

8.3 KONEKIELISESTI VASTAANOTETTUJEN KIRJANPITOTIETOJEN TÄSMÄYTYS	21
8.4 KORJAUSMERKINTÖJEN TÄSMÄYTTÄMINEN	22
8.5 TOSITTEIDEN JA KIRJANPITOMERKINTÖJEN YHDISTÄMÄLLÄ SÄILYTTÄMISEN EDELLYTTÄMÄT TÄSMÄYTYKSET.....	22
8.6 TÄSMÄYTYSELVITYSTEN SÄILYTYS.....	23
9 KONEELLISEN KIRJANPITOAINIESTON SAATTAMINEN SELVÄKIELISEKSI.....	23
10 KIRJANPITOAINIESTON SÄILYTTÄMINEN KONEELLISELLA TIETOVÄLINEELLÄ TILIKAUDEN AIKANA	24
11 KIRJANPITOAINIESTON SÄILYTTÄMINEN PYSYVÄSTI KONEELLISELLA TIETOVÄLINEELLÄ.....	24
11.1 KIRJANPITOAINIESTON SIIRTÄMINEN PYSYVÄÄ SÄILYTYSTÄ VARTEN.....	24
11.2 TIETOSISÄLLÖN OIKEELLISUUDEN TARKASTAMINEN.....	25
11.3 TIETOVÄLINEEN SISÄLLÖN KUVAAMINEN	25
11.4 TIETOVÄLINEEN TEKNINEN KÄYTETTÄVYYS	25
11.5 TALLENNUSMUOTO	26
11.6 KÄYTTÖOIKEUDET JA SALASANAT	26
12 KIRJANPIDON SÄILYTYS KONEELLISELLA TIETOVÄLINEELLÄ SUOMEN ULKOPUOLELLA	27
13 KIRJANPIDON LUETTAVUUS POIKKEUSTILANTEISSA.....	27
13.1 KIRJANPITOVOLLISEN TOIMINNAN PÄÄTTYMINEN	27
13.2 ULKOPUOLISEN KONEELLISTA KIRJANPITOAINIESTON SÄILYTYSTÄ TARJOAVAN TAHON PALVELUN PÄÄTTYMINEN	28

1 Johdanto

Kirjanpitolain (1336/1997, KPL) toinen luku sisältää säännökset kirjanpidossa käytettävistä menetelmistä (Liiketapahtumien kirjaaminen ja kirjanpitoaineisto). Kauppa- ja teollisuusministeriö on antanut 26.1.1998 päätöksen (47/1998, jäljempänä menetelmäpäätös) kirjanpidossa käytettävistä menetelmistä. Lisäksi kauppa- ja teollisuusministeriö on antanut 26.1.1998 päätöksen (49/1998) kirjanpitoaineiston tilapäisestä säilyttämisestä ulkomailla. Tässä yleisohjeessa käsitellään kirjanpitolain 2 luvun sekä näiden kahden päätöksen soveltamista täsmällisemmin koneellisessa kirjanpidossa.

1.1 Yleisohjeen tarkoitus

Kirjanpitolaki mahdollistaa koneellisten tietovälineiden hyväksikäytön kirjanpidon laati-
misessa ja säilyttämisessä KPL 3:8 §:ssä tarkoitettua tasekirjaa lukuun ottamatta. Koneellisella kirjanpidolla pyritään kirjanpidon tehokkuuteen, kirjanpidon laatimisen nopeuttamiseen sekä kirjanpidon automatisoinnin avulla tapahtuvaan kustannusten alentamiseen. Automatisoidun kirjanpidon avulla voidaan myös lisätä kirjanpidon luotettavuutta ja kontrolloida kirjanpidon oikeellisuutta.

Tämän yleisohjeen tarkoituksena on ohjeistaa automaattisen tietojenkäsittelyn hyödyntämistä kirjanpidossa ja kirjanpitoaineiston säilyttämisessä siten, että kirjanpitolain ja menetelmäpäätöksen vaatimukset täytetään. Kirjanpitoja laaditaan erilaisilla ja eri-ikäisillä kirjanpito-ohjelmistoilla. Käytössä on vanhan kirjanpitolain (1974) voimassaoloaikana tehtyjä ohjelmistoja samanaikaisesti, kun käyttöön ollaan ottamassa ohjelmistoja, jotka hyödyntävät internet-tekniikkaa sekä uuden tyyppisiä palveluja, joissa kirjanpitomateriaalia säilytetään elektronisessa muodossa ulkopuolisella palveluntarjoajalla.

Yleisohjeen tarkoituksena on ensisijaisesti vaikuttaa hyvän kirjanpitolaitoksen toteutumiseen uusien kirjanpidon tietojärjestelmien kehittämisessä ja vanhojen järjestelmien perusrannusten yhteydessä. Ohjetta sovellettaessa on myös huomioitava koneellista kirjanpitoa käyttävän kirjanpitovelvollisen kirjanpidon laajuus. Monimutkaisissa, pitkälle automatisoiduissa ja paljon liiketapahtumia sisältävissä kirjanpidoissa on tarkastettavuuden varmistamiseen kiinnitettävä enemmän huomiota kuin pienten kirjanpitovelvollisten kirjanpidoissa. Tämä tarkoittaa esimerkiksi sitä, että on suositeltavaa täsmäyttää kuukausittain erillisen osakirjanpidon myyntisaamiset pääkirjanpidon kanssa, mikäli myyntilaskuja on paljon, mutta jos laskuja on vain muutamia kuukaudessa, täsmäytys on mahdollista tehdä tilikausittain.

Yleisohjetta laadittaessa on tavoitteena ollut, että sekä uusia että vanhoja ohjelmistoja käytettäessä voidaan hyödyntää kirjanpitolain sallimia mahdollisuuksia kirjanpito-
menetelmien kehittämiseen.

1.2 Yleisohjeen soveltamisala

Tämä yleisohje korvaa 15.10.1990 annetun yleisohjeen koneellisesta kirjanpidosta. Lain-
säädännön muututtua osa aiemman yleisohjeen sisällöstä on käynyt tarpeettomaksi, esi-

merkiksi kirjaussuunnitelman ja menetelmä kuvauksen osalta, koska kirjanpitolaki ei enää edellytä niiden laatimista. Aiemman yleisohjeen antamisen jälkeen koneellisen kirjanpidon menetelmät ovat vakiintuneet ja on muodostunut yleisesti käytössä olevia toimintatapoja, joiden osalta ohjeistaminen ei ole enää tarpeen. Tämän vuoksi yleisohjeen painopiste on kokonaan koneellisilla tietovälineillä laaditun ja säilytetyn kirjanpidon menetelmien ohjeistamisessa. Ohjeessa on käsitelty myös tilanteita, joissa kirjanpito laaditaan osin koneellisesti ja osin manuaalisesti sekä tilanteita, joissa osa kirjanpitoaineistosta säilytetään koneellisella tietovälineellä ja osa paperilla.

Tässä yleisohjeessa kuvataan hyvän kirjanpitotavan mukaisia menetelmiä koneellisessa kirjanpidossa. Ohjeessa on käsitelty erilaisia koneelliseen kirjanpidon järjestelmiin liittyviä tiedonhaku- ja raportointiominaisuuksia vain siltä osin kuin ne ovat tarpeen kirjanpitolain ja menetelmäpäätöksen vaatimusten täyttämiseksi. Tietotekniikan nopea kehittyminen tuo mukanaan myös kirjanpitoon soveltuvia uusia teknisiä menetelmiä, joilla kirjanpitoa voidaan laatia ja kirjanpitoaineistoa säilyttää. Siksi myös muut kuin tässä yleisohjeessa kuvatut menetelmät ovat hyvän kirjanpitotavan mukaisia, mikäli ne toteuttavat kirjanpitolain ja sen perusteella annetun menetelmäpäätöksen säännökset.

Kirjanpito velvollinen voi omaa sisäistä valvontajärjestelmäänsä varten luoda erilaisia manuaalisia tai automatisoituja kontrollimenetelmiä, joiden avulla kirjanpidon luotettavuutta voidaan tehostaa. Tällaisten kontrollien määrä ja sisältö riippuvat kirjanpito velvollisen toiminnan sisällöstä ja laajuudesta sekä henkilökunnan määrästä ja organisaatiosta. Kirjanpitolaissa ei säädetä sisäisen valvonnan järjestämisestä.

Tätä yleisohjetta ei tarvitse soveltaa koneellisessa kirjanpidossa, jos tosineaineisto säilytetään paperilla ja jos kirjanpito tulostetaan selväkielisenä paperille aika- ja asijärjestyksessä sinä aikana, jona kirjanpitomerkinnot on KPL 2:4.2 §:n mukaan tehtävä ja jos KPL 2:6 §:ssä tarkoitettu kirjausketju tosineista perus- ja pääkirjanpitoon toteutuu aukottomasti ilman käytettyä koneellista tietovälinettä. Ohjetta voidaan soveltuvin osin noudattaa myös edellä mainitulla tavalla järjestettyyn kirjanpitoon. Yleisohjeen tosineaineistoa koskevaa osaa (luku 3) voidaan soveltaa myös paperilla säilytettäviin tosineisiin.

2 Määritelmät

2.1 Osakirjanpito

Osakirjanpidolla tarkoitetaan kirjanpitoa, josta tiedot siirretään pääkirjanpitoon liiketapahtumina tai niiden yhdistelminä koneellisesti taikka osakirjanpidon merkintöjen yhdistelminä kirjaamalla. Osakirjanpidosta tiedot saadaan siirtää pääkirjanpitoon myös toisen osakirjanpidon kautta (menetelmä päätös 1:1.2 §).

Tietojärjestelmä muodostaa osakirjanpidon, jos siitä siirretään tietoja varsinaiseen kirjanpitojärjestelmään koneellisesti tai tietojärjestelmän tulosteista tallentamalla. Tietojärjestelmä ei kuitenkaan ole menetelmä päätöksen 1 §:ssä tarkoitettu osakirjanpito, jos siitä siirretään tiedot pääkirjanpitoon tai toiseen osakirjanpitoon liiketapahtumakohtaisesti ja jos tietojärjestelmän syötteenä olevasta tosineaineistosta on aukoton kirjausketju varsinaiseen pääkirjanpitoon. Esimerkiksi myyntireskontra, josta suoritukset siirretään yhdis-

telminä pääkirjanpitoon, on menetelmäpäätöksen 1 §:ssä tarkoitettu osakirjanpito. Elektroninen ostolaskujen käsittelyjärjestelmä, josta ostojen kirjaukset siirretään liiketapahtumakohtaisesti pääkirjanpitoon tai ostoreskontraan ja ostolaskut koneelliselle tietovälineelle, ei ole menetelmäpäätöksen 1 §:ssä tarkoitettu osakirjanpito, jos koneelliselle tietovälineelle tallennettujen ostolaskujen ja niiden pääkirjanpitoon siirrettyjen kirjausten välillä vallitsee aukoton kirjausketju.

2.2 Koneellisen kirjanpidon tietojärjestelmä

Koneellisen kirjanpidon tuottamiseen, tallentamiseen ja selväkieliseksi saattamiseen käytettävä *tietojärjestelmä* voidaan jakaa seuraaviin komponentteihin: tietovälineeseen, tallennusmuotoon sekä kirjanpitoaineiston tallentamiseen tai selväkieliseksi saattamiseen tarvittavaan laitteistoon ja kirjanpito-ohjelmistoon.

Tietovälineellä tarkoitetaan välinettä, jolle kirjanpitoaineisto on tallennettu. Tietovälineitä ovat esimerkiksi magneetti- ja optinen levy sekä magneettinauha. Myös mikrofilmiä käsitellään tässä mielessä koneellisena tietovälineenä. Tietovälineet voivat olla kertatallenteisia tai niille voidaan tallentaa tietoa useamman kerran.

Tallennusmuodolla tarkoitetaan sitä tiedostomuotoa, jossa kirjanpitoaineisto säilytetään koneellisella tietovälineellä. Tiedostomuoto voi olla kuvatiedosto tai rakenteellinen tiedosto, esimerkiksi listamuotoinen ASCII-tiedosto tai XML-tiedosto.

Laitteistolla ja kirjanpito-ohjelmistolla tarkoitetaan laitteistosta ja ohjelmista muodostuvaa kokonaisuutta, jota käytetään kirjanpitoaineiston tallentamiseen tietovälineelle, tiedon saattamiseen selväkieliseksi taikka tiedon siirtoon toiselle tietovälineelle tai toiseen tallennusmuotoon.

2.3 Käyttäjäleima

Käyttäjäleimalla tarkoitetaan konekieliseen kirjanpitomerkintään liitettävää tietoa, joka osoittaa kirjanpitomerkinnän tekijän (esimerkiksi yksilöivän käyttäjätunnuksen) sekä merkinnän tekoajan vähintään päivämäärän tarkkuudella.

2.4 Linkkitieto

Linkkitiedolla tarkoitetaan tietoteknistä tietoa tai menetelmää, jolla tositteita, kirjanpitomerkintöjä, viranomaisilmoituksia tai muuta kirjanpitoaineistoa voidaan tietoverkossa tai kirjanpidon tietokannassa yhdistää toisiinsa tai jonka avulla tietoja voidaan hakea kirjausketjun tai muiden kirjanpitolain säännösten toteutumiseksi koneellisesti pidetyssä kirjanpidossa.

2.5 Tositepäiväkirja

Tositepäiväkirja on kirjanpitokirja, joka sisältää liiketapahtuman kuvaavat tositetiedot sekä niiden perusteella tehdyt kirjanpitomerkinnät. Tositepäiväkirjaa voidaan käyttää etenkin vähän tositetietoa sisältävissä liiketapahtumissa, joita ovat esimerkiksi pankin otto- ja jättötapahtumat tai lehtitilaukset ja myyntilaskujen viitteelliset suoritukset.

Tositepäiväkirja voidaan laatia joko selväkieliseen kirjalliseen muotoon paperille tai koneelliseen muotoon.

3 Tositeaineisto koneellisessa kirjanpidossa

3.1 Tositteita koskevat säännökset

Tosite on liiketapahtuman todentava, selväkielinen kirjallinen tai koneellisella tietovälineellä oleva asiakirja, joka saadaan säilyttää yhdessä kirjanpitomerkinän eli kirjauksen kanssa.

Kirjanpitolain 2 luvun 5 § asettaa tositteelle seuraavia muoto- ja sisältövaatimuksia:

- Kirjauksen on perustuttava päivättyyn ja numeroituun tositteeseen (1 mom).
- Tositteessa on oltava merkintä käytetyistä tileistä, jos peruskirjanpidosta ei ilmene eikä muutoinkaan ole selvää, miten liiketapahtuma on kirjattu (1 mom).
- Menotositteesta on käytävä selville vastaanotettu tuotannontekijä (2 mom).
- Tulotositteesta on käytävä selville luovutettu suorite (2 mom).
- Tuotannontekijän vastaanottoajankohta ja suoritteen luovutusajankohta on voitava osoittaa tosittteen tai sen liitteen avulla taikka muutoin (2 mom).
- Suoritetun maksun todentavan tosittteen tulee olla, mikäli mahdollista, maksun saajan tai maksun välittäneen rahalaitoksen tai muun vastaavan antama (3 mom).
- Jos kirjauksen perusteeksi ei saada ulkopuolisen antamaa tosittetta, kirjaus tulee todentaa kirjanpitovelvollisen itsensä laatiman ja asianmukaisesti varmennetun tosittteen avulla (4 mom).
- Oikaisu- ja siirtokirjauksen todentava tosite on asianmukaisesti varmennettava (5 mom).

Arvonlisäverovelvollisen kirjanpitovelvollisen on lisäksi noudatettava arvonlisäverolaissa (1501/1993, AVL) ja –asetuksessa (50/1994, AVA) annettuja säännöksiä tosittteessa edellytettäviltä merkinnöiltä. Tosittteita ja kirjanpitoa koskevia säännöksiä on myös ennakkoperintälaissa (1118/1996) ja –asetuksessa (1124/1996) sekä valmisteverotuslaissa (1469/1994).

Tilikauden tosittteet, liiketapahtumia koskeva kirjeenvaihto ja koneellisen kirjanpidon täsmäytysseivitykset on säilytettävä vähintään kuusi vuotta sen vuoden lopusta, jonka aikana tilikausi on päättynyt (KPL 2:10.2 §).

Kirjanpitojärjestelmät ovat uusiutumassa etenkin tietoverkkojen mahdollistamien uusien liiketoimintatapojen myötä. Siksi on tärkeää täsmentää kirjanpitolain tarkoittaman tositteen muodollisia ja sisällöllisiä vaatimuksia, jotta tarkastettavuus varmistetaan pitkälle automatisoiduissakin tietojärjestelmissä.

3.2 Tositeaineisto

Kirjanpidon tositeaineistoa ovat liiketapahtuman todentavat tositteet, niiden liitteet, liiketapahtumia koskeva kirjeenvaihto ja täsmäytysselvitykset.

Liiketapahtuman todentava tosite määräytyy sen sisällön perusteella. Tositteen sisältöön ja muotoon voi vaikuttaa osapuolten tekemä sopimus. Esimerkiksi menotositteena, josta ilmenee vastaanotettu tuotannontekijä, saadaan käyttää myyjän antaman laskun sijaan tilausvahvistusta tai lähetettä, josta ilmenevät kirjanpitolain ja erityislakien tositteelta edellyttämät tiedot. Menotosite on annettava selväkielisenä paperilla, jos kirjanpito-velvollinen ei ole sopinut vastaanottavansa tositetiedot sähköisesti tai jos se ei ole tehnyt vastaavaa ilmoitusta julkisesti tai postivälitystä hoitavalle asiamiehelle. Jos myyjä välittää menotositteen tiedot sähköisesti tietoverkossa, on kirjanpito-velvollisella ostajalla oltava mahdollisuus tulostaa tositetiedot paperille, ellei sillä ole käytössään koneellisen säilyttämisen mahdollistavaa kirjanpitomenetelmää tai –järjestelmää, eikä myyjä ole sitoutunut tositetietojen säilyttämiseen kirjanpito-velvollisen ostajan puolesta.

Osakirjanpitojärjestelmien tuottamat asiakirjat voivat olla joko tositeaineiston tai kirjanpito-
kirjojen asemassa. Esimerkiksi palkanlaskentajärjestelmän tuottamat palkkalistat ovat tositeaineistoa ja myyntitilausten käsittelyjärjestelmän tuottama aikajärjestyksessä oleva laskuluettelo on peruskirjanpitoa.

Kirjanpitolain edellyttämä tosite saadaan muodostaa erillisistä asiakirjoista, jotka on mahdollista säilyttää erikseen. Asiakirjojen yhdistäminen tositteeksi on muodostettava sähköisen arkiston linkkitietojen avulla tai muutoin. Yhdistäminen ei edellytä erillisten asiakirjojen kopiointia yhdeksi tositteeksi tai sen liitteeksi. Esimerkiksi vuokranmaksu on liiketapahtuma, joka saadaan kirjata maksutapahtuman perusteella kuluksi, jos vastaanotettu tuotannontekijä ilmenee tehdystä vuokrasopimuksesta, vaikkei itse maksutapahtumassa ole erittelyä tuotannontekijästä.

Tositteen liitteenä ei tarvitse arkistoida kirjanpitolain säännösten perusteella lähetteitä, rahtikirjoja, saapumisilmoituksia tms. asiakirjoja, jos kirjanpitomerkitöjen perustana olevasta tositteesta ilmenee kirjanpitolain edellyttämät tiedot. Lähetä on kuitenkin säilytettävä tositteen liitteenä, jos luovutetut suoritteet tai vastaanotetut tuotannontekijät eivät ilmene itse tositteesta.

Samaa tositetta saadaan käyttää usean eri liiketapahtuman todentavana tositteena. Tositteen numerointi- tai päiväystietojen avulla tällaiseen tositteeseen on oltava kirjausketju jokaisesta kirjanpitomerkinästä. Esimerkiksi kalenterivuodelta maksettu vakuutusmaksu saadaan kirjata kullekin kalenterikuukaudelle ja eri tilikausien kirjanpitoon kuluksi alkuperäisen vakuutusmaksutositteen perusteella. Jos samasta tositteesta aiheutuu tuloa tai menoja koskeva kirjanpitomerkinä usealle eri tilikaudelle, on tilinpäätöksen tase-erittelyissä (kirjanpitoasetus 1339/1997, KPA, 5:1.1 §) oltava merkittynä tulosta tai menosta aktivoitu määrä.

Kirjanpitomerkintä saadaan tehdä myös yhdistelmänä useasta eri liiketapahtumasta aiheutuvan oikaisun perusteella. Jos kirjauksen peruste on laskelmin tai muutoin osoitettavissa, ei kirjanpitomerkinnästä ole välttämätöntä olla kirjausketjua yksittäisiin liiketapahtumiin. Esimerkiksi ulkomaanrahan määräisten erien muuntamisesta kirjanpitovaluutaksi aiheutuvat kurssi- ja pyöristyserot tai maksuvirheistä aiheutuneet epäolennaiset oikaisut saadaan kirjata kuluksi (tai kulun vähennykseksi) todetun täsmäytseron perusteella.

Jos tulot saadaan käteisellä rahalla, korttimaksuilla tai luottomyyntinä myyntipaikassa, on myyntituloista tehtävä yhdistelmätosite vähintään päiväkohtaisesti, jos myyntitapahtumista ei laadita erillisiä myyntitositteita. Yhdistelmätositteesta on ilmentävä luovutetut suoritteet vähintään myynnistä tilitettävän arvonlisäveroprosentin mukaan yhdisteltyinä sekä maksut maksutavoittain. Jos myyntipaikassa käytettävä tietojärjestelmä mahdollistaa yksittäisen myyntiliiketapahtuman tietojen säilyttämisen kauppa- tai suoritekohtaisena, on hyvän kirjanpitotavan mukaista säilyttää myös nämä tositteet niistä mahdollisesti tehtävien yhdistelmätositteiden lisäksi. Suoritekohtaisten tositteiden säilyttämisen sijaan on mahdollista säilyttää suoritteiden myynnistä tehdyt kirjanpitokausikohtaiset tilastot, jotka täsmäävät yhdistelmätositteiden perusteella kirjattuihin myyn-teihin.

Tilinavauksen tekeminen, kirjanpidon pääkirjatilien saldojen siirtäminen tuloslaskelmaan ja taseeseen sekä tilikauden tuloksen merkitseminen taseeseen eivät ole liiketapahtumia, minkä vuoksi ne saadaan tehdä teknisesti automaattisesti ilman tositteita ja kirjanpitomerkintöjä.

Vaihto-omaisuuden siirtäminen tuotantoon, valmistaminen puolivalmisteeksi tai lopputuotteeksi sekä siirtäminen varastosta tai varastopaikasta toiseen tai myytäväksi eivät ole liiketapahtumia. Nämä tapahtumat voivat kuitenkin vaikuttaa tilinpäätöshetkellä aktivoitavan vaihto-omaisuuden määrään ja arvoon. Jos nimikkeiden tasearvoon vaikuttavien materiaalihallinnon sisäisten tapahtumien säilyttäminen tositaiteina ei ole mahdollista, on tasearvon perustuttava inventointimenettelyyn, joka saadaan suorittaa tilikauden aikana ns. jatkuvana inventointina tai tilinpäätöshetkellä tehtävänä inventointina. Inventoinnin jälkeiset tasearvoon vaikuttavat tapahtumat on täsmäytettävä riittävällä tarkkuudella tasearvon kanssa.

Tositeaineistossa voi olla asiakirjoja, joista ei tehdä kirjanpitolain tarkoittamia kirjanpitomerkintöjä. Tällaisia asiakirjoja ovat esimerkiksi dokumentit, jotka eivät kuulu kirjanpitovelvolliselle tai jotka on todettu virheellisiksi (esimerkiksi koneellisesti arkistoidut ja myöhemmin mitätöidyt tositteet) sekä kirjanpitovelvollisen talouden ohjausta varten laaditut tositteet (sisäisen laskennan sekä suunnittelua ja talouden ohjausta varten laaditut tositteet). Tällainen muu asiakirja voi myöhemmin muuttua kirjanpitolain tarkoittamaksi tositteeksi esimerkiksi silloin, kun myyntitilaukannassa oleva tilaus ylläpidetään myyntilaskuksi.

Liiketapahtuman kuvaavat tiedot muodostavat tosittien. Tosittien laadintaan tarvittavat laskentakaavat ja päättelyt saadaan säilyttää tosittien.

Kirjanpidon perusteella tehdyt viranomaisilmoitukset (esimerkiksi veroilmoitukset) sekä eläkevakuutusta hoitaville yhteisöille tai muille yhteisöille annetut ilmoitukset ovat liiketapahtumia koskevaa kirjeenvaihtoa. Ilmoituksiin liittyviä tosittien ovat esimerkiksi ar-

vonlisävero- ja verolaskelmat sekä niistä aiheutuneet maksutositteet. Ilmoitukset saadaan säilyttää kirjanpitovelvollisen omassa tai kirjanpitoa hoitavan asiamiehen tietojärjestelmässä tai viranomaisen tai ilmoituksia välittävän asiamiehen tietojärjestelmässä. Jos ilmoituksen perusteella on tehty kirjanpitomerkintä, on ilmoituksen jäljennös tositemaineistoa. Ilmoitus on mahdollista korvata kirjeenvaihtoa koskevassa aineistossa viranomaisen tekemällä päätöksellä, jos päätöksestä ei tehdä oikaisuvaatimusta.

Esimerkiksi arvonlisäverolaskelma on tositemaineiston ja laskelman perusteella laadittava valvontailmoitus liiketapahtumia koskevaa kirjeenvaihtoa. Valvontailmoituksen tiedot on mahdollista säilyttää ns. TYVI-operaattorilla (Tietovirrat yrityksiltä viranomaisille –palveluntarjoajalla) tai verohallinnossa, jos ilmoitusten vastaavuus arvonlisäverolaskelmaan todetaan tietokoneyhteyden avulla tai muutoin. Arvonlisäverotuksessa verotusta koskeva oikaisu tai oikaisuvaatimus on tehtävä kolmen vuoden kuluessa tilikauden päättymisestä. Jos oikaisuvaatimusta ei ole tehty, sen tekemättä jättäminen katsotaan ilmoituksen korvauksiksi päätökseksi.

Tietojärjestelmän piirissä voi olla kirjanpitoaineiston lisäksi yksinomaan kirjanpitovelvollisen toiminnan suunnitteluun tai valvontaan liittyvää aineistoa, jota kirjanpitolaissa säännökset eivät koske. Tällaisen aineiston tuottaminen ja säilyttäminen on kirjanpitovelvollisen vapaasti päätettävissä. Aineistoa voi syntyä esimerkiksi myynnin järjestelmän perintää palvelevissa osissa silloin, kun perintätoimintojen yhteydessä ei tuoteta kirjanpitoon vaikuttavia liiketapahtumia.

Mikäli tositemaineisto on laadittu paperille, jossa tietosisältö tai paperin laatu ei säily kirjanpitolaissa tositemaineistosta edellyttämää aikaa luettavassa muodossa, on kirjanpitovelvollisen otettava tositemaineistosta jäljennös tavalla, joka varmentaa tietosisällön. Tositemaineisto saadaan esimerkiksi siirtää koneelliselle tietovälineelle tai kopioida säilyvälle paperille. Tositemaineiston sisältö on mahdollista osoittaa myös tositemaineiston antaneen kirjanpitovelvollisen tositemaineiston perusteella, mikäli kirjanpitomerkinnässä on tämän mahdollistavat yksilöidyt tiedot ja mikäli tositemaineiston antajan kirjanpito on toteutettu siten, että tositemaineistotiedot ovat vaivattomasti luovutettavissa.

3.3 Elektroniset eli sähköiset tositemaineistot

Tositemaineistoja laaditaan, vastaanotetaan ja käsitellään teknisesti monella eri menetelmällä, esimerkiksi

- laatimalla tositemaineisto paperille ja lähettämällä tai luovuttamalla se kirjanpitovelvolliselle sekä säilyttämällä paperilla oleva tositemaineisto tai sen jäljennös paperimuodossa,
- tulostamalla vastaanotettu tositemaineisto paperille, siirtämällä se koneelliseen muotoon kuvana tai säilyttämällä se konekielisessä ASCII- tms. muodossa,
- tallettamalla tositemaineistotieto toimikortille, taskutietokoneen kovalevyille, tiedonkeruulaitteelle, tuotantoprosessilaitteistolle tms. laitteen tietovälineelle, josta liiketapahtuman tiedot siirretään tietovälineelle, jolla tositemaineistotiedot säilytetään tai

- lähettämällä liiketapahtuman tiedot matkapuhelimella tai muulla sellaisella tietoliikenneyhteydellä tiedonkeruun hoitavalle ja liiketapahtumat välittävälle palvelintietokoneelle.

Tositteiden elektronisessa siirrossa saadaan käyttää mitä tahansa tiedon siirtoon tarkoitettua sanomastandardia, esimerkiksi EDIFACT- tai XML-sanomastandardia tai kansallista toimialan käyttämää sanomastandardia kuten Suomessa pankkien maksuliikenteessä käytämää sanomastandardia. Tiedon elektroninen siirto saadaan tehdä myös järjestelmän käyttämällä omalla tiedonsiirtomenetelmällä ja sanomakuvauksella (tietuekuvauksella).

Tositteiden tietosisältö on mahdollista saada kirjanpitomerkintöjen perustaksi myös siten, että kirjanpitovelvollisen kirjanpitoon lähetetään vain tositteen arkistointipaikan (esim. palvelimen) sisältävä linkkitieto, jonka avulla kirjanpitovelvollinen voi saada kirjanpitoaan varten tositteen kuvan ja tietosisällön. Myös tositteesta tehtävät kirjanpitomerkinnät voivat olla tällaisen linkkitiedon avulla säilytettynä muualla kuin kirjanpitovelvollisen hallussa.

Koneellisesti säilytettävä liiketapahtuman todentava tosite voi olla tiedonsiirtoon käytetty sanoma tai siitä muodostettu konekielinen tosite. Jos kirjanpitovelvollisen tietojärjestelmä täydentää sähköisesti vastaanotetun tositteen tiedot kirjanpitoa varten, tulee tositetiedoista voida selvittää, mitkä tiedot on vastaanotettu ja mitkä kirjanpitotiedot tai kirjanpitomerkinnät kirjanpitovelvollinen on itse muodostanut.

Jos tositteiden konekielinen arkistointi on järjestetty linkkitietojen avulla palvelimella, joka sijaitsee Suomen ulkopuolella, on tositetiedot siirrettävä Suomeen viimeistään tilinpäätöksen laatimisaikana (ks. KTMp 49/1998 1.2 §).

Tositteiden siirtotavasta ja säilytyspaikasta riippumatta käytettävän kirjanpidon tietojärjestelmän on tuotettava tosite tietokoneen näytölle siten, että se sisältää kirjanpitolain edellyttämät tiedot. Näyttö voi olla rakenteeltaan erilainen kuin tosite olisi paperille selväkieliseksi tulostettuna tai mitä se on lähettävän kirjanpidon näytöllä, mutta sen tulee sisältää tositetiedot muuttamattomina.

Tosite on mahdollista tulostaa otteena tietokoneen näytölle tai selväkielisenä paperille. Ote voi sisältää vain kirjanpitomerkintöjen tarkastamisen edellyttämät tiedot. Käytetyn tietojärjestelmän on mahdollistettava myös tositteen yksityiskohtaisten tuotannon tekijä- tai suoritetietojen esittäminen. Sen sijaan tositteen vakiotietojen, kuten myyjän osoitetietojen, esittäminen ei ole välttämätöntä. Erillislakien edellyttämät tiedot, kuten kaupparekisterinumero ja arvonlisäverovelvollisten rekisteriin kuulumisen, saadaan esittää myös linkkitietojen avulla. Kun tositteen asiakas- tms. tositetiedot liitetään tositteeseen vasta tietokoneen näytöllä tai paperitulostusta laadittaessa perustietojen tietokannasta, on tietokannassa olevien voimassaolopäivämäärien avulla voitava osoittaa tositteen laadintahetkellä käytetyt tiedot, jos niitä on myöhemmin muutettu (esimerkiksi asiakkaan nimi on muuttunut). Toinen mahdollisuus on liittää tällaiset tiedot alkuperäisinä koneellisesti säilytettävään tositteeseen.

3.4 Varmennusmerkinnät

Itse laaditun tositteiden sekä oikaisu- ja siirtokirjauksen todentavien tositteiden on oltava asianmukaisesti varmennettuja (KPL 2:5.4 - 5 §). Myyjän tekemät asiakkaille luovutetut myyntilaskut sekä käteis- ja luottomyyntitositteet varmennetaan sisällyttämällä kirjanpitoon kaksoiskappale tai tosittien tietosisällön sisältämä kopio. Nämä tositteet voivat olla koneellisia. Tosittien tietosisältö saadaan kuvata tiivistetyssä muodossa myös tositemerkitä varten. Alkutuotteiden kaupassa ostaja laatii usein myyntitosittien, jolloin ostajan kirjanpidossa itse laaditun ostolaskun varmuuksena pidetään laskun kaksoiskappaletta tai tietosisällön sisältämää kopiota yhdessä pankin tiliotteen tai muun maksutosittien kanssa.

Muiden itse laadittujen tosittien asianmukaisella varmentamisella tarkoitetaan sitä, että tosittien tulee käydä ilmi, kuka sen on laatinut tai hyväksynyt. Jos tosittien laaditaan koneellisesti, laatija voi merkitä tosittien elektronisen allekirjoituksen, käyttäjäleiman tai kirjoittaa tosittien nimensä tai yksilöivän nimilyhenteensä. Jos tosittien ensin laaditaan paperille ja sen jälkeen kuvataan koneelliselle tietovälineelle, laatija voi kirjoittaa nimensä tai yksilöivän nimilyhenteensä tosittien ennen sen kuvausta.

Kirjanpitosittien kuten ostolaskujen ja muiden ostotosittien sekä maksutosittien asiatarkastus ja hyväksyminen perustuvat kirjanpitovelvollisen sisäisen valvontajärjestelmän edellyttämiin tehtäviin eikä kirjanpitolakiin. Kirjanpitovelvollinen voi siten järjestää asiatarkastus- ja hyväksymisrutiinit siten kuin sen toiminnan laajuus, henkilökunnan määrä ja sisäisen valvonnan muut automatisoidut ja manuaaliset menetelmät sekä toiminnassa tarvittavan luottamuksen määrä mahdollistavat.

Hyvän kirjanpitoavan kehittymisen kannalta pidetään kuitenkin suositeltavana, että koneellisella tietovälineellä säilytettäviin arkistoihin liitetään liiketapahtumien käsittelyyn ja tositemerkintöihin liittyvät käsittelymerkinnät (käyttäjäleimat), jotka osoittavat, miten liiketapahtuma on muodostunut, ketkä liiketapahtumaan liittyvät käsittelyt ovat tehneet ja milloin nämä toimenpiteet on suoritettu.

3.5 Tosite-, kirjeenvaihto- ja muu kirjanpitoaineisto toiminnoittain

Tässä luvussa on esimerkinomaisesti luetteloitu kirjanpitovelvollisen taloushallinnossa esiintyviä tosite-, kirjeenvaihto- ja muita asiakirjoja. Esimerkeissä on ryhmitelty asiakirja-aineisto kirjanpitolain tarkoittamaksi tosite- ja muuksi aineistoksi sekä muuksi aineistoksi, jota eivät koske kirjanpitolain mukaiset käsittely- ja säilytysvaatimukset. Aineisto on ryhmitelty toiminnoittain. Kirjanpitovelvollisen toiminnan laajuudesta ja luonteesta johtuen aineisto voi olla ryhmitelty muullakin tavalla. Esimerkiksi pienellä kirjanpitovelvollisella kaikki tosittien voivat olla pääkirjanpidon tosittien.

Järjestelmien toimintaa varten ylläpidettävien tietojen muutokset eivät ole kirjanpitolain tarkoittamaa tosittien aineistoa. Tällaisia tietoja ovat esimerkiksi asiakkaan, toimittajan ja henkilön perustiedot, kuten nimi- ja osoitetiedot, pankkitilitiedot ja järjestelmän ohjaustiedot, esimerkiksi arvonlisäveroprosentit. Kussakin yksittäisessä liiketapahtumassa käytetty perustieto, kuten maksunsaajan pankkitilinumero tai arvonlisäveroprosentti, on esitettävä tosittien tiedoissa, ellei tosittien liittyvän sopimuksen tai muun asiakirjan perusteella muutoin ole selvää, mitkä tosittien tiedot ovat.

3.5.1 Myyntitoiminnot

Kirjanpitolain mukaisia tositteita tai liiketapahtumia koskevaa kirjeenvaihtoa ovat esimerkiksi:

- myyntilaskut,
- myyntilaskuihin liittyvät läheteet, jos laskusta ei ilmene luovutettu suorite eikä suoritteen luovutusajankohta ja jos suoritteen luovutuspaikka poikkeaa tavanomaisesta,
- myyntitilaukset tai –läheteet, jos myyntilaskuja ei käytetä,
- tehdyt sopimukset, jos niistä ei lähetetä erikseen myyntilaskuina käsiteltäviä tositteita tai jos saadut maksut perustuvat vain tehtyyn sopimukseen (esimerkiksi saadut vuokrat),
- käteismyyntitositteet,
- käteismyynnin päiväkohtaiset yhdistelmät,
- käteismyynnin koneellisenä laaditut kauppakohtaiset erittelyt,
- maksutapahtumien perusteella tehdyt myynnin oikaisut, jotka saadaan laatia myös peruskirjanpidosta tehtyjen yhteenvetojen perusteella (esimerkiksi myyntilaskujen suoritusluettelo, jonka perusteella on tuotettu automaattisesti käteisalennus-, valuuttakurssiero- ja maksuvirheoikaisut yhteenvetoina),
- reklamaatiot ja valitukset silloin, kun niiden perusteella tehdään tilinpäätöksessä myyntiliiketapahtumaa koskeva oikaisu ja
- tiedot suoritetusta perinnästä silloin, kun myynnistä tehdään luottotappiota koskeva kirjanpitomerkintä, jos luottotappion peruste ei muutoin ole selvitettävissä.

Kirjanpitolaisissa tarkoitettua tositateaineistoa eivät ole esimerkiksi seuraavat asiakirjat, jos ne eivät sisällä kirjanpitolain tai arvonlisäverolain perusteella määriteltyjä tietoja, jotka eivät ilmene tositteista, niiden liitteistä tai liiketapahtumia koskevasta kirjeenvaihdosta:

- myyjän tekemät tarjoukset,
- myyntitilaukset,
- myynnin tilausvahvistukset,
- myyjän toimitusta varten tekemät läheteet ja rahtikirjat,
- luotto-, pankki- tai asiakaskorttiostosta tehdyt korttimaksutositteet, joissa on ostajan kuittaus,
- reklamaatiot ja valitukset silloin, kun niiden perusteella on tilikauden aikana jo tehty hyvityslasku tai muu vastaava oikaisu kirjanpidossa ja
- perintäkirjeet.

Arvonlisäverolain perusteella on kuitenkin huolinta- tai rahtiasiakirjojen avulla voitava osoittaa, jos tavarat on viety Suomesta ulkomaille. Tällaiset asiakirjat säilytetään arvonlisäverolain säännösten perusteella.

3.5.2 Ostotoiminnot

Kirjanpitolain mukaisia tositteita tai liiketapahtumia koskevaa kirjeenvaihtoa ovat esimerkiksi:

- ostolaskut,
- ostolaskuihin liittyvät läheteet, jos laskusta ei ilmene vastaanotettu tuotannon-tekijä eikä tuotannon-tekijän vastaanottoajankohta,
- ostotilaukset ja ostojen läheteet, jos ostolaskuja ei käytetä,
- tehdyt sopimukset, jos niistä ei lähetetä erikseen ostolaskuina käsiteltäviä tositteita tai jos tehdyt maksut perustuvat vain tehtyyn sopimukseen (esimerkiksi maksetut vuokrat),
- maksutapahtumien perusteella tehdyt ostojen oikaisut, jotka saadaan laatia myös peruskirjanpidosta tehtyjen yhteenvetojen perusteella (esimerkiksi ostolaskujen maksuluettelo, jonka perusteella on tuotettu automaattisesti käteisalennus- ja valuuttakäsittelyero-oikaisut yhteenvetoina),
- käteisostotositteet,
- käteisostojen koneellisesti laaditut kauppakohtaiset erittelyt ja
- ostajan vastaanottamat perintäkirjeet, jos ne sisältävät kirjanpitoon kirjattavia perintämaksuja tai viivästyskorkoja.

Kirjanpitolaissa tarkoitettua tositemateriaalia eivät ole esimerkiksi seuraavat asiakirjat, jos ne eivät sisällä kirjanpitolaissa tai arvonlisäverolain perusteella määriteltyjä tietoja, jotka eivät ilmene tositemateriaalista, niiden liitteistä tai liiketapahtumia koskevasta kirjeenvaihdosta:

- ostajan tekemät tarjouspyynnöt,
- ostotilaukset,
- ostojen tilausvahvistukset,
- myyjän toimitusta varten tekemät läheteet ja rahtikirjat,
- luotto-, pankki- tai asiakaskorttiosasta tehty korttimaksutositteet, joissa on ostajan kuittaus ja
- ostajan vastaanottamat perintäkirjeet.

3.5.3 Materiaalihallinto

Kirjanpitolaissa tarkoitettua tositemateriaalia ovat esimerkiksi itse valmistetun aktivoidun vaihtomateriaalin tilinpäätösarvoista laaditut laskelmat.

Kirjanpitolaissa tarkoitettua tositemateriaalia eivät ole esimerkiksi seuraavat asiakirjat, jos ne eivät sisällä kirjanpitolaissa tai arvonlisäverolain perusteella määriteltyjä tietoja, jotka eivät ilmene tositemateriaalista, niiden liitteistä tai liiketapahtumia koskevasta kirjeenvaihdosta:

- tuotteiden, tehtävien ja palvelujen hintatietojen päivitykset ja
- inventaarilistat sen jälkeen, kun merkinnät varastokirjanpitoon on tehty tai niiden perusteella laaditut tase-erittelyt on vahvistettu.

3.5.4 Palkkalaskennan toiminnot

Kirjanpitolaissa tarkoitettua tositemateriaalia tai liiketapahtumia koskevaa kirjeenvaihtoa ovat esimerkiksi:

- palkkalaskelmat ja palkkojen yhdistelmät,
- lomapalkkavelkalaskelmat ja

- matkalaskut (matkalaskuista palkkakirjanpidon aineistoa ovat vain päivärahojen ja kilometrikorvausten seurantaan varten tehdyt tositteet; muut matkakulut saadaan käsitellä myös ostotoimintojen, maksuliikennetoimintojen tai pääkirjanpidon tositteina).

Ennakkoperintäasetuksen edellyttämät palkkakortit ja viranomaisille annettavat vuosilmoitukset ovat palkkakirjanpitoaineistoa, jonka tulee olla täsmätä kirjanpidon kanssa. Täsmäytys on tehtävä vähintään tilikausittain.

Kirjanpitolaissa tarkoitettua tositemaineistoa eivät ole esimerkiksi seuraavat asiakirjat, jos ne eivät sisällä kirjanpitolaian tai arvonlisäverolain perusteella määriteltyjä tietoja, jotka eivät ilmene tositemista, niiden liitteistä tai liiketapahtumia koskevasta kirjeenvaihdosta:

- työajan seurantaan varten laaditut tapahtumat ja yhteenvedot ja
- tuntikortit tms. työajan käytöstä laaditut erittelyt.

3.5.5 Maksut ja maksuliikennetoiminnot

Kirjanpitolaian mukaisia tositemita tai liiketapahtumia koskevaa kirjeenvaihtoa ovat esimerkiksi:

- rahalaitoksen antamat tiliotteet, joita käytetään tositemina (tiliotetta saadaan käyttää myös peruskirjanpitoa, menetelmäpäättös 2:4 §),
- tiliotteen liitteenä olevat erittelyt suorituksista (saapuvat viitemaksut), laskujen maksupalvelun erittelyt (maksetut laskut ym. maksut) ja erittelyt toistuvaissuorituksista (esim. palkkojen maksut),
- pankkiin lähetetyt maksunsaajakohtaiset maksutapahtumat, mikäli maksutapahtumat eivät ole tiliotteella eikä erillisessä pankin antamassa erittelyssä,
- pankin virheilmoitukset lähetetyistä ja vastaanotetuista maksuista, mikäli ne vaikuttavat kirjanpitomerkitöihin,
- (käteis)kassatositemit ja käteiskassan päiväkohtaiset yhteenvedot ja
- kassan tai pankkitilin kautta maksetut henkilökunnan kuluveloitukset.

Kirjanpitolaissa tarkoitettua tositemaineistoa eivät ole esimerkiksi seuraavat asiakirjat, jos ne eivät sisällä kirjanpitolaian tai arvonlisäverolain perusteella määriteltyjä tietoja, jotka eivät ilmene tositemista, niiden liitteistä tai liiketapahtumia koskevasta kirjeenvaihdosta:

- luotto-, pankki- yms. kortilla tehdyn maksun asiakaskuittaustositteet ja
- maksuliikenneohjelmiston maksuehdotukset, maksuluettelot yms. erittelyt.

3.5.6 Pääkirjanpidon tositemit

Kirjanpitolaian mukaisia oikaisu-, siirto- tai muita tositemita ja muuta liiketapahtumia koskevaa kirjeenvaihtoa ovat esimerkiksi:

- arvonlisäverolaskelmat
- oikaisun todentavat selvitykset, laskelmat ja kirjanpitomerkinän korjaavat muistiotositteet tms. asiakirjat

- omaan käyttöön oton tai käyttöomaisuuden valmistukseen siirrettyjen vaihto-omaisuushyödykkeiden siirron todentavat läheteet ja siirtoasiakirjat
- tilinpäätös- ja muut jaksotustositteet, esim. poistolaskelmat erittelyineen ja
- pankin antamat vahvistukset kirjanpitovelvollisen saamisista, veloista ja vastuista.

4 Kirjausajankohta

Koneellisessa kirjanpidossa kirjausajankohta on se ajankohta, jolloin kirjanpitoaineisto syötetään tai siirretään kirjanpitojärjestelmään siten, että kirjanpitomerkintä sisältää tiedot, jotka tarvitaan aineiston järjestämiseen aika- tai asijärjestykseen KPL 2:4.1 §:ssä säädetyllä tavalla. Tietoa on mahdollista tarkentaa myöhemmin menetelmäpäätöksessä määritellyllä tavalla (ks. luku 7 Korjausmenettelyt).

Koneellisessa kirjanpidossa ei tarvitse erikseen säilyttää tietoa kirjauksen tekoajankohdasta. Tämä on jatkoa vallitsevalle käytännölle, jonka mukaan yleensä ei säilytetä tietoa siitä, milloin kirjauksen tekeminen ja kirjanpitomerkintöjen tallentaminen on tehty (ks. myös kohdassa 3.4 asiatarkastus- ja hyväksymismerkinnöistä).

5 Kirjanpitomerkinnät

5.1 Aikajärjestys ja tositteiden numerointi

Liiketapahtumien kirjausten järjestäminen aika- ja asijärjestykseen voidaan tehdä eri tavoilla. Aikajärjestys voi olla esimerkiksi liiketapahtuman tapahtuma-ajankohdan, kirjausajankohdan tai tositenumeron mukainen järjestys. Kirjanpitovelvollinen saa toteuttaa aikajärjestyksen myös useammalla rinnakkaisella menettelyllä.

Kirjauksen on perustuttava päivättyyn ja numeroituun tositteeseen, joka todentaa liiketapahtuman (KPL 2:5.1 §). Tositteiden numeroinnin tarkoituksena on liiketapahtuman ja sen kirjauksen yksilöimisen ohella ennen kaikkea edesauttaa tietyn tositteen tai sen perusteella tehdyn kirjanpitomerkinnän etsimisessä taikka tositateaineiston tai sen perusteella tehtyjen kirjanpitomerkintöjen järjestämisessä haluttuun järjestykseen. Numeroinnissa tulee huomioida myös aukottoman kirjausketjun toteutuminen KPL 2:6 §:ssä säädetyllä tavalla.

Tositenumero voi muodostua numeroista, muista merkeistä, tai se voi olla päivämäärä tai päivämääräväli, jos kaikki kyseisen ajanjakson liiketapahtumat kootaan yhdelle tositteelle. Numerointimenetelmien tulee olla systemaattisia, joskaan numeroinnin ei tarvitse olla juokseva.

Tositteiden numerointi voidaan tehdä siten, että useammalla liiketapahtumalla on sama tositenumero. Tällöin näiden liiketapahtumien välillä tulee vallita asia- tai aikayhteys. Samalla tositenumerolla on mahdollista käsitellä esimerkiksi samaan kauppatapahtumaan liittyvä lasku, hyvitys ja mahdollinen uusi lasku. Samaa tositenumeroa saadaan käyttää myös esimerkiksi samaan puitesopimukseen liittyviin erillisesti laskutettuihin toimituk-

siin. Elektronisessa kaupassa samaa tositenumeroa on mahdollista käyttää lyhyen ajanjakson myyntitapahtumille.

Menetelmäpäätöksen 2 luvussa esitetään säännökset kirjausten tekemisestä yhdistelmänä pääkirjanpitoon. Säännösten mukaan kirjanpitomerkintä on mahdollista laatia kuukausikohtaisena tai neljän viikon jakson kattavana yhdistelmänä. Tällöin osakirjanpidon tai peruskirjanpidon merkintöjen on sisällettävä tositteittain eriteltyinä ne viennit, joista yhdistelmä muodostuu. Tällaisena osakirjanpitona voidaan pitää esimerkiksi pankkitilistä saatavaa tiliotetta, jossa pankkitilin tapahtumat on yhdistelty päiväkohtaisina otto- ja jätösommina.

Liiketapahtumat on mahdollista koota yhdelle nipputositteelle, jolta kirjaukset tehdään. Tällöin käteisellä rahalla tehdyt maksut on yhdisteltävä vähintään päiväkohtaisesti. Muut liiketapahtumat saadaan yhdistellä nipputositteelle enintään kalenterikuukausittain tai neljän viikon jaksolta, mikäli tapahtumien määrä on vähäinen.

5.2 Aika- ja asijärjestyksen toteuttamistavat

Kirjausten järjestäminen aika- ja asijärjestykseen voidaan toteuttaa kahdella tavalla:

- Kirjaukset sisältävät tiedot, joiden perusteella käytettävä tietojärjestelmä järjestää ne tarvittaessa aika- ja asijärjestykseen.
- Kirjaukset järjestetään valmiiksi aika- ja asijärjestykseen, ja nämä kirjanpito-kirjat tallennetaan. Jos käytetään menetelmäpäätöksen 3 luvun mukaista korjausmenettelyä, on perus- ja pääkirjanpidon kirjanpitokirjat tallennettava uudestaan korjausten tekemisen jälkeen.

Liiketapahtumia ei tarvitse erikseen tallentaa koneellisessa kirjanpidossa aika- ja asijärjestykseen tilikauden aikana, jos kirjanpitoon tallennetaan tiedot, jotka tarvitaan aika- ja asijärjestyksen luomiseksi ja käytettävä kirjanpitojärjestelmä pystyy tuottamaan tämän järjestyksen. Aika- ja asijärjestykseen järjestämistä ja tallentamista ei tarvitse tehdä myöskään kirjanpitoaineiston pysyvää säilyttämistä varten, jos käytettävä kirjanpitojärjestelmä pystyy tuottamaan aika- ja asijärjestyksen.

Jos kirjanpitojärjestelmä poistuu käytöstä KPL 2:10 §:ssä määriteltynä kirjanpitoaineiston säilytysaikana, tulee kirjanpitoaineisto tallentaa aika- ja asijärjestykseen tallennusmuodolla, josta se on saatettavissa selväkieliseen muotoon ilman tallennukseen käytettyä ohjelmistoa tai tulostaa paperille aika- ja asijärjestyksessä.

5.3 Kirjanpitomerkintöjen ja tositteiden yhdistäminen

Kirjanpitomerkinnät saadaan tehdä koneelliselle tietovälineelle siten, että konekielisesti säilytettävään tositteeseen yhdistetään tositteiden numero, päiväys ja muut kirjanpitomerkinnät sekä muut liiketapahtuman käsittelyä ja hyväksymistä koskevat tiedot (menetelmäpäätös 1:3.1 §).

Säännöksen perusteella on mahdollista säilyttää kirjanpitoaineisto siten, että konekielisenä säilytettävään tositetietoon linkitetään tai muutoin teknisesti yhdistetään tositteiden perusteella tehdyt kirjanpitomerkinnot. Tällöin tositteissa ja kirjanpitomerkinnoissa olevat samat tiedot, kuten tositenumero, tositteiden päiväys ja tiliöinnit, säilytetään vain yhteen kertaan. Tällaisen tietokannan avulla voidaan tietokoneen näytölle tai selväkielisenä paperille tuottaa erikseen tositteet ja erikseen peruskirjanpidon ja pääkirjanpidon merkinnot. Kirjanpitovelvollisen on tällöin osoitettava, että kirjanpidosta tehdyt kirjanpitokirjat tai niistä tehdyt poiminnat sisältävät kaikki kirjanpitoon tehdyt kirjanpitomerkinnot.

Yhdistäminen voidaan tehdä myös laatimalla tositepäiväkirja, joka sisältää sekä tositetiedot että niiden perusteella tehdyt kirjanpitomerkinnot.

Jos kirjanpitovelvollinen säilyttää tositeaineiston erikseen kirjanpitokirjoista erillisinä koneellisina tiedostoina tai tietokantoina, voidaan kirjausketju osoittaa tositenumeron tai muun tunnistetiedon avulla erikseen tositteille ja kirjanpitomerkinnoille.

5.4 Arvonlisäveron määrittämistä varten tarvittavat tiedot

Arvonlisäverolain 209 §:n (1486/1994) mukaan verovelvollisen on järjestettävä kirjanpitoonsa sellaiseksi, että siitä saadaan veron määrittämistä varten tarvittavat tiedot. Suoritettavan ja vähennettävän arvonlisäveron selvittämiseksi kirjanpitovelvollisen verovelvollisen on kirjattava veron määrään vaikuttavat liiketapahtumat aikajärjestyksessä sen ajankohdan mukaan, jolloin niiden perusteella suoritettava tai vähennettävä vero on otettava huomioon kalenterikuukaudelta tilitettävää veroa laskettaessa (AVA 1.1 §). Jos kirjanpitovelvollinen, joka on arvonlisäverovelvollinen, käyttää liiketapahtumien kirjauksessa KPL 2:4.2 §:ssä tarkoitettua neljän viikon jaksoa, kirjanpito tulee järjestää siten, että arvonlisäverolaskelma voidaan tuottaa kuukausikohtaisesti. Tämä voidaan toteuttaa esimerkiksi siten, että osakirjanpidossa säilytetään tieto liiketapahtuman päivämääristä ja niiden perusteella tuotetaan arvonlisäverolaskelma kuukausikohtaisesti.

Eri verokantojen alaisten myyntien ja ostojen on oltava vaikeuksista erotettavissa toisistaan asiajärjestyksessä pidettävässä kirjanpidossa (AVA 1.2 §). Jos kirjanpitojärjestelmästä voidaan liiketapahtumien kirjauksessa käytettävien arvonlisäverokantojen tai niitä osoittavien tunnisteiden avulla taikka muutoin erotella toisistaan eri verokantojen mukaiset liiketapahtumat, ei kirjanpitojärjestelmään tarvitse perustaa eri pääkirjatilejä eri verokannoille. Jos kirjanpitovelvollinen tekee kirjanpito tapahtumia perus- tai pääkirjanpitoon useampia liiketapahtumien kirjauksia sisältävinä tiliöintiyhteenvedoina, kirjanpitovelvollisen tulee voida erottaa toisistaan eri verokantojen mukaiset liiketapahtumat.

6 Kirjausketju

Jos sekä tositteet että niiden perusteella tehdyt kirjanpitomerkinnot säilytetään koneellisella tietovälineellä, kirjausketju tositteesta peruskirjanpitoon ja pääkirjanpitoon voidaan toteuttaa esimerkiksi seuraavilla tavoilla tai niiden yhdistelmillä:

- Tosite ja sen perusteella tehdyt kirjanpitomerkinnot sisältävät tiedot, joiden perusteella käytettävä kirjanpito-ohjelmisto yhdistää ne toisiinsa.

- Koneellisella tietovälineellä säilytettävä tositemerkintä sisältää yksilöivän tiedon, esimerkiksi tositemerkinnän, jonka perusteella tietojärjestelmää käyttävä henkilö pystyy etsimään aika- tai asiajärjestyksen perusteella kirjanpitomerkinnät.
- Tositteesta on linkki tiedostoon, joka sisältää tositemerkin perusteella tehdyt kirjanpitomerkinnät.

Kirjausten yhteys pääkirjanpidosta tuloslaskelmaan ja taseeseen voidaan osoittaa esimerkiksi seuraavilla tavoilla:

- Tietojärjestelmässä on esitetty pääkirjatileittäin, mihin tuloslaskelma- tai tase-erään niiden saldot merkitään.
- Tietojärjestelmässä on esitetty tuloslaskelma- ja tase-erittäin, mitkä pääkirjatilit niille on merkitty.
- Koneellisella tietovälineellä olevasta tuloslaskelmasta tai taseesta on linkki pääkirjanpidon kirjanpitokirjaan, josta kyseisen tuloslaskelma- tai tase-erän saldo on muodostettu.
- Koneellisella tietovälineellä olevalta pääkirjanpidon kirjanpitokirjan tililtä on linkki tuloslaskelma- tai tase-erään, johon kyseinen pääkirjatilili on päätetty.
- Kirjanpitojärjestelmä, joka on tuottanut tuloslaskelman tai taseen, sisältää toiminnon, joka hakee tuloslaskelman tai taseen selailunäytölle ne pääkirjaviennit tai kirjatut liiketapahtumat, joista tietyn tuloslaskelma- tai tase-erän saldo on muodostettu.

Kirjausketjun aukottomuuden tulee säilyä kirjanpitolaian ja menetelmäpäätöksen edellyttämässä laajuudessa, jos kirjanpito siirretään pysyvää säilyttämistä varten toiselle koneelliselle tietovälineelle.

Kirjanpitovelvollinen voi toteuttaa kirjausketjun peruskirjanpidon tai pääkirjanpidon merkinnöistä tositemerkin perusteeseen esimerkiksi seuraavilla tavoilla tai niiden yhdistelmillä:

- Kirjanpitojärjestelmä, joka on tuottanut tiedon aika- tai asiajärjestykseen, sisältää toiminnon, joka hakee perus- tai pääkirjanpidon selailunäytölle tositemerkin sisältämät tiedot.
- Perus- ja pääkirjanpidon merkinnät sisältävät yksilöivän tunnisteen, jonka perusteella tietojärjestelmää käyttävä henkilö pystyy etsimään tositemerkin, jonka perusteella kirjaus on tehty.
- Perus- tai pääkirjanpidosta on linkki tositemerkin perusteeseen, jonka perusteella kirjaukset on tehty.

Hyvän kirjanpitotavan kehittymisen kannalta on suositeltavaa, että koneellinen kirjausketju toteutetaan tositenumeron ja pääkirjatilin lisäksi myös muilla tositteessa ja kirjanpitomerkinissä olevilla tiedoilla, kuten myyjän tai ostajan nimellä, niiden kaupparekisteri- ja liikeyhteisötunnuksella, tositteen päiväyksellä tai tositteen loppusummalla.

7 Korjausmenettelyt

Taloudellisen tiedon ajantasaisuuden vaatimusten kasvaessa kirjaukset joudutaan usein suorittamaan puutteellisen tiedon varassa, jotta saataisiin olennaisilta osin oikeaa raportointia mahdollisimman aikaisin. Tietoa on mahdollista jälkikäteen täsmentää tai korjata, kun tieto liiketapahtumasta tarkentuu.

Menetelmäpäättöksen 3:1 §:n mukaista korjausmenettelyä on mahdollista käyttää paitsi virheiden korjaamiseen myös kirjanpidon täsmentämiseen ja tarkentamiseen, jos kirjanpitomerkinä on alunperin tehty puutteellisten tietojen perusteella. Esimerkiksi sähköisesti vastaanotettu ostolasku on kirjattu automaattisesti kuluksi yleiselle kulutilille, jotta kirjanpito välittömästi esittäisi talouden ohjausta varten tarvittavat tiedot. Korjausmerkinnän avulla tiliöintimerkinä voidaan tarkentaa vastaamaan kirjanpidossa käytettävää tarkempaa tililuetteloa ilman erillisen korjausositteen laadintaa.

KPL 2:4.2 §:ssä säädettyinä kirjanpitomerkinöiden laatimisaikana kirjanpitomerkinöjä on mahdollista muuttaa ilman menetelmäpäättöksen mukaista korjausmenettelyä. Korjaukset voidaan tällöin tehdä siten, että alkuperäisestä, muutetusta kirjanpitomerkinästä ei jää merkintää. Kirjanpitovelvollisen sisäisen valvonnan menettelytapojen perusteella voidaan lyhentää aikaa, jona kirjauksia voidaan korjausmerkinnättä korjata.

8 Täsmäytykset

8.1 Yleistä

Täsmäytysten tarkoituksena on varmistua siitä, että kaikki kirjanpitovelvollisen liiketapahtumat on käsitelty pääkirjanpidossa ja että tositteiden, kirjanpitomerkinöiden ja niiden perusteella laaditun tilinpäättöksen eheys säilyy koneellisessa kirjanpidossa.

Täsmäyttämällä tarkoitetaan liiketapahtumien summien vertailua esimerkiksi kirjanpitovelvollisen osakirjanpidon ja pääkirjanpidon välillä tai kahden kirjanpitovelvollisen välillä. Täsmäytyksen suorittaminen voidaan todeta eri tavoilla, esimerkiksi vastaanottamalla kuittaussanoma tai avoimen saldon maksulla. Hyvän kirjanpitotavan mukaan kirjanpitovelvollinen seuraa säännöllisesti koneellisen kirjanpidon sisällön täydellisyyttä ja oikeellisuutta olennaisella tarkkuudella. Täsmäytysten säännöllinen suorittaminen on erityisen tärkeää silloin, kun kirjanpitovelvollisen kirjanpitoaineisto on koneellisesti hajautettu usean eri tahon säilytettäväksi.

Täsmäytys on mahdollista tehdä myös muulloin kuin kirjauskauten päättyessä. Pankkitilien täsmäytys voidaan tehdä päivittäin tai viikoittain, jos rahatapahtumien määrä on

suuri. Osakirjanpitoa olevan myynnin tietojärjestelmän avoimet myyntilaskut voidaan täsmäyttää kuukausittain. Sen sijaan erillisen käyttöomaisuuskirjanpidon summatiedot saadaan täsmäyttää pääkirjanpitoon vain tilikauden päättyessä, jos tapahtumien määrä on vähäinen.

Täsmäytystoimenpiteessä havaittu ero osoittaa kirjanpidossa olevan virheen, joka edellyttää oikaisutoimenpidettä. Täsmäytysero poistetaan korjaamalla virheellinen vienti tai muu eron aiheuttanut kirjanpitomerkinä. Vähäiset erot saadaan kirjata erilliselle pääkirjatilille, joka tilinpäätöksessä esitetään liiketoiminnan muissa kuluissa myös silloin, kun erojen kokonaismäärä on positiivinen. Vähäiset erot, jotka aiheutuvat käytettävistä kirjanpitomenetelmistä tai joiden selvittäminen ei ole taloudellisesti mielekästä, voidaan kirjata automaattisesti, jolloin täsmäytysselvitys on tosittien asemassa. Tällaiset erot on kirjattava kirjanpitoon viimeistään tilinpäätöskirjausten yhteydessä.

Täsmäytysselvityksellä tarkoitetaan laskelmaa, saldovahvistusta, tiliotetta tai muuta täsmäytystoimenpiteen dokumentoivaa sähköistä tai kirjallista tiedostoa, sanomaa tai asiakirjaa, joka osoittaa täsmäytyksen suorittamisen. Selvityksestä tulee ilmetä, milloin täsmäytystoimenpide on tehty ja kuka toimenpiteen on suorittanut. Jos täsmäytys on toteutettu automaattisesti tietojärjestelmässä, tulisi täsmäytysselvityksestä ilmetä, mikä järjestelmä tai kirjanpidosta vastuussa oleva taho täsmäytyksen on suorittanut tai miten täsmäytys on suoritettu. Jos täsmäytys säilytetään koneellisesti ja se on tehty ohjelmalla, jonka tulee olla käytettävissä täsmäytysselvityksen lukemiseksi, on suositeltavaa säilyttää täsmäytysselvitys myös tekstitiedostona tai muussa tallennusmuodossa, josta se on saatettavissa selväkieliseksi ilman kyseistä ohjelmistoa.

Täsmäytysselvitys voidaan tehdä myös pääkirjanpidossa erillisen täsmäytystilin (selvitteilytilin) avulla. Tilille voidaan kirjata eri osakirjanpitojen yhdistelmät. Esimerkiksi maksuliikennekirjanpidon tiliotteella oleva saatujen viitesuoritusten summarivi voidaan kirjata täsmäytystilille. Viitteellisten suoritusten kohdistaminen myynnin osakirjanpidossa myyntilaskuille tai maksajan reskontratilille voidaan kirjata myös täsmäytystilille suorituspäiväkirjan yhdistelmän avulla. Jos kirjanpitomerkinä tehdään tällä tavalla, erillistä täsmäytysselvitystä ei tarvitse laatia.

Kirjanpitovelvollisen pankkitilien täsmäytys on perusta kirjanpidon kaikille täsmäytyksille. Pääkirjanpidon ja pankkitilien täsmäytys voi osoittaa, että myös erillisinä osakirjanpitoa olevien myynti- ja ostoreskontrien maksutapahtumat on käsitelty täydellisenä. Yksinkertaisimmillaan täsmäytysselvitykseksi riittää sen osoittaminen, että pankkitilien saldot sekä myyntisaamisista ja ostoveloista tehdyt erittelyt täsmäävät tilinpäätöksen tasetietoihin.

Menetelmäpäätös sisältää seuraavat erityiset täsmäytysvaatimukset:

- Osakirjanpidon täsmäyttäminen pääkirjanpitoon (menetelmäpäätös 2:3.1 §)
- Konekielisesti vastaanotettujen kirjanpitotietojen täsmäytys (menetelmäpäätös 2:3.2 §)
- Korjausmerkintöjen täsmäyttäminen (menetelmäpäätös 3:4 §)

- Täsmäytys kirjanpidon täydellisyyden varmentamiseksi silloin, kun tositteet ja kirjanpitomerkinnot säilytetään samanaikaisesti yhdistämällä koneellisella tietovälineellä (menetelmäpäättös 1:3 §)

8.2 Osakirjanpidon täsmäytys pääkirjanpitoon

Osakirjanpito tai sen yhdistelmä on täsmäytettävä pääkirjanpitoon vähintään tilikausittain, jos kirjanpitovelvollinen tekee osakirjanpidosta kirjauksia yhdistelmänä pääkirjanpitoon (menetelmäpäättös 2 luku).

Täsmäytys voidaan tehdä esimerkiksi seuraavilla tavoilla:

- Tietojärjestelmä tuottaa laskelman, josta ilmenee osakirjanpidon saldon täsmäminen pääkirjanpidon saldoon tai mahdolliset erot osakirjanpidon ja pääkirjanpidon välillä. Osakirjanpidosta voidaan esimerkiksi tuottaa raportti, josta ilmenee osakirjanpidon tilien saldot ja pääkirjanpidosta raportti, josta ilmenee vastaavien pääkirjatilien saldot samana ajankohtana.
- Tietojärjestelmän käyttäjä tuottaa esimerkiksi taulukkolaskentaohjelmalla laskelman, josta ilmenee osakirjanpidon saldon täsmäminen pääkirjan saldoon tai mahdolliset erot osakirjanpidon ja pääkirjanpidon välillä.

8.3 Konekielisesti vastaanotettujen kirjanpitotietojen täsmäytys

Koneellisesti vastaanotetut kirjanpitotiedot tulee täsmäyttää lähettäneen tahon kanssa, jos kirjanpitoaineistojen vastaanottaminen on ollut säännöllistä. Esimerkkejä konekielisesti vastaanottamisesta ovat aineiston vastaanottaminen pankista tai laskujen säännöllinen vastaanottaminen EDI- / OVT-menettelyllä (Electronic Data Interchange / Organisaatioiden Välinen Tiedonsiirto).

Täsmäytys pankin kanssa voidaan suorittaa pankin antaman tiliotteen, vahvistusotteen tai muun asiakirjan avulla. Kirjanpitoa lukemaan oikeutettu taho, esimerkiksi tarkastaja, voi halutessaan varmentaa kirjanpidossa olevan pankkitilin saldotiedon oikeellisuuden esimerkiksi pankkiyhteysohjelmiston tai pankin erikseen antaman vahvistuksen avulla. Koneellisesti vastaanotettujen tai lähetettyjen laskujen osalta täsmäytys voidaan suorittaa esimerkiksi saldokyselyjen avulla. Koneellisesti vastaanotettujen tai lähetettyjen laskuaineistojen täsmäämisen osoittaa myös se, että laskut on maksettu tilikauden aikana tai sen jälkeisenä tilinpäätöksen laatimisaikana, jolloin erillistä täsmäytystä ei tarvitse tehdä. Tällaisia yksinkertaisia menettelyjä on mahdollista käyttää etenkin internet- tai pankkien maksuliikennettä hoitavan tietoverkon kautta vastaanotettavien elektronisten verkko- tms. laskujen täsmäyttämiseen myös silloin, kun laskujen välittäminen on säännöllistä.

Kirjanpitovelvollinen voi säilyttää tosineistoaan ulkopuolisella palveluntarjoajalla (asiamiehellä). Samaan osakirjanpitoon tai pääkirjanpitoon kuuluvaa aineistoa voi olla säilytettävänä usealla palveluntarjoajalla. Säilytyksen takia hajautettuna olevan tosine-

aineiston täydellinen käsittely voidaan kirjanpitomerkintöjen avulla täsmäyttää samoin menettelyin kuin omalla tietokoneella olevat tositeaineisto.

8.4 Korjausmerkintöjen täsmäyttäminen

Kirjanpitovelvollisen on täsmäytysselvityksin osoitettava, että korjauksen jälkeen osakirjanpidon tiedot vastaavat pääkirjanpitoon tehtyjä merkintöjä (menetelmäpäättös 3:4.1 §).

Käytännössä korjausmerkintöjen tekemisen jälkeen tehdyt täsmäytykset, joissa on noudatettu edellä kohdissa 8.1 – 8.3 esitettyjä täsmäytysmenettelyjä, riittävät osoittamaan, että myös tehdyt korjausmerkinnät on tehty oikein. Korjausmerkintöjä varten ei siten yleensä tarvita erillisiä täsmäytystoimenpiteitä.

Jos korjaus tehdään osakirjanpitoon, johon tehdyt merkinnät päivittyvät automaattisesti pääkirjanpitoon, ei erillistä täsmäytysselvitystä tarvitse tehdä. Jos korjausmerkintä liittyy sellaiseen osakirjanpitoon tehtyyn tiliöintimerkinnän osaan, jota ei ole siirretty pääkirjanpitoon, ei täsmäytystä tarvitse tehdä.

Erillisten menettelyjen käyttäminen tulee kysymykseen lähinnä silloin, kun korjausmerkinnät ovat vaikuttaneet jo ilmoitettujen kuukausien arvonlisäveroilmoituksiin ja maksettavaan arvonlisäveron määrään. Tällöin seuraavaan kirjanpitoaineistossa säilytettävään tositteen asemassa olevaan arvonlisäverolaskelmaan tai sen erittelyyn on merkittävä muutos, joka aiheutuu aiempiin kuukausiin kohdistuvista korjauksista.

8.5 Tositteiden ja kirjanpitomerkintöjen yhdistämällä säilyttämisen edellyttämät täsmäytykset

Jos tositteet ja kirjanpitomerkinnät säilytetään siten, että konekielisesti säilytettävään tositteeseen yhdistetään tositteen numero, päiväys ja muut kirjanpitomerkinnät sekä muut liiketapahtuman käsittelyä ja hyväksymistä koskevat tiedot (ks. kohta 5.3), edellytetään osakirjanpitojen saldojen täsmäytysten suorittamista kuukausittain. Lisäksi kirjanpitovelvollisen on täsmäytyksin tai muutoin osoitettava, että tositteet, liiketapahtumat ja kirjanpitomerkinnät on käsitelty täydellisenä pääkirjanpidossa.

Erityisiä täsmäytysvaatimuksia edellytetään tällaisissa tilanteissa, jotta kirjanpidon täydellisyydestä voidaan varmistua viipymättä mahdollisten teknisten käsittelyvirheiden jälkeen sekä tilanteissa, joissa kirjanpitoaineisto on säilytetty hajautetusti.

Menetelmäpäättöksen näissä tilanteissa edellyttämät täsmäytykset voidaan toteuttaa edellä kohdissa 8.1 - 8.4 esitetyillä tavoilla, mutta ne on toteutettava kuukausittain.

Kirjanpitomerkintöjen ja tositteiden täydellisyys koneellisesti säilytetyistä tiedoista voidaan osoittaa esimerkiksi siten, että tapahtumien lukumäärä ja niiden yhteissumma talletetaan kirjauskausittain ja kirjanpitokirjojen laatimisen yhteydessä niihin valittujen tapahtumien määrää ja yhteissummaa verrataan valvontatietoihin. Yhteismäärät ja valvontatiedot voidaan esittää kirjanpitokirjoissa.

8.6 Täsmäytyselvitysten säilytys

Täsmäytyselvitykset on säilytettävä vähintään kuusi vuotta sen vuoden lopusta, jonka aikana tilikausi on päättynyt (KPL 2:10.2 §).

Täsmäytyselvityksistä säilytetään lopullinen täsmäytetyn tilanteen osoittava asiakirja. Raportteja tai laskelmia, jotka on laadittu ennen täsmäytysten perusteella tehtäviä oikaisukirjauksia tai korjauksia, ei tarvitse säilyttää. Erillistä täsmäytyselvitystä ei tarvitse säilyttää, jos täsmäytys on suoritettu sellaisen kirjanpitoaineiston avulla, joka kuuluu KPL 2:10 §:ssä säädetyn kirjanpitoaineiston säilytysvelvollisuuden piiriin. Esimerkiksi jos täsmäytyksessä verrataan pääkirjanpitoa tase-erittelyjen yhteissummiin, ei erillistä täsmäytyselvitystä tarvitse laatia.

Jos kirjanpitovelvollinen säilyttää tositteet ja kirjanpitomerkinnot samanaikaisesti koneellisella tietovälineellä menetelmäpäätöksen 1:3 §:n mukaisesti, on sen tehtävä täsmäytys kuukausittain. Tällöin kirjanpitolaissa tarkoitetun säilytysvelvollisuuden piiriin kuuluu tilikauden aikana viimeisin täsmäytyksen osoittava selvitys. Tilikauden päätyttyä säilytysvelvollisuus koskee vain tilinpäätöstilanteesta tehtyä täsmäytyselvitystä, sillä se kattaa myös tilikauden aikana tehdyt kuukausittaiset täsmäytyselvitykset. Jos kuitenkin tilikauden aikaisen kuukausitäsmäytyksen johdosta on jouduttu tekemään kirjanpitoon oikaisukirjauksia, on näiden oikaisujen liitteenä säilytettävä täsmäytyseron selvittäneet laskelmat tai muut vastaavat selvitykset.

Täsmäytykset edellytetään tehtäväksi kuukausittain silloin, kun kirjanpidon automatisointiaste on korkea, jotta tekniset tiedonsiirto-, taltiointi-, varmennus- tai käyttövirheet havaittaisiin mahdollisimman nopeasti. Uusi täsmäytys osoittaa yleensä kirjanpidon olevan täydellisesti suoritettu myös aiemmin täsmäytettyjen kausien osalta. Tästä syystä tilikauden aikana on säilytettävä vain viimeisin täsmäytys.

9 Koneellisen kirjanpitoaineiston saattaminen selväkieliseksi

Kirjanpitoaineiston saattaminen selväkieliseksi voidaan toteuttaa usealla tavalla. Aineisto voidaan saattaa selväkieliseksi paperille tai tietokoneen ruudulle. Selväkieliseksi saattamiseen verrattavaa on myös se, että kirjanpitovelvollinen siirtää aineiston kirjanpitoa lukemaan oikeutetun tahon tietovälineelle, jos tämä hyväksyy menettelyn.

Kirjanpitoaineiston saattaminen selväkieliseksi tietokoneen näytölle voidaan toteuttaa joko siten, että kirjanpitovelvollinen antaa kirjanpitoon käytettävän laitteistonsa kirjanpidon lukijan käyttöön tai antaa käyttöoikeuden ja salasanan kirjanpidon lukijalle, jotta tämä voi lukea aineiston omalta tietokoneeltaan tietoverkon välityksellä. Kirjanpitojärjestelmän käyttöliittymän tulisi olla niin helppokäyttöinen ja hyvin ohjeistettu, että koneellisen kirjanpidon menetelmiä tunteva henkilö pystyy saattamaan aineiston selväkieliseksi.

Menetelmäpäätöksen mukaan kirjanpitoaineiston tulee aina olla saatettavissa selväkieliseen muotoon. Kirjanpitoa lukemaan oikeutetulla taholla on oikeus vaatia kirjanpito tulostettavaksi selväkielisenä kirjalliseen muotoon (ks. KPL 2:8.1 §). Paperille tulostaminen on erityisen perusteltua silloin, kun kirjanpitoaineistoa tarvitaan kirjallisen doku-

mentin, esimerkiksi verotarkastuskertomuksen, liitteeksi. Kirjanpitovelvollisen intressissä voi olla mahdollista kirjanpitoaineiston saattaminen selväkieliseksi muulla tavoin kuin paperille tulostamalla niin helposti ja tehokkaasti, että paperille tulostaminen ei enää ole tarkoituksenmukaista.

10 Kirjanpitoaineiston säilyttäminen koneellisella tietovälineellä tilikauden aikana

Kirjanpito saadaan säilyttää tilikauden aikana koneellisella tietovälineellä, jolle tietoja voidaan tallentaa uudestaan. Jos tositemateriaali säilytetään alkuperäisenä paperilla, kirjanpitoaineisto voidaan säilyttää vain yhdellä koneellisella tietovälineellä, josta on otettava varmistus riittävän usein luotettavan varmistusmenetelmän avulla.

Jos tositemateriaalia ei säilytetä paperilla, kirjanpito laaditaan koneellisella tietovälineellä säilytettävän tositeaineiston perusteella. Tällöin kirjanpitoaineisto on säilytettävä kahdella tietovälineellä. Kummankin tietovälineen tietosisällön oikeellisuus on tarkistettava säännöllisesti. Toinen tietoväline saa olla tavanomaisessa varmistusmenettelyssä tehtävä erillinen varmenne. Tietovälineen valinnassa on kiinnitettävä erityistä huomioita toimintavarmuuteen.

Tietovälineen oikeellisuuden tarkistus voidaan tehdä testaamalla laaditun tietovälineen lukukelpoisuus automaattisesti tai siirtämällä kirjanpitoaineistoa tietokoneen näytölle visuaalisesti luettavaksi. Mikäli tarkistuksessa tietoväline todetaan siten virheelliseksi, ettei kirjanpitoaineistoa voida käsitellä kirjanpitolaian edellyttämällä tavalla, on tiedot viipymättä siirrettävä uudelle, toiselle tietovälineelle.

Tilinpäätöksen laatimisaikana koneellisella tietovälineellä säilytetty kirjanpitoaineisto on joko tulostettava paperille tai siirrettävä kahdelle pysyvästi säilytettävälle koneelliselle tietovälineelle KPL 2:10 §:ssä tarkoitettua säilytystä varten.

11 Kirjanpitoaineiston säilyttäminen pysyvästi koneellisella tietovälineellä

11.1 Kirjanpitoaineiston siirtäminen pysyvää säilytystä varten

Pysyvästi säilytettävälle tietovälineelle tallennettuja kirjanpitotietoja ei saa muuttaa (menetelmäpäätös 1:5.2 §). Muuttamisen estämiseksi voidaan käyttää tietovälineitä, joille kerran tallennettuja tietoja ei voida korvata uusilla tiedoilla, esimerkiksi kertatallenteisia CD-ROM-levyjä. Kirjanpitovelvollinen voi myös teknisesti lukita uudelleen normaalisti käytettävän tietovälineen siten, ettei tietoja lukitsemisen jälkeen enää voida muuttaa tai lisätä. Esimerkiksi kirjanpito-ohjelmiston tietokanta voidaan kuluneen tilikauden osalta lukita, jolloin tietokanta täyttää KPL 2:10 §:n mukaisen kirjanpitoaineiston pysyvän säilyttämisen edellytykset edellyttäen, että tietokannasta on otettu kopio toiselle koneelliselle tietovälineelle. Lisäksi on mahdollista käyttää menetelmiä, joissa tarkisteen laskennalla tai muutoin voidaan osoittaa tietojen muuttumattomuus. Lasketut tarkisteet voidaan merkitä tasekirjaan sisällytettävään luetteloon kirjanpitokirjoista ja tositelajeista.

11.2 Tietosisällön oikeellisuuden tarkastaminen

Kun kirjanpitoaineisto on siirretty KPL 2:10 §:ssä tarkoitettua säilytystä varten kahdelle koneelliselle tietovälineelle, kummankin tietosisällön oikeellisuus on tarkistettava ennen kuin tilapäiseen säilyttämiseen käytetty tietoväline otetaan muuhun käyttöön tai tehdään käyttökelvottomaksi (menetelmäpäättös 1:5.1 §). Kirjanpitovelvollisen tulee varmistua tietojen oikeellisuudesta kirjanpitoaineiston pysyvään säilytykseen tarkoitetuilla tietovälineillä ja siitä, että kaikki tositteet ja kirjanpitomerkinnot on siirretty näille tietovälineille.

Kirjanpitovelvollisen tulee pistokokein varmistua, että kirjanpitoaineisto on saatettavissa selväkieliseen muotoon pysyvään säilytykseen tarkoitettulta tietovälineeltä.

11.3 Tietovälineen sisällön kuvaaminen

Kirjanpitoaineiston pysyvään säilyttämiseen käytettävälle koneelliselle tietovälineelle merkitään tieto aineiston tallentamisajankohdasta (menetelmäpäättös 1:7.1 §). Koneellisen tietovälineen sisällön kuvaus voidaan sisällyttää tallenteeseen esimerkiksi erillisenä tiedostona tai siten, että tallennusvälineen sisältö käy vaivattomasti ilmi tallenteen sisältämien tiedostojen nimistä. Tämän lisäksi sisältö tulee ilmoittaa myös selväkielisenä esimerkiksi tietovälineen säilytyspakkauksessa tai säilytyspaikassa taikka erillisessä luettelossa, josta käy ilmi, miten ja missä säilytetään kirjanpitoaineisto, jota koskee KPL 2:10 §:n mukainen säilytysvelvollisuus.

KPL 3:8 §:n mukaan tasekirjaan on merkittävä luettelo kirjanpitokirjoista ja tositteiden lajeista samoin kuin tieto niiden säilytystavoista. Luettelon tarkoituksena on antaa viranomaiselle tai muulle kirjanpitoa tarkastavalle taholle tieto siitä, mikä osa kirjanpitoaineistosta on säilytetty koneellisessa muodossa. Tositteiden lajeilla tarkoitetaan tositteiden luokittelua niiden kirjanpidollisen käsittelyn (esimerkiksi osakirjanpidoittain) mukaan. Säilytystavalla tarkoitetaan tietovälineen muotoa (esimerkiksi CDR-levy) ja säilytysmenetelmää (esimerkiksi tietokanta tai listamuoto) tai paperia.

11.4 Tietovälineen tekninen käytettävyys

Kirjanpitovelvollisen tulee varmistua kirjanpitoaineiston pysyvään säilyttämiseen käytetyn tietovälineen teknisestä käytettävyydestä KPL 2:10 §:ssä kirjanpitoaineistolle säädetyn säilytysajan. Teknisellä käytettävyydellä tarkoitetaan sitä, että kirjanpitoaineiston säilyttämiseen käytetyn tietovälineen tyyppinen tietoväline on yleisessä käytössä ja että käytössä on laitteistoja ja ohjelmistoja, joiden avulla kirjanpitoaineisto on saatettavissa tietovälineeltä selväkieliseen muotoon.

Kirjanpitovelvollisen on tarvittaessa vaihdettava kirjanpitoaineiston pysyvään säilyttämiseen käytettävää tietovälinettä, jos tietovälineen teknisestä käytettävyydestä ei voida varmistua riittävästi. Kirjanpitovelvollinen saa kuitenkin pitää alkuperäisen tietovälineen käytössä, jos laitteisto ja ohjelmisto, jotka tarvitaan kirjanpitoaineiston saattamiseen selväkieliseksi, ovat toimintakuntoisia ja sekä laitteistosta että ohjelmistosta on käytössä varmuuskappale.

11.5 Tallennusmuoto

Kirjanpitoaineiston pysyvään säilyttämiseen on suositeltavaa käyttää yleistä tallennusmuotoa, joka on saatettavissa selväkieliseksi myös muulla kuin käytetyllä tallennusohjelmistolla. Yleisiä tallennusmuotoja ovat esimerkiksi ASCII-listatiedostot, XML-tiedostot sekä yleisesti käytössä olevat kuvatiedostot.

Kirjanpitovelvollisen tulee varmistua kirjanpitoaineiston pysyvään säilyttämiseen käytetyn tallennusmuodon teknisestä käytettävyydestä KPL 2:10 §:ssä kirjanpitoaineistolle säädetyn säilytysajan. Teknisellä käytettävyydellä tarkoitetaan sitä, että kirjanpitoaineiston säilyttämiseen käytetty tallennusmuoto on yleisessä käytössä ja että käytössä on laitteistoja ja ohjelmistoja, joiden avulla kirjanpitoaineisto on saatettavissa tallennusmuodosta selväkieliseen muotoon.

Kirjanpitovelvollisen on tarvittaessa vaihdettava kirjanpitoaineiston pysyvän säilyttämiseen käytettävää tallennusmuotoa, jos tallennusmuodon teknisestä käytettävyydestä ei voida varmistua riittävästi. Kirjanpitovelvollinen saa kuitenkin pitäytyä alkuperäisen tallennusmuodon käytössä, jos tietoväline, laitteisto ja ohjelmisto, jotka tarvitaan kirjanpitoaineiston saattamiseen selväkieliseksi, ovat toimintakuntoisia ja tietovälineestä, laitteistosta ja ohjelmistosta on käytössä varmuuskappale.

Kirjanpitoaineisto tulee tallentaa pysyvää säilyttämistä varten tilinpäätöksen laatimisaikana aika- ja asiajärjestykseen sellaiseen tallennusmuotoon, josta se on saatettavissa selväkieliseen muotoon ilman tallennukseen käytettyä kirjanpito-ohjelmistoa, jos kirjanpito-ohjelmisto, jota tarvitaan kirjanpidon järjestämiseen aika- ja asiajärjestykseen ja selväkieliseksi saattamiseen, on poistumassa kirjanpitovelvollisen käytöstä KPL 2:10 §:ssä säädettyinä kirjanpidon säilytysaikana. Pysyvä tallennusmuoto on otettava käyttöön viimeistään silloin, kun alkuperäistä kirjanpito-ohjelmistoa ei enää voida käyttää. Kirjanpitoaineiston säilyttäminen luettavassa muodossa on mahdollista toteuttaa myös toisen tahon hallussa olevan järjestelmän avulla.

Kirjanpitoaineiston aika- ja asiajärjestykseen järjestämiseen ja selväkieliseksi saattamiseen tarvittavan ohjelmiston käytettävyys voidaan varmistaa myös siten, että ohjelmisto ja kirjanpitoaineisto tallennetaan samalle pysyvästi säilytettävälle tietovälineelle.

11.6 Käyttöoikeudet ja salasanat

Määritettäessä käyttöoikeuksia ja salasanoja kirjanpitoaineiston säilyttämiseen käytettävään tietojärjestelmään kirjanpitovelvollisen tulee varautua siihen, että tieto käyttöoikeuksista ja salasanosta on käytettävissä koko aineiston säilytysvelvollisuuden ajan. Kirjanpitovelvollisen tulee varmistua siitä, että tietojärjestelmään on pääsy mahdollisista henkilövaihdoksista huolimatta. Kirjanpitovelvollisen tulee lisäksi varmistua, että käyttöoikeudet ja salasanat ovat käytettävissä myös kirjanpitovelvollisen toiminnan lakattua esimerkiksi konkurssin vuoksi.

KPL 2:10 §:n mukaisen säilytysvelvollisuuden piiriin kuuluvan kirjanpitoaineiston salakirjoitusta ei pidetä suositeltava. Jos aineisto salakirjoitetaan, kirjanpitovelvollisen tulee

noudattaa erityistä varovaisuutta aineiston selväkieliseksi saatettavuuden varmistamiseksi.

12 Kirjanpidon säilytys koneellisella tietovälineellä Suomen ulkopuolella

Koneellisella tietovälineellä olevaa kirjanpitoaineistoa saadaan tilapäisesti säilyttää Suomen ulkopuolella KTMP:n 49/1998 mukaisesti. Esimerkiksi kirjanpitovelvollisen myyntitositteet voidaan laatia ja säilyttää koneellisessa muodossa kirjanpitovelvollisen toimipaikassa Suomen ulkopuolella. Koneellista kirjanpitoa voidaan pitää kirjanpitovelvollisen tai ulkopuolisen palveluntarjoajan tietokoneella, joka sijaitsee Suomen ulkopuolella. Kirjanpitoaineiston säilyttämisessä ulkomailla koneellisella tietovälineellä tilikauden aikana toimitaan tässä yleisohjeessa esitetyllä tavalla (ks. luku 10).

Suomen ulkopuolella koneellisella tietovälineellä säilytettävä kirjanpitoaineisto tulee toimittaa Suomeen KPL 3:6 §:n mukaisena tilinpäätöksen laatimisaikana (KTMP 49/1998 1.2 §). Aineisto voidaan siirtää Suomeen tietoverkon välityksellä tai tallettaa ulkomailla koneelliselle tietovälineelle, joka tuodaan Suomeen. Kirjanpitoaineiston pysyvässä säilyttämisessä Suomessa toimitaan tässä yleisohjeessa esitetyllä tavalla (ks. luku 11). Tilikauden aikana ulkomailla koneellisella tietovälineellä säilytetty kirjanpitoaineisto voidaan myös tulostaa paperille Suomessa tapahtuvaa pysyvää säilytystä varten.

13 Kirjanpidon luettavuus poikkeustilanteissa

Kirjanpitovelvollisen tulee varmistua riittävällä tavalla siitä, että kirjanpito on luettavissa myös normaalista poikkeavissa tilanteissa.

13.1 Kirjanpitovelvollisen toiminnan päätyminen

Kirjanpitovelvollisen tai tämän oikeudenomistajan on toiminnan loppuessa tai kirjanpitovelvollisuuden muuten päättyessä järjestettävä kirjanpitoaineisto KPL 2:10 §:ssä säädetyllä tavalla ja ilmoitettava rekisteriviranomaiselle, kenelle aineiston säilyttäminen on uskottu (KPL 2:10.3 §).

Kirjanpitovelvollisen tai sen toimintaa jatkavan tulee varmistua, että kirjanpitoaineisto on kokonaisuudessaan luettavissa myös kirjanpitovelvollisen toiminnan päätyttyä esimerkiksi konkurssin vuoksi. Jos kirjanpitoaineisto on säilytetty ainoastaan koneellisella tietovälineellä, kirjanpitoaineiston selväkieliseksi saattaminen on ohjeistettava siten, että koneellisia kirjanpitojärjestelmiä tunteva henkilö pystyy saattamaan kirjanpidon selväkieliseksi.

Jos kirjanpitoaineisto säilytetään pysyvästi ainoastaan koneellisella tietovälineellä, säilyttäminen on varmintä toteuttaa siten, että kirjanpitoaineisto on kokonaisuudessaan saatettavissa selväkieliseksi myös ilman käytettyä tallennus- tai kirjanpito-ohjelmistoa jollakin yleisesti käytössä olevalla ohjelmistolla, esimerkiksi internet-selaimella tai tekstieditorilla. Jos ainoastaan koneellisella tietovälineellä säilytetty kirjanpitoaineisto ei ole saatettavissa selväkieliseksi ilman käytettyä tallennus- tai kirjanpito-ohjelmistoa, kir-

janpitovelvollisen on sovittava kyseisen ohjelmistotoimittajan kanssa, että ne tahot, joilla on oikeus kirjanpitomateriaalin lukemiseen kirjanpitovelvollisen toiminnan lakattua, saavat veloituksetta käyttää kyseistä ohjelmistoa tai varmistuttava asiasta muutoin. Yleensä kirjanpito-ohjelmiston käyttöoikeus lakkaa sen ostaneen tahon konkurssiin tai selvitystilaan, joten yllä mainittu menettely on tarpeellinen, jotta voidaan varmistua siitä, että oikeutetut tahot voivat saattaa kirjanpidon selväkieliseksi.

13.2 Ulkopuolisen koneellista kirjanpitoaineiston säilytystä tarjoavan tahon palvelun päättymisen

Kirjanpitomateriaalia voidaan säilyttää koneellisessa muodossa ulkopuolisella palveluntarjoajalla. Kirjanpitovelvollisen on varmistettava, että kirjanpitomateriaali on saatettavissa selväkieliseksi myös tällaisen palveluntarjoajan toiminnan lakattua. Asia voidaan järjestää esimerkiksi siten, että palveluntarjoaja sitoutuu järjestämään säilytettävänä olevan kirjanpitoaineiston sellaiseen muotoon, josta kolmas taho kykenee saattamaan sen selväkieliseksi. Vaihtoehtoisesti palveluntarjoaja voi kopioida kirjanpitoaineiston kirjanpitovelvollisen koneelliselle tietovälineelle siten, että kirjanpitovelvollinen pystyy saattamaan sen selväkieliseksi käytössään olevilla ohjelmistoilla. Vastuu kirjanpitoaineiston säilyttämisestä on kuitenkin aina kirjanpitovelvollisella.