousarvion seurantaraportti.

Ne sisältävät vähimmäistietosisällön lisäksi suositusluonteisia näkökohtia. Tulosteet voi luonnollisesti laatia esitettyä yksityiskohtaisemminkin. Esimerkiksi esitetyn tositemuotoisen selitteen sijasta päiväkirja voidaan laatia vientikohtaisin selittein. Tulosteissa esitetyt yksinkertaistetut kirjaukset eivät perustu todellisiin tapahtumiin eikä eri tulosteiden kirjauksilla ole välttämättä yhteyttä toisiinsa. Tulosteet kuvaavat joulukuuta 2000.

Päiväkirjavaatimus ”Tiliviraston päiväkirjassa tositemuoto esitetään tositemuotoittain päivämäärän mukaisessa järjestyksessä” tarkoittaa järjestystä tositemuoto - päivämäärä - tositemuoto tai järjestystä tositemuoto - tositemuoto - päivämäärä.

Malleissa olevat suositusluonteiset näkökohdat:

Päiväkirja

Vähimmäistietosisältö:

Päiväkirjan viimeisenä rivinä on kyseisen kirjan loppusummarivi. Loppusummarivi on sekä kausikohtaiselle että vuoden alusta tiedolle (keskustilivirastoon tilitemuoto toimitetaan kumulatiivisena vuoden alusta lukien).

Suositus:

Vähimmäistietosisällön mukainen loppusummarivi tarkoittaa liikekirjanpidon tietojen muokasta loppusummariviä. Suositus kuuluu seuraavasti:

Loppusummarivi on sekä liikekirjanpidon että talousarviokirjanpidon kausikohtaiselle että vuoden alusta tiedolle (keskustilivirastoon tilitemuoto toimitetaan kumulatiivisena vuoden alusta lukien).

Liikekirjanpidon tilitemuotojen osalta loppusummarivi sisältää liikekirjanpidon debet -kirjausten loppusumman, liikekirjanpidon kredit -kirjausten loppusumman sekä näiden erotuksen. Talousarviokirjanpidon tilitemuotojen osalta loppusummarivi sisältää talousarviokirjanpidon debet -kirjausten loppusumman, talousarviokirjanpidon kredit -kirjausten loppusumman sekä liikekirjanpidon tilitemuotojen ja talousarviokirjanpidon tilitemuotojen erotuksen.

Talousarviokirjanpidon pääkirja

Vähimmäistietosisältö:

Talousarviokirjanpidon pääkirjassa on sekä kausikohtaiset että kumulatiiviset debet ja kredit -kertymät sekä nettosaldo kauden alussa, kauden aikana että vuoden alusta.

Suositus:

Vähimmäistietosisällön mukainen vaatimus tarkoittaa talousarvion tilijaoittelun tarkkuutta. Suosituksena on laskea sekä kausikohtaiset että kumulatiiviset debet ja kredit -kertymät sekä nettosaldo kauden alussa, kauden aikana että vuoden alusta myös yhteenvedotiedoille. Yhteenvedotiedoilla tarkoitetaan tässä seuraavia tietoja: tuloarviotilit yhteensä, menoarviotilit yhteensä, siirrettyjen määrärahojen tilit yhteensä (siirretyt määrärahat ja niiden käytöt), tulorästien erittelytilit yhteensä, menorästien erittelytilit yhteensä, talousarviotilille kirjaamista odottavat talousarviotulot yhteensä, talousarviotilille kirjaamista odottavat talousarviomenot yhteensä ja talousarviokirjanpidon virhetilit yhteensä.

Huom! myös liikekirjanpidon pääkirjalla on suositeltavaa laskea sekä kausikohtaiset että kumulatiiviset debet ja kredit -kertymät sekä nettosaldo kauden alussa, kauden aikana että vuoden alusta yhteenvedotiedoille. Yhteenvedotiedoilla tarkoitetaan tässä niitä tietoja joita tarvitaan tili-ilmoitukseen tarkastamiseen ja jotka eivät muutoin näy liikekirjanpidon pääkirjalla.

Malleissa esiintyvien kirjanpitotapahtumien kuvaus:

Päiväkirjalla esiintyvien kirjanpitotapahtumien kuvaus

Tapahtuma 1: 15.12.2000 Virkasuhdepalkat 12/2000 2 000 000 euroa

Tapahtuma 2: 31.12.2000 Virkasuhdepalkat 12/2000 100 000 euroa

Tapahtuma 3: 31.12.2000 Ostolasku 170 euroa

Tapahtuma 4: 31.12.2000 Lomapalkkavelan muutos 1 000 000 euroa

Tapahtuma 5: 31.12.2000 Siirtomäärärahan siirto 3 000 000 euroa

Liikekirjanpidon pääkirjamallissa esiintyvien kirjanpitotapahtumien kuvaus

Liikekirjanpidon pääkirjamallissa on esitetty vain osa päiväkirjalla esiintyvistä kirjanpitotapahtumista. Todellisuudessa tietenkin kaikki ulkoisen kirjanpitoon kirjatut kirjanpitotapahtumat näkyvät liikekirjanpidon pääkirjalla.

Talousarviokirjanpidon pääkirjamallissa esiintyvien kirjanpitotapahtumien kuvaus

Talousarviokirjanpidon pääkirjamallissa esiintyy samat kirjanpitotapahtumat kuin päiväkirjalla sikäli kun ne talousarviokirjanpitoon kirjattavia kirjanpitotapahtumia. Lisäksi talousarviokirjanpidon pääkirjamallissa esiintyy edellä mainittuihin kirjanpitotapahtumiin liittyvät talousarvion seurantaraportin mukaiset kauden alussa, kauden aikana, vuoden alusta sekä alkusaldotiedot. Talousarviokirjanpidon pääkirjamallissa on edellisten lisäksi esitetty esimerkki menorästien tileille kirjatusta kirjanpitotapahtumista.

Talousarvion seurantaraporttimallissa esiintyvien kirjanpitotapahtumien kuvaus

Talousarvion seurantaraporttimallissa esiintyy edellä mainittujen kirjanpitotapahtumien lisäksi muitakin kirjanpitotapahtumia.

PÄIVÄKIRJA

301001 Valtiokonttori

AJOPVM 8.1.2001
 AJONRO 12 345
 AJALTA 01.12.2000-31.12.2000

SIVU X

Tositelaji Pvm	Tosite numero LKP-tili	TaKP-tili	SKP1	SKP2	Debet	Kredit	Selite
TOSITELAJI 1: Kassatositteet							
151200	10100						Palkat 12/00
	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)						1 4 00 000,00
	2580 Ennakonpidätykset (T)					600 000,00	
	2581 Sosiaaliturvamaksut (T)					1 0 000,00	
	4100 Virkasuhdepalkat	49828.05.21			60 000,00		
	4100 Virkasuhdepalkat	28.05.21			1 940 000,00		
	4110 Työnantajan sosiaaliturvamaksut	28.05.21			120 000,00		
	Tosite yhteensä:				2 120 000,00	2 120 000,00	
311200	10101						Palkat 12/00
	1920 Tiliviraston yleiset maksuliikemenotilit (T)						70 000,00
	2580 Ennakonpidätykset (T)					30 000,00	
	2581 Sosiaaliturvamaksut (T)					6 000,00	
	4100 Virkasuhdepalkat	28.05.21			100 000,00		
	4110 Työnantajan sosiaaliturvamaksut	28.05.21			6 000,00		
	Tosite yhteensä:				106 000,00	106 000,00	
	Tositelaji 1 yhteensä				2 226 000,00	2 226 000,00	
TOSITELAJI 2: Ostolaskut							
311200	20100						Amica
	4390 Ravitsemuspalvelut	28.05.21			139,34		
	9308 Maksettu arvonlisävero 22 %	xx.xx.xx			30,66		
	2570 Ostovelat (T)					170,00	
	Tosite yhteensä:				170,00	170,00	
	Tositelaji 2 yhteensä				170,00	170,00	
TOSITELAJI 3: Muistiotositteet							
311200	30100						LPV-muutos
	4100 Virkasuhdepalkat				1 000 000,00		
	2611 Lomapalkkavelka					1 000 000,00	
	Tosite yhteensä:				1 000 000,00	1 000 000,00	
311200	30101						
	9900 Siirtomäärärahojen siirrot	28.05.21			3 000 000,00		
	9900 Siirtomäärärahojen siirrot	40028.05.21				3 000 000,00	
	Tosite yhteensä:				3 000 000,00	3 000 000,00	
	Tositelaji 3 yhteensä				4 000 000,00	4 000 000,00	
Kaikki yhteensä kauden aikana: LKP					6 226 170,00	6 226 170,00	
Erotus:						0,00	
Kaikki yhteensä kauden aikana: TaKP					5 226 170,00	3 000 000,00	
Erotus: LKP - TAKP					1 000 000,00	3 226 170,00	
Kaikki yhteensä vuoden alusta: LKP					195 345 000,00	195 345 000,00	
Erotus:						0,00	
Kaikki yhteensä vuoden alusta: TaKP					183 427 724,00	10 221 074,00	
Erotus: LKP - TaKP					11 917 276,00	185 123 926,00	

LIIKEKIRJANPIDON PÄÄKIRJA

301001 Valtiokonttori

AJOPVM 8.1.2001
 AJONRO 12 346
 AJALTA 01.12.2000-31.12.2000

SIVU X

LKP-tili	Tositelaji	Pvm	Tosite numero	TaKP-tili	Debet	Kredit	Saldo	Selite
2611 Lomapalkkavelka					0,00	0,00	2 000 000,00 -	Kauden alussa
3	311200		30100			1 000 000,00		LPV-jaksotus
					0,00	1 000 000,00	1 000 000,00 -	Kauden aikana
Alkusaldo:		2 000 000,00 -			0,00	1 000 000,00	3 000 000,00 -	Vuoden alusta
4100 Virkasuhdepalkat					60 737 250,97	20 000,00	60 717 250,97	Kauden alussa
1	151200		10100	49828.05.210	60 000,00			Palkat 12/00
1	151200		10100	28.05.210	1 940 000,00			Palkat 12/00
1	311200		10101	28.05.210	100 000,00			Palkat 12/00
3	311200		30100		1 000 000,00			LPV-jaksotus
					3 100 000,00	0,00	3 100 000,00	Kauden aikana
					63 837 250,97	20 000,00	63 817 250,97	Vuoden alusta
4110 Työnantajan sosiaaliturvamaksut					4 058 834,27	2 000,00	4 056 834,27	Kauden alussa
1	151200		10100	28.05.21	120 000,00			Sotumaksu 12/00
1	311200		10101	28.05.21	6 000,00			Sotumaksu 12/00
					126 000,00	0,00	126 000,00	Kauden aikana
					4 184 834,27	2 000,00	4 182 834,27	Vuoden alusta
9900 Siirtomäärärahojen siirrot					0,00	0,00	0,00	Kauden alussa
3	311200		30 101	28.05.21	3 000 000,00			Määrärahan siirto
3	311200		30 101	40028.05.21		3 000 000,00		Määrärahan siirto
					3 000 000,00	3 000 000,00	0,00	Kauden aikana
					3 000 000,00	3 000 000,00	0,00	Vuoden alusta
Kaikki yhteensä kauden aikana					6 226 000,00	6 226 000,00		
Erotus:						0,00		
Kaikki yhteensä vuoden alusta					195 345 000,00	195 345 000,00		
Erotus:						0,00		

LIIKEKIRJANPIDON PÄÄKIRJA / YHDISTELMÄ

301001 Valtiokonttori

AJOPVM
AJONRO
AJALTA8.1.2001
12 347
01.12.2000-31.12.2000

SIVU X

LKP-tili Maksupiste	Debet	Kredit	Saldo	Selite
2611 Lomapalkkavelka	0,00	0,00	2 000 000,00 -	Kauden alussa
Maksupiste 1	0,00	700 000,00	700 000,00 -	Kauden aikana
Maksupiste 2	0,00	300 000,00	300 000,00	Kauden aikana
	0,00	1 000 000,00	1 000 000,00	Kauden aikana
Alkusaldo: 2 000 000,00 -	0,00	1 000 000,00	3 000 000,00 -	Vuoden alusta
4100 Virkasuhdepalkat	60 737 250,97	20 000,00	60 717 250,97	Kauden alussa
Maksupiste 1	2 600 000,00	0,00	2 600 000,00	Kauden aikana
Maksupiste 2	500 000,00	0,00	500 000,00	Kauden aikana
	3 100 000,00	0,00	3 100 000,00	Kauden aikana
	63 837 250,97	20 000,00	63 817 250,97	Vuoden alusta
4110 Työnantajan sosiaaliturvamaksut	4 058 834,27	2 000,00	4 056 834,27	Kauden alussa
Maksupiste 1	110 000,00	0,00	110 000,00	Kauden aikana
Maksupiste 2	16 000,00	0,00	16 000,00	Kauden aikana
	126 000,00	0,00	126 000,00	Kauden aikana
	4 184 834,27	2 000,00	4 182 834,27	Vuoden alusta
Kaikki yhteensä kauden aikana	6 226 000,00	6 226 000,00		
Erotus:		0,00		
Kaikki yhteensä vuoden alusta	195 345 000,00	195 345 000,00		
Erotus:		0,00		

TALOUSARVIOKIRJANPIDON PÄÄKIRJA

301001 Valtiokonttori

AJOPVM 8.1.2001
 AJONRO 12 348
 AJALTA 01.12.2000-31.12.2000

SIVU X

TaKP-tili	Tositelaji	Pvm	Tosite numero	LKP-tili	Debet	Kredit	Saldo	Selite
Tuloarviotilit								
								Kauden alussa Vientiselite Kauden aikana Vuoden alusta
								Kauden aikana Vuoden alusta
Tuloarviotilit yhteensä								
Menoarviotilit								
28.05.21	Toimintamenot (S2V)				135 133 860,66	150 000,00	134 983 860,66	Kauden alussa
1	151200	10100	4100		1 940 000,00			Palkat 12/00
1	151200	10 100	4110		120 000,00			Palkat 12/00
1	311200	10 101	4100		100 000,00			Palkat 12/00
1	311200	10 101	4110		6 000,00			Palkat 12/00
2	311200	20 100	4390		139,34			Amica
9	311200	30 101	9990		3 000 000,00			Määrärahan siirto
					5 166 139,34	0,00	5 166 139,34	Kauden aikana
					140 300 000,00	150 000,00	140 150 000,00	Vuoden alusta
28.81.23	Arvonlisävero				999 969,34	0,00	999 969,34	Kauden alussa
2	311200	20 100	9113		30,66			Arvonlisävero 22 %
					30,66	0,00	30,66	Kauden aikana
					1 000 000,00	0,00	1 000 000,00	Vuoden alusta
Menoarviotilit yhteensä					5 206 002,71	5 000,00	5 201 002,71	Kauden aikana
					151 652 000,00	200 000,00	151 452 000,00	Vuoden alusta
Siirrettyjen määrärahojen tilit								
4.99.28.05.21	Toimintamenot (S2V)				8 720 723,88	0,00	60 000,00 -	Kauden alussa
1	151200	10100	4100		60 000,00			Palkat 12/00
	Alkusaldo:	8 780 723,88 -			60 000,00	0,00	60 000,00	Kauden aikana
					8 780 723,88	0,00	0,00	Vuoden alusta
4.00.28.05.21	Toimintamenot (S2V)				0,00	0,00	0,00	Kauden alussa
3	311298	30101	9990			3 000 000,00		Määrärahan siirto
					0,00	3 000 000,00	3 000 000,00 -	Kauden aikana
					0,00	3 000 000,00	3 000 000,00 -	Vuoden alusta
Siirrettyjen määrärahojen tilit yhteensä					60 000,00	3 200 000,00	3 140 000,00 -	Kauden aikana
	Alkusaldo:	8 946 942,04 -			8 933 390,59	3 200 000,00	3 213 551,45 -	Vuoden alusta
Tulorästien erittelytilit								
								Kauden alussa Vientiselite
								Kauden aikana Vuoden alusta
Tulorästien erittelytilit yhteensä								
								Kauden aikana Vuoden alusta

TALOUSARVIOKIRJANPIDON PÄÄKIRJA

301001 Valtiokonttori

AJOPVM 8.1.2001
 AJONRO 12 348
 AJALTA 01.12.2000-31.12.2000

SIVU Y

TaKP-tili	Tositelaji	Pvm	Tosite numero	LKP-tili	Debet	Kredit	Saldo	Selite
Menorästien erittelytilit								
5.99.xx.xx.xx					35 000,00	0,00	15 000,00 -	Kauden alussa
1	311200	10 102	2610		10 000,00			Vientiselite
					10 000,00	0,00	10 000,00	Kauden aikana
Alkusaldo:	50 000,00 -				45 000,00	0,00	5 000,00 -	Vuoden alusta
Menorästein erittelytilit yhteensä					10 000,00	0,00	10 000,00	Kauden aikana
Alkusaldo:	50 000,00 -				45 000,00	0,00	5 000,00 -	Vuoden alusta
Talousarviotilille kirjausta odottavat talousarviotulot								
600	Talousarviotilille kirjaamista odottavat talousarviotulot							Kauden alussa
								Vientiselite
								Kauden aikana
								Vuoden alusta
610	Toiselle tilivirastolle siirrettävät talousarviotulot							Kauden alussa
								Vientiselite
								Kauden aikana
								Vuoden alusta
	Talousarviotilille kirjausta odottavat talousarviotulot yhteensä							Kauden aikana
								Vuoden alusta
Talousarviotilille kirjausta odottavat talousarviomenot								
620	Talousarviotilille kirjaamista odottavat talousarviomenot							Kauden alussa
								Vientiselite
								Kauden aikana
								Vuoden alusta
630	Toiselle tilivirastolle siirrettävät talousarviomenot							Kauden alussa
								Vientiselite
								Kauden aikana
								Vuoden alusta
	Talousarviotilille kirjausta odottavat talousarviomenot yhteensä							Kauden aikana
								Vuoden alusta
Talousarviokirjanpidon virhetilit								
								Kauden alussa
								Vientiselite
								Kauden aikana
								Vuoden alusta
	Talousarviokirjanpidon virhetilit yhteensä							Kauden aikana
								Vuoden alusta
Kaikki yhteensä kauden aikana					5 226 170,00	3 000 000,00		
Kaikki yhteensä vuoden alusta					183 427 723,88	10 221 073,60		

TALOUSARVIOKIRJANPIDON PÄÄKIRJA / YHDISTELMÄ

301001 Valtiokonttori

AJOPVM
AJONRO
AJALTA8.1.2001
12 349
01.12.2000-31.12.2000

SIVU X

TaKP-tili			Debet	Kredit	Saldo	Selite
Menoarviotilit						
28.05.21 Toimintamenot (S2V)			135 133 860,66	150 000,00	134 983 860,66	Kauden alussa
Maksupiste 1			3 200 000,00	0,00	3 200 000,00	Kauden aikana
Maksupiste 2			1 966 139,34	0,00	1 966 139,34	Kauden aikana
			5 166 139,34	0,00	5 166 139,34	Kauden aikana
			140 300 000,00	150 000,00	140 150 000,00	Vuoden alusta
28.81.23 Arvonlisävero			999 969,34	0,00	999 969,34	Kauden alussa
Maksupiste 1			30,66	0,00	30,66	Kauden aikana
Maksupiste 2			0,00	0,00	0,00	Kauden aikana
			30,66	0,00	30,66	Kauden aikana
			1 000 000,00	0,00	1 000 000,00	Vuoden alusta
Menoarviotilit yhteensä			5 206 002,71	5 000,00	5 201 002,71	Kauden aikana
			151 652 000,00	200 000,00	151 452 000,00	Vuoden alusta
Siirrettyjen määrärahojen tilit						
4.99.28.05.21 Toimintamenot (S2V)			8 720 723,88	0,00	60 000,00 -	Kauden alussa
Maksupiste 1			60 000,00	0,00	60 000,00	Kauden aikana
Maksupiste 2			0,00	0,00	0,00	Kauden aikana
			60 000,00	0,00	60 000,00	Kauden aikana
Alkusaldo:	8 780 723,88	-	8 780 723,88	0,00	0,00	Vuoden alusta
Siirrettyjen määrärahojen tilit yhteensä		60 000,00	3 200 000,00	3 140 000,00 -	Kauden aikana	
Alkusaldo:	8 946 942,04	-	8 933 390,59	3 200 000,00	3 213 551,45 -	Vuoden alusta
Kaikki yhteensä kauden aikana			5 226 170,00	3 000 000,00		
Kaikki yhteensä vuoden alusta			183 427 723,88	10 221 073,60		

TALOUSARVION SEURANTARAPORTTI

301001 Valtiokonttori

AJOPVM 8.1.2001
 AJONRO 12 350
 KUMUL. TOT. ASTI: 31.12.2000

SIVU 1

Tuloarviotilit		Kertymä kauden aikana	Kertymä vuoden alusta	Talousarvio	Kertymä miinus talousarvio	Kertymä %
11.04.01	Arvonlisävero (A)		2 000,00	2 000,00	0,00	100
11.19.02	Lästimaksut	1 460 677,00	2 187 712,00	2 100 000,00	87 712,00	104
12.28.23	Valtiokonttorin tulot	787 614,86	<u>4 361 361,60</u>	<u>4 700 000,00</u>	-338 638,40	93
Tuloarviotilit yhteensä		2 248 291,86	<u>6 551 073,60</u>	<u>6 802 000,00</u>	-250 926,40	96
Menoarviotilit		Kertymä kauden aikana	Kertymä vuoden alusta	Talousarvio	Kertymä miinus talousarvio	Kertymä %
28.05.21	Toimintamenot (S2V)	5 166 139,34	140 150 000,00	140 150 000,00	0,00	100
28.05.88	Osakkeiden hankkiminen (S3V)		10 000 000,00	10 000 000,00	0,00	100
28.05.95	Valtion saatavien turvaaminen (A)	34 832,71	300 000,00	300 000,00	0,00	100
28.81.23	Arvonlisävero	30,66	<u>1 000 200,00</u>	<u>1 002 000,00</u>	0,00	100
Menoarviotilit yhteensä		5 201 002,71	151 452 000,00	<u>151 452 000,00</u>	0,00	100
Tilikauden yli/-alijäämä		-2 952 710,85	-144 900 926,40	-144 650 000,00		
Siirrettyjen määrärahojen tilit		Kertymä kauden aikana	Kertymä vuoden alusta	Alkusaldo	Loppusaldo	Kertymä %
4.99.28.05.21	Toimintamenot (S2V)	60 000,00	8 780 723,88	8 780 723,88 -	0,00	100
4.99.28.05.88	Osakkeiden hankkiminen (S3V)		152 666,71	166 218,16 -	13 551,45 -	92
4.00.28.05.21	Toimintamenot (S2V)	3 000 000,00 -	3 000 000,00		3 000 000,00 -	
4.00.28.05.88	Osakkeiden hankkiminen (S3V)	200 000,00 -	200 000,00 -		200 000,00 -	
Siirrettyjen määrärahojen tilit yhteensä		3 140 000,00 -	5 733 390,59	8 946 942,04 -	3 213 551,45 -	
Tulo- ja menorästien erittelytilit		Kertymä kauden aikana	Kertymä vuoden alusta	Alkusaldo	Loppusaldo	Kertymä %
Tulorästien erittelytilit						
5.99.12.xx.xx		20 000,00 -	150 000,00 -	150 000,00	0,00	100
5.99.12.xx.xx			70 000,00 -	100 000,00	30 000,00	70
5.00.12.xx.xx		25 000,00	25 000,00		25 000,00	
Tulorästien erittelytilit yhteensä		5 000,00	195 000,00 -	250 000,00	55 000,00	
Menorästien erittelytilit						
5.99.xx.xx.xx		10 000,00	45 000,00	50 000,00 -	5 000,00 -	90
Menorästien erittelytilit yhteensä		10 000,00	45 000,00	50 000,00 -	5 000,00 -	

TALOUSARVION SEURANTARAPORTTI

301001 Valtiokonttori

AJOPVM 8.1.2001
AJONRO 12 350
KUMUL. TOT. ASTI: 31.12.2000

SIVU 2

**Talousarviotilille tai siirretyn määrärahan tilille
kirjaamista odottavien tapahtumien tili**

Kertymä KertymäAlkusaldo Loppusaldo kauden aikanavuoden alusta

Talousarviotilille kirjaamista odottavat talousarviotulot

600 Talousarviotilille kirjaamista odottavat talousarviotulot

610 Toiselle tilivirastolle siirrettävät talousarviotulot

Talousarviotilille kirjaamista odottavat talousarviotulot yhteensä

Talousarviotilille kirjaamista odottavat talousarviomenot

620 Talousarviotilille kirjaamista odottavat talousarviomenot

630 Toiselle tilivirastolle siirrettävät talousarviomenot

Talousarviotilille kirjaamista odottavat talousarviomenot yhteensä

Talousarviokirjanpidon virhetilit

Kertymä KertymäAlkusaldo Loppusaldo kauden aikanavuoden alusta

698 Tiliviraston talousarviokirjanpidon virhetili

699 Keskuskirjanpidon talousarviokirjanpidon virhetili

Talousarviokirjanpidon virhetilit yhteensä

Huom 1. Arviomäärärahan ylityslupa ei ole määrärahan lisäystä.**Huom 2.** Jakamattomien määrärahojen osalta kirjaamisoikeuden sisältävän jakopäätöksen tekevättilivirasto vähentää määrärahaa jakopäätöksen määrällä ja käyttävä tiliviraston vastaavasti lisää määrärahaa jakopäätöksen määrällä.**Huom 3.** Mikäli tiliviraston kirjanpitoon sisältyy sellaisia talousarviotilejä,

- jotka lain tai asetuksen perusteella on usean tiliviraston käytössä (talousarvion tilijaottelussa numerotunnuksella 002) esim. 28.81.23 Arvonlisäveromenot, tai
- jotka talousarvion tilijaottelussa on teknisistä syistä jätetty jakamatta (talousarvion tilijaottelussa numerotunnuksella 003), esim. 11.04.01 Arvonlisäverotulo

menetellään näiden määrärahojen osalta siten että talousarvion seurantaraportin talousarvioluvuksi merkitään sama luku kuin mikä Kertymä vuoden alusta -luku on.

Kirjanpitoaineiston säilytysajat

LIITE 5

Pysyvästi säilytettävä kirjanpitoaineisto

Pysyvästi säilytettävän kirjanpitoaineiston osalta noudatetaan Arkistolaitoksen päätöstä (KA 66/43/04), jossa pysyvästi säilytettäväksi määrätään mm. TaA 63 §:ssä luetellut tiliviraston tilinpäätösasiakirjat (toimintakertomus, talousarvion toteutumalaskelma, tuotto- ja kululaskelma, tase sekä liitetiedot).

Määräajan säilytettävä kirjanpitoaineisto

Määräajan säilytettävän kirjanpitoaineiston osalta noudatetaan Valtiokonttorin määräystä 10.5.2005, 122/03/2005 Kirjanpitoaineiston säilytysajat:

Varsinainen kirjanpitoaineisto

Tililuettelot	10 vuotta
Kirjanpitokirjat:	
- Päivä- ja pääkirjat	10 vuotta
- Talousarvion seurantaraportti	10 vuotta
- Valtuuskirjanpito	10 vuotta
Tilinpäätöserittelyt:	
- Tase-erittelyt	10 vuotta
- Muut tilinpäätöserittelyt	10 vuotta
Tositteet	6 vuotta

Rakennerahasto-ohjelmien toteuttamiseen liittyviä tositteita ei saa hävittää ennen kuin neuvoston asetuksen (EY) N:o 1260/1999 artiklan 38 kohdan 6 mukainen määräaika on päätynyt. Jos rakennerahasto-ohjelmien kansallisesta hallinnoinnista annetun lain (1353/1999) mukaiset toimivaltaiset viranomaiset ovat antaneet säädöksen, määräyksen tai ohjeen, jonka mukaan rakennerahasto-ohjelmien toteuttamista koskevia tositteita on säilytettävä tätä pidemmän ajan ja jos tämä aika on yli 6 vuotta, noudatetaan edellä mainitun sijasta kuitenkin tätä säilytysaikaa.

Kirjanpitotapahtumia koskeva kirjeenvaihto	6 vuotta
Koneellisen kirjanpidon menetelmäkuvaus	10 vuotta
Tili-ilmoitukset	6 vuotta
TaA 42 e §:n (600/1997) mukaiset täsmäytyslaskelmat	6 vuotta

Tilinpäätös- ja toimintakertomusaineistot

Tilivirastoon kuuluvien virastojen ja laitosten TaA 65 a §:ssä (254/2004) tarkoitetut toimintakertomukset	10 vuotta
Talousarvion ulkopuolella olevan valtion rahaston TaA 65 b §:ssä (254/2004) tarkoitetut tilinpäätösasiakirjat	10 vuotta
Ministeriön TaA 66 i §:n 1 momentissa (254/2004) tarkoitetut tilinpäätöskannanotot	10 vuotta
Ministeriön TaA 66 i §:n 3 momentissa (254/2004) tarkoitetut, virastojen ja laitosten toimintakertomusten johdosta annetut kannanotot	10 vuotta

Talousarvion laadintaan ja soveltamiseen liittyvät asiakirjat

Ministeriöiden TaA 13 §:n 2 momentin (1252/2001) nojalla vahvistamat tilijaottelut sekä muiden tilivirastojen TaA 13 §:n 4 momentin nojalla asianomaisen ministeriön määräämässä laajuudessa tilijaotteluun hyväksymät muutokset.	10 vuotta
Määrärahojen käyttöä sekä arviomäärärahojen ylittämistä koskevat luvat	10 vuotta

Osakirjanpidot**Palkkakirjanpito:**

- Palkka- ja palkkiokortit tai vastaavat tiedot sisältävät asiakirjat	50 vuotta
- Palkkalistat eli -luettelot	10 vuotta
- Palkka- ja palkkiotositteet	10 vuotta
- Palkkasuoritusten yhdistelmät	10 vuotta
- Koneellisen palkkakirjanpidon menetelmäkuvaus	10 vuotta

Reskontrat:

- Ostoreskontra	10 vuotta
- Myyntireskontra	10 vuotta
- Muut saamis- ja velkareskontrat	10 vuotta

Muut osakirjanpidot:

- Käyttöomaisuuskirjanpito	10 vuotta
- Kassakirjat	10 vuotta
- Tilintekijöiden tilitykset	10 vuotta
- Varastokirjanpito	10 vuotta
- Muut osa- ja erikoiskirjanpitokirjat	10 vuotta

Tuloksellisuuden ja johdon laskentatoimi sekä muu seurantajärjestelmä

Selvitys kustannuslaskennasta ja sen yhteydestä kirjanpitoon	10 vuotta
Koneellisen kustannuslaskennan menetelmäkuvaus	10 vuotta
Kustannuslaskelmat	10 vuotta
Kuvaus toimintakertomuksen laatimisesta	10 vuotta
Tiliviraston sekä tilivirastoon kuuluvien virastojen ja laitosten toimintakertomusten laatimiseksi tarpeelliset perustiedot ja laskelmat niiltä osin kuin ne varmentavat toimintakertomuksissa esitettyjä tietoja.	10 vuotta
TaA 68 a §:n (254/2004) 1 momentissa tarkoitetun ministeriön toimialan toiminnan tuloksellisuuden kuvauksen laatimiseksi tarpeelliset perustiedot ja laskelmat niiltä osin kuin ne varmentavat siinä esitettyjä tietoja.	10 vuotta

Kirjanpitoon liittyvät ohjesäännöt

Taloussääntö	10 vuotta
TaA 69 b §:n (254/2004) 3 momentissa tarkoitetut muut ohjesäännöt	10 vuotta
Sisäisen tarkastuksen ohjesääntö	10 vuotta

HAKEMISTO

A

Aineiston hävittäminen 2-11
Antolainat 4-61
Arkistonmuodostaja 2-8
Arkistonmuodostamissuunnitelma 2-9
Arvonlisävero 6-1
 Korjaukset, jotka tehdään varainhoitovuoden jälkeen 8-4
Arvonlisäveromenojen laskuttaminen tilivirastojen kesken yhteisrahoitteisessa hankkeessa 5-9
Arvostaminen 1-17, 11-5
Arvostaminen taseessa 15-7
Arvostuserät 4-65, 11-22
Audit trail 15-1

E

Eliminointi 15-8
Emissioero 10-1
Ennakkomaksu 4-58
Epäkuranttius 4-43
Erilläänpitotehtävä 1-4
Erittely taseeseen merkitsemättömästä kansallisomaisuudesta 14-3

H

Hallinnan siirrot 4-39
Hallinnan vaihtuminen
 Maksupisteiden väliset hallinnan siirrot 5-6
Hankintameno 1-16
Hintatuki 4-43
Huoltovarmuusrahasto 9-21
Hyväksikäyttotehtävä 1-5

I

Irtaimistorekisteri 4-25

J

Jaksottaminen 1-15, 11-5
Johdannaissopimus
 Hankinta-arvo 10-4

K

Katteen kirjaus 4-5
Keskuskirjanpito

Tietojen toimittaminen 15-1
Keskuskirjanpidon audit trail 15-1
Kirjanpitoaineiston säilyttäminen 2-9
Kirjanpitoaineiston säilytysajat 2-10
Kirjanpitovelvollisuus
 Talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot 1-3
 Talousarviotalous 1-2
 Valtiontalous 1-1
Kirjauserusteet 1-11
 Liikekirjanpito 1-12
 Talousarviokirjanpito 1-13
Kirjaussäännöt 1-10
Kohdentaminen 1-13
Korko-optio
 Hankinta-arvo 10-4
Korkoriski
 Suojautuminen 10-16
Kuponkikorollinen laina
 Ennenaikainen takaisinlunastus 10-10
 Kertalyhenteinen 10-14
 Liikkeellelasku ja tilinpäätös saman tilikauden aikana 10-7
 Lyhennykset ja korot erääntyvät tilikauden aikana 10-9
 Tilinpäätöskäsittely 10-8, 10-11, 10-12
Kurssiero 4-70
 Valuuttatili 4-72, 4-73
Käyttöomaisuus
 Aktivointi 4-33
 Hallinnan siirrot 4-39
 Irtaimistorekisteri 4-25
 Sisäinen valvonta 4-25
 Tase-erittelyt 4-29
Käyttöomaisuuskirjanpito 4-24

L

Lainakirjaukset
 Kurssieron kirjaus 4-72
Lainasaamiset 4-69
Liikekirjanpidon kirjauserusteet 15-6
Liiketapahtuma 1-8
Liikkeellelaskumenot 10-5
Lomapalkkavelka 11-15
Luottotappio 4-69
Lähetteen tili 5-3

M

Maatalouden interventiorahasto 9-28
Maatilatalouden kehittämishasto 9-9
MAKERA 9-9
Maksatuseruste 1-14
Maksullinen toiminta 4-12
Maksuseruste 1-13, 1-14
Maksupiste
 Maksupisteiden väliset hallinnan siirrot 5-6
 Maksupisteiden väliset suoritukset 5-5
Media- ja imagohyöty 4-12
Meno 1-8
Meno- ja tuloerästen erittelyt 14-2
Menokirjaus 1-10
Menonoikaisu 4-67
Menorästi 8-3
Meno suoritteen luovuttamisen kohdalle -periaate 1-15
Meno tuotannon tekijän käytön kohdalle -periaate 1-15
Mönnönsäntö kirjanpito 1-6
Muu sitoumusperuste 1-14
Muu tilinpäätöksen yhteydessä laadittava aineisto 14-4
Myöntöperuste 1-14
Myyntitulo 4-11
Määräajan säilytettävä kirjanpitoaineisto 2-10
Määrärahan käyttöoikeus
 Menon laskuttaminen toiselta virastolta 5-2

O

Oikaisuerät
 Liiketapahtuma 1-9
 Talousarviotapahtuma 1-9
Oikaisu- ja siirtoerät 4-66
Kurssiero 4-70
Menonoikaisu 4-67
Siirtoerät 4-68
Tilistöpoisto 4-69
Tulonoikaisu 4-68
Oikaisu- ja siirtokirjaukset
 Edelliselle varainhoitovuodelle kuuluvat erät 8-4
Oikaisu- ja siirtokirjaus 1-11

Oikeat ja riittävät tiedot 15-3
 Osakohdennetut talousarviotulot 11-25
 Osakohdennus 1-14, 4-47
 Osatuloutus 1-12, 4-47

P

Palkanmaksu 4-14
 Palkanmaksun täsmäyksistä 4-18
 Palkkakirjanpito 4-14
 Palkkatiliöinnit 4-16
 Palosuojelurahasto 9-29
 Paperiton kirjanpito 2-10
 Pitkäaikaiset projektit 4-47
 Poistaminen 1-16
 Poistosuunnitelmat ja niiden muutokset 14-2
 Pysyvästi säilytettävä kirjanpitoaineisto 2-10
 Pääkirja
 Liikekirjanpito 2-4
 Talousarviokirjanpito 2-4
 Pääoman siirtotilit 16-1
 Päiväkirja 2-4

R

Rahaliikkeen selvittelytili 4-6
 Rahastot 9-1
 Rahastot ja lahjoitetut varat
 Säätiöt ja yhdistykset 9-37
 Talousarvion sisäiset valtion rahastot 9-35
 Talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot 9-1
 Rahoituslaskelman laatiminen 15-7
 Rahoitustapahtuma 1-8
 Repo-sopimus 10-15

S

Siirretyt määrärahat 16-2
 Siirtoerät 4-68
 Liiketapahtuma 1-9
 Talousarviotapahtuma 1-9
 Siirtomäärärahat 11-23
 Siirrettyjen määrärahojen käytöt 8-2
 Siirretyn määrärahan peruutus 8-2
 Siirtosaamiset ja -velat 16-1
 Siirtyvät erät 11-14
 Tulo- ja menorästit 8-2
 Sijoitukset 4-61
 Sisäinen valvonta 4-25
 Sosiaaliturvamaksun palautus

4-21
 Sponsorointi 4-12
 Suojautuminen 10-15
 Korkoriski 10-16
 Terminikauppa 10-18
 Valuuttariski 10-15
 Suoriteperuste 1-12, 1-13
 Suoriteperusteeseen siirtyminen tulojen ja menojen kirjauksessa 11-14
 Suoriteperustetta vastaava peruste 1-14
 Suoriteperustetta vastaava tapa 1-12

T

Talousarviokirjanpito 8-1
 Talousarviomeno 1-9
 Talousarvion seurantaraportti 2-5
 Talousarvion toteumalaskelma
 Siirtomäärärahoja täydentävät tiedot 12-5
 Talousarvion ulkopuolella olevan valtion rahaston tilinpäätös 1-18
 Talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot
 Vastintilit 9-2
 Talousarviotalouden sisäinen yhteisrahoitus 5-7
 Talousarviotalouden ulkopuolinen yhteisrahoitus tilinpäätöksessä 11-26
 Talousarviotapahtuma 1-9
 Talousarviotulo 1-9
 Talousarviotulojen ja -menojen kohdentaminen 15-5
 Taseen laatiminen 15-6
 Tase-erittelyjen laatiminen 11-5
 Tase-erittelyt 14-1
 Täsmäyttäminen 1-6
 Televisio- ja radorahasto 9-27
 Terminikauppa 10-18
 Tileistäpoisto 4-69, 4-70
 Tilijärjestelmät 2-1
 Tilikartta 2-2
 Liikekirjanpito 1-7
 Talousarviokirjanpito 1-7
 Tililuettelo 2-1
 Tililuokka 2-1
 Tilinavaus 16-1
 Tilinpäätös
 Aikataulu 1-18
 Hyväksyminen 1-18
 Julkaiseminen 1-20
 Tilinpäätösaineisto 14-1
 Tilinpäätöserittely 14-1

Tilinpäätöslaskelmat
 Liikekirjanpito 15-6
 Talousarviokirjanpito 15-4
 Tilinpäätösprosessi 11-2
 Tiliotteiden selvittelytili 4-5
 Tilipuitteet 2-1
 Tosite 2-7
 Yleiset vaatimukset 2-7
 Tulo 1-8
 Tulokirjaus 1-11
 Tuloksenlaskentatehtävä 1-5
 ”Tulo menon kohdalle”-periaate 11-26
 Tulonoikaisu 4-68
 Tuloerät ja menorästit 11-23
 Tuotto- ja kululaskelman laatiminen 15-6

U

Ulkopuolinen rahoitus 8-6

V

Vaihto-omaisuus 4-42, 11-9
 Valtion asuntorahasto 9-2
 Valtion kirjanpito 1-3
 Keskuskirjanpito 1-4
 Talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot 1-4
 Virastot ja laitokset 1-3
 Valtion pankkitilien konsernitilirakenne 4-1
 Valtiontakuurahasto 9-24
 Valtion tilinpäätöksen laatimisperiaatteet 15-4
 Valtion tilinpäätös 1-17, 15-2
 Valtion vakuusrahasto 9-25
 Valtion ydinjätehuoltorahasto 9-12
 Valtuusseuranta 15-2
 Valuuttajohdannainen
 Hankinta-arvo 10-4
 Valuuttariski
 Suojautuminen 10-15

Y

Yhteisrahoitteinen hanke 4-47
 Yhteisrahoitteinen toiminta 7-1

Ö

Öljysuojarahasto 9-32

