

Opinnäytetyö AMK

Liiketalous

Taloushallinto

2023

Aysu Asibol

Valtion taloushallinto

- merkittävimmät erot valtion ja yksityisen taloushallinnon prosesseissa

Opinnäytetyö (AMK) | Tiivistelmä

Turun ammattikorkeakoulu

Liiketalous

2023 | 49 sivua

Aysu Asibol

Valtion taloushallinto

- merkittävimmät erot valtion ja yksityisen taloushallinnon prosesseissa

Tämä opinnäytetyö tehtiin toimeksiantona Valtiokonttorille, joka vastaa valtion lainanotosta, velan- ja kassanhallinnasta sekä kirjanpidosta ja toimii valtiovarainministeriön alaisuudessa. Opinnäytetyön tavoitteena oli lisätä ymmärrystä valtion taloushallinnosta ja vertailla sen prosesseja yksityisen sektorin taloushallintoon.

Opinnäytetyön teoriaosuudessa käsiteltiin valtion taloushallinnon keskeisiä osa-alueita, kuten kirjanpitoa, tilinpäätöstä, talousarviota, kustannuslaskentaa ja verovelvollisuutta. Empiirisessä osassa tutkittiin ja vertailtiin valtion taloushallinnon käytäntöjä yksityisen sektorin kanssa. Lisäksi selvitettiin, millaisia odotuksia taloushallinnon ammattilaisiin kohdistuu valtion taloushallinnon tehtävissä.

Lopputuloksena opinnäytetyö tarjoaa kattavan perehdytyksen yksityisen sektorin taloushallinnon ammattilaisille sekä valtion taloushallinnon erityispiirteiden ymmärtäville asiantuntijoille. Opinnäytetyötä tehtäessä huomattiin, että valtion taloushallinnon ymmärtäminen voi olla haastavaa vastavalmistuneille taloushallinnon opiskelijoille, sillä aiheeseen liittyviä kursseja ei välttämättä tarjota korkeakouluissa. Tämän opinnäytetyön avulla pyritään edistämään valtion taloushallinnon tunnettuutta ja ymmärrystä.

Asiasanat:

Valtion taloushallinto, laki, vero, yksityinen sektori, taloushallinnon ammattilaiset.

Bachelor's | Abstract

Turku University of Applied Sciences

Business Administration

2023 | 49 pages

Aysu Asibol

Government Financial Management

- the main differences between public and private financial management processes

This thesis was commissioned by the State Treasury, which is responsible for borrowing, debt and treasury management and accounting under the Ministry of Finance. The aim of the thesis was to increase understanding of the financial management of the State and to compare its processes with those of the private sector.

The theoretical part of the thesis covered the main areas of financial management in the State, such as accounting, financial statements, budgeting, cost accounting and fiscal responsibility. The empirical part examined and compared the practices of public financial management with those of the private sector. It also examined the expectations of financial management professionals in government financial management functions.

As a result, the thesis provides a comprehensive introduction for financial management professionals in the private sector and for experts who understand the specificities of public financial management. During the thesis, it was realized that understanding public financial management can be challenging for newly graduated students of financial management, as courses on the subject are not necessarily offered in higher education. The aim of this thesis is to promote awareness and understanding of government financial management.

Keywords: Government financial management, law, taxation, private sector, financial professionals.

Sisältö

1 Johdanto	6
2 Valtion taloushallinnon prosessi	7
2.1 Valtion kirjanpito	7
2.2 Talousarvio	15
2.3 Tilinpäätöksen laatiminen	16
2.4 Verovelvollinen Valtio	21
2.5 Kustannuslaskenta Valtiolla	25
3 Taloushallinnon vertailu; valtion ja yksityisen sektorin väliset erot	31
3.1 Valtion ja yksityisen sektorin kirjanpitoerot	31
3.2 Valtion talousarvio vs. Yksityisen sektorin budjetointi	33
3.3 Tilinpäätös laatiminen: erot valtion ja yksityisen sektorin välillä	34
3.4 Verovelvollinen Valtio vs. Yksityinen sektori	36
3.5 Valtion ja yksityisen sektorin kustannuslaskennan eroavaisuudet	37
3.6 Mikä taloushallinnon ammattilaista voi odottaa valtion sektorissa?	37
4 Johtopäätökset	44
Lähteet	46

Kuvat

Kuva 1. Menokirjaus (Valtiokonttori 2023a,12, luku 1.)	9
Kuva 2. Tulokirjaus (Valtiokonttori 2023a, 12–13, luku 1.)	10
Kuva 3. Rahoitustapahtumakirjaus (Koponen & Oulasvirta 2020, 75.)	10
Kuva 4. Velkakirjaus (Koponen & Oulasvirta 2020, 76.)	12
Kuva 5. Tuv-rahaston kirjaus (Valtiokonttori 2023a, 14, luku 9.)	14
Kuva 6. Arvonlisäverollinen menon kirjaus (Valtiokonttori 2023a, 6–109.)	23
Kuva 7. Arvonlisäverollinen tulon kirjaus (Valtiokonttori 2023a, 109, luku 6.)	24
Kuva 8. Palkeiden pointti- palveluportaali (2023.)	39
Kuva 9. Kiekujärjestelmän- portaali (2023.)	41
Kuva 10. Handi-palveluportaali (2023.)	42

1 Johdanto

Valtion on talousarvioitaloudestaan kirjanpitovelvollinen, ja se jakautuu kirjanpitoyksiköihin. Valtion taloushallinto on yli hallinnon alojen ulottuvassa roolissa valtion varojen asianmukaisesta käytöstä ja hyvän hallinnon menettelyyn ylläpitämisestä. Valtion taloushallinnossa työskentelevät toimijat, jotka vastaavat yhteisesti taloushallinnon asiantuntevasta ja tuloksellisesta hoidosta. Näitä toimijoita ovat ministeriöt, virastot, valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus (Palkeet), Valtiokonttori ja sekä myös Valtiovarainministeriö. (Laki valtion talousarviosta 13.5.1988/423, 12 a § : Valtiovarainministeriö, n.d.)

Tämän opinnäytetyön toimeksiantajana on Valtiokonttori. Valtiokonttori on valtiovarainministeriön alaisuudessa toimiva virasto. Virastossa on noin 300 henkilöä ja viraston toimipiste sijaitsee Helsingissä. Valtiokonttori vastaa valtion lainanotosta, kassavarojen sijoittamisesta ja valtion velan riskienhallinnasta ja myös vastaa valtion taloushallinnosta konsernilaskennasta, maksuliikkeiden ohjaamisesta. (Valtiokonttori 2023b.)

Opinnäytetyön aihe tuli esille, kun valtiolla työskennellessäni huomasin, että valtion taloushallinnon työtehtävät eivät toteudu samalla tavalla kuin yksityisellä sektorilla. Opinnäytetyön tavoitteena on selvittää ja tuoda vaiheittain esille kummankin sektorin taloushallinnon tehtävät. Tavoitteena on myös tehdä valtion taloushallintoa tunnetummaksi, sillä se ei ole ihmisten keskuudessa vielä tänä päivänäkään hyvin tunnettu.

Opinnäytetyön teoriaosuudessa selvitetään ja tuodaan esille valtion taloushallinnon liittyviä asioita kuten kirjanpidon toteuttamista tai tilinpäätöksen laatimista. Pää tarkoituksena on perehtyä enemmän valtion taloushallinnon prosessiin.

Empiirisessä osassa kuvataan valtion taloushallinnon toimintaa ja perehdytään valtion taloushallinnon prosesseihin sekä vertaillaan tätä yksityisen sektorin taloushallintoon. Lisäksi selvitetään, mitä taloushallinnon ammattilaiselta odotetaan valtion taloushallinnon tehtävissä ja toisaalta yksityisellä sektorilla.

2 Valtion taloushallinnon prosessi

Valtion taloushallinnon prosessit ovat: suunnitelmasta tulokseen, tarpeesta maksuun, tilauksesta perintään ja kirjauksesta tilinpäätökseen. Ensimmäinen prosessi on suunnitelmasta tulokseen ja se on laaja prosessi, joka käsittelee johtamisen tukemista suunnitelmien tuottamisessa ja raportoinnissa kaikilla hallinnon tasoilla. Tarpeesta maksuun -prosessin tavoitteena on varmistaa hankintojen tarkoituksenmukaisuutta ja turvata valtion varoja tehokkaasti sekä edistää hankintojen läpinäkyvyyttä. (Valtiokonttori 2023g.)

Tilauksesta perintään -prosessin tavoitteena on käsitellä tilauksia ja ylläpitää niiden perustietoja sekä myös mahdollistaa yksittäisten myyntilaskujen maksaminen tai sitten saatavien valvonta ja perintä. Kirjauksesta tilinpäätöksen -prosessin tavoitteena on ylläpitää kirjanpidon seurantakohteita, varmistaa osaltaan kirjausten oikeellisuus sekä tuottaa tilinpäätösraportointi. (Valtiokonttori 2023g.)

2.1 Valtion kirjanpito

Valtion kirjanpito koostuu laitosten ja virastojen kirjanpidosta, TUV-rahastojen kirjanpidosta ja keskuskirjanpidosta. Valtion talousarviolain 12 a §:n mukaan kirjanpitovelvollisia ovat kirjanpitoyksiköt. Kirjanpitoyksiköitä ovat tasavallan presidentin kanslia, ministeriöt, virastot, laitokset ja muut toimielimet.

Kirjanpitoyksiköt ovat vastuussa omista kirjanpidoistaan, tilinpäätöksistään ja maksuliikenteistään. Valtiokonttori kuitenkin määrää kirjanpitoyksiköiden maksuliikettä, kirjanpitoa ja muuta laskentatointia, kuten myös tilinpäätöksen laatimista koskevia tehtäviä. (Koponen & Oulasvirta 2020, 23; Valtiokonttori 2023a, 3–5, luku 1.)

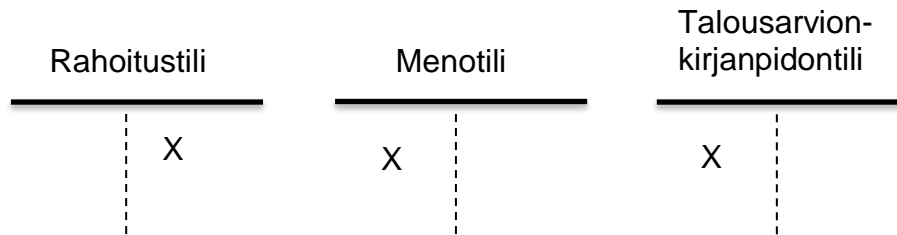
Valtion kirjanpitoa kutsutaan moninkertaiseksi kirjanpidoksi. Valtion kirjanpidossa tapahtumat kirjataan liikekirjanpitoon, talousarviokirjanpitoon ja sisäiseen kirjanpitoon. Liikekirjanpidossa kirjataan tulot ja menot, rahoitustapahtumat ja myös oikaisut ja siirtoerät. Talousarviokirjanpidossa kirjataan talousarviotulot ja -menot, ja myös niihin liittyvät oikaisut ja siirtoerät. Sisäisessä kirjanpidossa kirjataan samanaikaisesti tapahtumat vastuualueittain, kustannuspaikoittain, toiminnoittain, suoritteittain osoittaville tileille. (Koponen & Oulasvirta 2020, 70–71; Valtiokonttori 2023a, 8, luku 1.)

Liike- ja talouskirjanpito on kaikille kirjanpitoyksiköille pakollista. Kirjanpitotapahtumat kirjataan aina liikekirjanpitoon kahdenkertaisen kirjanpidon periaatteita noudattaen. Kun kirjanpitotapahtumilla on vaikutus talousarvioon, se kirjataan myös talousarviokirjanpitoon kahdenkertaisen kirjanpidon periaatetta noudattaen. Valtion talousarviolain 41 b § mukaan Valtiokonttori antaa tarvittavia täydentäviä määräyksiä ja ohjeita valtion virastoille, laitoksille ja TUV-rahastojen kirjanpidon osalta. Valtiovarainministeriö antaa tarvittaessa tarkentavia määräyksiä valtion keskuskirjanpitoa koskien. (Asetus valtion talousarviosta 11.12.1992/1243, 41 b §; Valtiokonttori 2023a, 8, luku 1.)

Liikekirjanpidossa pääosin kirjanpito pidetään suoriteperusteisesti ja kirjataan liiketapahtumina tulot, menot, rahoitustapahtumat sekä myös niiden siirto- ja oikaisuerät. Liikekirjanpidon tilit ovat tuotto- ja kululaskelmatilit sekä myös tasetilit, joista Valtiokonttori määrää. (Asetus valtion talousarviosta 11.12.1992/1243, 42§; Valtiokonttori 2023a, 5–8, luku 1.)

Valtion menot tarkoittavat kahta asiaa valtion liikekirjanpidossa. Liikekirjanpidossa menot voivat olla vastikkeellisia tai vastikkeettomia. Ensimmäinen on vastikkeellista menoa, tuotannontekijän hankinnasta syntyvä rahankäyttöä, kun tuotannontekijälle vastikkeeksi annettu raha jää tuotannontekijän luovuttajan omaisuuteen, esim. hankinnat. Toinen on vastikkeettomia menoja, joista valtio ei saa takaisin rahoja. Vastikkeettomia menoja ovat, esim. valtionavut. (Valtiokonttori 2023a, 9, luku 1; Tutkihallinto.)

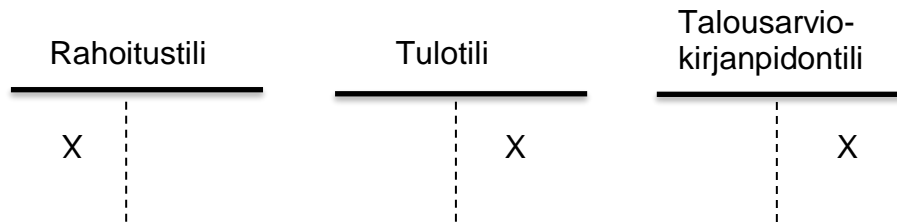
Valtion (Kuva 1.) menokirjaukset liikekirjanpidossa on menotilin ja rahoitustilin välinen kirjaus. Liikekirjanpidossa menotili on rahan käyttötili ja rahoitustili on rahan lähde-tili. Menokirjauksessa menotili on debetpuoli ja rahoitustili on kreditpuoli. (Koponen & Oulasvirta 2020, 74–75; Valtiokonttori 2023a, 12, luku 1.)



Kuva 1. Menokirjaus (Valtiokonttori 2023a, 12, luku 1.)

Valtion tulot tarkoittavat kahta asiaa valtion liikekirjanpidossa. Tulona pidetään suoritteiden luovuttamisesta saatavaa tuloa. Myös valtion kirjanpidossa tulot voivat olla vastikkeettomia tai vastikkeellisia tuloja. Vastikkeettomia tuloja ovat sellaiset tulot, joita valtion ei tarvitse maksaa takaisin. Vastikkeettomia tuloja ovat esimerkiksi verot, veronluonteiset maksut, lahjoitukset ja perinnöt. (Koponen & Oulasvirta 2020, 72; Valtiokonttori 2023a, 10, luku 1.)

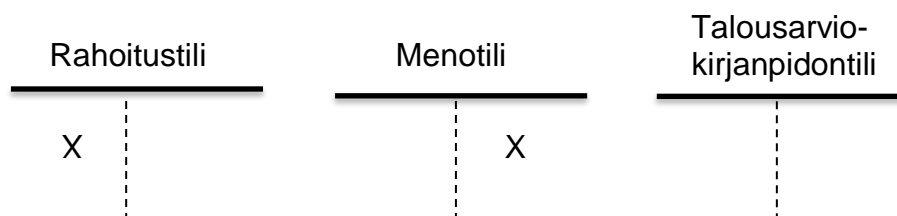
Valtion (Kuva 2.) tulokirjaukset ovat liikekirjanpidossa tulotilin ja rahoitustilin välinen kirjaus. Liikekirjanpidossa tulotili on rahanlähteenä ja rahoitustili on rahan käyttönä. Tulosta saadut varat käytetään olettavasti laajan kassan kasvattamiseen. Laajalla kassalla käsitetään käteiskassan lisäksi pankkitilit, myyntisaatavatilit sekä ostovelkatilit. Tulokirjauksessa tulotili on kreditpuoli ja rahoitustili on debetpuoli. (Koponen & Oulasvirta 2020, 75; Valtiokonttori 2023a, 12–13, luku 1.)



Kuva 2. Tulokirjaus (Valtiokonttori 2023a, 12–13, luku 1.)

Liikekirjanpidossa on puhtaita rahoitustapahtumia. Menot ja tulot liittyvät aina rahoitustapahtumaan. Pääoman sijoituksista ja palautuksista, myynnistä ja muiden saamisista, ja velkojien tuotoista ja lyhennysmaksuista syntyvät liiketapahtumat kirjataan liikekirjanpidossa puhtaana rahoitustapahtumana. Nämä liiketapahtumat aina kirjataan kahden rahoitustilin välisinä vienteinä. Osa puhtaista rahoitustapahtumista voi aiheuttaa kirjauksen myös talousarviokirjanpidolle, kuten esimerkiksi velanottaminen. (Koponen & Oulasvirta 2020, 72; Valtiokonttori 2023a, 10, luku 1.)

Puhdas rahoitustapahtuma kirjataan liikekirjanpidossa kahdelle rahoitustilille, jolloin ei useimmiten tehdä kirjauksia talousarviokirjanpidon tileille. Ainoastaan velanotot ja lainanotot liittyvät kirjaukset kirjataan talousarviokirjanpidon tileille. Puhtaassa (Kuva 3.) rahoitustapahtumassa rahat - ja saamiset kirjataan rahan käyttötilin debet -puolelle ja vähennykset rahan lähdetili kredit -puolelle. Myös pääomien lisäykset kirjataan rahan lähdetili kredit- puolelle ja vähennys rahan käyttötili debet -puolelle. (Koponen & Oulasvirta 2020, 75; Valtiokonttori 2023a, 13, luku 1.)



Kuva 3. Rahoitustapahtumakirjaus (Koponen & Oulasvirta 2020, 75.)

Oikaisu- ja siirtokirjauksia kirjataan aika monestakin syystä.

Liikekirjanpitotapahtumassa oikaisuerä syntyy havaittujen virheiden korjaamisesta tai liiketapahtuman rahanmäärä muuttuu kirjauspäivän jälkeen, esimerkiksi se voi johtua annetusta alennuksesta. Oikaisukirjausten avulla voidaan korjata kirjanpidon tileille tehtyitä virheellisiä kirjauksia vastamaan todellista tilannetta. (Koponen & Oulasvirta 2020, 73.)

Siirtoerä syntyy, kun menoja ja tuloja siirretään toisille talousyksiköille ja myös käyttötarkoituksen muutoksetkin voivat aiheuttaa siirtoerä. Esimerkiksi myytäväksi ostettu tavara voidaan käyttää omaan käyttöön, silloin hankintameno aktivoidaan vaihto-omaisuudeksi, jolloin meno tulee siirtää käyttötarkoitusta vastaavalle käyttöomaisuustilille. (Koponen & Oulasvirta 2020, 73.)

Talousarviokirjanpidon päätehtävänä seurata tilien täsmäytystarkkuudella tuloarvioiden toteutumista ja määrärahojen käyttöä (Valtiokonttori 2023a, 6, luku 1.) Talousarviokirjanpitotapahtumina kirjataan talousarviotulot, talousarviomenot ja myös niihin liittyvät oikaisu- ja siirtoerät. Talousarviokirjanpidon tilit ovat talousarviotilit, siirretyt määrärahatilit ja muut Valtiokonttorin määrittelemät tilit. Talousarviotilit ja niiden sisällöt on oltava talousarvio ja tilijaotteluun mukaan. Valtion talousarviolain mukaan 14§:ssä talousarviokirjanpitotilit täytyy järjestää siten, että tuloarvioiden kertymisiä ja määrärahojen käyttämisiä voidaan seurata ainakin eduskunnan määrittelemällä tarkkuudella. (Asetus valtion talousarviosta 11.12.1992/1243, 42§; Laki valtion talousarviosta 13.5.1988.423, 14§.)

Joka kuukausi tulee laatia talousarviokirjanpidon ja liikekirjanpidon välillä täsmäytyslaskelma ja tämä laskelma laaditaan tilinpäätöksen yhteydessä. Tavoitteena on varmistaa, että talousarviokirjanpito on täydellinen ja luotettava. Täsmäytyslaskelman päätarkoituksena varmistaa, että kaikki talousarviokirjanpidon tulot ja menot on kirjattu oikealle kirjanpitotilille. (Asetus valtion talousarviosta 11.12.1992/1243, 42 e §; Koponen & Oulasvirta 2020, 85.)

Valtion talousarviolain mukaan 42 §:ssä talousarviokirjanpidon meno- ja tulo - tapahtumat merkitään varainhoitovuoden talousarvion mukaan. Talousarviotulo tarkoittaa sitä, että tuloerän kertymisestä syntyvä kirjausta kirjataan talousarviokirjanpidolle. Näitä tuloerän kertymisiä ovat, esimerkiksi lainanotot, jonka myös kirjataan liikekirjanpidossa rahoitustapahtumina.

Talousarviokirjanpidossa tulot kirjataan kredit puolelle. (Asetus valtion talousarviosta 11.12.1992/1243, 42 c §; Koponen & Oulasvirta 2020, 73–74.)

Talousarvion meno tarkoittaa sitä, että talousarvion määrärahan käyttämisestä syntyvät kirjaukset kirjataan talousarviokirjanpidolle. Näitä määrärahojen käyttämisestä syntyvät tapahtumia voivat olla, esimerkiksi lainan takaisinmaksut. Talousarviokirjanpidossa menot kirjataan debet puolelle. (Koponen & Oulasvirta 2020, 73–74.)

Talousarviokirjanpidossa oikaisu- ja siirtoerät voivat syntyä samoista syistä kuin liiketapahtumakirjanpidossa. Oikaisu- ja siirtoerän avulla voidaan korjata talousarviotapahtumien tulo- ja menokirjauksia. Myös oikaisu- ja siirtokirjaukset antavat sellaisia tietoa tuloihin ja menoihin liittyvistä tapahtumista, jotka eivät ole vielä valmiita kirjattavaksi talousarviokirjanpidolle tuloiksi tai menoiksi. (Koponen & Oulasvirta 2020, 73; Valtiokonttori 2023a, 11, luku 1.)

Puhdas rahoitustapahtuma kirjataan talousarviokirjanpitoon debet - tai kredit puolelle tai ei kirjata ollenkaan. Osa rahoitustapahtumista aiheuttaa myös kirjauksen talousarvionkirjanpidolle, yksi tällainen tapahtuma on velanottaminen. Velan (Kuva 4.) lisäykset kirjataan talousarviokirjanpidossa kredit- puolelle ja vähennykset kirjataan debet -puolelle ja on myös sellaisia rahoitustapahtumia, jotka eivät aiheuta kirjausta talousarviokirjanpitoon, kuten esimerkiksi ostovelan maksut. (Valtiokonttori 2023a, 10, 13, luku 1.)

Liikekirjanpito	Talousarviokirjanpito	Debet	Kredit
Valtionvelan tili	XX.XX.2023		X
Maksuliiketili		X	

Kuva 4. Velkakirjaus (Koponen & Oulasvirta 2020, 76.)

Talousarvion ulkopuolella oleva valtion rahasto (Tuv-rahasto) on varallisuutta, joka pidetään erillään talousarviotaloudesta. Näitä rahastoja varten on annettu laissa säädetyt käyttötarkoitukset ja näillä rahastoilla on itsenäinen talous. Rahastojen kirjanpidossa noudatetaan talousarviolakia ja talousarvioasetusta ja Valtiokonttori antaa talousarviolain nojalla määräyksiä, ellei rahastojen koskevassa erityislaissa määrätä, että rahastojen on noudatettava kirjanpitolakia. (Valtiokonttori 2008c, 3; Valtiokonttori 2023a, 5, luku 1.)

Rahastot, jotka kuuluvat rahastotalouteen ovat Palosuojelurahasto, Valtion eläkerahasto, Rahoitusvakausrahasto, Maatilatalouden kehittämisrahasto, Maatalouden interventiorahasto, Valtion televisio- ja radiorahasto, Valtion ydinjätehuoltorahasto, Valtion takuurahasto, Huoltovarmuusrahasto, Öljysuojarahasto ja Valtion asuntorahasto. Eri ministeriöt ohjaavat rahastoiden toimintaa. (Koponen & Oulasvirta 2020, 24.)

Talousarviotalouteen verrattuna rahastot ovat itsenäisiä kirjanpitovelvollisia. Tuv-rahastoilla ei ole velvollisuutta seurata talousarviota, ja näiden rahastojen kirjanpito sisältää ainoastaan liikekirjanpidon. Jokaisen rahaston kirjanpitoyksiköt ovat vastuussa omista kirjanpidoistaan ja liikemaksuistaan. Kaikki rahastojen, pois lukien eläkerahaston, rahat ovat valtion kassassa, koska näillä rahastoilla ei ole omia kassoja ja eikä omia pankkitilejä. (Valtiokonttori 2008c, 3; Koponen & Oulasvirta 2020, 24, 81; Valtiokonttori 2023a, 12, luku 9.)

Rahastojen maksut hoidetaan maksuliikemenotilin ja tulotilin avulla. Liikekirjanpidossa tilikartassa on yhdystilit, jotka osoittavat talousarviotalouden ja rahastojen välisen saamis- ja velkasuhteen. Maksutapahtumien (Kuva 5.) lisäksi näille tileille kirjataan myös kirjanpilotapahtumat, jotka syntyvät varojen siirron yhteydessä rahastoon tai varojen siirtämisessä rahastosta takaisin talousarviotalouteen. Kirjanpitoyksiköt, jotka hoitavat rahastoja, kirjaavat tapahtumat rahaston yhdystileille. Valtion eläkerahasto, joka omistaa omia kassavaroja ja maksuliiketilejä, käyttää omiin pankkitileihin liitettyjä liikekirjanpidon tilejä yhdystilien sijaan. (Valtiokonttori 2023a, 12, luku 9.)

” Esimerkki, talousarviossa on määräraha, joka momentin päätösosan perustelujen mukaan saa käyttää Öljysuojarahastoon tehtävän siirron maksamiseen. Siirretään 150 000 euroa Öljysuojarahastoon.” (Valtiokonttori 2023a, 14, luku 9.)

Liikekirjanpito	Talousarviokirjanpito	Debet	Kredit
Öljyrahaston yhdistystili	XX.XX.2023		150
Siirrot talousarvion ulkopuolella oleville valtion rahastoille		150	

Kuva 5. Tuv-rahaston kirjaus (Valtiokonttori 2023a, 14, luku 9.)

Valtion keskuskirjanpito koostuu liikekirjanpidosta ja talousarviokirjanpidosta sekä myös valtuusseurannasta. Kaikkien virastojen ja laitosten liikekirjanpidot, taloustalousarviokirjanpito ja valtuusseurannasta saadut tiedot yhdistetään keskuskirjanpitoon, ja sen avulla laaditaan liike- ja talousarviokirjanpidolle pääkirja ja myös valtion tilinpäätös. Virastojen ja laitosten tilitietojen lisäksi keskuskirjanpitoon kerätään myös Tuv-rahastojen tilitietoja. Kerätyistä tiedoista laaditaan laskelmia ja raportoidaan selvityksiä kuukausittain, jotka julkaistaan valtiotalouden kuukausitiedotteella. (Koponen & Oulasvirta 2020, 82.)

Keskuskirjanpidon kirjanpitokirjojen (liikekirjanpidon pääkirja ja talousarviokirjanpidon pääkirja) ja valtuuksien seurantatietojen perusteella valmistellaan valtion tilinpäätöslaskelmat, jotka sisältävät talousarvion toteutumalaskelman, tuotto- ja kululaskelman ja liikekirjanpidon taseen. Valtion keskuskirjanpito on Valtiokonttorin vastuulla. Valtiokonttori antaa tarvittavia tietoja ja määräyksiä keskuskirjanpidon hoitamista varten kirjanpitoyksiköille ja Tuv-rahastoille. (Koponen & Oulasvirta 2020, 82; Valtiokonttori 2023a, 5, luku 1, 1, luku 15.)

2.2 Talousarvio

Valtion talousarviossa eduskunta arvioi vuotuiset tuotot ja määrärahat ja hyväksyy sen yhdeksi vuodeksi kerrallaan. Tämän avulla laaditaan talousarviotilien tilikartta ja se on talousarviokirjanpidon perusta. Talousarvio muodostaa pohjan talousarviokirjanpidolle ja tarjoaa tietoja, joiden avulla toimeenpanosta vastaaville virastoille ja laitoksille voidaan laatia tarkempia suunnitelmia määrärahojen käytöstä. Eduskunta voi tarvittaessa antaa lisätalousarvion, jolla tehdään korjauksia, muutoksia ja lisäyksiä talousarvion määrärahoihin ja tuloarvioihin. (Koponen & Oulasvirta 2020, 51, 53, 61.)

Valtion kirjanpidon yksi keskeisimpiä tehtäviä on talousarvion toteutumisen seuranta. Valtion talousarviossa noudatetaan pääsääntöisesti bruttobudjetointia, mutta käytössä on nettobudjetointi, joka on talousarviolaisissa tiukasti rajoitettu poikkeus. Talousarviossa voidaan myöntää määrältään ja käyttötarkoitukseltaan rajoitettuja valtuuksia sitoutua varainhoitovuoden menoihin, ja tarvittavia määrärahoja otetaan huomioon seuraavien varainhoitovuosien talousarviossa. (Suomen perustuslaki 11.6.1999/731, 85 § ;Koponen & Oulasvirta 2020, 51–52.)

Talousarviossa bruttobudjetoinnilla tarkoitetaan sitä, että tulot ja menot kirjataan valtion talousarvioon bruttomääräisinä siten, että menoja ei vähennetä tuloista eikä tuloja menoista. Nettobudjetoinnilla tarkoitetaan sitä, että talousarvioon otetaan ainoastaan menojen ja tulojen erotusta vastaavia tuloarvioita tai määrärahoja. Nettobudjetoinnissa ei ole rajoitusoikeutta päättää talousarvion menojen enimmäismäärästä, menojen kohdentamista tai muista vastaavista asioista, joista voidaan päättää bruttobudjetissa. (Laki valtion talousarviosta 13.5.1988/423, 3–3 a §.)

Suomen perustuslain mukaan 84 §:ssä talousarvioon sisältyvien tuloarvioiden tulee kattaa talousarviossa olevat määrärahat. Kun määrärahat on katettu, voidaan laissa säädetyllä tavalla ottaa huomioon yli- tai alijäämä valtion tilinpäätöksen mukaan. Talousarviossa määrärahat ovat kiinteitä määrärahoja, arviomäärärahoja tai siirtomäärärahoja.

Kiinteitä määrärahoja ja siirtomäärärahoja ei saa ylittää, ja kiinteitä määrärahoja ei siirretä, ellei laki sitä salli. Arviomäärärahat voivat ylittää ja siirtomäärärahoja voidaan siirtää lain edellyttämällä tavalla varainhoitovuoden jälkeen käytettäväksi. (Suomen perustuslaki 11.6.1999/731, 84–85 §; Koponen & Oulasvirta 2020, 52.)

Talousarviossa tulot on ryhmitelty talousarvion osastoihin, jotka on jaettu osittain tulojen laadun ja osittain organisaatorakenteen mukaan. Tulot on ryhmitelty vero- ja veroluonteisiin tuloihin, sekalaisiin tuloihin, korko- ja voittotuloihin sekä lainoihin. (Koponen & Oulasvirta 2020, 53.)

Talousarviossa on myös menot on ryhmitelty pääkategorioittain hallinnonaloittain. Hallinnonalojen yhteisiä menoja voidaan merkitä erikseen yhteen pääkategoriaan tai ne voidaan merkitä useampaan pääkategoriaan. Menot voidaan luokitella seuraaviin pääryhmiin: eduskunta, tasavallan presidentti, valtioneuvoston kanslia ja kaikki muut ministeriöt. Menot on ryhmitelty kulutusmenoihin, siirtomenoihin, sijoitusmenoihin ja myös muihin menoihin, esimerkiksi valtionvelkaan. (Koponen & Oulasvirta 2020, 53–54.)

2.3 Tilinpäätöksen laatiminen

Valtion tilinpäätös koostuu toimintakertomuksesta, talousarvion toteutumalaskelmasta, taseesta, rahoituslaskelmasta sekä laissa säädetyistä liitetiedoista. Kaikki kirjanpitoyksiköiden tilitiedot yhdistetään talousarvio- ja liikekirjanpitoon, joiden perusteella yllä mainitut laskelmat voidaan laatia. Valtion tilinpäätös on Valtiokonttorin vastuulla. Tilinpäätös laaditaan Valtiokonttorissa keskuskirjanpidolle kerättyjen kirjanpitoyksiköiden antamien tilitietojen ja valtuusseurannan tietojen perusteella vasta sen jälkeen, kun virastojen ja laitosten väliset tuotot ja kulut sekä myös keskinäiset saamiset ja velkojen vaikutukset on merkittävistä osista eliminoitu. Eliminoidut tuotot, kulut, saamiset ja velat sekä myös rahoitustapahtumat vähennetään siitä tuotto- ja kululaskelmasta, taseesta tai rahoituslaskelman rivistä, jolle kyseinen erä kuuluu. Valtion talousarviolain mukaan 67 §: ssä Valtiokonttori laati

eliminointilaskelman, josta käy ilmi tehdyistä eliminoinnista. (Asetus valtion talousarviosta. 11.12.1992/1243, 67§; Koponen & Oulasvirta 2020, 87; Valtiokonttori 2023a, 20, luku 1, 1, luku 15.)

Valtion talousarviokirjanpidon tilinpäätöslaskelmat luodaan pääkirjan ja valtuusseurannan tietojen perusteella. Talousarviokirjanpidon tilinpäätös sisältää kaksi talousarvion toteutumalaskelmaa, joissa esitetään varainhoitovuoden talousarvion tulot ja -menot, sekä talousarviot, ja niiden väliset vertailut. Laskelmiin liitetään myös viime vuoden tilinpäätöstiedot. (Asetus valtion talousarviosta 11.12.1992/1243, 42 e §; Valtiokonttori 2023a, 6, luku 15.)

Valtion liikekirjanpidon tilinpäätöslaskelmat luodaan pääkirjan tietojen avulla. Liikekirjanpidon tilinpäätös koostuu tuotto- ja kululaskelmasta, taseesta ja rahoituslaskelmasta sekä liikekirjanpidon tilinpäätökseen liitettävistä viime vuoden tilinpäätöstiedoista. (Asetus valtion talousarviosta 11.12.1992/1243, 42 e §; Valtiokonttori 2023a, 6, luku 15.)

Talousarviokirjanpidon täydellisyyden ja luotettavuuden varmistamiseksi talousarviokirjanpidon ja liikekirjanpidon välillä laaditaan täsmäytyslaskelma kuukausittain tilinpäätöksen yhteydessä. Täsmäytyslaskelma arkistoidaan osana kirjanpitoaineistoa. Kirjanpitoyksiköiden tulee, riippuen sen koosta ja kirjanpitotapahtumien määrästä, laatia ja tulostaa täsmäytyslaskelma vähintään päivittäin ja useammin, jos kirjanpitojärjestelmässä on runsaasti päivitettäviä aineistoja. Täsmäytyslaskelman avulla varmistetaan kirjanpidon virheettömyys ja havaitaan mahdolliset virheet. Laskelma on erityisen hyödyllinen, jos se suoritetaan jokaisen kirjanpitopäivityksen jälkeen. Silloin on helpompi etsiä mahdollisia virheitä, koska huomio kohdistetaan vain kyseiseen päivityksen mukana olleisiin tositteisiin. (Valtiokonttori 2023a, 2, luku 15.)

Jos täsmäytyslaskelmassa näkyy eroja liikekirjanpidon ja talousarviokirjanpidon välillä, tulee kirjanpitoyksiköiden välittömästi selvittää kirjanpidossaan olevat virheet ja tehdä tarvittavia korjauskirjauksia ennen tietojen lähettämistä keskuskirjanpitoon. Syynä on se, että keskuskirjanpidolle tulee lähettää ainoastaan virheettömiä tietoja. (Valtiokonttori 2023a, 2, luku 18.)

Kirjanpitoyksiköt ja rahastot toimittavat kuukausittain tilitietonsa Valtiokonttoriin. Kuukausittainen aikataulu järjestyy sillä tavalla, että tammikuun tilitiedot toimitetaan keskuskirjanpitoon helmikuun lopussa, helmi- ja marraskuun tilitiedot välitetään sitä seuraavaan kuun 10. päivään mennessä, joulukuun tilitiedot välitetään Valtiokonttorin ilmoittamien päivämäärien mukaan Valtiokonttorille. Kuukausittaisella tilitiedolla tarkoitetaan kuukaden debet- ja kredit- kertymien kirjauskombinaatiota, joka sisältää kirjanpitoyksikköiden-, rahastojen numerotunnuksen, liikekirjanpidon tilit, talousarviokirjanpidon tilit sekä kumppanikoodit. (Valtiokonttori.fi 2020e.)

Kaikki kirjanpitoyksiköt ja Tuv-rahastot laativat tilinpäätöksen, jossa sisältyy toimintakertomus. Kirjanpitoyksiköiden toimintakertomuksessa tietoja raportoidaan siten, että tuloksena ovat oikeat ja riittävät tiedot ja oikea ja riittävä kuva kirjanpitoyksikköinä olevien virastojen ja laitoksien toiminnasta ja taloudesta. Kaikki kirjanpitoyksiköihin kuuluvat virastoiden ja laitosten johtajat allekirjoittavat tilinpäätöksen omilta osuuksiltaan, minkä jälkeen jokainen osa esitetään toimintakertomuksessa. (Valtiokonttori.fi 2016d.)

Toimintakertomus sisältää; ”*Johdon katsaus, toiminnallisen tehokkuuden tiedot, tuotos- ja laadunhallinnan tiedot, henkisten voimavarojen hallinnan tiedot, siirto- ja sijoitusmenojen vaikuttavuustiedot, tilinpäätösanalyysi, sisäisen valvonnan arviointi- ja vahvistuslausuma, arviointien tulokset ja takaisinperintää koskevat yhteenvetotiedot.*” (Asetus valtion talousarviosta 11.12.1992/1243, 65 §.)

Tuv-rahastoiden toimintakertomus sisältää ne tiedot, jotka raportoidaan rahaston luonteen mukaan. Tällaisia raportoitavia tietoja ovat esimerkiksi rahaston toiminnan tarkistus ja rahastoa koskevat arvioinnit.

Valtiovarainministeriö antaa määräyksiä Tuv-rahastoiden tilinpäätöksestä.

Tuv-rahastoa varten talousarvioon ja sitä vastoin tehtyjen pääomien siirroille on luotu talousarviossa tuloarviot ja määrärahat, näitä kirjauksia kirjataan rahaston kirjanpitoon oman pääoman muutokseksi. Rahastot eivät omista pankkitilejä, lukuun ottamatta Valtion eläkerahastoa, vaan maksuliikenteet kiertävät emoviraston ja rahaston kirjanpidon yhdystilin avulla. (Valtiokonttori 2016d; Koponen & Oulasvirta 2020, 101.)

Tuv-rahastojen tilinpäätös sisältää toimintakertomuksen, tuotto- ja kululaskelman, taseen, rahoituslaskelman ja liitetiedot. Tuv-rahastojen tilinpäätöstä ei liitetä valtion tilinpäätökseen, vaan Tuv-rahastoista laaditaan erilliset tilinpäätökset. Muissa tapauksissa Tuv-rahastojen tilinpäätöksessä sovelletaan samoja säännöksiä kuin kirjanpitoyksiköiden tilinpäätöksessä. (Asetus valtion talousarviosta 11.12.1992/1243, 65 b §; Valtiokonttori 2023a, 5, luku 15.)

Talousarviokirjanpidossa laskelmille ei tehdä jaksotuksia, ainoastaan kirjauksia oikaistaan ja täytetään vastamaan varainhoitovuoden talousarviossa käytettyjen kohdentamisperusteiden mukaisesti. Kun kaikki varainhoitovuoden tulot ja kulut kirjataan talousarviokirjanpidolle, niin silloin laaditaan talousarvion toteutumalaskelma ja lasketaan varainhoitovuoden yli- tai alijäämä. Talousarvion toteutumalaskelma kattaa varainhoitovuoden toteutuneet talousarvion tulot- ja kulut sekä siihen sisältyy niiden vertailu talousarvion hyväksytyihin tuloarvioihin ja määrärahoihin. Tämä edustaa sitä, että budjetointiperusteiden mukaisesti talousarviokirjanpidon tuloksenlaskennalle saadaan tuloksena talousarvion yli- tai alijäämä. (Koponen & Oulasvirta 2020, 120–121.)

Tilinpäätöksessä tuotto- ja kululaskelman tehtävänä on se, että tilikauden aikana realisoituneita tuloilta vähennetään sille osoitetut menot ja saadaan tuloksena tilikauden tuotto ja- kulujäämä. Kirjanpitolain tuloslaskelmaa kutsutaan valtiolla tuotto- ja kululaskelmaksi. Tämä laskelman nimitys johtuu siitä, että sitä ei voida tulkita samalla tavalla kuin liikeyritysten tuloslaskelmaa. Tuotto- ja kululaskennan tärkein tarkoitus on analysoida laskelman rivit ja niihin ilmaiset tekijät. Tuotto ja- kululaskelmassa kuvataan virtalaskelmana omasta toiminnasta, siirtotaloudesta ja verotulojen tasapainosta. (Koponen & Oulasvirta 2020, 111, 113.)

Taseen avulla saadaan selville valtion taloudellinen asema tilinpäätöspäivänä. Taseessa esitetään valtion varat ja velat, ja tilinpäätöksessä saadaan niiden erotuksesta valtion oman pääoma. Pääoman avulla saadaan selville valtion nettovarallisuus. Vaikka valtion nettovarallisuus olisi negatiivinen, se ei tarkoita, että valtio joutuisi konkurssiin. Lisäksi valtion tasetta ei myöskään voida jatkuvuuden näkökulmasta tulkita samalla tavalla kuin yrityksien toimintaa. Valtion omaisuus sisältää kansallisomaisuutta, käyttöomaisuutta ja myös vaihto- ja rahoitusomaisuutta. (Koponen & Oulasvirta 2020, 113–114.)

Valtion tilinpäätöksessä laaditaan myös rahoituslaskelma, mutta sitä ei esitetä virastojen ja laitosten tilinpäätöksissä niiden epäitsenäisen taloudellisen tilanteen vuoksi. Rahoituslaskelma laaditaan merkittävilta osin maksuperusteisesti. Rahoituslaskelmassa esitetään rahan lähteet ja rahan käyttökohteet, jotka ryhmitellään tilikaudelle eri rahankäyttötarkoituksiin. Laskelma on jaettu oman toimintaan, siirtotalouteen, investointeihin ja rahoituksen rahavirtojen kuvaamiseen. Jokaisessa osiossa esitellään niihin liittyvät rahan lähteet ja käyttö siten, että jäännöseränä on osioiden tuottama rahavirta. Lopuksi saadaan summana kaikkien osioiden rahavirroista likvidien varojen muutos. Likvidien varojen muutosmäärä esitetään laskelmassa vuoden alussa, joka muodostuu edellisen vuoden päätettävän taseen rahavarojen määrästä ja vuoden lopussa muodostuu päätettävältä taseelta. (Koponen & Oulasvirta 2020, 92, 118.)

Liitteiden avulla täydennetään valtion tilinpäätöstä niin, että lukijat saavat riittävän tarkan kuvan valtion talousarvion toteutumisesta: tuloista, kuluista, taloudellisista asemasta ja rahavirroista. Valtion tilinpäätöksen liitteenä on esitettävä muun muassa seuraavat tiedot, *”Tiedot talousarvioon lisätalousarvioissa tehdyistä muutoksista, erittely valtion rahoitustuotoista ja -kuluista, selvitys valtion talousarviotalouden velan muutoksista, erittely valtion taseen rahoituseristä ja selvitys valtion talousarviotalouden kassanpilotarpeesta ja likvideistä varoista.*” Tarkemmat tiedot löytyvät 67 a §:stä. (Asetus Valtion talousarviosta 11.12.1992/1243, 67 a §.)

Valtioneuvosto toimittaa eduskunnalle hallituksen vuosikertomuksen, joka perustuslain 46 §:ssä määrätään vuosikertomukseksi hallituksen toiminnasta, valtioalouden hoidosta ja talousarvion noudattamisesta sekä niiden toimista, joihin hallitus ryhtyy eduskunnan päätösten perusteella. Tästä syystä kirjanpitoyksiköiden tilinpäätöksen laatimista on ajoitettu siten, että ne palvelevat hallituksen vuosikertomuksen valmistumista. Kirjanpitoyksiköiden tilinpäätös tulee laatia ja hyväksyä viimeistään varainhoitovuoden seuraavan vuoden helmikuun loppuun mennessä. Kaikki tilinpäätöslaskelmat ja niihin liittyvät liitetiedot täytyy olla valmiina toimitettavaksi Valtiokonttoriin määrättynä ajankohtana. (Suomen perustuslaki, 11.6.1999/731, 46 §; Valtiokonttori 2023a, 21, luku 1.)

Kirjanpitoyksikköinä toimivien virastojen, laitosten tai ministerien päälliköt hyväksyvät ja allekirjoittavat tilinpäätöksen. Tilinpäätökset toimitetaan viipymättä asiankuuluvalla ministeriölle, valtioalouden tarkastusvirastolle ja Valtiokonttorille. Tilinpäätös julkaistaan Valtiokonttorin ylläpitämässä yleisessä tietoverkossa saatavilla olevassa tietopalvelussa, ellei julkisuuslaissa tilinpäätöksen joidenkin osien julkistamisen suhteen toisin määrätä. (Asetus valtion talousarviosta, 11.12.1992/1243, 63§; Valtiokonttori 2023a, 22, luku 1.)

2.4 Verovelvollinen Valtio

Arvonlisäverolain 1 ja 6 §:n mukaan valtio on pääsääntöisesti velvollinen maksamaan yritystoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvan tavaroiden ja palveluiden myynnistä sekä tavaroiden maahantuonnista ja yhteisökaupasta arvonlisäveroa. Yhteisökauppa tarkoittaa tavaroiden myyntiä verovelvollisten välillä EU:n jäsenvaltioista toiseen. Valtio on yhtenäinen arvonlisäveron maksaja, ja tästä seuraa, että valtion laitoksia ja virastoja ei pidetä veron maksajina, ja myös talousarviotalouden sisäiset myynnit katsotaan verovelvollisen sisäisiksi toimituksiksi. (Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501, 1§, 6§; Koponen & Oulasvirta 2020, 15.)

Arvonlisäverolain 7§:ssä on mainittu valtion laitokset, joita ei verotuksessa katsota valtion osaksi ja näitä laitoksia pidetään erikseen arvonlisäverovelvollisena. Nämä laitokset ovat Huoltovarmuuskeskus (Huoltovarmuusrahasto), Suomen pankki ja Kansaneläkelaitos. Valtion laitokset, virastot ja Tuv-rahastot, lukuun ottamatta edellä mainittuja laitoksia, eivät maksa arvonlisäveroa. (Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501, 7§; Koponen & Oulasvirta 2020, 15–16; Valtiokonttori 2023a, 106, luku 6.)

Nämä laitokset, virastot ja rahastot eivät toimita Verohallinnolle arvonlisäveroilmoitusta, heidän tulee tehdä ainoastaan yhteenvetoilmoitus EU:n jäsenvaltioiden välisistä kaupoista Verohallinnolle. Verohallinto saa tarpeelliset tiedot valtion verotukseen liittyen suoraan keskuskirjanpidosta. (Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501, 7§; Koponen & Oulasvirta 2020, 15–16; Valtiokonttori 2023a, 106, luku 6.)

Arvonlisäverolaki ei erityisesti käsittele Tuv-rahastojen arvonlisäverovelvollisuutta tai niiden kuulumista arvonlisäverolain 6§:n valtionkäsitteen piiriin. Valtion arvonlisäveroryhmän muistion perusteella, mikäli Tuv-rahasto harjoittaa liiketoimintaa, sen on hakeuduttava verovelvolliseksi. Jos valtion laitokset tai virastot harjoittavat yritystoiminnan muodossa arvonlisäverollista myyntiä Tuv-rahastoille, on se aina arvonlisäverollista. Tämä koskee myös, kun Tuv-rahastot toimivat myyjänä. Valtion erikseen verovelvolliset laitokset ja Tuv-rahastot, jotka ovat ilmoittautuneet verovelvollisiksi, maksavat veroa muille valtion laitoksille tapahtuvista myynneistä. (Koponen & Oulasvirta 2020, 15–16.)

Valtio, valtion virastot, laitokset ja rahastot ovat verovelvollisia maahantuonnista. Valtio, valtion virastot, laitokset ja rahastot käyttävät maahantuonnissa EU:n jäsenmaiden välisissä yhteisökaupassa kirjanpitoyksikön Y-tunnuksesta muokattua ALV-numeroa eli VAT-tunnusta. Näiden organisaatioiden tulee ilmoittaa kotimaan kaupan laskuissa Suomen valtion Y-tunnus. (Koponen & Oulasvirta 2020, 16; Valtiokonttori 2023a, 106, luku 6.)

Valtion kirjanpidossa arvonlisävero kirjataan liikekirjanpitoon arvonlisäveromenona tai - tulona. Talousarviokirjanpitoon kirjataan menot arvonlisäveromomentilla ja tulot arvonlisäverotulomomentilla. Ulkomaisia arvonlisäveroja tai muita vastaavia kulutusveroja ei kirjata arvonlisäveromenona. Sen sijaan ne kirjataan samalle kulutilille ja peritään samalta menomomentilta kuin menon veroton osuus. Arvonlisäveroasioissa Valtiokonttorin rooli on antaa määräyksiä ja ohjeita arvonlisäveron kirjanpidollisista käsittelyistä. (Koponen & Oulasvirta 2020, 16–17; Valtiokonttori 2023a, 106–107, luku 6.)

Valtion liikekirjanpidossa arvonlisäverollisten ostojen ja myyntien kirjaukset tehdään niin (Kuva 6.), että ostojen ja myyntien verottomat määrät kirjataan menotilille tai tulotilille ja arvonlisäveron määrät kirjataan arvonlisäverokulutilille - ja tuottotilille. Arvonlisäverotuottojen kirjaukset kirjataan verokannan mukaan. Tavarana tai palveluna luovutettavien valtionapujen ja avustusten ostomenojen kirjaukset kirjataan liikekirjanpidossa siirtotalouden kuluiksi arvonlisäverollisena. Tällaisissa tapauksissa arvonlisäveron osuutta ei eritellä arvonlisäverokulutilille. (Valtiokonttori 2023a, 107, luku 6.)

”Esimerkki, viraston omaan toimintaan liittyvän arvonlisäverollisen menon kirjaaminen. Kirjataan verollinen osto 124 €, joka sisältää arvonlisäveroa 24 %.”

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
Menotilit	xx.xx.2023		100	
Arvonlisäverokulut 24 %	xx.xx.2023		24	
Ostovelat				124

Kuva 6. Arvonlisäverollinen menon kirjaus (Valtiokonttori 2023a, 6–109.)

Lisäksi liikekirjanpidossa ostomenoihin liittyviä arvonlisäveron kirjauksia kirjataan arvonlisäverokulutilille samassa yhteydessä, kun ostomenojen veroton osuus kirjataan menoksi, pois lukien maksetut ja suoritettut ennakkomaksut. Myynteihin liittyvät arvonlisäveron kirjaukset kirjataan arvonlisäverontuotoksi samaan aikaan (Kuva 7.), kuin myyntitulojen veroton osuus kirjataan tuloksi. (Valtiokonttori 2023a, 107, luku 6.)

”Esimerkki, arvonlisäverollisen tulon kirjaaminen. Kirjataan verollinen myynti 124 €, joka sisältää arvonlisäveroa 24 %.”

LKP-tili	TaKP-tili	Kumppani	Debet	Kredit
Maksuperustelain mukaiset liiketaloudelliset tuotot elinkeinoelämältä	xx.xx.2023			100
Arvonlisäverotuotot 24 %	xx.xx.2023			24
Myyntisaamiset (T)			124	

Kuva 7. Arvonlisäverollinen tulon kirjaus (Valtiokonttori 2023a, 109, luku 6.)

Arvonlisäveromenot kirjataan talousarviokirjanpidon tilille sen perusteella, jolle talousarvionkirjanpidon tilille hankinta on budjetoitu. Kun arvonlisäverollisessa hankinnassa käytetään määrärahaa, jonka budjetointi on arvonlisäverotonta, ostohintoihin sisältyvät arvonlisäverot kirjataan asiankuuluvan hallinnonalan yleiselle arvonlisäveromenomomentille. Arvonlisäverotulot kirjataan talousarviota noudattaen arvonlisäverotulomomentille. Arvonlisäveron kirjauksia tehdään talousarviontilille samassa yhteydessä, kun varsinaisten myyntitulojen tai ostomenojen verottomat osuudet kirjataan talousarviokirjanpidon lopputilille. (Valtiokonttori 2023a, 107, 108, luku 6.)

2.5 Kustannuslaskenta Valtiolla

Valtion talousarviolain 55§; n mukaan valtion virastojen ja laitoksien johdon on hyödynnettävä johdon laskentatoimea. Myös Talousarviolain 65§; n mukaan kirjanpitoyksiköiden tilinpäätökseen kuuluu toimintakertomus, joka sisältää toiminnan taloudellisuudesta, tuottavuudesta, maksullisen toiminnan tuloksesta, kannattavuudesta ja yhteisrahoitteisen toiminnan kustannusvastaavuudesta ja sekä niiden kehitykseen liittyviä tietoja. Kirjanpitoyksiköt voivat tuottaa näitä tietoja kustannuslaskennan menetelmien avulla. (Asetus valtion talousarviosta 11.12.1992/1243, 55§, 65§; Valtiokonttori 2017f.)

Vuonna 2009 Valtiokonttorin seurantakohteiden toteutusprojektissa määriteltiin valtion yhtenäinen seurantakohtemalli. Yhtenäisillä seurantakohteilla mahdollistetaan kustannuslaskennan yhdenmukaistaminen. Sisäisen laskennan seurantakohteet ovat toimintayksikkö, toiminto, suorite, projekti ja vapaasti määriteltävät seurantakohteet 1 ja seurantakohteet 2. Kirjanpitoyksiköiden on pakko käyttää toimintoja ja toimintayksikön seurantakohteita. Tarvittaessa kirjanpitoyksiköt voivat käyttää sisäisen laskennan muita seurantakohteita. (Valtiokonttori 2017f; Valtiokonttori 2023a, 2, luku 2.)

Sisäisen laskennan ensimmäinen seurantakohteet on toimintayksikkö. Toimintayksiköllä kuvataan kirjanpitoyksiköiden sisäistä organisaatorakennetta ja hierarkiaa. Toimintayksikköä voidaan käyttää muun muassa tuotto- ja kulukirjauksessa, käyttöomaisuusyksikön perustiedoissa, raportoinneissa, sisäisissä budjetoinneissa ja kustannuslaskennoissa. Toisessa seurantakohteessa on toiminto, jolla kuvataan kirjanpitoyksiköiden tehtäviä ja toimintoja. Toiminnot jaetaan ydin- ja ohjaustoimintoihin sekä myös tukitoimintoihin. Toiminto on sisäisessä laskennassa tärkein seurantakohteet valtiotasoisesta seurannasta kannalta, ja sen avulla voidaan luoda perusta kustannuslaskennalle. (Valtiokonttori 2023a, 2, luku 2.)

Kolmas kohde on suorite ja tällä tarkoitetaan lopputuotosta, joka muodostuu toiminnon tai prosessin avulla. Suoritteet voivat olla maksullisia tai maksuttomia tuotteita, palveluita tai aikaansaannoksia. Näiden kautta voidaan seurata muun muassa toiminnan tehokkuutta, taloudellisuutta ja tuottavuutta. Neljäs kohde on projekti ja projektin tunnuspiirteet ovat selkeät tavoitteet, suunnitelmat, resurssit sekä myös alku- ja loppupäivämäärät. Projektin päättäjä määrittää ovatko kyseessä valtion- vai virastotasoiset projektit. Viimeinen kohde on seurantakohde 1 ja 2. Nämä kohteet ovat käytettävissä kirjanpitoyksiköiden vapaasti määriteltävinä seurantakohteina. (Valtiokonttori 2023a, 2, luku 2.)

Valtion kustannuserät käsitellään välittömänä ja välillisenä kustannuksena. Valtion kaikki yhteiskustannukset käsitellään välillisenä kustannuksena, sillä todellisesta aiheutumisesta osoittavia kohdistamisperusteita ei ole olemassa. Valtion kaikki erilliskustannukset hoidetaan välittömänä kustannuksena, jos se on tarkoituksenmukaista ja toteutettu järkevällä tavalla. (Valtiokonttori 2017f.)

Joitakin erilliskustannuksia ei ole tarkoituksenmukaista käsitellä välittöminä kustannuksina. Esimerkiksi suoraan kohdistamisesta aiheutuu paljon töitä, joten ne erilliskustannukset käsitellään välillisinä kustannuksina. Tällaisia ovat esimerkiksi laskentakohteita koskevat talous- ja henkilöstöhallintotehtävät, it-tuki, asiakirjahallinto, työterveyshuolto ja tukitoiminto. Valtion henkilöstökustannuksien palkalliset poissaolot tullaan käsittelemään välillisinä kustannuksina. Muut palkalliset poissaolot, esimerkiksi sairaus- ja äitiysvapaan kustannuksia ei kohdisteta suoraan laskentakohteisiin, kuten meneillä oleviin projekteihin. Työtehtävän osalta se on sattumanvaraista, milloin ihminen voi sairastua tai jäädä äitiysvapaalle. (Valtiokonttori 2017f.)

Muiden kustannuksien osalta, esimerkiksi yleiset toimitilakustannukset ja tavanomaiset kone- ja laitekustannukset, kuten kannettavat tietokoneet, puhelimet ja yleiset toimistolaitteet tulevat yleisesti käsiteltäväksi välillisinä kustannuksina. Myös tärkeydeltään vähäiset erilliskustannukset, esimerkiksi toimistotarvikkeet käsitellään tarkoituksenmukaisesti merkittävyyden periaatetta noudattaen välillisinä kustannuksina. Valtion koko seurantakohdemallissa

välillisten ja välittömien kustannuksien määritelmät on laadittu toimintaseurantakohteiden avulla. (Valtiokonttori 2017f.)

Valtion kustannuslaskennassa on kymmenen pääperiaatetta. Nämä ovat, yhteinen laskentamalli (hybridimalli), kustannuksien kohdistamisen päälinjaukset, toimintaseurantakohteen pakollisuus, seurantakohteet, välittömien kustannuksien kohdistamista seurantakohteille, työaikojen kohdistaminen, työaikojen kohdistamisessa käytettävä työaika, jakopalkkojen laskentaperuste, laskentakohteen välilliset kustannukset ja viranomais-, maksulliset ja yhteisrahoitteiset toiminnot. (Valtiokonttori 2017f.)

Syvennetään hieman tarkemmin näitä pääperiaatteita. Ensimmäinen pääperiaate on yhteinen laskentamalli, ja tämän mallin avulla voidaan mahdollistaa kustannuslaskelmien toteuttamista jakolaskennan, lisäyslaskennan ja toimintolaskennan keinoilla ja näiden yhdistelmällä. Toinen on kustannuksien kohdistamisen päälinjaus, välittömät kustannukset kohdistetaan kokonaisuudessaan suoraan seurantakohteelle, kun se voidaan toteuttaa yksiselitteisesti ja taloudellisesti. Välilliset kustannukset kohdistetaan aiheuttamisperiaatteen perusteella lopullisille laskentakohteille. Jos muita selkeitä aiheuttamisperusteita ei esitetä, käytetään työaika- tai työkustannuksia. Näiden aiheuttamisperiaatteiden kohdistamisen tarkistaminen on kirjanpitoyksiköiden vastuulla. (Valtiokonttori 2017f.)

Kolmas pääperiaate on toimintaseurantakohteen pakollisuus. Toiminnoille tehdään kirjausta kaikkien virastojen toiminnasta syntyvistä menoista ja tuloista. Toiminnon käyttäminen ei rajoitu virastojen omien toimintamäärärahojen käyttöön. Toinen vaihtoehto on, että toiminnolle voidaan kohdistaa vastaavia kustannuksia toimintolaskennan menetelmiä käyttäen, eli resurssiajurin avulla. Näin voidaan menetellä esimerkiksi palkkakustannuksien kanssa. Toimintaseurantakohteella on kolme toimintoa; ydintoiminnot, ohjaustoiminnot ja tukitoiminnot. (Valtiokonttori 2017f.)

Ydintoiminnon avustavia tehtäviä ovat kiinteästi ydintoimintoon liittyvät tehtävät, joiden avulla voidaan tukea ainoastaan tiettyjä ydintoimintoja tai ydintoimintokokonaisuuksia. Ohjaustoiminnot on alkuperäisesti rakennettu ministeriöiden yhteisten tehtävien valvontaa varten, mutta kuitenkin muut kirjanpitoyksiköt voivat käyttää tiettyjen ohjaustoiminnon toimintotilikarttaohjeen perusteella. Tukitoiminnot ovat kirjanpitoyksiköiden ydintoimintoja, jotka ovat yleisesti tukevia tukitoimintoja ja joilla on yhteisiä tehtäviä kaikille kirjanpitoyksiköille, esimerkiksi talous- ja henkilöstöhallintoa, kirjaamotoimintaa, kiinteistöhallintaa sekä tietohallinnon tietyt tehtävät. Valtion taloushallinnossa kokonaisuudessa on tärkeä välttää liiallisesti monimutkaisia laskentakoodistoja. (Valtiokonttori 2017f.)

Neljäs periaate on seurantakohteet eli laskentakohteet. Seurantakohteen avulla voidaan selvittää kaikki kustannukset eriteltyinä, ja nämä kohteet ovat toimintayksiköt ja toiminnot, ja ne voidaan tarkentaa projektiin, suoritteeseen ja asiakkaaseen. Viides periaate on välittömien kustannuksien kohdistaminen seurantakohteelle. Välittömiä kustannuksia kohdistetaan suoraan seurantakohteelle, jos se on toteutettu yksiselitteisesti ja taloudellisesti. Välittömiä kustannuksia voidaan toiminnolle tuottaa suoraan kirjaamalla tai ne kohdistetaan ajurien avulla. Välittömien kustannuksien kirjaukset kirjataan projektille suoraan. Suoritteen ja muita ulottuvuuden välittömät kustannuksien kirjaukset kirjataan suoraan tai kohdistetaan toimintolaskennan menetelmillä. (Valtiokonttori 2017f.)

Kuudes ja seitsemäs periaate on työaikojen kohdistaminen. Välittömät työajat ja työkustannukset kohdistetaan seurantakohteelle välittömien toteutumien perusteella. Välittömiä työaikojen ja -kustannuksien kohdistusta tehdään ainakin toimintoyksiköille ja toiminnoille ja myös projekteille, jos ne ovat projektoitu. Työaikojen seurannan tarkkuus on määritelty kirjanpitoyksikkökohtaisesti seurankohteita määriteltäessä. Välittömien työaikojen- ja kustannuksien kustannuserät ovat suuria ja ne muodostavat pohjan kustannuksien laskemiselle ja myös toimintojen suunnittelulle ja seurannalle. (Valtiokonttori 2017f.)

Kahdeksas periaate koskee jakopalkkojen laskentaperustetta. Tämä tarkoittaa, että toteutuneet palkkamenot jaetaan sisäisen laskennan tarpeiden mukaisesti, ja ne luodaan sisäisen laskennan seurantakohteille työajankohdistuksina suhteessa kuukausittain jälkikäteen. Tämän laskennan perusteena käytetään työntekijän toimintoja tai muita seurantakohteita, kuten -esimerkiksi projekteja, joihin kohdistuu välitöntä työaika ja henkilön todellista palkkaa. (Valtiokonttori 2017f.)

Yhdeksäs periaate on laskentakohteiden välilliset kustannukset. Lopullisessa laskentakohteessa tukitoiminnot ja palkalliset poissaolot merkitään välillisinä kustannuksina ja ne kohdistetaan lopulliselle laskentakohteelle kustannuslaskennan menetelmin. Kirjanpitoyksiköt ratkaisevat, mitä asioita yleisesti seurataan ja lasketaan. Tämän jälkeen päätetään, mitä kustannuksia tullaan käsittelemään lopullisina välittöminä seurantakohteen kustannuksina ja mitkä käsitellään välillisinä kustannuksina. Viimeinen periaate on viranomais-, maksulliset ja yhteisrahoitteiset toiminnat. Kirjanpitoyksiköiden sisäiset kustannukset lasketaan samojen perusteiden mukaan kaikilla eri toiminta-alueilla, olipa kyseessä sitten viranomaistoiminta, maksullinen toiminta tai yhteisrahoitteinen toiminta. Tällä varmistetaan kustannuksien yhdenmukaisuus ja tasapuolinen käsittely kustannuslaskennassa. (Valtiokonttori 2017f.)

Valtion talousarvioletalouden yhteinen kustannuslaskentamalli pohjautuu yhteiseen seurantakohdemalliin ja erityisesti kuitenkin toimintoseurantakohteisiin. Tämä määrittelee, miten tukitoimintojen ja palkallisten poissaolojen kustannukset osoitetaan ydin- ja ohjaustoiminnalle. Tällä tavalla saadaan selville ydintoimintojen kokonaiskustannukset. Laskennan jatkamista ydintoimintotasolta muihin laskentakohteisiin jää kirjanpitoyksiköiden ratkaistavana. (Valtiokonttori 2017f.)

Tämä yhteinen kustannuslaskentamalli antaa ohjeita kirjanpitoyksiköiden kustannuslaskennan toteuttamiseen, eli tätä kutsutaan minimimalliksi. Minimimallissa voidaan kohdistaa tiettyjä toimintakokonaisuuksia viiteen eri kohdistusvaiheeseen ja määrättyllä järjestyksellä ydin- ja ohjaustoiminnoille. Kirjanpitoyksiköiden kustannuslaskentaa tulisi johtaa omien prosessien ja johtamisen tarpeiden mukaan, jotta kirjanpitoyksiköt voivat toteuttaa laskentaa tarkalla tasolla. Kirjanpitoyksiköt vastaavat aiheutumisperiaatteiden riittävästä toteutumisista. (Valtiokonttori 2017f.)

3 Taloushallinnon vertailu; valtion ja yksityisen sektorin väliset erot

Valtion taloushallinnossa on tavoitteena kehityssuunta, jossa taloushallinnon asiantuntijat voivat työskennellä entistä tiiviimmin yhdessä tuottaen päätöksenteon tueksi taloushallinnon tietoja yhteisten prosessien avulla.

Jokaisella toimijalla on oma vastuualueensa ohjauksessa, ja he hyödyntävät yhteisiä tietojärjestelmiä ja samalla kehittävät tarvittavaa osaamista.

(Valtiovarainministeriö n.d.)

3.1 Valtion ja yksityisen sektorin kirjanpitoerot

Yksityisen sektorin ulkoinen laskentatoimi, eli kirjanpito, seuraa yritysten ja niiden ulkopuolisten talousyksiköiden välisiä liiketoimia, joita ovat tulot, menot ja talousyksiköiden väliset rahavirrat. Kirjanpidon päätavoitteena selvittää yritystoimintojen taloudellinen tulos. Ulkoisen laskentatoimen päätehtävänä on tuottaa kirjanpidon avulla virallinen tilinpäätös koostuen tuloslaskelmasta, taseesta, rahoituslaskelmasta ja liitetiedoista. Suomessa kirjanpitovelvollisia ovat kaikki yritysmuodossa harjoittavat yritykset sekä yhdistykset ja säätiöt. (Tomperi 2021, 10–11.)

Merkittävin ero valtion ja yksityisen kirjanpidon välillä on se, että valtion kirjanpito perustuu moninkertaiseen kirjanpitoon, ja se on kaikille kirjanpitoyksiköille pakollista. Yksityisellä sektorilla toimivat yrittäjät ja muut tahot eivät yleensä käytä moninkertaista kirjanpitoa. Sen sijaan he käyttävät kahdenkertaista kirjanpitoa tai voivat käyttää yhdenkertaista kirjanpitoa, mutta tämä yhdenkertainen kirjanpito on suunniteltu erityisesti liike- ja ammattiharjoittelijoille kirjanpitolain mukaisesti. (Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336, 2§.)

Valtion moninkertainen kirjanpito toteutetaan siten, että tositteiden tiliöinti tehdään yhdellä kerralla. Tällöin kirjataan sekä liikekirjanpidon tileille että talousarviokirjanpidon tileille. Tämän lisäksi kirjaus suoritetaan toiminto- ja muille sisäisen laskennan tileille. Yksityisen sektorin kirjanpito toteutetaan siten, että kirjaukset kirjataan kahdelle eri tilille. Kahdenkertainen kirjanpito vaihtelee pienissä ja suurissa yrityksissä sen suhteen, kuinka paljon seuranta- ja laskentakohteita tallennetaan tositteiden tiliöinnin yhteydessä. Yhdenkertaisessa kirjanpidossa kirjataan yhdelle tilille, eli tulot ja menot kirjataan yhdelle samalle tilille. (Tomperi 2021, 15.)

Yleensä yksityisen sektorin kirjanpitosysteemi etenee yksinkertaisemmalla tavalla verrattuna valtion kirjanpitoon, koska siellä voi olla joustavampi kirjanpitosysteemi. Molemmissa sektoreissa noudatetaan tarkasti määriteltyjä kirjanpitosäädöksiä. Valtiolla noudatetaan talousarviolakia ja talousarvioasetusta, kun taas yksityisellä sektorilla noudatetaan kirjanpitolakia. Lisäksi on tärkeää huomioida, että valtion kirjanpitoa säädellään myös Valtionkonttorin antamilla määräyksillä ja ohjeilla.

Sekä valtion että yksityisen sektorin kirjanpito perustuu yleisesti suoriteperusteiseen kirjanpitoon, ja molemmissa sektoreissa voidaan myös käyttää maksuperusteista kirjanpitoa. Valtion kirjanpidossa on kuitenkin useita erilaisia kirjausperusteita, jotka hieman eroavat yksityisen sektorin kirjanpidosta. Talousarvionkirjanpidossa suorite- ja maksuperusteiden lisäksi käytössä on osakohdennus, suoriteperustetta vastaava peruste, myöntöpäätösperuste ja muu sitoumusperuste ja sekä myös maksuspäätösperuste. (Valtiokonttori 2023a, 1, 15–16.)

Valtion ja yksityisen sektorin menoja ja tuloja tulkitaan hieman eri tavalla. Valtiolla menoilla tarkoitetaan aina kahta asiaa. Ensinnäkin menoja voi olla samanlaisia kuin yksityisellä sektorilla, kuten hankintojen tekeminen. Lisäksi valtiolla on menoja, joista ei voi odottaa saavansa tuottoa takaisin, kuten valtion antamat avustukset.

Yksityisen sektorin menot voivat tuoda myöhemmin takaisin tuottoa; esimerkiksi yritys voi hankkia tuotantolaitteita palveluiden tai tuotteiden tuottamiseen. Tällaiset menot voivat myöhemmin muuttua voitoiksi.

Sektoreiden tulot tulkitaan myös eri tavalla. Suurin osa valtion tuloista muodostuu verotuloista ja erilaisten palveluiden tuottamisesta, kun taas yksityisen sektorin suurin osa tuloista saadaan yleensä myyntituotoista ja tuotetuista tuotteista ja palveluista.

3.2 Valtion talousarvio vs. Yksityisen sektorin budjetointi

Yksityisen sektorin budjetoinnin päätehtävänä on suunnitella ja valvoa yritysten taloudellista tilannetta. Budjetti on rahamääräinen toimintasuunnitelma, joka auttaa yrityksiä laatimaan tulevaa toimintaa. Budjetoinnilla tarkoitetaan budjetin laatimista, ja budjettikaudella viitataan tulevaan ajanjaksoon, jolle budjetti laaditaan. Yksityisellä sektorilla budjetti ei tarkoita ainoastaan ennustetta yrityksen tulevasta taloudesta, vaan sen tulisi toimia enemmänkin tavoitteellisena toimintasuunnitelmana, jonka avulla pyritään mahdollisimman hyvään taloudelliseen tulokseen. Budjetoinnilla on kuitenkin hyötyä yrityksille, sillä se parantaa yritysten kustannustietoisuutta, suunnitelmallisuutta ja tavoitteellisuutta taloudenpidossa. (Osaavayrittäjä 2021.)

Valtiolla budjetointi kutsutaan yleisesti talousarvioksi, joka on merkittävä osa valtion taloushallintoa. Valtion talousarvio laaditaan ja hyväksytään kerran vuodessa. Tarvittaessa valtion talousarvioon voidaan tehdä syksyllä täydentävä talousarvio ja lisätalousarviota vuoden aikana. Valtion talousarvio on sitova, eli kirjanpitoyksiköiden tulee noudattaa sitä kirjanpidossaan. Jos kirjanpitoyksiköt eivät noudata valtion talousarviota kirjanpidossaan, ne toimivat lainvastaisesti.

Tämän talousarvion tavoitteena on antaa tarkempaa tietoa valtion laitoksille ja virastoille, jotta ne voivat käyttää rahaa suunnitellusti. Valtiolla talousarvion laatiminen on pakollista, koska valtiotalouden tulee olla kokonaisuutena hallinnassa ja hyvin hoidettu. (Koponen&Oulasvirta, 2020, 51)

Yksityisellä sektorilla talousarvion tekemistä kutsutaan budjetoinniksi, ja yritykset voivat laatia budjetin useita kertoja vuodessa. Syynä tähän on se, että yksityisellä sektorilla liiketoiminnan ympäristöt muuttuvat nopeasti, ja markkinoiden muutokset voivat tulla odottamattomina. Yritysten täytyy jatkuvasti seurata, jotta ne voivat reagoida nopeammin taloudellisiin muutoksiin. Yksityisellä sektorilla budjetin laatimista suositellaan, mutta se ei ole sitova kuten valtion budjetti, eikä se ole lakisääteinen. (Osaavayrittäjä 2021.)

3.3 Tilinpäätös laatiminen: erot valtion ja yksityisen sektorin välillä

Yksityisellä sektorilla jokainen yrittäjä laati tilinpäätöksen kerran vuodessa tilikaudelle, mutta myös he voivat laatia sen kuukausittain tai neljännesvuosittain, jos yritys tätä tarvitsee. Pienten yritysten kohdalla näin ei yleensä ole, mutta suuremmissa yrityksissä kyllä. Tilinpäätös tulee päivätä ja allekirjoittaa. Tilinpäätöksessä käsitellään tuloslaskelma, tase, rahoituslaskelma ja niihin liittyvät liitteet. Tilinpäätöksen tarkoituksena on antaa oikea ja asianmukainen kuva tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tilinpäätöksessä tase kuvaa yritysten taloudellista asemaa, kuten varoja ja velkoja. Tuloslaskelma antaa tietoa yrityksen tuloksen muodostumisesta tilikaudelta. Liitetiedot tarjoavat taseen ja tuloslaskelman täydentäviä tietoja, jotta lukija voi saada oikean ja riittävän kuvan toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta tilanteesta. (Tomperi 2021, 148; Taloushallintoliitto n.d.)

Molemmilla sektorilla tilinpäätös laaditaan vuosittain, ja tarvittaessa voidaan myös laatia välitilinpäätös vuoden aikana. Yksityisellä sektorilla tilinpäätöksen laatimiseen sovelletaan kirjanpitolakia, kun taas valtion sektorilla sovelletaan talousarviolakia ja talousarvioasetusta. Yksityisellä sektorilla tilinpäätöksen laatiminen on yleisesti ottaen kirjanpitäjien vastuulla. Sen sijaan valtion tilinpäätöksen laatija on Valtiokonttori, ei kirjanpitoyksiköt. Valtion tilinpäätös toimitetaan lopulta Valtioneuvostolle, joka esittelee sen eduskunnalle. Toisaalta yksityisellä sektorilla tilinpäätös toimitetaan yritysten ja muiden tahojen omistajille sekä Verohallinnolle verotuksen valvontaa varten. (Tomperi 2021, 148.)

Lisäksi molempien tilinpäätöksissä on eroja. Valtion tilinpäätöksen tuotto- ja kululaskelmaa, jota vastaa yksityisen sektorin tuloslaskelma, ei voida tulkita samalla tavalla. Valtion sekä omaa toimintaa että siirtotaloutta rahoitetaan suurelta osin verorahoilla. Merkittävin osa valtion toiminnasta keskittyy enemmän hallintoon, valmisteluun ja täytäntöönpanoon kuin palvelujen tarjoamiseen asiakkaille. (Koponen & Oulasvirta 2020, 111.) Yksityisellä sektorilla yritykset käyttävät tuloslaskelmaa selvittääkseen liikevoiton ja saadakseen tarkempaa tietoa kulujen ja tulojen määrästä. (Tomperi 2021, 150.)

Valtion tasetta ei myöskään tulkita samalla tavalla kuin yksityisen sektorin tasetta. Erona on se, että valtio ei joudu konkurssiin. Molempien sektoreiden taseessa selvitetään varat ja velat, mutta yksityisellä sektorilla päätavoitteena on selvittää yrityksen taloudellinen asema ja varmistaa, ettei yritys joudu konkurssiin. (Koponen & Oulasvirta 2020, 113.)

3.4 Verovelvollinen Valtio vs. Yksityinen sektori

Yksityisellä sektorilla arvonlisäverovelvollisia ovat kaikki, jotka myyvät liiketoiminnan muodossa tavaroita tai palveluita. Lisäksi yritykset maksavat arvonlisäveroa tavaroiden tai palveluiden ostamisesta. Yritykset ilmoittavat ja maksavat arvonlisäveron määrän Verohallinnolle säännöllisesti yrityksen verokauden mukaisesti. On kuitenkin olemassa myyntejä, joista yritysten ei tarvitse maksaa arvonlisäveroa. Näitä ovat terveyden- ja sairaanhoitopalvelut, sosiaalihuolto, yleistä lakisääteistä koulutustoimintaa, rahoitus- ja vakuutuspalvelut, julkiset esiintyjät, kiinteistöluovutukset, tilatut lehdet ja myös postin tarjoamat yleispalvelut. Lisäksi yrityksillä on oikeus saada pieni verohuojennus, jos niiden liikevaihto ylittää 15 000 euroa mutta jää alle 30 000 euroon. (Verohallinto 2020; Tomperi 2021, 56.)

Merkittävin ero on se, että valtio toimii verottajana, kun taas yksityinen sektori toimii veronmaksajana. Valtion on kuitenkin myös tietyissä tilanteissa itse veronmaksaja. Valtion ei tarvitse tehdä veroilmoituksia Verohallinnolle, kun taas yksityisen sektorin liiketoimintaa harjoittavien tulee tehdä veroilmoituksia. Verokirjaukset valtiossa kirjataan sekä liikekirjanpitoon että talousarviokirjanpitoon, kun taas yksityisellä sektorilla kirjataan yksinkertaisemmalla tavalla tietyille alv-tilille. (Koponen & Oulasvirta 2020, 15–17.)

Valtio ja sen laitokset myös suorittavat tuloveroa, ja yksityisellä sektorilla yleisesti ottaen osakeyhtiöt ja osuuskunnat suorittavat tuloveroa, ja se pyritään maksamaan ennakkoverona. Yksityisellä sektorilla verotettava tulo perustuu tulolähteisiin, jotka ovat elinkeinotoiminnan tulolähde ja maatalouden tulolähde. Tuloverotuksessa erovaisuutena on se, että valtio on vapautettu tuloveron maksamisesta kunnille ja kirkolle. Valtio suorittaa ainoastaan tuloveroa silloin, kun sitä saadaan maataloilta ja muista verrattavista kiinteistöistä, tuloista kiinteistöistä, joita ei käytetä yleisiin tarkoituksiin, ja myös tuloista teollisuus- ja muiden liikkeidensä osalta, jotka ovat verrannollisia yksityisyrittäjiin. (Tuloverolaki 30.12.1992/1535, 21 §.)

3.5 Valtion ja yksityisen sektorin kustannuslaskennan eroavaisuudet

Yksityisen sektorin kustannuslaskennalla eli sisäisellä laskentatoimella tarkoitetaan laskelmia, joiden avulla yritykset voivat tehdä päätöksiä omien toimintojensa tueksi. Kustannuslaskennan tavoitteena on selvittää yrityksen kustannusten muodostumista ja tuotteiden aiheuttamia kustannuksia.

Yksityisellä sektorilla kustannuslaskennassa on kaksi tärkeää laskelmaa. Katetuottolaskelman avulla voidaan selvittää yritysten, niiden tuotteiden ja tuoteryhmien kannattavuutta. (Osaavayrittäjä 2021.)

Tämän laskelman avulla yritykset voivat myös selvittää, kuinka paljon heidän tulisi myydä tuotteita tai palveluita sekä kuinka monta asiakasta heidän tulisi tavoittaa. Toinen laskelma on hinnoittelulaskelma, ja tämän avulla voidaan selvittää tuotteiden laskennalliset kannattavat myyntihinnat. (Osaavayrittäjä 2021.)

Valtion ja yksityisen sektorin kustannuslaskenta on sisäinen laskentatoimi. Yksityisellä sektorilla yritykset voivat itse laatia laskelmia haluamallaan tavalla, eikä laskelmien laatimiseen tarvita lakiohjeita. Valtiolla ei ole erityisesti säädelty kustannuslaskentaa, vaan talousarvionasetuksen 55§:ssä viitataan yleisemmällä tasolla johdon laskentatoimesta. Valtiokonttori on antanut ohjeita kirjanpitoyksiköille koskien kustannuslaskennasta, mutta nämä antamat ohjeet eivät ole sitovia vaan enemmän suositusluonteisia. Valtion kustannuslaskennassa on samankaltaisia piirteitä kuin yksityisen sektorin kustannuslaskennassa. (Asetus valtion talousarviosta 11.12.1992/1243, 55§.)

3.6 Mikä taloushallinnon ammattilaista voi odottaa valtion sektorissa?

Valtion taloushallinnossa suurin osaa työajasta kuluu menojen käsittelyyn, mutta myös kirjanpito on merkittävin osa. Kirjanpidon kirjauksissa vaaditaan tarkkuutta, ja vaikka virheitä voi sattua tekemään, niitä tulisi aina vältellä. On tärkeää perehtyä etukäteen valtion kirjanpitoa sääteleviin säädöksiin, kuten Valtion talousarviolakiin sekä talousarvioasetukseen.

Liike- ja talousarviokirjanpito on merkittävin osa valtion kirjanpitoa, ja on tärkeä hahmottaa molempien kirjanpitojen kirjaukset, koska ne eroavat toisistaan. Täytyy ymmärtää, mitkä kirjaukset kirjataan liikekirjanpitoon ja mitkä kirjataan talousarviokirjanpitoon.

Taloushallinnon työtehtävissä korostuu mahdollisuus sekä tiimityöhön että itsenäiseen työskentelyyn. Valtion taloushallinnossa työtehtävät jaetaan asiantuntijoiden kesken, joista jokainen hoitaa oman vastualueensa. Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus (Palkeet) toimii yleisesti valtion kirjanpitoyksiköille tilitoimistona.

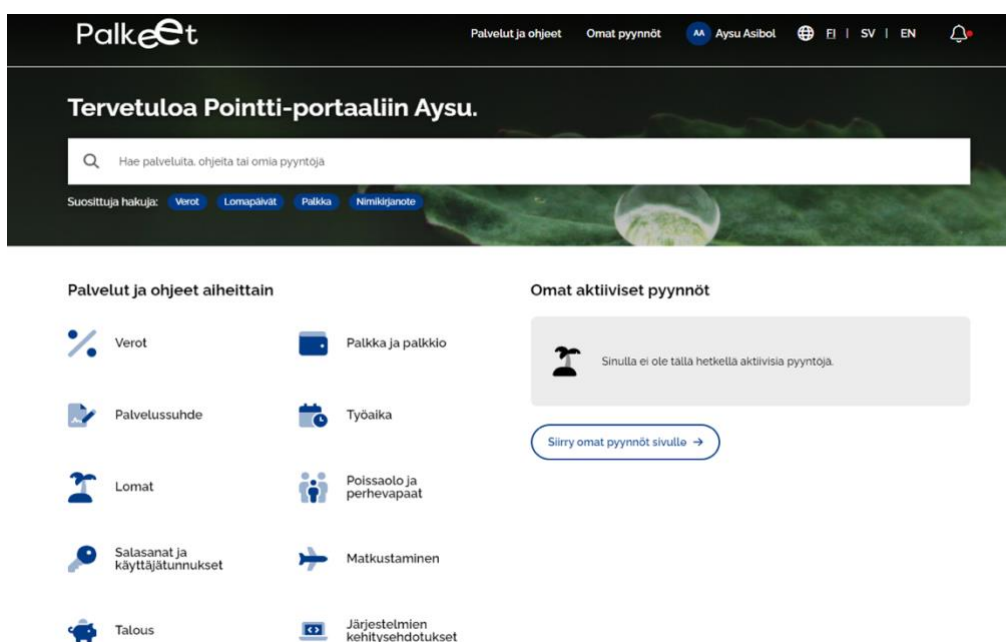
Se ei voi kilpailla yksityisen sektorin tilitoimistojen kanssa, koska sen asiakkaat ovat ainoastaan valtion kirjanpitoyksiköt eli virastot, laitokset ja ministeriöt. Valtion taloushallinnossa Palkeet on keskeinen osa, ja Palkeiden tunteminen on yksi valtion sektorin tärkeimmistä osista.

Palkeet on valtiovarainministeriön alaisuudessa toimiva virasto. Palkeiden asiakkaat ovat valtion virastot, laitokset, rahastot, osakeyhtiöt ja 70 000 palkansaaja, jotka työskentelevät valtiolla. Palkeilla on noin 650 työntekijää, ja organisaation toimipaikat sijaitsevat Joensuussa, Hämeenlinnassa, Mikkelissä ja Porissa. Palkeiden tilapäiset toimipaikat ovat Helsingissä ja Lappeenrannassa. (LinkedIn n.d: Valtiolle 2023.)

Palkeiden päätavoite on tuottaa asiakkailleen laadukkaita ja kustannustehokkaita palveluita. Palkeet ei kilpaile muiden yritysten kanssa samoilla markkinoilla, vaan sen asiakaskunta on rajoitettu hallintoasetuksella. Valtiovarainministeriö ja Valtiokonttori koordinoivat virastojen ja Palkeiden tavoitteita. Palkeiden toiminta perustuvat omakustannus- ja aiheuttamisperiaatteisiin, joiden mukaan voittotavoitetta ei ole toiminnan edellytyksenä, kuten ei yleensä palvelukeskusmallissa. (Tilisanomat 2019.)

Palkeiden yksi tärkeimmistä tehtävistä on toimittaa kuukausittain valtion keskuskirjanpitoon jokaisen viraston kirjanpitolietoja, jonka avulla voidaan saada valtion talouden johtamiseen tarvittavia raportteja. Palkeet varmistaa yhdessä Valtiokonttorin kanssa valtion maksuliikenteen toimivuuden. Valtion erityispiirteenä on se, että muutamia poikkeuksia lukuun ottamatta yksittäisillä virastoilla ei ole omia rahoja pankkitileillään. Palkeet ja Valtiokonttori hoitavat yhteistyössä päivittäiset maksut keskitetysti valtion tarpeisiin suunniteltuun pankkiliikenteen avulla. (Tilisanomat 2019.)

Palkeiden tarjoamia sähköisten taloushallinnon palveluiden joukkoon kuuluvat ostojen ja menojen käsittely, ostolaskujen ja menotositteiden tiliöinti, kirjanpito, tilinpäätös ja sisäistä laskenta. Palkeet tarjoavat asiakkailleen Pointti-palveluportaalia (Kuva 8.), jonka kautta kaikki käyttäjät voivat käyttää Palkeiden tarjoamia asiakaspalveluportaalia. Tämän palveluportaalin tarkoitus on olla helppokäyttöinen ja portaalista voi saada vastauksia tärkeimpiin ja yleisimpiin kysymyksiin helposti. Pointti-palveluportaalin voi käyttää esimerkiksi, palvelupyynnön lähettämiseen, muutosten ilmoittamiseen, häiriöistä ilmoittamiseen, kehitysehdotusten tekemiseen tai chat-yhteyden ottamiseen. Käyttäjillä on käytössään näiden tuotantojärjestelmien itsepalvelutoiminnot, kuten Kieku ja Handi, joihin heillä on oikeudet. (Palkeet 2017.)



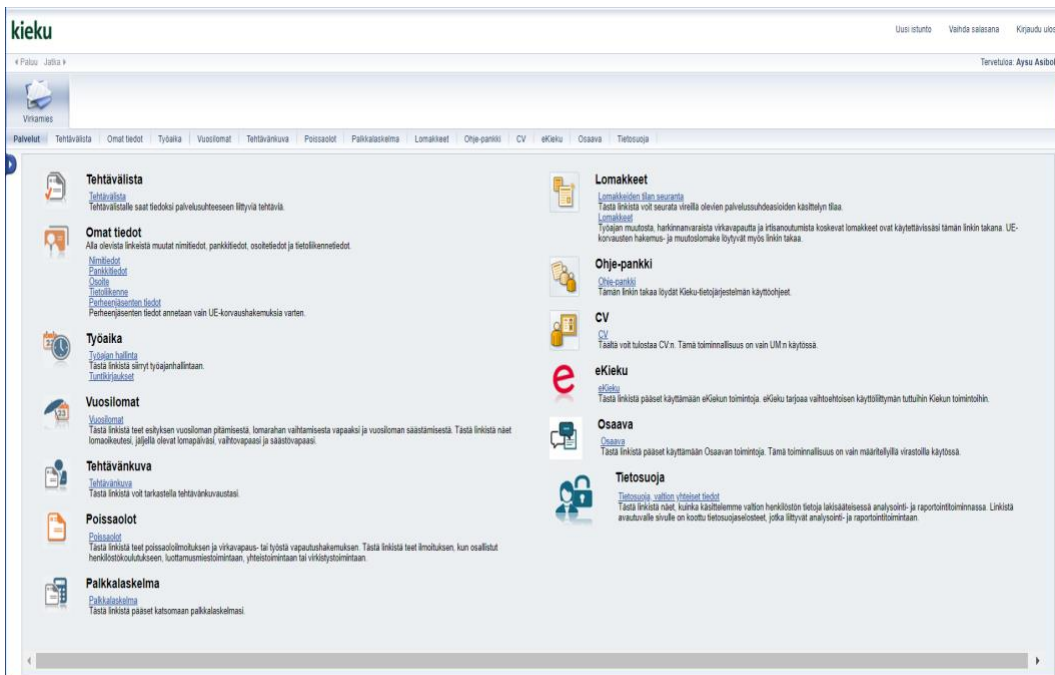
Kuva 8. Palkeiden pointti- palveluportaali (2023.)

Yhteenvetona voidaan todeta, että valtion taloushallinnossa kirjanpito on merkittävin tehtävä. Oikein kirjatut tapahtumat ja niiden asianmukainen toimittaminen keskuskirjanpidolle, varmistavat toiminnan oikeellisuuden. Valtion sektorilla lainsäädännön tuntemus sekä kirjausten oikea kohdentaminen kirjanpitoon ja tilille ovat keskeisiä tekijöitä.

Palkeet tarjoavat palveluita sekä tuotantojärjestelmiä. Valtion taloushallinnossa toimii kaksi tärkeää tuotantojärjestelmää, jotka ovat nimeltään Kieku ja Handi. Näillä järjestelmillä on iso rooli valtion taloushallinnossa.

Kieku on valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskuksen Palkeiden ylläpitämä järjestelmä. Tämä järjestelmä on erityisesti suunniteltu ja rakennettu valtion talous- ja henkilöstöhallinnon järjestämiseen. Virastoille ja laitoksille on annettu rajoitettua katseluoikeus. Tämä järjestelmä ei ole avoin ulkopuolisille, mutta vastaavat tiedot voi saada Tutkihallinto.fi- palvelulta. (Koponen & Oulasvirta 2020, 95.)

Valtion palveluksessa olevat virkahenkilöt saavat käyttöön Kieku-portaalin, jonka avulla he voivat hakea lomia ja poissaoloja. (Kuva 9.) Lisäksi portaalin kautta voi kohdentaa työaikoja ja hakea palkkalaskelmia. Kieku-järjestelmä on myös vaikuttanut esimiehen rooliin, sillä esimiehet voivat hoitaa Kieku-järjestelmän kautta esimiestehtäviin liittyviin henkilöstöhallinnon toimenpiteitä. (Ronkainen, 2016.)



Kuva 9. Kiekujärjestelmän- portaali (2023.)

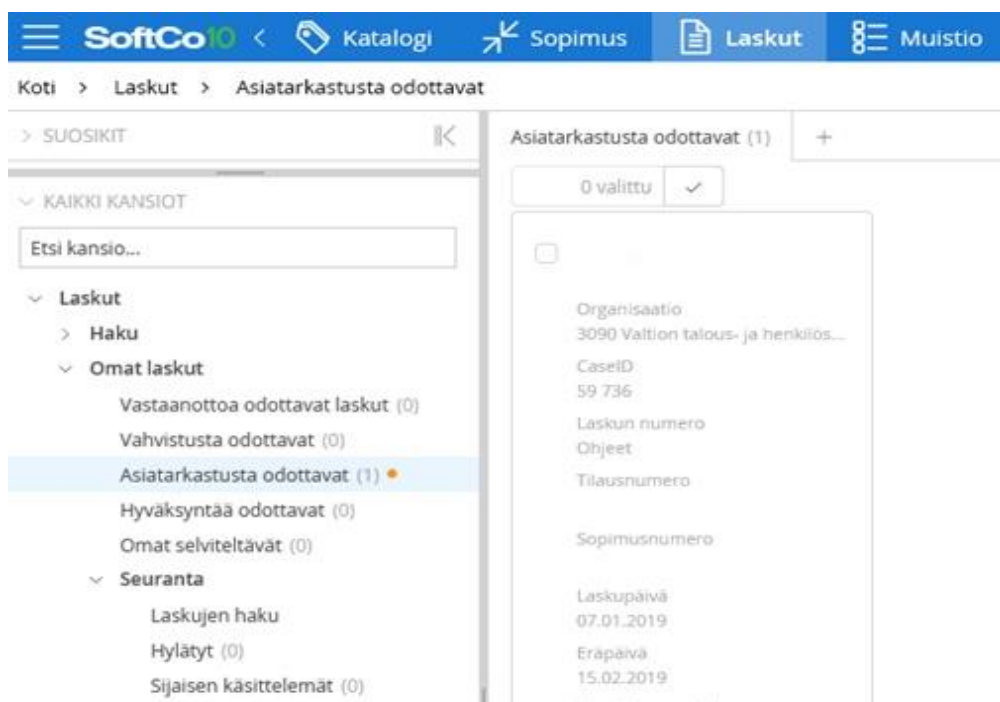
Kieku-järjestelmän avulla hoidetaan kaikki taloushallinnon perustoiminnot, kuten osto- ja myyntireskontra, kirjanpitoa ja raportointi. Lisäksi kaikki kustannuslaskentamallin laskennan tulokset voidaan siirtää Kieku-järjestelmään raportoitavaksi. Tämä mahdollistaa raportoimaan laskentakohteiden kokonaiskustannukset Kieku-järjestelmän BI-raportointiin. (Tanja Wistbacka; Valtiokonttori 2017f.)

Kieku-järjestelmä muodostuu näistä seuraavista ohjelmista; ”Kieku-taloushallinto (SAP FICO), Kieku-henkilöstöhallinto (SAP HCM), Tuntien kohdennuslomake (SAP CATS), Palkat (CGI Palkat), Ajanhallinta (CGI Ajanhallinta), Palveluaikalaskenta (CGI Palveluaikalaskenta), Vuosilomasuunnittelu (CGI Vuosilomasuunnittelu), eKieku (SAP Fiori), Osaava Success Factors.” (Palkeet 2022.)

Seuraava tuotantojärjestelmä on Handi-palvelu. Handi-palvelun tuottaja on Palkeet, jotka tarjoaa kirjanpitoyksiköille Handi-palvelun liittyviä palveluita. Palkeet ylläpitävät toimittajarekisterin tehtävistä ja Handi-palvelusta. Palkeet vastaavat toimittajien käyttöönottoon tuesta ja käyttöönottojen tehtävien tekemisistä toimittajien kanssa yhdessä.

Kirjanpitoyksiköt ilmoittavat aina uuden toimittajan tiedot Palkeisiin. Myös Palkeet ylläpitää valtion laskujen käsittelyn automatisointia ja sen valvontaa. (Palkeet n.d.)

Valtio ja sen kaikki kirjanpitoyksiköt alkoivat käyttää vuosina 2018–2020 Handi-palvelua. Tämän järjestelmän avulla on voitu merkittävästi lisätä laskujen ja tilausten käsittelyjen automaatiota. Yli 60 kirjanpitoyksikköä käyttää nyt Handi-palvelua. Handi-palvelulla on toimittajaportaali (Kuva 10.), joka on käytettävissä toimittajille ja, jonka avulla voidaan muun muassa hallinnoida tuotekatalogeja, laskuttaa laskuja, seurata laskuja, vahvistaa tilauksia ja käydä vuoropuheluita esimerkiksi tuotteiden saatavuuksista ja hinnoitteluista. Toimittajilla on myös lisää mahdollisuuksia integroida palvelulle seuraavilla tavoilla, ”*punch out - liittymä toimittajan verkkokauppaan, käänteinen ostoehdotus, tilaussanomien välitys toimittajan myyntijärjestelmään, tilauksen välitys sähköpostitse yhteisesti sovittavaan osoitteeseen.*”(Hansel 2019; Palkeet n.d.)



Kuva 10. Handi-palveluportaali (2023.)

Valtion taloushallinnon tietojärjestelmiä ei periaatteessa voida suoraan vertailla yksityisen sektorin taloushallinnon tietojärjestelmiin. Nämä tietojärjestelmät on suunniteltu vastaamaan valtion taloushallinnon työtehtävien tarpeita. Yksityisellä sektorilla on kuitenkin lähellä samankaltaisia kuin valtion taloushallinnon tietojärjestelmiä. Esimerkiksi Handi- palvelu ja Kieku voi vastata ominaisuuksiltaan järjestelmiä, jotka voivat olla Netvisor tai Visman tuottamia järjestelmiä.

4 Johtopäätökset

Opinnäytetyön pääasiallisena tavoitteena oli tuoda esiin muutamia valtion taloushallinnon prosesseja. Pääasiallisena tavoitteena oli tutkia ja vertailla muutamia valtion taloushallinnon alueita suhteissa yksityisen sektorin taloushallintoon. Tutkimuksen tavoitteena oli myös tarjota lukijalle syvempää tietoa tietyistä valtion taloushallinnon aihealueista.

Opinnäytetyön teoriaosuudessa käsiteltiin valtion taloushallintoa rajoitetusti ja yhteensä käsiteltävänä oli viisi eri aihealuetta. Aihealueiksi valikoituvat ne alueet, joita voidaan pitää taloushallinnossa merkittävimpinä. Erityisesti keskityttiin kirjanpitoon, tilinpäätökseen, talousarvioon, kustannuslaskentaan ja verovelvollisuuteen. Pyrin käsittelemään jokaista aihealuetta syvällisesti ja kattavasti. Teoriaosuus oli aika haastava, mutta siinä sain kirjoitettua hyviä tietoja.

Empiirisessä osiossa tutkittiin ja vertailtiin valtion taloushallintoa yksityiseen sektoriin. Vertailu pohjautui teoriaosuudessa havaittuihin asioihin. Lisäksi tuotiin esiin, mitä valtion sektorilla aloittavilta taloushallinnon asiantuntijoilta voitaisiin odottaa. Erityisesti keskityttiin niihin odotuksiin, jotka kohdistuvat aloitteleviin valtion taloushallinnon asiantuntijoihin.

Tutkielman tuloksista käy ilmi, että vaikka valtion ja yksityisen sektorin taloushallinnon käytänteet eroavat toisistaan, on molempien noudatettava kuitenkin tiettyjä samoja kirjanpitolakeja ja sääntöjä. Lisäksi voisin mainita sen, että sekä valtion että yksityisen sektorin taloushallinnossa on omia haasteita ja käytäntöjä. Huomattavaa on, että vaikka joillakin teoria-alueilla voi olla yhtäläisyyksiä yksityisen sektoriin taloushallintoon, näyttäytyy valtion taloushallinto hieman monimutkaisempana ja haastavampana. Näin on varsinkin, ellei henkilö ole erityisesti perehtynyt valtion taloushallintoon. Koska korkeakouluissa ei tarjota valtion taloushallintoon liittyviä kursseja, voi vastavalmistuneelle taloushallinnon opiskelijalle olla haastavaa ymmärtää laajasti valtion taloushallinnon liittyviä erityispiirteitä.

Opinnäytetyössä epäonnistuin aikataulun hallinnassa, eikä kirjoitusvaiheessa harkittu teoriaosan laajuutta ja vaativuutta. Lisäksi haastattelujen järjestäminen taloushallinnon asiantuntijoiden kanssa ei onnistunut, minkä seurauksena valtion taloushallinnon asiantuntijoiden näkökulma jäi tässä opinnäytetyössä puutteelliseksi.

Lopputulokseen olen tyytyväinen, koska tämän opinnäytetyön yhtenä tavoitteena oli tarjota kattava perehdytys yksityisen sektorin taloushallinnon ammattilaiselle sekä uransa alkuvaiheessa oleville taloushallinnon ammattilaisille. Lisäksi onnistuttiin tuomaan esiin kahden eri sektorin taloushallinnon työtehtävien eroavaisuuksia, joita taloushallinnon ammattilaiset voivat jatkossa hyödyntää.

Lähteet

Arvonlisäverolaki. 30.12.1993/1501. Viitattu 28.3.2023

<https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1993/19931501#O1L1P1>

Finlex. Asetus valtion talousarviosta. 11.12.1992/1243. Viitattu 24.2.2023

<https://finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1992/19921243>

Finlex. Laki valtion talousarviosta. 13.5.1988/423. Viitattu 5.3.2023

<https://finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1988/19880423#L2P14>

Finlex. Suomen perustuslaki. 11.6.1999/731. Viitattu 7.3.2023

<https://finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1999/19990731#L7P85>

Hannu, K. & Lasse, O. 2020. Valtion kirjanpito ja tilinpäätös. 1. painos. Helsinki; NordPrint Oy.

Hansel. Tietoa toimittajillemme: Handi-palvelu yhdenmukaistaa tilaamista valtionhallinnossa 2019. Viitattu 15.4.2023.

<https://www.hansel.fi/uutiset/handi-palvelu-yhdenmukaistaa-tilaamista>

Hansel. Tietoa meistä. Yhteishankinnat Handi-palvelussa 2023. Viitattu 15.4.2023.

<https://www.hansel.fi/tietoa-meista/yhteishankinnat/yhteishankinnat-handi-palvelussa/>

Kaisa P & Pekka E. 2002. Valtion uudistunut taloushallinto. Helsinki; WSOY.

LinkedIn. Palkeet, Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus n.d. Viitattu 15.4.2023

https://fi.linkedin.com/company/palkeet?original_referer=https%3A%2F%2Fwww.google.com%2F

Osaavayrittaja.fi. Kannattavuuslaskenta. Budjetointi 2021. Viitattu 12.5.2023.

<https://www.osaavayrittaja.fi/kannattavuuslaskenta/budjetointi>

Osaavayrittaja.fi. Kannattavuuslaskenta 2021. Viitattu 12.5.2023.

<https://www.osaavayrittaja.fi/kannattavuuslaskenta>

Palkeet.fi. Teknistä tietoa Kiekusta 2022. Viitattu 14.4.2023.

<https://www.palkeet.fi/palvelut/kieku/teknista-tietoa-kiekusta.html>

Palkeet.fi. Handi-palvelu n.d. Viitattu 15.4.2023.

<https://www.palkeet.fi/palvelut/handi.html>

Palkeet.fi. Yleistä Handi-palvelusta toimittajille n.d. Viitattu 15.4.2023

<https://www.palkeet.fi/asioi/handi-palvelun-toimittajille.html>

Palkeet.fi. Palveluinfo 2017. Viitattu 15.4.2023.

<https://www.palkeet.fi/media/sivujen-liitetiedostot/tapahtumien-materiaalit/asiakaspalvelumalli-ja-pointti-palveluinfo-01092017.pdf>

Palkeet.fi. Kattavat ja tehokkaat talouspalvelut n.d. Viitattu 15.4.2023.

<https://www.palkeet.fi/palvelut/talouspalvelut.html>

Ronkainen H. 2016. Mikä ihmeen Kieku? Viitattu 14.4.2023.

<https://www.valtiokonttori.fi/blogi/mika-ihmeen-kieku/>

Slideshare.net. Valtiokonttori. Kieku-portaali 2012. Viitattu 14.4.2023.

https://www.slideshare.net/Valtiokonttori/kiekuportaali?from_action=save#1

Soile T. 2021. Käytännön kirjanpito. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Tilisanomat.fi. Palkeilla tärkeä rooli valtion talous- ja henkilöstöhallinnon muutoksessa 2019. Viitattu 15.4.2023.

<https://tilisanomat.fi/taloushallinnon-erityispiirteet/palkeilla-tarkea-rooli>

Tutkihallinto.fi. Valtiohallinnon ABC. Sanasto. Viitattu 24.2.2023

<https://www.tutkihallintoa.fi/valtionhallinnon-abc/>

Taloushallinnonliitto.fi. Tilinpäätös n.d. Viitattu 12.5.2023.

<https://taloushallintoliitto.fi/tietopankki/kirjanpidon-abc/tilinpaatos/>

Valtiokonttori.fi. a. Valtion kirjanpidon käsikirja 2023. Viitattu 24.2.2023

https://vkazprodwordpressstacc01.blob.core.windows.net/wordpress/2023/01/Valtion_kirjanpidon_kasikirja_13012023.pdf

Valtiokonttori.fi. b. Tietoa valtiokonttorista. Organisaatiomme. Viitattu 13.2.2023

<https://www.valtiokonttori.fi/tietoa-valtiokonttorista/valtiokonttori-pahkinankuoressa/organisaatiomme/>

Valtiokonttori. c. Valtion laskentatoimen sanasto. 2.5.2008. Viitattu 5.3.2023

https://vkazprodwordpressstacc01.blob.core.windows.net/wordpress/uploads/sites/4/2019/06/Valtion_laskentatoimen_sanasto_20090508.pdf

Valtiokonttori.fi. d. Toimintakertomuksen laatiminen 2016. Viitattu 17.3.2023

<https://www.valtiokonttori.fi/maaraykset-ja-ohjeet/toimintakertomuksen-laatiminen/#tilinpaatosanalyysi>

Valtiokonttori.fi. e. Valtion keskuskirjanpidon hoitoa varten tarvittavat tiedot 2020. Viitattu 21.3.2023

<https://www.valtiokonttori.fi/maaraykset-ja-ohjeet/valtion-keskuskirjanpidon-hoitoa-varten-tarvittavat-tiedot-2/#kirjanpitoyksikon-ja-rahaston-kuukausittaiset-tilitiedot>

Valtiokonttori.fi. f. Valtion yhteinen kustannuslaskentamalli 2017. Viitattu 3.4.2023.

<https://www.valtiokonttori.fi/maaraykset-ja-ohjeet/valtion-yhteinen-kustannuslaskentamalli/#yleista>

Valtiokonttori.fi. g. Valtion taloushallinnon prosessit 2023. Viitattu 16.4.2023.

<https://www.valtiokonttori.fi/palvelut/julkishallinnon-palvelut/valtion-konsernipalvelut/valtion-taloushallinnon-prosessit/#kirjauksesta-tilinpaatokseen>

Valtiovarainministeriö.fi. Valtion taloushallinto n.d. Viitattu 14.4.2023.

<https://vm.fi/hallintopolitiikka/valtion-taloushallinto>

Valtiolle.fi. Valtion talous- ja henkilöstöhallinnon palvelukeskus Palkeet 2023. Viitattu 15.4.2023.

https://www.valtiolle.fi/fi-FI/Tyonantajat_ja_tyontekijat/Valtiovarainministerio/Valtion_talous_ja_henkilostohallinnon_palvelukeskus_Palkeet

Vero.fi. Mikä arvonlisävero on? 2020. Viitattu 12.5.2023.

<https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/verot-ja-maksut/arvonlisaverotus/mika-arvonlisavero-on/>