

JHS 199 Kuntien ja kuntayhtymien talousarvio ja -suunnitelma

Liite 1. Käsikirja

Versio: 1.0

Julkaistu: 26.10.2016

Voimassaoloaika: toistaiseksi

Sisällys

1	Johdanto.....	4
2	Soveltamisala.....	5
3	Termit ja lyhenteet.....	5
4	Taloussuunnittelua koskevat säännökset.....	9
4.1	Talousarvio ja -suunnitelma.....	9
4.2	Talousarvion yhteys kirjanpitoon ja taloustilastoon.....	10
4.3	Talousarvion ja -suunnitelman laatiminen kuntajaon muutostilanteessa.....	10
4.3.1	Lakkaavan kunnan talousarvio ja -suunnitelma.....	10
4.3.2	Toimintaa jatkavan kunnan talousarvio ja -suunnitelma.....	10
4.3.3	Taloussuunnitelman tasapainottaminen ja yksilöidyistä toimenpiteistä päättäminen.....	10
5	Taloussuunnittelun tehtävät ja periaatteet.....	11
5.1	Taloussuunnittelun tehtävät.....	11
5.1.1	Tavoitteiden asettaminen.....	11
5.1.2	Kunnan tai tehtäväalueen aluetta, asemaa, väestöä ja kokonaistaloutta koskevat strategiset tavoitteet 12	
5.1.3	Resurssien jako tehtäville ja hankkeille.....	15
5.1.4	Varsinaisen toiminnan ja investointien rahoitus.....	16
5.2	Taloussuunnittelun periaatteet.....	17
5.2.1	Tasapainoperiaate.....	17
5.2.2	Brutto- ja nettoperiaate.....	18
5.2.3	Suorite- ja realisointiperiaate.....	18
5.2.4	Täydellisyysperiaate.....	18
5.2.5	Kehysbudjetointiperiaate.....	18
6	Kunnan talousarvion ja -suunnitelman rakenne ja sisältö.....	18
6.1	Talousarvioasetelman osat ja rakenne.....	18
6.2	Talousarvion yleisperustelut.....	19
6.2.1	Suunnitelmien yleiset perusteet ja kehitysnäkymät.....	19
6.2.2	Kuntastrategian ja palvelusuunnitelmien esittäminen talousarviossa ja -suunnitelmassa.....	20
6.2.3	Tavoitteiden asettaminen konsernille, konsernijohtolle ja kunnan edustajille tytäryhteisöissä.....	20
6.2.4	Tytäryhteisölle asetettavat tavoitteet kunnan ja kuntayhtymän talousarviossa sekä toteutumisen seuranta.....	22
6.3	Käyttötalousosa kunnan talousarviossa.....	23

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

6.3.1	Budjetti- ja kohderahoitteiset tehtävät käyttötalousosassa.....	23
6.3.2	Budjettirahoitteisen tehtävän käyttötalousosa.....	24
6.3.3	Kohderahoitteisen tehtävän käyttötalousosa.....	28
6.4	Tuloslaskelmaosa kunnan talousarviossa.....	33
6.4.1	Tuloslaskelmaosan asetelma.....	33
6.4.2	Käyttötalousosan yhdistely tuloslaskelmaosaan.....	34
6.4.3	Tuloslaskelmaosassa budjetoitavat erät.....	36
6.4.4	Tuloslaskelmaosan tavoitteet ja tunnusluvut.....	39
6.4.5	Tuloslaskelmaosan vertailutiedot.....	40
6.5	Investointiosa kunnan talousarviossa.....	40
6.5.1	Hanketavoitteet.....	41
6.5.2	Investointimenojen budjetointi.....	41
6.5.3	Investointitulojen budjetointi.....	41
6.6	Rahoitusosa kunnan talousarviossa.....	42
6.6.1	Rahoitusosan asetelma.....	42
6.6.2	Rahoitusosan tavoitteet ja tunnusluvut.....	44
6.6.3	Tuloslaskelma- ja investointiosan sekä taseyksikön rahoitusosan yhdistely kunnan rahoitusosaan.....	44
7	Talousarvion ja muiden taloussuunnitelmien sitovuus ja toteutumisen seuranta.....	46
7.1	Talousarvion sitovuus.....	46
7.1.1	Tavoitteen sitovuus.....	46
7.1.2	Rahamääräisten erien sitovuus.....	46
7.2	Taloussuunnitelman sitovuus.....	48
7.3	Käyttö- ja hankesuunnitelman ja kohderahoitteisen tehtävän osabudjettien sitovuus.....	48
7.4	Talousarvion muuttaminen.....	49
7.5	Talousarvion toteutumisvertailu ja seuranta.....	49
8	Kunnan talousarvion ja -suunnitelman valmistelu ja hyväksyminen.....	50
8.1	Suunnittelukehykset.....	50
8.2	Laadintaohjeet.....	51
8.3	Toimielinten talousarvio- ja -suunnitelmaehdotukset.....	51
8.4	Keskushallinnon yhdistely ja tasapainotus.....	51
8.5	Talousarvio- ja taloussuunnitelmaehdotuksen hyväksyminen.....	51
8.6	Käyttösuunnitelmien ja erillisbudjettien hyväksyminen.....	52
9	Kunnan liikelaitoksen budjetointi ja käsittely kunnan talousarviossa.....	52
9.1	Liikelaitoksen talousarvion ja -suunnitelman valmistelu ja hyväksyminen.....	52
9.2	Liikelaitoksen talousarvion rakenne ja sen sitovat erät.....	54
9.2.1	Liikelaitoksen sitovat tavoitteet.....	55
9.2.2	Perustelutekstit.....	56
9.2.3	Menojen ja tulojen sitovuus liikelaitoksen talousarviossa.....	56
9.2.4	Liikelaitoksen talousarvion muuttaminen.....	57

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

9.2.5	Liikelaitoksen talouden tasapainottamisvaatimus.....	57
9.3	Liikelaitoksen vaikutus kunnan talouteen.....	57
9.3.1	Liikelaitosten vaikutus kunnan tuloksen muodostumiseen.....	58
9.3.2	Liikelaitoksen vaikutus toiminnan rahoitukseen.....	60
10	Muun taseyksikön budjetointi ja käsittely kunnan talousarviossa.....	62
10.1	Muun taseyksikön talousarvion ja -suunnitelman valmistelu ja hyväksyminen.....	62
10.2	Muun taseyksikön talousarvion rakenne.....	63
10.3	Muun taseyksikön sitovat tavoitteet.....	64
10.4	Muun taseyksikön talousarvioperustelut.....	65
10.5	Menojen ja tulojen sitovuus muun taseyksikön talousarviossa.....	65
10.5.1	Tulosbudjetin sitovat erät.....	65
10.5.2	Investointibudjetin sitovat erät.....	65
10.5.3	Rahoitusbudjetin sitovat erät.....	66
10.6	Muun taseyksikön tulojen ja menojen budjetointi lajeittain.....	66
10.7	Muun taseyksikön talousarvion muuttaminen.....	67
10.8	Muun taseyksikön talouden tasapainottamisvaatimus.....	67
11	Taloussuunnittelu kuntien välisessä yhteistoiminnassa.....	67
11.1	Yhteistoiminnan järjestämisvaihtoehdot.....	67
11.2	Budjetointi- ja taloussuunnittelu sopimuskuntamallissa.....	68
11.2.1	Tilaajan budjetointi.....	70
11.2.2	Tuottajan budjetointi.....	71
11.2.3	Rahoittajan budjetointi.....	73
11.2.4	Talousarvion ja -suunnitelman laadintaa ohjaavat sopimukset ja suunnitelmat.....	73
11.3	Kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma.....	76
11.3.1	Kuntayhtymän taloussuunnittelua koskevat säännökset.....	76
11.3.2	Taloussuunnittelun tehtävät.....	76
11.3.3	Taloussuunnittelun periaatteet.....	77
11.3.4	Kuntayhtymän talousarvion ja -suunnitelman rakenne ja sisältö.....	78
11.3.5	Käyttötalousosa kuntayhtymän talousarviossa.....	80
11.3.6	Tuloslaskelmaosa kuntayhtymän talousarviossa.....	81
11.3.7	Investointiosa kuntayhtymän talousarviossa.....	87
11.3.8	Rahoitusosa kuntayhtymän talousarviossa.....	88
11.3.9	Tuloslaskelma- ja investointiosan sekä taseyksikön rahoitusosan yhdistely kuntayhtymän rahoitusosaan.....	92
11.3.10	Kuntayhtymän talousarvion sitovuus ja toteutumisen seuranta	
93		
11.3.11	Kuntayhtymän talousarvion ja -suunnitelman valmistelu ja hyväksyminen	
95		
11.4	Liikelaitoskuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma.....	97
11.4.1	Liikelaitoskuntayhtymän sääntely kuntalaissa.....	97

11.4.2 Taloussuunnittelun tehtävät liikelaitoskuntayhtymässä.....	97
11.4.3 Taloussuunnittelun periaatteet ja talousarvion rakenne.....	98
11.4.4 Tuloslaskelmaosa liikelaitoskuntayhtymässä.....	99
11.4.5 Investointiosa liikelaitoskuntayhtymässä.....	102
11.4.6 Rahoitusosa liikelaitoskuntayhtymässä.....	104
11.4.7 Liikelaitoskuntayhtymän talousarvion sitovuus, toteutumisen seuranta ja talousarvion muuttaminen 107	
11.4.8 Talousarvion ja -suunnitelman valmistelu ja hyväksyminen.....	109

1 Johdanto

Tämä käsikirja ohjaa kunnan ja kuntayhtymän talousarvion ja -suunnitelman laatimista siten, että valtiovarainministeriön tietotarve ja tilinpäätöksessä esitettävä talousarvion toteutumisvertailu pystytään tuottamaan yhdenmukaisesti. Talousarvion ja -suunnitelman rakenteen tulee noudattaa JHS-talousarvion suosituksessa (sitova osio) annettuja ohjeita.

Kunnan ja kuntayhtymän talousarvion ja -suunnitelman tulisi olla selkeä ja tiivis, ja sen pitäisi antaa käyttäjälleen (päätoimintekijä, kuntalainen) riittävät tiedot. Lähtökohtana on oltava kuntastrategia tai kuntayhtymävaltuuston tai yhtymäkokouksen päättämät pitkän tähtäimen tavoitteet, joihin perusteluosan tavoitteet kiinnitetään.

JHS-suosituksella eli yhteisen rakenteen määrittelyllä edistetään uuden kuntalain kunnille luomaa velvoitetta (*KuntaL 109 §*) julkaista talousarvio- ja taloussuunnitelmätiedot yleisessä tietoverkossa, sekä varmistetaan tiedon julkaisu yhdenmukaisessa formaatissa tiedon jatkohyödyntämistä varten. Yhdenmukaista tietojen esittämistä tarvitaan erityisesti kuntatalousohjelman tietopohjaan ja kehittämiseen liittyen.

Julkista taloutta ohjataan aiempaa voimakkaammin yhtenä kokonaisuutena vuodesta 2015 lähtien, kun julkisen talouden suunnitelma otettiin käyttöön. Julkisen talouden suunnitelma on hallituksen päätösasiakirja, joka kattaa koko julkisen talouden sisältäen valtiontaloutta, kuntataloutta, lakisääteisiä työeläkelaitoksia ja muita sosiaaliturvarahastoja koskevat osat. Kun julkisen talouden suunnitelman tavoitteena on jatkossa koko julkisen sektorin kestävyys turvaaminen, hallitus ei esimerkiksi voi enää tasapainottaa valtiontaloutta kuntatalouden kustannuksella.

Julkinen talouden suunnitelman rinnalla valmistellaan myös kuntatalousohjelma. Kuntatalouden tasapainotavoitteiden ja toimenpiteiden lisäksi kuntatalousohjelma arvioi kuntatalouden tilaa, kehitysarviota sekä kuntien mahdollisuuksia selvitä peruspalvelujen järjestämisestä kuntatalouden rahoituskehityksen mukaisilla toimilla. Kuntien kehitysarvio esitetään kuntatalousohjelmassa kuntien kirjanpidon käsittein.

Kuntatalousohjelma on haettavissa Kuntaliiton kotisivuilta www.kunnat.net/kuntatalous. Tietoa muun muassa palkkatason ja sosiaalivakuutusmaksujen muutosennusteista sekä muiden keskeisten indeksilukujen ennusteista talousarviovuodelle löytyy esimerkiksi kohdista *Kuntatalouden tilastoja* ja *Indeksit*.

Kunnan ja kuntayhtymän talousarvion ja -suunnitelman valmistelusta, rakenteesta ja sisällöstä sekä sen hyväksymisestä, muuttamisesta ja sitovuudesta säädetään *kuntalain 110 pykälässä*. Valtuuston on vuoden loppuun mennessä hyväksyttävä kunnalle seuraavaksi kalenterivuodeksi talousarvio ottaen huomioon kuntakonsernin talouden vastuut ja velvoitteet. Talousarvion hyväksymisen yhteydessä valtuuston on hyväksyttävä myös taloussuunnitelma kolmeksi tai useammaksi vuodeksi (suunnitelmakausi). Talousarviovuosi on taloussuunnitelman ensimmäinen vuosi (*KuntaL 110.1 §*). Talousarvion ja kirjanpidon yhteys kuntataloudessa on kiinteä ja niiden vaikutus toisiinsa molemmin suuntainen. Kirjanpito tulee järjestää siten, että sen avulla voidaan seurata talousarvion toteutumista tilinpäätöksessä laadittavassa talousarvion toteutumisvertailussa (*KuntaL 113 §*). Toisaalta talousarviossa noudatetaan kirjanpidon

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

suoriteperustetta määrärahan ja tuloarvion ottamisessa talousarvioon. Kirjanpitoikäytäntö ohjaa näin menon ja tulon merkitsemistä talousarviossa ja sen toteutumisvertailussa.

Yhteenvedona todetaan kuntalakiuudistuksen tuomat keskeisimmät talousarvion sisältömuutokset:

- Talousarviossa on huomioitava aiempaa tarkemmin kuntakonsernin näkökulma sekä vastuut ja velvoitteet.
- Talousarvion on toteutettava kuntastrategiaa eli talousarviotavoitteet on johdettava kuntastrategiasta.
- Alijäämän kattamisvelvollisuus koskee myös kuntayhtymiä.
- Erillinen toimenpideohjelma alijäämän kattamiseksi on poistunut, jolloin tasapainottamistoimenpiteet esitetään taloussuunnitelmassa.

Kuntalain taloussäännöksiin sisältyvänä periaatteena on laskelmien suunnittelun ja seurannan yhdenmukainen rakenne. Tulos- ja rahoituslaskelman rakenne ja tietosisältö ovat pääpiirteissään yhtenevät talousarviossa ja tilinpäätöksessä. Laskelmissa on varsinaisesti eroja vain sisäisten erien sekä kunnan liikelaitosten ja muiden taseyksiköiden käsittelyssä.

Kuntalain talousarvio- ja -suunnitelmasäännöksiä tarkoituksena on varmistaa kunnan tehtävien ja talouden oleminen kestävällä pohjalla ja tasapainossa. Talouden suunnittelun lähtökohtana ovat strategiassa kunnan toiminnalle asetetut pitkän aikavälin tavoitteet, ennakoituvat talouden kehitysnäkymät, arvioitu väestön ja elinkeinojen kehitys sekä toimintaympäristön muutokset. Taloussuunnitelmassa ja -arviossa esitetään tavoitteiden toteutuksen edellyttämät toiminnan ja talouden tavoitteet ja niiden edellyttämät määrärahat.

Talousarvio tulisi laatia siten, että se ohjaa ja kannustaa kuntaa tulokselliseen toimintatapaan. Tuloksellisuustavoitteista on huomioitava, että asiaa havainnollistavat mittarit ovat sellaisia, joihin tavoitteen kohde voi itse omalla toiminnallaan vaikuttaa, ja että ulkoiset olosuhdetekijät voivat vaikuttaa merkittävästi eri kohteiden suoriutumiseen. Tuloksellisuus on määritelty kunta-alan yhteisesti hyväksytyissä käsitteissä koostuvan seuraavista osatekijöistä: taloudellinen tuottavuus ja tehokkuus, palvelun laatu ja vaikuttavuus sekä työelämän laatu.

2 Soveltamisala

Suosituksen kohteena ovat kunnat ja kuntayhtymät liikelaitoksineen ja taseyksikköineen. Tässä käsikirjassa huomioidaan myös kuntakonsernin näkökulma.

Tietojen soveltamisen kohderyhmiä ovat kunnat ja kuntayhtymät sekä kohderyhmien taloushallinnon palveluntarjoajat, jotka vastaavat kuntien ja kuntayhtymien lakisääteisestä talousraportoinnista sekä muusta ulkoisesta talousraportoinnista.

Suosituksen sitova osa koostuu valtiovarainministeriön kuntatalousohjelman tietotarpeesta sekä tilinpäätöskaavojen mukaisista laskelmista ml. talousarvion toteutumisvertailu.

Suosituksen liitteenä oleva käsikirja ohjaa sitovien tietojen laatimista oikeaan muotoon. Kohderyhmät voivat soveltaa tätä ohjeistusta muun muassa omien tietojärjestelmiensä ja organisoitumisensa mukaisesti.

3 Termit ja lyhenteet

budjettirahoitus
fi budjettirahoitus

kunnan tehtävien rahoittaminen valtuuston myöntämin määrärahoihin

Budjettirahoituksessa varojen lähteenä on ensisijaisesti verorahoitus eli kunnan verotulot ja valtionosuudet ja muu sellainen yleiskatteinen rahoitus, jota säännöksiin tai sopimuksiin ei ole kohdennettu määrätyn tehtävän rahoittamiseen.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

JHS-suositus

fi JHS-suositus

julkishallinnon suositus, jonka tavoitteena on edistää sähköistä asiointia sekä tietojen ja rekistereiden yhteiskäyttöä julkishallinnossa

JHS on julkishallinnossa käytettäväksi tarkoitettu yhtenäinen menettelytapa, määrittely tai ohje (*laki julkisen hallinnon tietohallinnon ohjauksesta, 634/2011, 5 §*).

kirjanpitolautakunnan kuntajaosto

fi kirjanpitolautakunnan kuntajaosto

taho, joka antaa kunnille ja kuntayhtymille ohjeita ja lausuntoja *kirjanpitolain* ja *kuntalain 113 - 116 §* soveltamisesta (*kuntalaki 112 §*)

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston ohjeet ja lausunnot kirjanpitolain ja kuntalain edellä mainittujen pykälien soveltamisesta sekä kirjanpidon yleisperiaatteiden tulkinnasta kuuluvat *kirjanpitolain 1 luvun 3 §:n* edellyttämän hyvän kirjanpitotavan lähteisiin kunnan kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä. Kunnan tulee noudattaa kuntajaoston ohjeita. (*HE 268/2014*)

kohderahoitus

fi kohderahoitus

tehtävän rahoittaminen pääosin tulorahoituksella, joka muodostuu luovutettujen palvelujen ja muiden hyödykkeiden vastikkeena saaduista myynti- ja maksutuloista taikka avustuksena, tukena tai korvauksena määrättyjen tehtävien suorittamisesta aiheutuneisiin kustannuksiin

Palvelujen luovuttaminen voi olla markkinaperusteista, lakisääteistä tai sopimusperusteista. Kuntayhtymän toiminta ja budjetointi perustuu lähtökohtaisesti kohderahoitukseen.

kuntakonserni

fi kuntakonserni

kuntakonsernilla tarkoitetaan kunnan (emoyhteisö) sekä yhden tai useamman oikeudellisesti itsenäisen yhteisön muodostamaa taloudellista kokonaisuutta, jossa kunnalla yksin tai yhdessä muiden kuntakonserniin kuuluvien yhteisöjen kanssa on määräämisvalta yhdessä tai useammassa yhteisössä

Kunta tytäryhteisöineen muodostaa kuntakonsernin. (*kuntalaki 6 §*)

kuntastrategia

fi kuntastrategia

strategia, jolla valtuusto päättää kunnan toiminnan ja talouden pitkän aikavälin tavoitteista, ja jonka mukaisesti kuntaa johdetaan (*kuntalaki 37 ja 38 §*)

kuntatalousohjelma

fi kuntatalousohjelma

ohjelma, joka syventää julkisen talouden suunnitelman kuntataloutta koskevaa arviointia

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Julkisen talouden suunnitelman yhteydessä laadittavan kuntatalousohjelman tarkoituksena on arvioida kuntatalouden tilaa, kehitysarviota ja kuntien mahdollisuuksia selvittää peruspalvelujen järjestämisestä päätetyn kuntatalouden rahoituskehityksen mukaisilla toimenpiteillä. (<http://vm.fi/kuntatalousohjelma>)

kustannusvaikuttavuus

fi kustannusvaikuttavuus

vaikuttavuuden suhde kustannuksiin

Esimerkiksi muiden tekijöiden pysyessä ennallaan palkkatason nousu heikentää kustannusvaikuttavuutta, koska panosten hinnat nousevat, vaikka panosten määrä pysyy ennallaan. Yhtäältä teknologinen kehitys voi nostaa tuottavuutta, mikä nostaa kustannusvaikuttavuutta. Toisaalta jos uusi teknologia on kallista, sen käyttöönotto ei vastaavasti nosta kustannusvaikuttavuutta, koska kallis teknologia nostaa panosten hintoja. (Kuntaliitto: *Tuottavuus osana tuloksellisuutta*, 2008)

laatu

fi laatu

1) tarkasteltavan kohteen ominaisuudet tai haluttavuus

Voidaan tarkastella mm. panosten, tuotantoprosessin, tuotoksen tai tarjonnan laatua. Laatuun liittyvät myös aikaansaannoskyvyn ja palvelukyvyn käsitteet. Ominaisuudet ovat yleensä objektiivisesti määriteltävissä, haluttavuuteen liittyy asiakkaan subjektiivinen kokemus (VM: *Mittaamisen käsikirja*, 2014).

2) palvelutilanteiden ja -prosessien sekä sidosryhmäyhteistyön sujuvuus ja kuntalaislähtöisyys (Kuntaliitto: *Kunnan toiminnan johtaminen ja hallinta sekä omistaja- ja konserniohjaus*, 2015)

palvelukyky

fi palvelukyky

kuvaasi asiakaspalvelun toimivuudelle ja laadulle asetettujen tavoitteiden toteutumista

Käsite viittaa erityisesti palvelujen laatuun asiakkaan näkökulmasta (VM: *Mittaamisen käsikirja*, 2014).

panos

fi panos

Suoritteen tai prosessin tuottamiseen tarvittava työmäärä, taloudellinen resurssi tai muu vastaava. Panoksen muutosta kuvaa panosindeksi. (*Sivistyssanakirja*)

taloudellisuus

fi taloudellisuus

tuotosten ja panosten suhde, kun panokset ilmaistaan rahana

Taloudellisuus voidaan ilmaista muun muassa tuotosten yksikkökustannuksina (Kuntaliitto: *Kunnan toiminnan johtaminen ja hallinta sekä omistaja- ja konserniohjaus*, 2015).

tehokkuus

fi tehokkuus

vaikuttavuus suhteessa panoksiin (kustannusvaikuttavuus)

Tehokkuutta käytetään myös kuvaamaan tarkasteltavan yksikön tuottavuuden tason suhdetta tuottavimpaan yksikköön (tehokkuusrintama-ajattelu) (VM: *Mittaamisen käsikirja*, 2014).

tuloksellisuus

fi tuloksellisuus

kokonaistavoitteiden saavuttamista ilmaiseva yläkäsite, joka sisältää myös tuottavuuden ja vaikuttavuuden sekä panosten, tuotantoprosessin ja tuotosten laadun (ml. työelämän laatu). (VM: *Mittaamisen käsikirja*, 2014)

tuotos

fi tuotos

prosessin, toiminnon tai tehtävän lopputulos

Tuotoksen muutosta kuvaa tuotosindeksi. (*JHS 152 Prosessien kuvaaminen*)

tuottavuus

fi tuottavuus

tuotosten ja panosten suhde

Kuntien tuottavuuden tarkastelussa korostuu palvelutuotannon tuottavuus, jolla pyritään positiivisiin vaikutuksiin asiakkaissa ja kuntalaisissa (Kuntaliitto: *Kunnan toiminnan johtaminen ja hallinta sekä omistaja- ja konserniohjaus*, 2015).

vaikuttavuus

fi vaikuttavuus

palvelun aikaansaama muutos tavoitteeksi asetetussa asiassa

Esimerkiksi hoidon vaikutus potilaan terveydentilaan (VM: *Mittaamisen käsikirja*, 2014)

voimavarat

fi voimavarat

yleensä resursseja, vahvuuksia, kykyjä, mahdollisuuksia ja toiminnan edellytyksiä

Voimavaroja ovat esimerkiksi tilat, palvelut, määrärahat, henkilöstö, informaatio ja erilaiset taidot.

voimavarojen hallinta ja oikea kohdistaminen

fi voimavarojen hallinta ja oikea kohdistaminen

kunnan toiminnan ohjausta siten, että vaikuttavuus, laatu sekä taloudellisuus ja tuottavuus toteutuvat parhaalla mahdollisella tavalla (Kuntaliitto: *Kunnan toiminnan johtaminen ja hallinta sekä omistaja- ja konserniohjaus*, 2015)

4 Taloussuunnittelua koskevat säännökset

4.1 Talousarvio ja -suunnitelma

Kunnan ja kuntayhtymän taloutta koskevat säännökset on koottu *kuntalain (410/2015) 110 - 120 pykäliin*. Tässä käsikirjassa tarkoitetaan kunnalla myös kuntayhtymää, ellei toisin ole mainittu.

Valtuusto vastaa kunnan toiminnasta ja taloudesta. Valtuuston tulee päättää kuntastrategiasta, talousarviosta ja taloussuunnitelmasta, omistajaohjauksen periaatteista, varallisuuden hoidon ja sijoitustoiminnan perusteista, takaussitoumuksen tai muun vakuuden antamisesta toisen velasta sekä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan perusteista. Valtuuston tulee päättää myös kunnan liikelaitokselle asetettavista toiminnan ja talouden tavoitteista (*KuntaL 14 §*).

Valtuusto hyväksyy hallintosäännön, jossa annetaan tarpeelliset määräykset muun muassa kunnan taloudenhoidosta (*KuntaL 90 §*). Talousarvion ja -suunnitelman valmistelusta, rakenteesta ja sisällöstä sekä sen hyväksymisestä, muuttamisesta ja sitovuudesta säädetään *kuntalain 110 pykälässä*. Valtuuston on vuoden loppuun mennessä hyväksyttävä kunnalle seuraavaksi vuodeksi talousarvio ottaen huomioon kuntakonsernin talouden vastuut ja velvoitteet. Talousarvion hyväksymisen yhteydessä valtuuston on hyväksyttävä myös taloussuunnitelma kolmeksi tai useammaksi vuodeksi (suunnitelmakausi). Talousarviovuosi on taloussuunnitelman ensimmäinen vuosi.

Talousarvion valmistelusta vastaa kunnanhallitus sekä kukin toimielin omalla tehtäväalueellaan. Kunnallisessa liikelaitoksessa valmistelusta vastaa johtokunta (*KuntaL 39 ja 67 §*).

Talousarviossa ja -suunnitelmassa hyväksytään kunnan ja kuntakonsernin toiminnan ja talouden tavoitteet. Talousarvio ja -suunnitelma on laadittava siten, että ne toteuttavat kuntastrategiaa, ja että edellytykset kunnan tehtävien hoitamiseen turvataan. Talousarvioon otetaan tehtävien ja toiminnan tavoitteiden edellyttämät määrärahat ja tuloarviot sekä siinä osoitetaan, miten rahoitustarve katetaan.

Taloussuunnitelman on oltava tasapainossa tai ylijäämäinen. Kunnan ja kuntayhtymän taseeseen kertynyt alijäämä tulee kattaa enintään neljän vuoden kuluessa tilinpäätöksen vahvistamista seuraavan vuoden alusta lukien. Kunnan tulee taloussuunnitelmassa päättää yksilöidyistä toimenpiteistä, joilla alijäämä mainittuna ajanjaksona katetaan (*KuntaL 110.3 §*).

Esimerkiksi: Vuoden 2016 tilinpäätös on alijäämäinen. Tilinpäätös hyväksytään vuonna 2017, joten alijäämä on saatava katetuksi viimeistään vuonna 2021 (neljäs vuosi tilinpäätöksen vahvistamista seuraavan vuoden eli vuoden 2018 alusta lukien). Taloussuunnitelma on tällöin enintään neljän vuoden mittainen eli 2018-2021, jolloin talousarviovuosi 2018 on taloussuunnitelman ensimmäinen vuosi. Taloussuunnitelmassa on päätetty alijäämän kattamiseksi yksilöidyistä toimenpiteistä.

Kunnan ja kuntayhtymän talousarviossa tulee olla käyttötalous- ja tuloslaskelmaosa sekä investointi- ja rahoitusosa. Kunnallisen liikelaitoksen talousarviossa ja -suunnitelmassa tulee olla tuloslaskelma-, investointi- ja rahoitusosa (*KuntaL 110 § ja 120 §*).

Kunnan ja kuntayhtymän toiminnassa ja taloudenhoidossa on noudatettava talousarviota. Talousarvio ja -suunnitelma sitovat toimielimiä ja henkilöstöä ja ovat samalla näiden ohjauksen ja valvonnan välineitä. Talousarvioon tehtävistä muutoksista päättää kunnassa valtuusto ja kuntayhtymässä valtuusto tai yhtymäkokous. Kunnallisen liikelaitoksen talousarvioon tehtävistä muutoksista päättää johtokunta.

Tässä käsikirjassa kunnalla tarkoitetaan jäljempänä myös kuntayhtymää, ellei toisin ole sanottu.

4.2 Talousarvion yhteys kirjanpitoon ja taloustilastoon

Talousarvion ja kirjanpidon yhteys kuntataloudessa on kiinteä ja niiden vaikutus toisiinsa molemmin suuntainen. Kirjanpito tulee järjestää siten, että sen avulla voidaan seurata talousarvion toteutumista tilinpäätöksessä laadittavassa talousarvion toteutumisvertailussa (*KuntaL 113 §*). Toisaalta talousarviossa noudatetaan kirjanpidon suoriteperustetta määrärahan ja tuloarvion ottamisessa talousarvioon. Kirjanpitokäytäntö ohjaa näin menon ja tulon merkitsemistä talousarviossa ja sen toteutumisvertailussa.

Talousarviossa käytetään käsitteitä meno tai tulo kaikista taloustapahtumista. Talousarviossa menoa käytetään yleiskäsitteenä tarkoittaen talousarviovuodelle jaksotettujen toimintamenojen lisäksi myös muuta rahankäyttöä muun muassa investointimenoa, lainanlyhennystä, antolainausta sekä peruspääoman lisäystä. Talousarviovuodelle jaksotettuja tuloja ovat esimerkiksi verotulot, valtionosuudet, maksu-, myynti- ja muut toimintatulot, korkotulot ja muut rahoitustulot sekä lainanotto.

Valtiovarainministeriön toimeksiannosta kerätään kunnilta ja kuntayhtymiltä talousarviotietoja kuntatalousohjelman tietotarpeisiin. **Tiedot kerätään ulkoisen talousarvion mukaisena eli sisäiset erät eliminoiden.** Liikelaitoksen vaikutus kunnan/kuntayhtymän talouteen esitetään laskelmin, joissa liikelaitos yhdistetään kunnan/kuntayhtymän tuloslaskelmaosaan ja rahoitusosaan vastaavalla tavalla kuin kunnan/kuntayhtymän tilinpäätöksessä.

Suosituksen sitovassa osassa on kuvattu, mitä talousarvio- ja taloussuunnitelmatietoja valtiovarainministeriön toimeksiannosta kerätään, ja mikä on tietojenkeruun rakenne.

4.3 Talousarvion ja -suunnitelman laatiminen kuntajaon muutostilanteessa

4.3.1 Lakkaavan kunnan talousarvio ja -suunnitelma

Kuntalaki ei velvoita kuntaa laatimaan talousarviota ja -suunnitelmaa kunnan olemassaoloa pidemmäksi ajaksi. Tilanteessa, jossa valtuustot ovat päättäneet kuntaliitoksesta, talousarvio ja -suunnitelma ja mahdolliset yksilöidyt toimenpiteet alijäämän kattamiseksi laaditaan kuntaliitoksen toteutumiseen saakka. Kuntaliitoksen selvitystyö tai valmistelu ei vielä vapauta talousarvion ja -suunnitelman laatimisesta vähintään kolmeksi vuodeksi.

4.3.2 Toimintaa jatkavan kunnan talousarvio ja -suunnitelma

Jos kuntajaon muutoksessa on kyse kuntien yhdistymisestä, nimetään muodostettavaan uuteen kuntaan yhdistymishallitus riippumatta siitä, toteutetaanko kuntien yhdistyminen perustamalla uusi kunta vai yhdistyvätkö kunnat jo olemassa olevaan kuntaan. Yhdistymishallitus vastaa yhdistymissopimuksen toimeenpanosta ja huolehtii uuden kunnan toiminnan järjestämisestä koskevista valmistelutehtävistä mukaan lukien ensimmäisen varainhoitovuoden talousarvion ja -suunnitelman laatiminen. Suunnitelmat hyväksyy uusi kunnanvaltuusto (*Kuntarakennelaki 10 §*).

4.3.3 Taloussuunnitelman tasapainottaminen ja yksilöidyistä toimenpiteistä päättäminen

Kuntalain talouden tasapainottamista ja alijäämän kattamista koskevia säännöksiä sovelletaan kuntaliitostilanteessa. Lakkaavan kunnan ei tule tehdä kuntaliitosta ennakoivia muutoksia oman pääoman rakenteessa. Alijäämän kattamisessa tulee noudattaa *kuntalain 110 §:n* ja sen perustelujen mukaisia perusteita oikean ja riittävän kuvan antamisesta kunnan taloudellisesta asemasta sekä kuntaliitosta edeltävissä tilinpäätöksissä että toimintaa jatkavan kunnan avaavassa taseessa.

Uuden kunnan taloussuunnitelman tulee olla tasapainossa tai ylijäämäinen. Kunnan taseeseen kertynyt alijäämä tulee kattaa enintään neljän vuoden kuluessa tilinpäätöksen vahvistamista seuraavan vuoden alusta lukien. Kunnan tulee taloussuunnitelmassa päättää yksilöidyistä toimenpiteistä, joilla alijäämä mainittuna ajanjaksona katetaan. Usealle vuodelle ulottuvat talouden tasapainottamistoimenpiteet tarkistetaan ja hyväksytään vuosittain talousarvion ja -suunnitelman hyväksymisen yhteydessä. Talousarvioon ja -suunnitelmaan otettavat toimenpiteet on esitettävä yksilöityinä, rahamääräisinä ja ajallisesti kohdistettuina.

5 Taloussuunnittelun tehtävät ja periaatteet

5.1 Taloussuunnittelun tehtävät

Kunnan taloussuunnittelussa toiminnalla ja taloudella on kiinteä yhteys. Talousarviossa ja -suunnitelmassa tulee osoittaa riittävät resurssit asetettujen tavoitteiden toteuttamiseksi sekä osoittaa, miten toiminta ja investoinnit rahoitetaan. Suunnitelmien tulee turvata kunnan tehtävien hoitaminen. Toisaalta suunnitelmien on oltava realistisia siten, että kunnan talouden tasapaino voidaan säilyttää tai saavuttaa suunnittelukaudella. Talousarvion laadinnassa on otettava huomioon kuntakonsernin talouden vastuut ja velvoitteet.

Talouden suunnittelussa lähtökohtana ovat strategiassa kunnan toiminnalle asetetut pitkän aikavälin tavoitteet, ennakoidut talouden kehitysnäkymät, arvioitu väestön ja elinkeinon kehitys sekä muut toimintaympäristön muutokset. Talousarviossa ja -suunnitelmassa otetaan huomioon koko kuntakonserni niin, että tytäryhteisöjen toiminta ja talous kytketään tavoitteiden avulla tiiviisti kunnan strategiaan. Talousarviossa ja -suunnitelmassa hyväksytään sekä kunnalle että kuntakonsernille toiminnan ja talouden tavoitteet.

Talousarviolla ja -suunnitelmalla on kunnassa kolme päätehtävää. Ensiksi niissä asetetaan palvelutoimintaa ja investointihankkeita koskevat tavoitteet; on myös kuvattava palvelutoiminnan ja investointien kokonaisuuden laajuus. Toiseksi talousarvioon ja -suunnitelmaan budjetoidaan menoja ja tuloja koskevat arviot eri tehtäville ja hankkeille. Talousarviovuoden arviot ovat sitovia määrärahoja ja tuloarvioita. Kolmanneksi talousarviossa ja -suunnitelmassa osoitetaan, miten varsinainen toiminta ja investoinnit rahoitetaan.

Talousarvion ja -suunnitelman rakenne palvelee mainittuja kolmea tehtävää: palvelutoimintaa ja investointihankkeita koskevien tavoitteiden asettaminen sekä niiden edellyttämä menojen ja tulojen budjetointi tehdään käyttötalous- ja investointiosissa. Toiminnan ja investointien pääomarahoitusta ja siihen liittyvät korvaukset osoitetaan tuloslaskelmaosassa ja rahoituslaskelmaosassa.

5.1.1 Tavoitteiden asettaminen

Kuntalaki edellyttää kunnan toiminnalta tavoitteellisuutta ja suunnitelmallisuutta. Valtuuston ja kunnan muiden toimielinten on talousarviossa ja -suunnitelmassa sekä niihin perustuissa käyttösuunnitelmissa ja erillisbudjeteissa hyväksyttävä toimintaa ja taloutta koskevat tavoitteet. Talousarviossa ja -suunnitelmassa hyväksytään sekä kunnalle että kuntakonsernille toiminnan ja talouden tavoitteet siten, että talousarvio ja -suunnitelma toteuttavat kuntastrategiaa ja edellytykset kunnan tehtävien hoitamiseen turvataan ottaen huomioon kuntakonsernin talouden vastuut ja velvoitteet. Tällöin tarkoituksena on esittää **omana kokonaisuutena** kuntakonsernin kannalta olennaisia tulevia tapahtumia, vastuuta ja velkoja, kuten:

- erilaiset konsernijärjestelyt ja konsernirakenteen muutokset
- määräämisvallan hankkiminen konsernin ulkopuolisessa yhtiössä
- merkittävät muutokset mainittujen yhteisöjen liiketoiminnassa ja toimialassa
- merkittävät tytäryhteisön investoinnit tai lainat
- tytäryhteisöille annettavat takaukset tai mahdolliset realisoituvat takausvastuut
- merkittävät leasing- tms. vastuut, jotka liittyvät esimerkiksi investointeihin.

Erityisesti em. seikkojen taloudelliset vaikutukset tulisi tuoda talousarviossa ja -suunnitelmassa esiin. Tarkoituksena ei kuitenkaan ole laatia konsernin talousarviota. Sen sijaan kunnan talousarvion liitteenä voi olla keskeisimpien tytäryhteisöjen talousarviot.

Kuntalain 129 § mukaan kunnan myöntämä laina, takaus tai muu vakuus ei saa vaarantaa kunnan kykyä vastata sille laissa säädetyistä tehtävistä. Kunta ei saa myöntää lainaa, takausta tai muuta vakuutta, jos siihen sisältyy merkittävä taloudellinen riski. Kunnan edut tulee turvata riittävän kattavilla vastavakuuksilla.

Tavoitteet on pyrittävä asettamaan siten, että ne kattavat tehtäväalueen perustehtävät ja ovat toteutettavissa niihin osoitetuilla voimavaroilla. Määräraha tai siinä pysyminen tai lakisääteisten velvoitteiden täyttäminen eivät itsessään ole kuntalain tarkoittamia tavoitteita.

Kuntastrategian, sitä toteuttavien ohjelmien, toiminta- ja taloussuunnitelman sekä talousarvion tavoitteiden tulee muodostaa yhtenäinen ja johdonmukainen kokonaisuus, joka tulee käsitellä kunnan tulosityksiköiden ja tytäryhtiöiden kanssa. Kuntakonsernin strateginen johtaminen konkretisoituu kuntastrategiassa, toteuttamisohjelmissa sekä talousarviossa ja -suunnitelmassa määriteltäviin selkeisiin päämääriin, tavoitteisiin, toteutettaviin toimenpiteisiin sekä niiden seurantaan ja tuloksellisuuden arviointiin.¹

Kuntastrategian ottamisesta huomioon kunnan talousarvion ja -suunnitelman laatimisessa säädetään *kuntalain 110 §:ssä*. Kuntastrategia tarkistetaan vähintään kerran valtuuston toimikaudessa (*KuntaL 37 §*).

Kuntastrategiassa tulee ottaa huomioon:

1. kunnan asukkaiden hyvinvoinnin edistäminen,
2. palvelujen järjestäminen ja tuottaminen,
3. kunnan tehtäviä koskevissa laeissa säädetty palvelutavoitteet,
4. omistajapolitiikka,
5. henkilöstöpolitiikka,
6. kunnan asukkaiden osallistumis- ja vaikuttamismahdollisuudet,
7. elinympäristön ja alueen elinvoiman kehittäminen.

Asetettujen tavoitteiden saavuttamiseen vaikuttavien tapahtumien tunnistamisen ja arvioinnin tulee olla osa tavoitteiden asettamista. Tavoitteiden saavuttamiseksi määritellään toteutettavat toimenpiteet, joiden tuloksellisuutta hallituksen sekä lauta- ja johtokuntien tulee seurata ja arvioida luotettavaan tietoon perustuen riittävän ajantasaisesti.

Kunnan toiminnalle asetettavien tavoitteiden on hyvä olla konkreettisia ja kuvata kunnan aikaansaannoskykyä ja positiivisia vaikutuksia kuntalaisten hyvinvointiin sekä kunnan elinvoimaisuuteen. Hyvinvointihyödyillä tarkoitetaan kunnan toimenpiteillä aikaansaatuja positiivisia vaikutuksia kuntalaisten hyvinvointiin. Tavoitteisiin kuuluvat myös kunnan taloudellista tilaa, investointeja, taseen kertynyttä yli-/alijäämäisyyttä, velkaantumista, veroprosentin tasoa ja rahoituksen riittävyttä kuvaavat mittarit. Tavoitteiden ja niiden saavuttamisen edellyttämien toimenpiteiden määrittelyn tulee olla vuorovaikutteinen prosessi ja siinä tulee hyödyntää henkilöstön asiantuntemusta.

Tavoitteita voidaan luokitella eri tavoin. Tässä käsikirjassa sovelletaan luokitusta, jonka perusteina ovat toiminnan kohde ja päätöstaso (strateginen/operatiivinen eli kuka tavoitteesta päättää).

5.1.2 Kunnan tai tehtäväalueen aluetta, asemaa, väestöä ja kokonaistaloutta koskevat strategiset tavoitteet

Kunnan asemaa ja alueellista kehittämistä koskevat tavoitteet ovat usein visiotyypisiä tavoitetiloja; esimerkiksi kunta nähdään määrättyllä elinkeino- tai koulutusalueella maakunnallisena tai valtakunnallisena keskuksena.

Väestövaikutuksia koskevia tavoitteita ovat kuntalaisten hyvinvoinnin tasoa ylläpitävät tai kohottavat palvelutavoitteet sekä terveydellisten, sosiaalisten tai koulutukseen liittyvien ongelmien poistamiseen tähtäävät tavoitteet.

Kokonaistaloudelliset tavoitteet voidaan ryhmitellä tulorahoituksen riittävyttä, vakavaraisuutta ja maksuvalmiutta koskeviin tavoitteisiin. Näillä tavoitteilla on kiinteä yhteys kunnan talouden vakauteen ja tasapainoon. Kunnan talouden kokonaisuuden tärkeimpiä mittareita ovat kunnan velkaantuminen (lainakanta, omavaraisuusaste), nettoinvestoinnit, taseen kertynyt yli-/alijäämä ja kunnan tuloveroprosentti.

¹ Harjula - Prättälä: Kuntalaki - taustat ja tulkinnat (2015)

Kunnan ja tehtäväalueen aluetta ja asemaa koskevat tavoitteet sekä väestövaikutustavoitteet ja kokonaistaloudelliset tavoitteet ovat pääsääntöisesti strategisia tavoitteita, joista päätetään valtuusto- ja lautakuntatasolla.

5.1.2.1 Asiakaslähtöiset tavoitteet

Asiakaslähtöiset tavoitteet voivat liittyä palveluiden järjestämiseen tai tuottamiseen ja ne voivat olla strategisen tai operatiivisen tason tavoitteita. Yhteistä näille on se, että tavoite kohdistuu asiakkaan näkökulmasta havaittavissa olevaan päämäärään. Palvelun hinta, kokonaiskustannukset, vaikuttavuus, laatu, saatavuus ja palvelukyky ovat esimerkkejä asioista, jotka näkyvät palvelun loppukäyttäjille eli asiakkaille.

Palvelun vaikuttavuudella tarkoitetaan tavoiteltuja muutoksia, joita tuotetuilla palveluilla saadaan aikaiseksi asiakkaassa. Palvelukyky tarkoittaa kykyä palvella asiakasta niin, että tämä on tyytyväinen. Tämä voi heijastua odotuksina yleistä palvelutasoa, saatavuutta, laatua tai muita palveluprosessin osatekijöitä kohtaan. Laadulla voidaan tarkoittaa mitä tahansa palveluun liittyvää osatekijää panoksista tuotokseen. Asiakkaan havaitsemat laadun osatekijät liittyvät palveluprosessiin, saatavuuteen ja tuotokseen.

Strategisista vaikuttavuustavoitteista päättävät luottamustoimielimet kuten valtuusto ja lautakunnat. Operatiivisista vaikuttavuustavoitteista päättää yleensä tehtäväalueen luottamustoimielin kuten lautakunta.

5.1.2.2 Palvelutoiminnan tuotantoon ja järjestämiseen liittyvät tavoitteet

Palvelutoiminnan tuotantotavoitteet voivat olla päätöstason suhteen strategisia tai operatiivisia ja ne liittyvät palvelutuotteiden sekä suoritteiden määrään ja laatuun sekä palvelutuotannon tuottavuuteen.

Tuottavuustavoitteessa yhdistyvät palvelutoiminnan talouden ja toiminnan tavoitteet. Palveluntuottajalle budjetoitu määräraha voidaan sitoa yksikön tuottamiin suoritteisiin, jolloin toteutunut yksikkökustannus antaa viitteitä tuottajan taloudellisesta tehokkuudesta. Suoritemäärittelyn tulisi pohjautua tuotteistukseen. Kokonaistaloudellisista tasapainotavoitteista voidaan johtaa palvelutuotannolle tuottavuustavoite, jonka perusteella määritetään tavoiteltava suoritemäärä ja yksikkökustannus.

Palvelutuotannon tavoitteissa kuten tuotantoa koskevissa tuottavuustavoitteissa tulee huomioida edellä mainittu asiakasnäkökulma sekä laatu. Taloudellisten tuottavuustavoitteiden ei tulisi olla ristiriidassa asiakasnäkökulman tai laatuavoitteiden kanssa.

Kunnan toiminnan kokonaistuloksellisuudella tarkoitetaan kunnan asukkaiden hyvinvoinnin ja alueen elinvoiman turvaamista vaikuttavasti, laadukkaasti ja taloudellisesti niin, että toiminta on kestävä pitkillä aikajännteillä. Tuloksellinen toiminta edellyttää toimintatapaa, jossa kunnan toimintoille ja palveluprosesseille asetetut toiminnan ja talouden tavoitteet toteuttavat kuntastrategiassa asetettuja tavoitteita. Tuloksellisuuden arvioinnilla tarkoitetaan sekä tuloksellisuuden että tavoitteiden toteutumisen arviointia kunnan toiminnan johtamisessa ja toimielinten päätöksenteossa.

Strategisista tuotantotavoitteista päättää valtuusto, lautakunta tai liikelaitoksen johtokunta. Operatiivisista tuotantotavoitteista päättää pääsääntöisesti tehtäväalueen toimialajohto.

5.1.2.3 Tavoitteiden mitattavuusvaatimus

Talousarvioissa ja -suunnitelmassa asetettavien tavoitteiden tulee olla selkeitä, jotta niitä voidaan mitata mahdollisimman yksiselitteisillä ja konkreettisilla mittareilla ja menetelmillä. Mittarit voivat olla määrällisiä tai laadullisia. Määrällinen tilastoihin perustuva mittari on usein yksiselitteinen mutta laadullista arviointia suppeampi. Ylemmän tason kokonaistavoite voidaan jalkauttaa toimintayksiköiden tasolle ja asettaa alemman tason tavoitteet siten, että ne toteuttavat kokonaistavoitetta.

Mitattavat tavoitteet asetetaan kuntastrategian mukaisille eri osa-alueille talousarviossa kattaen niin lyhyen kuin pidemmänkin aikavälin. Asetettavat tavoitteet kohdistuvat olennaisiin toimintoihin ja ohjaavat kehittämään toimintatapoja ja siten toiminnan tuloksellisuutta. Tavoitteiden perusteella tunnistetaan tapahtumat, jotka vaikuttavat tavoitteiden saavuttamiseen. Tunnistetut mahdollisuudet ja vahvuudet

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

hyödynnetään systemaattisesti. Tavoitteiden saavuttamista uhkaavat riskit analysoidaan ja merkittäviksi arvioiduille riskeille määritellään tavoitteiden saavuttamisen edellyttämät toimenpiteet.

Erityisen tärkeää on arvioida myös sitä, ohjaavatko tavoitteet kunnan toimintaa eli onko ne asetettu oikein. Tuloksellisuuden arvioinnilla tarkoitetaan siis sekä tuloksellisuuden kokonaisuuden kehityksen että tavoitteiden toteutumisen mittaamista ja arviointia käytettävissä olevin keinoin. Toiminnan tulee toteuttaa jatkuvan parantamisen periaatetta niin, että arvioinnin tuloksia hyödynnetään tuloksellisuuden parantamisessa.

Tavoitteiden asetannassa ja mittaamisessa on huomioitava toimintaympäristö ja siinä tapahtuvat muutokset, jotka saattavat aiheuttaa haasteita tavoitteiden saavuttamiselle. Hyvin asetettu tavoite ottaa huomioon toimintaympäristön haasteet.

Investointi- ja kokonaistaloudelliset tavoitteet voidaan asettaa rahamääräisissä mitoissa. Näissä tavoitteissa myös tavoitteen suunniteltu toteutumisajankohta on määrättävissä.

Kunnan asemaa ja aluetta koskevaa strategista tavoitetta voidaan kuvata esimerkiksi sellaisilla määrällisesti mitattavilla muuttujilla kuin ko. toimialan yritysten lukumäärä kunnassa tai kunnan alueella toimivien yritysten osuus toimialan markkinaosuudesta.

Väestövaikutuksia koskevia tavoitteita, kuten koulutustason nostamista tai syrjäytymisen estämistä voidaan yleensä mitata joko laadullisilla tai määrällisillä muuttujilla.

Asiakaslähtöisten tavoitteiden määrällinen mittaaminen on mahdollista silloin, kun tavoitetta kuvaavan muuttujan arvo on objektiivisesti todennettavissa. Vaikuttavuusmuutokset voivat perustua esimerkiksi asiakkaan toimintakyvyn mittaamiseen tai indikaattoreihin, jotka mittaavat muutoksia esimerkiksi hyvinvoinnissa tai oppimisessa. Odotusajat ja hoitojonojen pituudet kertovat palvelukyvystä. Asiakastytyväisyys mittaa palveluprosessin laatua, palvelukykyä sekä vaikuttavuutta asiakkaan näkökulmasta, suhteessa asiakkaan odotuksiin.

Palvelutoiminnan tuotannon mittauskohteena ovat tuotantoprosessin osatekijät eli panokset ja tuotokset sekä niiden kustannukset ja tuotot. Mittaaminen voidaan tehdä kappale- tai rahamääräisenä taikka niistä muodostetuilla tunnusluvulla. Mittareita ovat tuotantotekijä-, kapasiteetti-, suorite- tai tuotemäärät. Tunnuslukuja ovat suorite- tai tuotekohtaiset yksikkökustannukset sekä tuottavuutta ja kannattavuutta kuvaavat tunnusluvut. Yksikkökustannusten kehityksen pitkissä aikasarjoissa tulisi huomioida rahan arvossa ja palkkakehityksessä tapahtuvat muutokset. Tuottavuuden näkökulmasta on perusteltua seurata reaalisen yksikkökustannuksen kehitystä.

Palvelutoiminnan tuottavuutta ja tehokkuutta arvioitaessa voidaan tuotosta verrata myös henkilötöyön määrään. Laatuvaikotujen tuotteiden ja suoritteiden vertaaminen tuotannon sitomiin henkilötöyvuosiin mittaa työn tuottavuutta. Kustannusten korvaaminen henkilötöyvuosilla poistaa tiettyjä panosten mittaamiseen liittyviä ongelmia, mutta muuttaa mittarin luonnetta. Mittari kuvaa silloin eri asiaa.

Mitattaville tavoitteille asetettavat tavoitearvot voivat perustua hyvin suoriutuvien verrokkikuntien arvoihin. Toisiin kuntiin verrattaessa on kuitenkin hyvä huomioida kuntakohtaiset erot. Luotettava verrokkiarvo saadaan, kun omaa tavoitetta peilataan samankaltaisen verrokkikuntajoukon keskiarvoon. Tavoite voidaan asettaa myös siten, että verrataan omaa kehitystä yli ajan, jolloin tavoitetta mitataan muutoksena edellisvuoteen.

Myös muille tuotantoon liittyville toiminnoille kuin varsinaiselle tuotannolle voidaan asettaa tavoitteita. Tällaisia toimintoja ovat esimerkiksi tuotantosuunnitelman tai tuotantomenetelmään liittyvän selvityksen laatiminen. Tällöin tavoitteen mittaaminen tarkoittaa lähinnä sen toteutusta, onko toimenpide suoritettu vai ei.

Valtuusto ja konsernijohto seuraavat ja arvioivat kuntastrategian toteutumista, kunnan toiminnan tuloksellisuutta ja taloudellisen aseman kehittymistä. Puheenjohtajat suunnittelevat ja organisoivat valtuusto-

ja hallitustyöskentelyä siten, että ne voivat riittävään raportointi- ja arviointitietoon perustuen seurata ja arvioida kuntastrategian ja asetettujen toiminnan ja talouden tavoitteiden saavuttamista. Strategian toteutumisen seuraaminen edellyttää systemaattista raportointijärjestelmää. Valtuusto voi myös tarkastuslautakunnan arviointitoimintaa hyödyntäen suunnitelmallisesti arvioida toiminnan tuloksellisuutta ja tavoitteiden saavuttamista.

Tarkempia mittareita on *JHS-suosituksessa Kuntien yhteiset taloudellisuus- ja tuottavuusmittarit*. Hankkeessa luodaan yhteiset laskentamallit ja -säännöt taloudellisuuden ja tuottavuuden tarkasteluun käyttäen hyväksi muita kuntien taloutta ja toimintaa kuvaavia JHS-suosituksia (mm. *JHS-suositus Kuntien ja kuntayhtymien palveluluokitus*).

5.1.3 Resurssien jako tehtäville ja hankkeille

5.1.3.1 Resurssien jakaminen budjetti- ja kohderahoitteisessa toiminnassa

Resurssien jaolla tarkoitetaan verorahoituksen ja muun yleiskatteisen rahoituksen jakamista määrärahoina ja tuloarvioina tehtäville ja hankkeille.

Budjettirahoitteisen toiminnan ja kohderahoitteisen toiminnan budjetointikäytännöt poikkeavat lähtökohtaisesti toisistaan. Budjettirahoitteisessa toiminnassa budjetoinnin tärkein tehtävä on verorahoituksella koottujen tulojen jakaminen määrärahoina eri tehtäville.

Kohderahoitteisessa toiminnassa, jossa rahoitus perustuu suoritteiden myynnistä saataviin tuloihin, ovat tulonodotukset menojen budjetoinnin lähtökohtana.

5.1.3.2 Tavoitteiden sitominen resursseihin

Kuntalain 110 §:n mukaan tavoitteet tulee sitoa niihin osoitettuihin voimavaroihin. Tämä tarkoittaa, että talousarviossa osoitetaan toiminnan tavoitteiden edellyttämät määrärahat ja tuloarviot. Toisaalta tavoitteiden tehtävänä on osoittaa, mitä vaikutuksia varojen käytöllä on tarkoitus saada aikaan.

Määräraha on valtuuston toimielimelle antama, euromäärältään ja käyttötarkoitukseltaan rajattu valtuutus varojen käyttämiseen määrättyjen tavoitteiden toteutumiseksi. Tuloarvio on vastaavasti valtuuston toimielimelle asettama tulotavoite, joka on sidottu kunnan palvelutavoitteisiin ja niiden toteuttamiseen tarvittaviin menoihin.

Tavoiteasettelun ja budjetoinnin yhdistäminen on vaativa tehtävä. Erityisesti se on sitä asiakaslähtöisten tavoitteiden budjetoinnissa. Yhteensovittamista vaikeuttavat muun muassa seuraavat seikat:

- Tavoite esitetään niin yleisellä tasolla, ettei voida osoittaa, kuinka paljon ja minkä laatuista suoritteita sen saavuttaminen edellyttäisi.
- Tavoitteen saavuttaminen ajoittuu budjettivuoden ulkopuolelle.
- Tavoite ei kuvaa toiminnan päätuotosta vaan sen osaa, esimerkiksi yksittäistä toimenpidettä tai kehittämissuuntaa.
- Tavoiteasettelun ja resurssienjaon perustana olevat tehtävä- ja vastuujaoit eivät ole yhtenevät.

Tavoitteiden ja niiden toteuttamiseen osoitettujen varojen yhteys on helpoimmin osoitettavissa tuotantotavoitteissa ja vaikeammin asiakaslähtöisissä ja päämäärätyyppisissä strategisissa tavoitteissa.

Strategisten hanke- ja projektitavoitteiden yhteys resurssien käyttöön on kuitenkin yleensä määrällisesti osoitettavissa. Kunnan asemaa tai aluetta koskevan tavoitetilan vaatima resursointi voi taas olla vaikeata.

Hyvinvointia lisäävien tai sosiaalisia ongelmia poistavien tavoitteiden voi olettaa edellyttävän kunnalta merkittävää rahallista panostusta. Asiakas- ja vaikuttavuustavoitteiden ja resurssien yhteys ei välttämättä ole suoraviivainen vaan portaittainen siten, että vasta määrätyn suuruinen resurssien lisäys saa aikaan

hyvinvoinnin lisäyksen. Sosiaalinen ongelma voi myös merkittävässä määrin alkaa vähentyä vasta määrätyn suuruisella resurssipanostuksella tai ongelma voidaan poistaa resursseja lisäämällä vain tiettyynajaan saakka.

Asiakastyytyväisyys vaikuttavuustavoitteena voi olla enemmän tai vähemmän resurssien käyttöön sidottua. Esimerkiksi vastaanottotilojen viihtyisyyden lisääminen tai henkilöstön palvelualttiutta lisäävä koulutus vaatii yleensä lisäresursseja. Toisaalta palveluasenteen muuttaminen ei välttämättä edellytä erityistä taloudellista lisäpanostusta.

Suoritemäärään perustuvien tuotantotavoitteiden resurssitarve on yleensä osoitettavissa. Sama koskee tuotantotavoitteita, joissa on kyse määrätyn toimenpiteen kuten suunnitelman, hallinnon järjestämisen tai kehittämishankkeen toteuttamisesta.

5.1.3.3 Kunnan lakisääteiset ja vapaaehtoiset tehtävät

Lakisääteisissä tehtävissä kunnan toimivalta resurssien jakamisessa on rajoitettu. Eduskunta voi lainsäädännöllä osoittaa kunnille uusia tehtäviä tai lisätä nykyisiin tehtäviin liittyviä velvoitteita, jotka kunnan on budjetoinnissa otettava huomioon. Resurssien osoittamisen pakollisuudessa kuntien tehtävät voidaan jakaa kolmeen ryhmään: subjektiivisiin oikeuksiin, yleisen järjestämisvelvollisuuden piiriin kuuluviin tehtäviin sekä vapaaehtoisin tehtäviin.

Subjektiiviset oikeudet

Subjektiiviset oikeudet ovat asiakkaan oikeuksia palveluihin, jotka kunnan on ehdottomasti järjestettävä. Perustuslain nojalla subjektiivisia oikeuksia ovat välttämätön ja kiireellisesti järjestettävä toimeentulo ja huolenpito terveys- ja sosiaalipalveluissa sekä maksuton perusopetus. Erillisellä lailla säädettyjä subjektiivisia oikeuksia ovat muun muassa esiopetus ja kotihoidon tuki sekä eräät vammais- ja lastensuojelupalvelut ja kuntouttava työtoiminta. Subjektiivisilla oikeuksilla on etusija resurssienjaossa. Talousarviossa on osoitettava riittävät resurssit subjektiivisiin oikeuksiin kuuluvien palvelujen järjestämiseen. Määrärahaa on osoitettava tarvetta vastaava määrä. Palvelua ei voi evätä sillä perusteella, ettei siihen ole varattu määrärahaa.

Yleisen järjestämisvelvollisuuden piiriin kuuluvat tehtävät

Yleisen järjestämisvelvollisuuden piiriin kuuluvat pääosa sosiaalitoimen ja terveydenhuollon palveluista sekä lukio- ja ammatillisen peruskoulutuksen opetuspalvelut. Kulttuuritoimessa lakisääteisiin palveluihin kuuluvat kirjaston, kulttuuritoimen ja liikuntatoimen palvelut. Lakisääteisiä perusrakenteen ylläpitämis- ja kehittämistehtäviä ovat muun muassa kaavoitus, rakennusvalvonta, vesihuolto, jätevedenpuhdistus, ympäristönsuojelu ja pelastustoimi. Yleisessä järjestämisvelvollisuudessa kunnalla on harkintavaltaa toiminnan laajuuden ja varattavien resurssien suhteen. Lakisääteinen toiminta on kuitenkin järjestettävä siten, että palveluja on tarjolla ja toimintaan on varattava määrärahoja.

Vapaaehtoiset tehtävät

Laissa säädettyjen tehtävien lisäksi kunta voi itsehallintonsa perusteella ottaa hoidettavakseen tehtäviä harkintansa mukaan. Näitä vapaaehtoisia tehtäviä ovat muun muassa elinkeinoelämän edistäminen, työllisyyttä edistävien palveluiden järjestäminen, vapaa-aikatoimintaan liittyvät palvelut, ammatillinen lisäkoulutus, oppisopimuskoulutus ja vapaa sivistystyö. Vapaaehtoisia perusrakennepalveluja ovat esimerkiksi asuntotoimi, energiahuolto, joukkoliikenne ja satamatoiminta. Voimavarojen osoittaminen vapaaehtoisin palveluihin on kunnan päätösvallassa.

5.1.4 Varsinaisen toiminnan ja investointien rahoitus

Talousarvion ja -suunnitelman tehtävänä on tavoitteiden asettamisen ja voimavarojen jakamisen lisäksi osoittaa, miten varsinainen toiminta ja investoinnit rahoitetaan. Tuloslaskelmassa esitetään tulorahoituksen

riittävyys käyttötalouden menoihin ja poistoihin. Rahoitusosassa esitetään, miten investoinnit, muut sijoitukset pysyviin vastaaviin ja pääoman palautukset tulorahoituksen lisäksi muutoin rahoitetaan.

Kunnan toiminnan jatkuvuus edellyttää, että rahan lähteiden on katettava rahan käyttö. Jos tulorahoitus ei riitä menoihin, kunnan on rahoitusosassa osoitettava tarvittava muu rahoitus. Kunta voi kattaa rahoitustarvettaan lainanotolla tai vapauttamalla taseen pysyviin ja vaihtuviin vastaaviin sitoutunutta pääomaa. Kuntayhtymä voi perussopimuksen puitteissa kattaa rahoitustarvettaan myös jäsenkuntien omanpääomanehtoisilla sijoituksilla. Rahoitusosan viimeinen rivi osoittaa talousarvion ja -suunnitelman vuotuisen vaikutuksen kunnan maksuvalmiuteen.

5.2 Taloussuunnittelun periaatteet

5.2.1 Tasapainoperiaate

Kuntalaki velvoittaa kuntaa huolehtimaan tulorahoituksen riittävydestä ja maksuvalmiuden säilyttämisestä. Suunnittelun toiminnan ja hankkeiden on oltava realistisia suhteessa käytettäviin varoihin. Taloussuunnitelmassa on esitettävä yksilöidyt toimenpiteet edellisiltä tilikausilta kertyneen tai kuluvalta tilikaudelta kertyvän alijäämän kattamiseksi. Muodollista tulojen ja menojen tasapainottamista vuositason ei kuitenkaan edellytetä.

Taloussuunnitelman on oltava tasapainossa tai ylijäämäinen. Kunnan taseeseen kertynyt alijäämä tulee kattaa enintään neljän vuoden kuluessa tilinpäätöksen vahvistamista seuraavan vuoden alusta lukien. Kunnan tulee taloussuunnitelmassa päättää yksilöidyistä toimenpiteistä, joilla alijäämä mainittuna ajanjaksona katetaan. *Kuntalain 110 §:n* säännös alijäämän kattamisvelvollisuudesta koskee myös kuntayhtymää.

Kunta, jonka kuluvan vuoden tasearvio on ylijäämäinen, voi sen sijaan tehdä alijäämäisen taloussuunnitelman. Suunnitelman alijäämäisyys ei kuitenkaan saa olla suurempi kuin talousarvion laadintavuoden tasearvion mukainen kertynyt ylijäämä.

Talouden tasapainoperiaate sisältää myös sen, **etteivät kunnan sitoumukset ja niihin liittyvät riskit saa ylittää sen voimavarot**. Tämä edellyttää kuntakonsernin riskienhallinnan toimivuutta. Huomio on otettava kuntakonsernin talouden vastuut ja velvoitteet. Erityinen riski liittyy esimerkiksi lainatakauksiin ja vakuuksiin yhteisöille, jotka eivät ole kunnan määräysvallassa.

Kuntalain 118 §:ssä on säädetty erityisen vaikeassa taloudellisessa asemassa olevan kunnan arviointimenettelystä. Sen mukaan arviointimenettely voidaan käynnistää, jos kunta ei ole kattanut kunnan taseeseen kertynyttä alijäämää *kuntalain 110 §:n 3 momentissa* säädetyssä määräjassa. Arviointimenettely voidaan lisäksi käynnistää, jos asukasta kohden laskettu kertynyt alijäämä on kuntakonsernin viimeisessä tilinpäätöksessä vähintään 1 000 euroa ja sitä edeltäneessä tilinpäätöksessä vähintään 500 euroa, tai kunnan rahoituksen riittävyttä tai vakavaraisuutta kuvaavat kunnan ja kuntakonsernin talouden tunnusluvut ovat kahtena vuonna peräkkäin täyttäneet seuraavat raja-arvot:

1. kuntakonsernin vuosikate on ilman *kunnan peruspalvelujen valtionosuudesta annetun lain (1704/2009) 30 §:n* mukaan myönnettyä harkinnanvaraisen valtionosuuden korotusta negatiivinen,
2. kunnan tuloveroprosentti on vähintään 1,0 prosenttiyksikköä korkeampi kuin kaikkien kuntien painotettu keskimääräinen tuloveroprosentti,
3. asukasta kohden laskettu kuntakonsernin lainamäärä ylittää kaikkien kuntakonsernien keskimääräisen lainamäärän vähintään 50 prosentilla,
4. kuntakonsernin suhteellinen velkaantuminen on vähintään 50 prosenttia.

Kunnan määrittelemien vastuutahojen velvollisuutena on analysoida toimintaympäristön muutoksia ja tunnistaa talousarvion valmistelun yhteydessä tavoitteita uhkaavia riskejä, arvioida riskien vaikutuksia ja laatia tarvittavat suunnitelmat riskien hallitsemiseksi. Käytännössä sisäinen valvonta ja riskienhallinta kytkeytyvät vuosittaiseen talousarvio- ja tilinpäätösprosessiin.

5.2.2 Brutto- ja nettoperiaate

Bruttoperiaate tarkoittaa, että menot ja tulot budjetoidaan erikseen määrärahoina ja tuloarvioina. Menettely on perusteltu silloin, kun tehtävä rahoitetaan pääsääntöisesti verorahoituksella. Myös silloin, kun tehtävän menot eivät riipu siihen kohdistuvista tuloista, on bruttoperiaate ensisijainen, vaikka tulojen määrä olisi merkittävä.

Nettoperiaate tarkoittaa, että talousarviossa sitovuus määrätään nettomääräisesti tulojen ja menojen erotuksena. Tämä on tarkoituksenmukaista tehtävissä, jotka rahoitetaan pääosin palvelujen myynti- ja maksutuloilla. Esimerkiksi kuntien yhteistoiminnassa toimintaa ylläpitävä kunta budjetoit sitovana vain oman osuutensa menoista. Kuntayhtymässä nettobudjetointia sovelletaan pääsääntöisesti kaikissa tehtävissä, joihin kohdistetaan jäsenkuntien maksuosuuksia ja muita tuloja.

Kunnan liikelaitosta sitovana nettoeränä kunnan talousarviossa on tulo, jonka liikelaitoksen tulee tulouttaa korvauksena kunnan liikelaitokseen sijoittamasta oman tai vieraanpääomanehtoisesta pääomasta sekä meno, joka on kunnan avustusta liikelaitokselle. Lisäksi liikelaitosta sitovina erinä ovat kunnan pääomasijoitus liikelaitokseen ja liikelaitoksen pääoman palautus kunnalle. Liikelaitoksen investoinnit rahoitetaan lähtökohtaisesti tulo-rahoituksella. Niihin ei osoiteta kunnan talousarviossa määrärahaa muuten kuin pääomasijoituksena samaan tapaan, kuin kunta osoittaa rahoitusta tytäryhteisölleen.

5.2.3 Suorite- ja realisointiperiaate

Menojen suoriteperiaate tarkoittaa, että talousarvioon ja -suunnitelmaan otetaan varainhoitovuoden aikana vastaanotetuista tuotannon tekijöistä aiheutuvat tulot ja muut sellaiset menot, joiden suorittamiseen kunta on varainhoitovuoden aikana sitoutunut. Tulojen realisointiperiaate tarkoittaa, että talousarvioon ja -suunnitelmaan otetaan varainhoitovuoden aikana suoritteiden luovuttamisesta aiheutuvat ja muut lopullisesti kunnalle kuuluvat tulot.

5.2.4 Täydellisyysperiaate

Täydellisyysperiaatteen mukaan talousarvioon on otettava kunnan rahan käyttö ja rahan lähteet kokonaisuudessaan. Tiedossa olevia menoja tai tuloja ei voi jättää talousarviosta pois. Täydellisyysperiaatteen mukaan myös kunnan eri tehtävien sisäiset ostot ja myynnit otetaan talousarvioon, vaikka niihin ei suoraan liittyisi rahan käyttöä.

5.2.5 Kehysbudjetointiperiaate

Valtuustolla on laaja harkintavalta päättää talousarvion määrärahakokonaisuuksista. Pääsääntöisesti määräraha asetetaan tehtäväkohtaisena siten, että toiminnan tavoitteet ja niiden saavuttamiseen varatut varat ovat yhdistettävissä talousarviossa. Joissakin tapauksissa talousarvion kehysajattelussa saatetaan mennä tätä pidemmälle: esimerkiksi lautakunnalle tai kokonaiselle palvelualueelle osoitetaan kokonaismääräraha useiden eri tehtävien hoitamiseen. Tällöin valtuuston mahdollisuus palvelutoiminnan tehtäväkohtaiseen ohjaamiseen voi kuitenkin heikentyä olennaisesti. Valtuusto ei voi hyväksyä talousarviota niin yleispiirteisenä, ettei sen enää voida katsoa käyttävän sille kuuluvaa talousarviovaltaa.

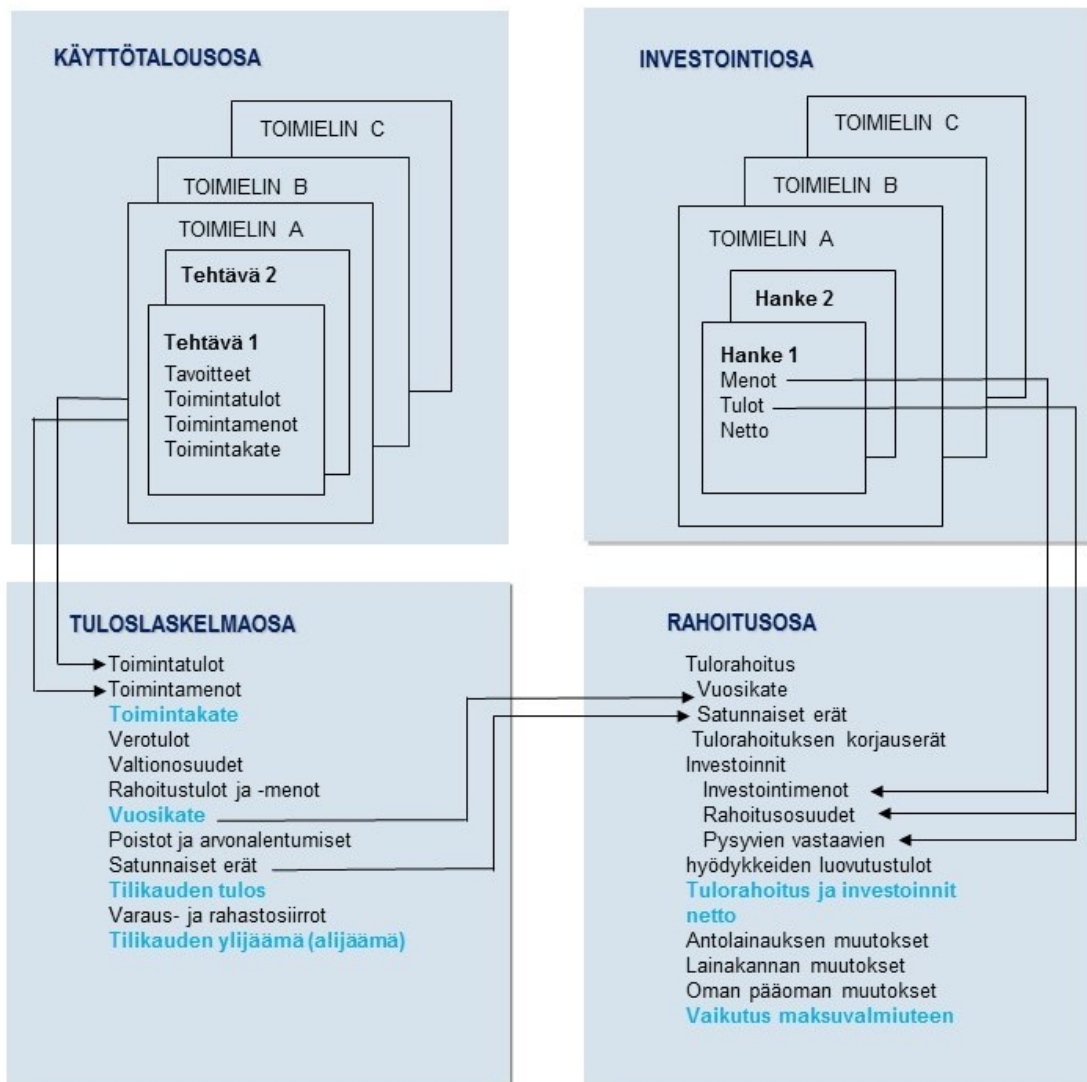
6 Kunnan talousarvion ja -suunnitelman rakenne ja sisältö

6.1 Talousarvioasetelman osat ja rakenne

Talousarvioasetelma muodostuu *käyttötalous-* ja *tuloslaskelmaosasta* sekä *investointi-* ja *rahoitusosasta*. Samaa rakennetta noudatetaan taloussuunnitelmassa ja tilinpäätökseen sisältyvässä talousarvion toteutumisvertailussa.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Talousarvion ja -suunnitelman eri osien keskinäistä yhteyttä kuvaa seuraavana oleva kaavio. Toimintaa ja taloutta suunnitellaan ja seurataan käyttötalouden, investointien, tuloslaskennan ja rahoituksen näkökulmista. Käyttötalousoosassa asetetaan palvelutavoitteet ja budjetoidaan niiden järjestämisen vaatimat menot ja tulot. Investointiosassa budjetoidaan pitkävaikutteisten tuotantovälineiden kuten rakennusten, kiinteiden rakenteiden ja kaluston hankinta, rahoitusosuudet ja omaisuuden myynti. Tuloslaskelmaosassa osoitetaan tulo-rahoituksen riittävyys käyttömenoihin ja poistoihin. Rahoitusosassa osoitetaan yhteenvetona rahan lähteet ja käyttö.



Kaavio 1. Kunnan talousarvio- ja -suunnitelmarakenne.

6.2 Talousarvion yleisperustelut

6.2.1 Suunnitelmien yleiset perusteet ja kehitysnäkymät

Talousarvion ja -suunnitelman yleisperusteluissa esitetään suunnitelmien yleiset perusteet. Yleisiä perusteita tarkastellaan kansantalouden, kuntatalouden sekä alueellisen ja oman kunnan kehityksen näkökulmista.

Yleisperusteluissa käsiteltäviä asiakokonaisuuksia ovat muun muassa väestökehitys, työllisyystilanne, asuntojen rakentamistarve, suunnittelukaudelle ajoittuvat alueelliset kehittämishankkeet sekä elinkeinotoiminnan kehitys sekä alueellisesti että omassa kunnassa. Kuntia koskeva uusi lainsäädäntö tai lainsäädäntömuutokset ovat tärkeitä yleisperusteluissa esiintuvia seikkoja. Mainittujen asioiden lisäksi on yleisperusteluissa tarpeen esittää muutokset ja kehittämistarpeet kuntien yhteistoiminnassa, kunnan ja kuntakonsernin hallinnossa ja organisaatiossa sekä henkilöstöpolitiikassa.

Talousarvion tehtävärakennetta sekä tavoitteiden, määrärahojen ja tuloarvioiden sitovuutta ja muuta talousarvion laadintaa ja täytäntöönpanoa koskeva ohjeistus voidaan sijoittaa yleisperusteluihin tai omaksi luvukseen talousarviossa.

6.2.2 Kuntastrategian ja palvelusuunnitelmien esittäminen talousarviossa ja -suunnitelmassa

Valtuuston hyväksymä kuntastrategia ja palvelusuunnitelmat ovat talousarvion ja -suunnitelman laadinnan keskeisiä perusteita.

Kuntastrategiassa esitetään tavallisesti kunnan visio, arvot, eettiset periaatteet ja strategiset tavoitteet. Tiivistetty kuntastrategiatarkastelu sijoitetaan yleensä talousarvion ja -suunnitelman alkuun.

Palvelusuunnitelmilla konkretisoidaan ja tarkennetaan kuntastrategian palvelujen kehittämistä koskevia linjauksia. Palvelusuunnitelmilla pyritään turvaamaan kunnan palvelujen saatavuus ja riittävä palvelutaso. Palvelusuunnitelmien perustana on kuntalaisten elinolojen ja palvelutarpeiden kehittyminen, kunnan käytettävissä olevien taloudellisten ja henkilöstöresurssien kehittyminen ja saatavuus, yhteistyömahdollisuudet muiden kuntien ja yritysten kanssa sekä ulkopuolisen palvelutarjonnan vaihtoehdot ja markkinoiden kehitysnäkymät.

Tiivistelmät palvelusuunnitelmista voidaan ottaa kuntastrategian yhteyteen talousarvion ja -suunnitelman alkuun tai esittää ne erikseen kunkin palvelualueen budjettiosuuden alussa.

Kuntastrategiasta johdettavat muut suunnitelmat tai ohjelmat kuten henkilöstö-, elinkeino-, kaavoitus- ja asuntotuotantopolitiikat sekä tasa-arvo-ohjelmat esitetään tarpeellisessa laajuudessa kuntastrategian yhteydessä.

Strategiset tavoitteet edustavat kunnan tavoitehierarkian ylintä tasoa. Koko kuntaa koskevia strategisia tavoitteita ovat kunnan toimintavalmiutta, aluetta ja asemaa koskevat tavoitteet ja kokonaistaloudelliset tavoitteet.

Palvelualuekohtaisia strategisia tavoitteita ovat kuntalaisten hyvinvoinnin tasoa ylläpitävät tai lisäävät palvelutavoitteet. Tähän ryhmään kuuluvat myös useampaa palvelualueutta koskevat tavoitekokonaisuudet ja tavoiteohjelmat. Muita palvelualuekohtaisia strategisia tavoitteita ovat muun muassa investointitavoitteet sekä toiminnan uudelleenorganisointia ja yhteistyötä koskevat tavoitteet.

Talousarvioon ja -suunnitelmaan otettuja strategisia tavoitteita seurataan suunnittelukauden aikana mitattavin tunnusluvuin ja niihin perustuvien sitovien tavoitearvojen.

Strategisten tavoitteiden luokitusta ja tunnuspiirteitä on tarkemmin käsitelty edellä *luvuissa 5.1.1 ja 5.1.2.*

6.2.3 Tavoitteiden asettaminen konsernille, konsernijohtolle ja kunnan edustajille tytäryhteisöissä

Valtuuston tulee päättää kunnan ja kuntakonsernin toiminnan ja talouden keskeisistä tavoitteista sekä omistajaohjauksen periaatteista ja konserniohjeesta (*KuntaL 14 §*). Valtuusto asettaa strategiset tavoitteet kuntakonsernissa samaan tapaan kuin se määrittelee ne kunnassa. Tavoitteilla ohjataan konsernijohtoa, kuntaa eri yhteisöissä edustavia henkilöitä sekä tytäryhteisöjä. Omistajaohjauksella on huolehdittava siitä, että kunnan tytäryhteisön toiminnassa otetaan huomioon kuntakonsernin kokonaisuus.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Omistajaohjauksen periaatteissa valtuuston tulisi ilmasta ne periaatteet, joiden mukaan kunta on eri organisaatioissa ja yhteisöissä mukana omistajana, sijoittajana, rahoittajana tai yhteistoiminnassa muiden kuntien kanssa. Periaatelinjausten lähtökohtana tulee olla kuntastrategia ja siitä johdetut tavoitteet, jolloin varmistetaan päätöksenteon systemaattisuus ja pitkäjänteisyys.

Valtuuston linjaamat periaatteet ohjaavat kunnanhallitukselle ja konsernijohtolle kuuluvaa omistajaohjauksen käytännön toteuttamista ja siihen liittyvää päätöksentekoa niin kuntakonserniin kuuluvissa yhteisöissä kuin laajemminkin osaomistusyhteisöissä, kuntien yhteistoimintaorganisaatioissa ja kunnan sopimussuhteissa eli kunnan koko toiminnassa. Omistajaohjauksen periaatteet konkretisoituvat myös kunnanhallitukselle, konsernijohtolle ja konserniyhteisöille asetettuina tavoitteina ja päätösvalmistelua ohjaavina linjauksina sekä esimerkiksi rahoitus- ja investointipäätöksinä yhteisöjen perustamisen yhteydessä tai sopimussuhteisiin liittyen.

Konserniohjetta sovelletaan kunnan tytäryhteisöjen sekä soveltuvin osin osakkuusyhteisöjen omistajaohjaukseen. Konserniohjeessa annetaan tarpeelliset määräykset mm. kuntakonsernin talouden ja investointien suunnittelusta ja ohjauksesta, konsernivalvonnan ja raportoinnin sekä riskienhallinnan järjestämisestä sekä konsernin sisäisistä palveluista (*KuntaL 47 §*).

Kuntakonsernin kokonaisuuteen liittyen onkin olennaista, että valtuusto kuntastrategiaa ja siihen liittyvää omistajapolitiikkaa koskevassa päätöksenteossään selkeästi määrittää ne pitkän aikavälin tavoitteet, joita kunnalla on omistuksiinsa liittyen.

Kuntakonserni ratkaisee itse, mitä palveluja järjestetään keskitetysti konsernin sisäisinä palveluina. Tällaisia sisäisiä palveluja ovat usein esimerkiksi rahoitus- ja sijoitustoiminta, maksuliikenteen hoito, hankinnat, vakuuttaminen, henkilöstöpolitiikka ja tietohallinto. Lisäksi konsernijohtolle tulee asettaa konsernin asemaa sekä konsernin tulorahoituksen riittävyyttä ja rahoitusasemaa koskevat tavoitteet. Tavoitteiden toteutumista on myös säännöllisesti seurattava, joten konsernijohtoon on raportoitava valtuustolle sovitusti tietyin väliajoin.

Valtuuston tulee lisäksi asettaa tavoitteita, jotka ohjaavat kunnan edustajia tytäryhteisön toimielimissä. Myös ko. edustajien tulee raportoida kunnanhallitukselle tai lautakunnalle sovitusti tietyin väliajoin.

Valtuuston tulee ohjata asettamillaan tavoitteilla myös tytäryhteisöjä niiden omassa tavoitteenasettelussa. Tytäryhteisöille asetettavia tavoitteita käsitellään laajemmin *luvussa 6.2.4*.

Alla on esimerkki koko konsernille talousarviossa asetettavista tavoitteista:

KOKO KONSERNILLE ASETETUT TAVOITTEET

	TP 201X-2	TA 201X-1	TA 201X	TS 201X+1	TS 201X+2
Konsernille asetetut tavoitteet					
Konsernin toimintatulot toimintamenoista %:a					
Konsernin vuosikate poistoista %:a					
Konsernin omavaraisuusaste %:a					
Konsernin suhteellinen velkaantuneisuus %					
Konsernin korolliset lainat/asukas, €					

Taulukko 1. Koko konsernille asetettavat tavoitteet.

Yleensä erillistä konsernin talousarviota ei laadita. Siksi tunnuslukujen laskeminen perustuu edellisen vuoden toteumaan, johon nähden tavoitteita asetetaan.

6.2.4 Tytäryhteisölle asetettavat tavoitteet kunnan ja kuntayhtymän talousarviossa sekä toteutumisen seuranta

Kuntalain 14 §:n mukaan valtuusto päättää kunnan ja kuntakonsernin toiminnan ja talouden keskeisistä tavoitteista sekä konserniohjauksen periaatteista. Valtuusto voi asettaa tavoitteita konsernijohtolle koskien tytäryhteisöjen toiminnan ohjausta ja valvontaa. Vastaavaa menettelyä sovelletaan myös kuntayhtymän ja liikelaitoskuntayhtymän konserniohjauksessa.

Valtuusto ja yhtymäkokous voivat lisäksi asettaa tavoitteita, jotka ohjaavat niiden edustajia tytäryhteisön toimielimissä. Konsernijohtolle ja kunnan ja kuntayhtymän edustajille asetettavien tavoitteiden asettamista on ohjeistettu *luvussa 6.2.3*.

Konserniyhtiöille asetettavat liiketoiminnan strategiset kehittämistavoitteet sekä toiminnan ja talouden tavoitteet tulee määritellä yhteisön liiketoiminnan lähtökohdista siten, että ne perustuvat kuntastrategiaan sekä yhtiöiden luokitteluun niiden merkittävyyden ja riskien mukaan. Tavoitteiden lisäksi yhtiöiden taloudellista asemaa seurataan sellaisilla tunnusluvuilla, joita käytetään vastaavien markkinoilla toimivien yhteisöjen seurannassa.

Omistajaohjauksella tulee huolehtia siitä, että kunnan tytäryhteisön toiminnassa otetaan huomioon kuntakonsernin kokonaisuus. Tytäryhteisön perustamisella tulee aina olla jokin kunnan toimintaan liittyvä strateginen tavoite ja tytäryhteisön tulee lähtökohtaisesti pyrkiä toteuttamaan näitä omistajan tavoitteita ja tarkoituksia sekä ottaa toiminnassaan ja päätöksenteossään huomioon yhteisön asema osana kuntakonsernia.

Valtuusto ja yhtymäkokous voivat ohjata asettamillaan tavoitteilla myös tytäryhteisöjä niiden omassa tavoiteasettelussa. Valtuuston ja yhtymäkokouksen ohjaus ei kuitenkaan sido oikeudellisesti tytäryhteisöjä. Tavoiteasettelu tässä tarkoituksessa on luonteeltaan välillistä, pääomistajan tahdon esiintuomista.

Konserniohjeet täydentävät tytäryhteisölle sen perustamisvaiheessa ja yhtiöjärjestyksessä asetettuja kunnan toimintaan liittyviä tavoitteita, joten niistä poikkeamiseen tai noudattamatta jättämiseen tulisi tytäryhteisön johdon esittää erityisen perusteltu syy. Kuntakonsernin taloutta ja investointeja on voitava suunnitella ja ohjata yhdessä, jotta konsernin kokonaisuus voidaan varmistaa ja rajalliset resurssit käyttää mahdollisimman tehokkaasti hyödyksi.

Valtuuston ja yhtymäkokouksen tavoiteasettelu voi koskea tytäryhteisön asemaa, toiminnan laajuutta, vaikuttavuutta ja toimintaedellytyksiä (mm. investoinnit, toimitilat, henkilöstö) tai palvelun laatua, hinnoitteluperiaatteita taikka pääoman tuottovaatimuksia. Tytäryhteisölle asetettavat tavoitteet tulee pääsääntöisesti ottaa kunnan ja kuntayhtymän voimassa olevaan talousarvioon ja -suunnitelmaan. Tärkeää on arvioida myös tytäryhteisön talouteen ja toimintaan liittyviä riskejä ja niiden vaikutusta tavoitteiden saavuttamiseen.

Tytäryhteisöjen tavoiteasetannassa on syytä huomioida liiketoiminnan näkökulma. *Taulukossa 2* on esimerkki kunnan ja kuntayhtymän talousarviossa tytäryhteisöille (esimerkiksi sähkö- tai vesihuoltolaitos) asetettavista tavoitteista. Kiinteistöyhtiön toiminnan tavoitteita voivat olla esimerkiksi vuokrattujen tilojen määrä (%), omistettujen huoneistojen tai tonttien lisäys/vähennys taikka korjausinvestointien taso. Palveluja tuottavan yhtiön toiminnan tavoitteita voivat olla mm. asiakasmäärä, palvelun laatu (asiakastyytyväisyys) ja yhtiön strategian mukainen vaikuttavuus.²

² ”St Michel tapahtuman aseman vahvistaminen saamalla maailman paras ravuri juoksemaan maailmanennätys Mikkeliin.” (Mikkelin kaupungin talousarvio 2016, Mikkelin Ravirata Oy)

Tavoitteet ja tunnusluvut	Tavoitearvo	Tavoiteluokka
Toiminnan laajuus		
Liittymien osuus jäsenkuntien/kunnan talouksista	> 70 %	Vaikuttavuustavoite
Markkinaosuus (seudullinen)	> 80 %	Tuotantotavoite
Toiminta-aste: Toteutunut/Kokonaissuoritemäärä	> 77 %	Tuotantotavoite
Palvelun laatu		
Asiakastytyväisyys: asteikko 1-5	>4	Vaikuttavuustavoite
Toimitusaika	< 2 vkoa	Tuotantotavoite
Taloudellisuus ja hinnoittelu		
Yksikköhinta kunnallisen tuotannon keskiarvosta	< 95 %	Tuotantotavoite
Kannattavuus		
Katetuotto %	> 32 %	Kannattavuustavoite
Sijoitetun pääoman tuotto	> 8 %	Kannattavuustavoite
Ympäristötavoitteet		
Kuomitusaste	< 10	Vaikuttavuustavoite
Investoinnit		
Kustannusarvio	< 11 milj	Tuotantotavoite
Jaksotus	2008/09/10	Tuotantotavoite
	30%/50%/20%	Tuotantotavoite

Taulukko 2. Tytäryhteisöille kunnan ja kuntayhtymän talousarviossa asetettavia tavoitteita.

Kunnan on suositeltavaa ohjeistaa konserniyhteisöjään raportoimaan konsernijohtolle säännöllisesti, kuitenkin vähintään tilinpäätöksen toteutumisvertailua varten

- asetettujen tavoitteiden toteutumisesta,
- toiminnan tuloksellisuudesta ja taloudellisen aseman kehityksestä sekä
- toiminnan kestäväyyteen ja omaisuuden arvon kehittymiseen olennaisesti vaikuttavista tekijöistä ³.

6.3 Käyttötalousosa kunnan talousarviossa

6.3.1 Budjetti- ja kohderahoitteiset tehtävät käyttötalousosassa

Käyttötalouden budjetoitikäytäntö määräytyy tehtäväkohtaisesti. Tehtävän budjetoitikäytäntö riippuu siitä, rahoitetaanko sen menot määrärahoihin vai tuloilla, jotka tehtävä saa luovuttamistaan palvelusuoritteista. Rahoitustavan perusteella kunnan palvelutehtävät voidaan jakaa budjettirahoitteisiin ja kohderahoitteisiin tehtäviin.

Budjettirahoituksella tarkoitetaan kunnan tehtävien rahoittamista valtuuston myöntämin määrärahoihin. Budjettirahoituksessa varojen lähteenä on ensisijaisesti verorahoitus eli kunnan verotulot ja valtionosuudet ja

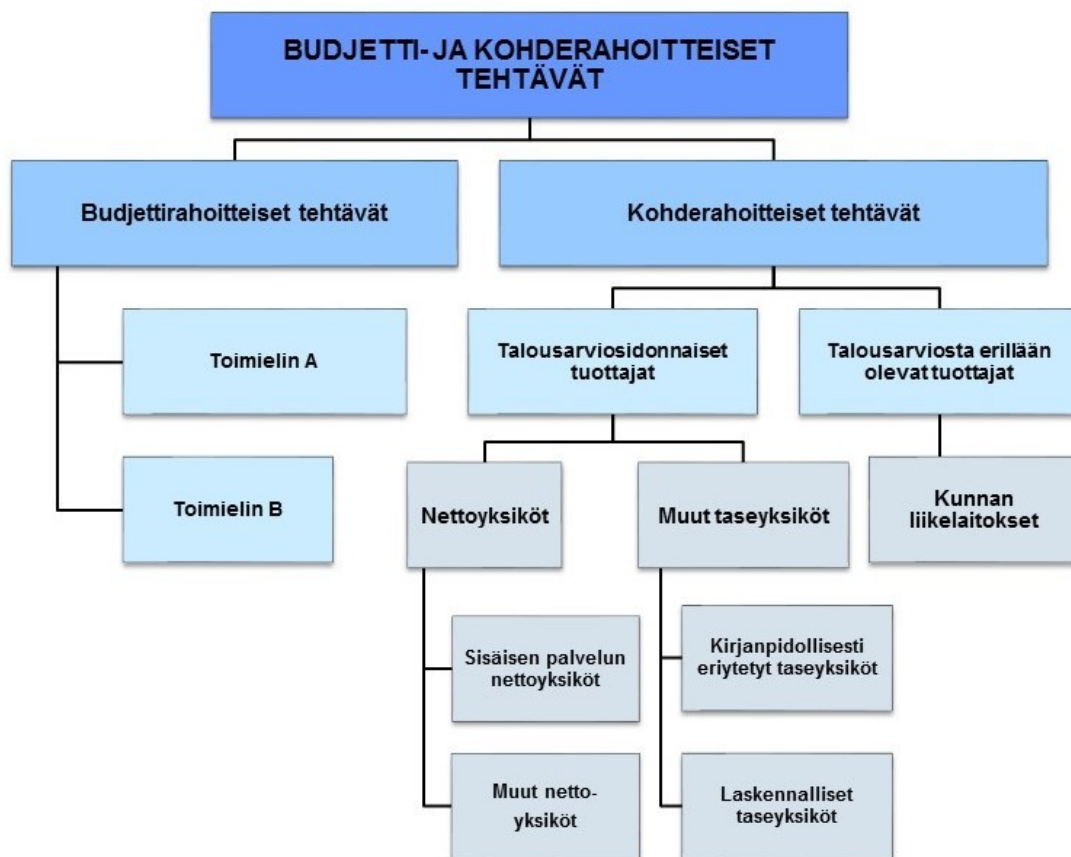
³ Kunnan toiminnan johtaminen ja hallinta sekä omistaja- ja konserniohjaus (Suomen Kuntaliitto, 2015)

muu sellainen yleiskatteinen rahoitus, jota säännöksin tai sopimuksin ei ole kohdennettu määrätyn tehtävän rahoittamiseen.

Kohderahoituksella tarkoitetaan tehtävän rahoittamista pääosin tulo-rahoituksella, joka muodostuu luovutettujen palvelujen ja muiden hyödykkeiden vastikkeena saaduista myynti- ja maksutuloista taikka avustuksena, tukena tai korvauksena määrättyjen tehtävien suorittamisesta aiheutuneisiin kustannuksiin. Palvelujen luovuttaminen voi olla markkinaperusteista (esimerkiksi liiketoiminnan tulot), lakisääteistä (esimerkiksi ammatillisen koulutuksen yksikköhintarahoitus) tai sopimusperusteista (esimerkiksi sopimuskuntamallin mukainen kuntien välinen yhteistyö). Kuntayhtymän toiminta ja budjetointi perustuu lähtökohtaisesti kohderahoitukseen.

Kaaviossa 2 on kuvattu kunnan tehtävien jakautumista budjetti- ja kohderahoitteisiin tehtäviin.

Kohderahoitteiset tehtävät ovat tehtäviä, joiden käyttötalous on sidottu ensisijaisesti tuloarvioin kunnan talousarvioon, tai tehtäviä, jotka ovat kokonaan erillään kunnan talousarviosta. Talousarviosidonnaisia kohderahoitteisia tehtäviä ovat muu taseyksikkö, sisäisen palvelun nettoyksikkö ja muut nettoyksiköt. Kunnan talousarviosta erillään olevia yksiköitä ovat kunnan liikelaitokset.



Kaavio 2. Budjetti- ja kohderahoitteiset tehtävät kunnan talousarviossa.

6.3.2 Budjettirahoitteisen tehtävän käyttötalousosa

Budjettirahoitteista käyttötalousosan asetelmaa sovelletaan sekä kokonaisella palvelualueella että sen yksittäisessä budjettirahoitteisessa tehtävässä.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Budjettirahoitteisen tehtävään suositetaan seuraavaa käyttötalousosan asetelmaa:

Tehtävän nimi	TP 201X-2	TA 201X-1	TA 201X	TS 201X+1	TS 201X+2
Palvelussuunnitelman kuvaus					
Tavoitteet ja tunnusluvut					
Valtuuston hyväksymät tavoitteet					
Vaikuttavuustavoitteet					
Tuotantotavoitteet					
Lautakunnan hyväksymät muut tavoitteet					
Vaikuttavuustavoitteet					
Tuotantotavoitteet					
Perustelut					
	TP 201X-2	TA 201X-1	TA 201X	TS 201X+1	TS 201X+2
Tuloarviot ja määrärahat (1000 €)					
Toimintatulot					
Valmistus omaan käyttöön					
Toimintamenot					
Toimintakate (Netto)					
Laskennalliset kustannukset					
Poistot ja arvonalentumiset					
Korko sitoutuneelle pääomalle					
Muut laskennalliset kustannukset					
Tehtävän kokonaiskustannukset					
= valtuustoon nähden sitovat erät					

Asetelma 1. Budjettirahoitteisen tehtävän käyttötalousosa.

6.3.2.1 Palvelusuunnitelma

Käyttötalousosassa suositetaan esitettävän tehtäväalueen palvelusuunnitelma. Palvelusuunnitelmassa esitetään kuntalaisten hyvinvointia koskevat tavoitteet ao. tehtäväalueella. Palvelusuunnitelma voidaan esittää koottuna tehtäväalueen käyttötalousosan alussa tai purkaa se esitettäväksi kunkin tehtävän käyttötalousosan alussa. Palvelusuunnitelmassa esitettävät tavoitteet ohjaavat tehtäväkohtaista tavoiteasettelua jäljempänä esitettävällä tavalla.

Valtuusto voi hyväksyä ja tarkistaa palvelusuunnitelmat erillisenä asiakirjana määrävuosin tai talousarvion ja -suunnitelman yhteydessä tehtäväalueiden ja tehtävien käyttötalousosiin sisältyvinä.

6.3.2.2 Budjettirahoitteisen tehtävän tavoitteet ja tunnusluvut

Kuntalain 14 § ja 110.2 § mukaan talousarvioon otetaan lähtökohtaisesti valtuuston hyväksymät tavoitteet. Kuntien talousarviokäytäntö on kuitenkin yleisesti muotoutunut siihen suuntaan, että tehtävän käyttötalousosan tavoiteasettelu on tätä laajempi. Toisin sanoen talousarviossa esitetään perustelutietona tavoitteita, joiden ei katsota olevan valtuustoon nähden sitovia. Laajempaa tavoiteasettelua puoltaa se, että lautakunnan toimivaltaan kuuluvilla tavoitteilla saattaa olla merkittävä informaatioarvo myös valtuuston tavoitteista päättämisessä.

Vaihtoehtona edellä kuvatulle laajennetulle tavoiteasettelulle on, että lautakunnan ja toimialajohdon toimivaltaan kuuluva tavoiteasettelu esitetään vain palvelualue- ja tehtäväkohtaisissa käyttösuunnitelmissa, jotka lautakunnat hyväksyvät sen jälkeen, kun valtuusto on hyväksynyt talousarvion.

Jos kunnan talousarviossa sovelletaan säännösten vaatimusta laajempaa tavoitteiden esittämistä, on huolehdyttävä siitä, että tehtävän käyttötalousosassa käy selkeästi ilmi, mitkä ovat valtuuston tehtävälle hyväksymät tavoitteet ja mitkä ovat muita lautakunnan hyväksymiä tavoitteita. Tätä tarkoittaen edellä esitettyyn asetelmamalliin on ryhmitelty erikseen valtuustoon hyväksymät tavoitteet ja lautakunnan hyväksymät muut tavoitteet.

Valtuuston tehtävälle asettamat tavoitteet ovat ensisijaisesti vaikuttavuustavoitteita, joissa näkökulmana on palvelun vaikutus asiakkaaseen. Vaikuttavuustavoitteet määrittävät joko palvelun aikaansaamaa muutosta asiakkaan hyvinvoinnissa tai palvelun laatua, jota arvioidaan sen saatavuutena, riittävyytenä, kohdentuvuutena tai asiakastyytyväisyytenä. Vaikuttavuustavoitteiden tunnuspiirteitä on tarkemmin käsitelty edellä *luvussa 5.1.2.1*.

Vaikuttavuustavoitteet valmistelee ja esittää valtuuston edelleen hyväksyttäväksi lautakunta, jonka toimialaan tehtävä kuuluu. Vaikuttavuustavoitteen asettamisessa korostuu palvelutarpeiden priorisointi, jota kuuluu kunnassa pääsääntöisesti luottamustoimielinten tehtäviin.

Valtuusto voi hyväksyä sitovina tavoitteina myös tuotantotavoitteita tärkeissä toiminnan kehittämistä, tuloksellisuuden parantamista tai henkilöstöpolitiikkaa koskevissa asioissa. Pääsääntöisesti tehtäväkohtaisista tuotantotavoitteista päättää kuitenkin tehtävästä vastaava toimielin, joka voi olla lauta- tai johtokunta, tai päätösvalta voi olla siirretty toimialajohdolle.

Tavoitteiden sitominen resursseihin tapahtuu hierarkkisesti kolmella tasolla:

1. Valtuusto hyväksyy menokehykset budjettirahoitteisille tehtäville ja tulokehykset kohderahoitteisille tehtäville.
2. Lauta- ja johtokunnat budjetoivat mainitut kehykset edelleen osamäärärahoina ja osatuloarvioina.
3. Toimialajohto sitoo tavoitteet määrärahoihin ja tuloarvioihin tuotantosopimuksin, jotka se tekee oman tuotannon ja ulkoisten tuottajien kanssa.

Sekä vaikuttavuus- että tuotantotavoitteet tulee määritellä siten, että niiden toteutumista voidaan mitata ja arvioida. Tavoitteiden mitattavuutta on tarkemmin käsitelty edellä *luvussa 5.1.2.3*.

Huomiota tavoiteasettelussa tulee kiinnittää siihen, etteivät tehtäväkohtaiset tavoitteet ole ristiriidassa koko kuntaa koskevien tavoitteiden kanssa tai että eri tehtävien tavoitteet eivät ole ristiriidassa keskenään. Tavoitteiden tai tavoitekokonaisuuksien tulee myös olla oleellisia tehtävän perustoiminnan kannalta.

6.3.2.3 Käyttötalouden perustelut

Perusteluissa selvitetään tarkemmin palvelutarpeisiin, tavoitteiden asettamiseen sekä niiden saavuttamiseen liittyviä haasteita ja epävarmuustekijöitä. Perusteluissa tehdään lisäksi selkoa toiminnan painopisteistä ja kehittämistarpeista sekä arvioidaan muun muassa henkilöressurssien, toimitilojen ja muiden tuotannontekijöiden voimavarojen riittävyyttä.

6.3.2.4 Käyttötalouden määrärahat ja tuloarviot

Budjettirahoitteisen tehtävän määrärahat ja tuloarviot sidotaan tavoitteisiin. Valtuusto osoittaa toimielimelle määrärahan tai asettaa tuloarvion määrätyn tehtävän tai tehtävien hoitamiseksi siten, että tehtävälle asetetut tavoitteet toteutuvat.

Määräraha osoitetaan vain niiden tehtävän suorittamisesta aiheutuvien menojen kattamiseen, joihin toimielin voi vaikuttaa. Näin ollen ns. vyörytys- ja muut laskennalliset erät eivät sisälly määrärahalla katettaviin menoihin. Sellainen sisäinen meno, joka perustuu sopimusperusteiseen suoritekohtaiseen hinnoitteluun ja laskutukseen, sisältyy lähtökohtaisesti tehtävän määrärahaan.

Määrärahat osoitetaan menoihin, jotka kohdistetaan talousarviovuodelle suoriteperusteen mukaisesti. Tämä tarkoittaa, että määräraha osoitetaan suunnitteluvuoden aikana vastaanotettavien tuotannontekijöiden hankintaan ja menoihin, jotka muutoin realisoituvat tehtävän lopullisena menona.

Tehtävän käyttötalousosaan otetaan tuloarviot tehtävälle varainhoitovuoden aikana suoritteiden luovuttamisesta saatavista tuloista ja muista lopullisesti tehtävälle kuuluvista tuloista. Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston *Yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta* suositellaan omaan käyttöön valmistettavan aktivoitavan hyödykkeen valmistuksen arvon esittämistä tuloslaskelmassa toimintatuottojen jälkeen omana nimikkeenään *Valmistus omaan käyttöön*. Talousarviossa ja tilinpäätöksessä noudatetaan yhdenmukaista tapaa, joten tarvittaessa tehtävälle on erikseen budjetoitava tulona valmistus omaan käyttöön. Jos kirjanpidossa oman käytön osuus käsitellään menonsiirtona siten, että osuus vähennetään tuloslaskelmaan kirjatusta menoista, toimitaan talousarvion laadinnassa samoin.

6.3.2.5 Toimintatulojen ja toimintamenojen budjetointi lajeittain

Edellä esitetyssä käyttötalousosan *asetelmassa 1* toimintatulot ja -menot on esitetty erittelemättä niitä lajeittain. Toimintatulot ja -menot voidaan esittää myös eriteltynä. Tulo- ja menolajien luokituksessa sekä tietosisällöissä noudatetaan tällöin *JHS 192 Kuntien ja kuntayhtymien tililuettelo* -suositusta ⁴ ja *Yleisohjeessa* ⁵ kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta annettuja ohjeita.

Tässä suosituksessa toimintatulo- ja -menolajien budjetointia on käsitelty seikkaperäisesti kohderahoitteisen tehtävän tulosbudjettia käsittelevässä *luvussa 6.3.3.6*, jossa annettuja ohjeita voi soveltaa myös budjettirahoitteisen tehtävän toimintatulojen ja -menojen erittelyssä.

6.3.2.6 Laskennalliset kustannukset budjettirahoitteisessa tehtävässä

Budjettirahoitteisen tehtävän käyttötalousosassa esitetään määrärahan ja tuloarvion lisäksi määrärahaan sisällymättömät kustannuslaskennalliset erät, kuten tehtävän osuus hallinnon yleiskustannuksista sekä pysyvien vastaavien hyödykkeiden suunnitelmapoistot ja korvaus tehtävän tuotantovälineisiin sitoutuneesta pääomasta. Kokonaiskustannusten perusteella voidaan laskea budjettirahoitteisen tehtävän palvelutuotannon omakustannusarvo, jota voidaan hyödyntää tuotantovaihtoehtojen vertailussa ja toiminnan tuloksellisuuden arvioinnissa.

6.3.2.7 Tehtävän kokonaiskustannukset

Budjettirahoitteisen tehtävän käyttötalousosassa esitetään kaikki menot, joiden perusteella tehtävän kokonaiskustannukset ovat laskettavissa. Niiden perusteella voidaan laskea oman tuotannon arvo. Kokonaiskustannuksiin perustuvista tiedoista voidaan muodostaa tehtävän tuloksellisuutta ja kustannusvaikuttavuutta kuvaavat tunnusluvut. *JHS Kuntien taloudellisuus- ja tuottavuusmittarit* -hankkeessa luodaan yhteiset laskentamallit ja -säännöt taloudellisuuden ja tuottavuuden tarkasteluun.

⁴ Vuoden 2015 tai uudempi suositus

⁵ Vuoden 2016 tai uudempi yleisohje

6.3.2.8 Arvonlisäveron käsittely

Tavaroiden ja palvelujen hankintamenot budjetoidaan pääsääntöisesti arvonlisäverottomin hinnoin. Kunta saa 5 prosentin suuruisen laskennallisen palautuksen arvonlisäverolaissa tarkoitetuista verottomista terveyden- ja sairaudenhoitoon sekä sosiaalihuoltoon liittyvistä hankinnoista sekä tällaisen toiminnan harjoittajalle myönnetystä avustuksesta. Laskennalliseen palautukseen oikeuttavista menoista budjetoidaan näin ollen 95% laskutusarvosta.

6.3.3 Kohderahoitteisen tehtävän käyttötalousosa

6.3.3.1 Kohderahoitteisen tehtävän järjestämismallit

Kohderahoitusta sovelletaan palveluja tuottavissa tehtävissä kuten liikelaitoksissa, muissa taseyksiköissä sekä nettoperiaatteella toimivissa yksiköissä, jotka saavat varsinaisen toimintansa rahoituksen kokonaan tai osittain korvauksena tuottamistaan palveluista.

Kohderahoitteiset tehtävät jaetaan tehtäviin, joiden käyttötalous ja investoinnit on sidottu tuloarvioin ja määrärahoihin kunnan talousarvioon sekä tehtäviin, joiden menoihin ja tuloihin ei rahoituseriä lukuun ottamatta osoiteta määrärahaa tai tuloarvioita.

Talousarviosidonnaiset tuottajayksiköt ovat joko nettoyksiköjä tai taseyksiköjä. Nettoyksiköitä ovat kunnan sisäisiä tukipalveluja tuottavat nettoyksiköt ja nettoyksiköt, jotka saavat kohderahoitusta paitsi kunnan muilta yksiköiltä myös muilta kunnilta tai muilta yhteisöiltä. Nettoyksikölle ei laadita tasetta, joka tekisi mahdolliseksi tuloksen siirtämisen käytettäväksi tai katettavaksi seuraavalla varainhoitovuodella.

Taseyksiköt ovat joko *kirjanpidollisia taseyksiköjä* tai *laskennallisia taseyksiköjä*. Nimensä mukaisesti taseyksiköille laaditaan tase. Kirjanpidolliset ja laskennalliset taseyksiköt eroavat toisistaan laskelmien laadintatekniikassa ja tasejatkuvuudessa.

Kirjanpidollinen taseyksikkö on liikelaitoksen tapaan kunnan kirjanpidossa tilikauden ajaksi eriytetty kirjanpitoyksikkö, jolla on omat rahatilit tai yhdystili kunnan keskuskassaa vastaan. Kirjanpidollisen taseyksikön tilikauden tulos siirtyy taseen edellisten tilikausien yli- ja alijäämäerien, vapaaehtoisten varausten tai omien rahastojen kautta seuraavalle tilikaudelle.

Laskennallisesti taseyksikkö eriytetään kunnan kirjanpidossa tehtävätunnisteilla ja erillistileillä muodostamatta siitä kuitenkaan erillistä kirjanpitoyksikköä, joka tilinavauksessa eriytettäisiin kunnan muusta kirjanpidosta, ja joka tilinpäätöksessä yhdisteltäisiin muuhun kirjanpitoon.

Laskennallisella taseyksiköllä ei ole omia rahatilejä tai yhdystiliä.

Laskennallisesti eriytetyn taseyksikön tilikauden yli- ja alijäämä ei kumuloidu edellisten tilikausien yli- ja alijäämäerän kautta käytettäväksi tai katettavaksi seuraavilla tilikausilla. Sen sijaan tilinpäätössiirrot vapaaehtoisin varauksiin ja omiin rahastoihin ovat mahdollisia myös laskennallisesti eriytetyssä taseyksikössä.

Kirjanpidollisen ja laskennallisen taseyksikön käyttötalouden ja investointien käsittely kunnan talousarviossa on yhdenmukainen. Rahoituksen budjetoinnissa kirjanpidollinen ja laskennallinen taseyksikkö poikkeavat toisistaan. Poikkeamia selvitetään *luvussa 10.5.3*.

Talousarviosta erillään oleva tehtävä on kunnan liikelaitos. Sen käyttötalouden, investointien ja rahoituksen käsittely kunnan talousarviossa poikkeaa muista taseyksiköistä. Liikelaitoksen budjetointia käsitellään *luvussa 9*.

6.3.3.2 Kohderahoitteisen tehtävän käyttötalousosa

Kohderahoitteisen tehtävän käyttötalousosassa esitetään esimerkiksi tehtävän palvelusuunnitelman kuvaus, tehtävän tavoitteet ja niiden toteutumista mittaavat tunnusluvut, tehtävän tulosbudjetti ja tehtävän kokonaiskustannukset. Kaikille tehtäville ei ole tarpeen asettaa tuotantotavoitteita. Liikelaitoksen käyttötalousosan kaava on *luvussa 9.2* ja muun taseyksikön kaava on *luvussa 10.2*.

6.3.3.3 Kohderahoitteisen tehtävän palvelusuunnitelma

Kohderahoitteisen tehtävän käyttötalousosassa esitetään tehtävän osuus ko. tehtäväalueen palvelusuunnitelmassa. Palvelusuunnitelman tavoitteet ohjaavat tehtäväkohtaista tavoiteasettelua jäljempänä *luvussa 6.3.3.4* esitettävällä tavalla.

Valtuuston tulisi hyväksyä ja tarkistaa oman tuotannon palvelusuunnitelmat vuosittain joko erillisenä asiakirjana tai talousarvion ja -suunnitelman yhteydessä osana tuottajatehtävien käyttötalousosan hyväksymistä.

6.3.3.4 Tehtäväkohtaiset tavoitteet

Palvelusuunnitelmat jaksotetaan kunkin tehtävän käyttötalousosassa konkreettisiksi vuosittaisiksi tavoitteiksi. *Kuntalain 14 §* ja *110.2 §* mukaan talousarvioon otetaan lähtökohtaisesti valtuuston hyväksymät tavoitteet. Muiden toimielinten ja toimialajohdon toimivaltaan kuuluva tavoiteasettelu esitettäisiin siten tehtäväkohtaisissa käyttösuunnitelmissa, jotka toimielimet hyväksyisivät sen jälkeen, kun valtuusto on hyväksynyt talousarvion. Tätä menettelyä voidaan soveltaa myös muuna taseyksikköinä ja nettoyksikköinä järjestetyissä tehtävissä.

Kuntien talousarviokäytäntö on kuitenkin yleisesti muotoutunut siihen suuntaan, että tehtävän käyttötalousosan tavoiteasettelu on valtuuston asettamia tavoitteita laajempi. Toisin sanoen talousarviossa esitetään perustelutietona myös muita kuin valtuustoon nähden sitovia tavoitteita. Laajempaa talousarviossa esitettävää tavoiteasettelua puoltaa se, että lauta- tai johtokunnan toimivaltaan kuuluvilla tavoitteilla saattaa olla merkittävä informaatioarvo myös valtuuston tavoitteista päättämisessä. Lisäksi erityisesti kohderahoitteisissa tehtävissä sovelletaan pitkälle vietyä nettobudjetointia, minkä vuoksi tarvetta talousarvion määrärahojen ja tuloarvioiden yksityiskohtaisempaan jakamiseen erillisissä käyttösuunnitelmissa ei samalla tavalla ole kuin bruttoperiaatetta ja kehysbudjetointia sovellettaessa.

Liikelaitoksessa johtokunta hyväksyy liikelaitokselle erillisen talousarvion sen jälkeen, kun valtuusto on hyväksynyt kunnan talousarvion. Valtuuston liikelaitokselle esittämät tavoitteet esitetään tavallisesti osana liikelaitoksen talousarviota.

Koska kohderahoitteiset tehtävät ovat pääsääntöisesti tuottajia, on niille asetettavissa tavoitteissa kyse lähtökohtaisesti tuotantotavoitteista. Valtuustoon nähden sitova palvelukykyä koskeva vaikuttavuustavoite on kuitenkin perusteltua asettaa myös kohderahoitteiselle tehtävällä erityisesti silloin, kun se tuottaa kokonaan tai pääosan kunnan tarjoamista palveluista ao. tehtäväalueella. Tällainen tehtävä on useimmiten alueellinen monopoli kuten kunnan vesihuoltolaitos.

Kohderahoitteisen tehtävän käyttötalousosassa on käytävä selkeästi ilmi, mitkä ovat valtuuston tehtävälle sitovaksi hyväksymät tavoitteet ja mitkä ovat muita, esimerkiksi lautakunnan hyväksymiä tavoitteita. Tätä tarkoittaen edellä esitettyyn asetelmasuosituksen on ryhmitelty erikseen valtuuston hyväksymät tavoitteet ja lauta- tai johtokunnan hyväksymät muut tavoitteet.

Alla olevassa taulukossa on esimerkinomaisesti kuvattu kohderahoitteisen tehtävän erityyppisiä tavoitteita, niiden saavuttamista kuvaavia tunnuslukuja sekä päätöksentekotasoa ja sitä, missä asiakirjassa tavoite hyväksytään.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Kohderahoitteiselle tehtävälle asetettavat tavoitteet

Tavoitteet ja tunnusluvut	Tavoitearvo	Tavoiteluokka	Päätöstaso	Päätösasiakirja
Toiminnan laajuus				
Liittymien osuus kunnan talouksista	> 70 %	Vaikuttavuus	Valtuusto	Palvelustrategia tai -suunnitelma
Markkinaosuus (seudullinen)	> 80 %	Tuotanto	Ltk/Jhtk	Käyttötalousosa/Tuloslaskelmaosa
Toiminta-aste: Toteutunut/Kokonaisuoritemäärä	> 77 %	Tuotanto	Ltk/Jhtk	Käyttötalousosa/Tuloslaskelmaosa
Palvelun laatu				
Asiakastytyväisyys: asteikko 1-5	>4	Vaikuttavuus	Ltk/Jhtk	Käyttötalousosa/Tuloslaskelmaosa
Toimitusaika	< 2 vkoa	Tuotanto	Ltk/Jhtk	Käyttötalousosa/Tuloslaskelmaosa
Taloudellisuus ja hinnoittelu				
Yksikköhinta kunnallisen tuotannon keskiarvosta	< 95 %	Tuotanto	Ltk/Jhtk	Käyttötalousosa/Tuloslaskelmaosa
Kannattavuus				
Katetuotto %	> 32 %	Kannattavuus	Ltk/Jhtk	Käyttötalousosa/Tuloslaskelmaosa
Sijoitetun pääoman tuotto	> 8 %	Kannattavuus	Valtuusto	Palvelustrategia tai -suunnitelma
Ympäristötavoitteet				
Kuormitusaste	< 10	Vaikuttavuus	Valtuusto/Ltk/Jhtk	Palvelustrategia tai -suunnitelma
Investoinnit				
Kustannusarvio	< 11 milj	Tuotanto	Valtuusto	Investointiosa
Jaksotus	2008/09/10	Tuotanto	Ltk/Jhtk	Investointiosa
	30%/50%/20%	Tuotanto	Ltk/Jhtk	Investointiosa

Taulukko 3. Kohderahoitteisen tehtävän tavoitteet ja tunnusluvut.

Valtuusto asettaa kohderahoitteiselle tehtävälle ensisijaisesti vaikuttavuuteen ja kannattavuuteen sekä merkittäviin investointeihin liittyviä tavoitteita.

Tuotantotavoitteista päättää pääsääntöisesti tehtävästä vastaava toimielin, joka voi olla lauta- tai johtokunta tai päätösvalta voi olla siirretty toimialajohdolle. Tuotantotavoitteet lauta- tai johtokunta hyväksyy sen jälkeen, kun valtuusto on hyväksynyt tehtävän vaikuttavuus- ja kannattavuustavoitteet.

Sekä vaikuttavuus- että tuotantotavoitteet tulee määritellä siten, että niiden toteutumista voidaan mitata ja arvioida. Tavoitteiden mitattavuutta on laajemmin käsitelty edellä luvussa 5.1.2.3.

Tavoiteasettelussa tulee kiinnittää huomiota siihen, etteivät tehtäväkohtaiset tavoitteet ole ristiriidassa koko kuntaa koskevien tavoitteiden kanssa, tai että eri tehtävien tavoitteet eivät ole ristiriidassa keskenään. Tavoitteiden tai tavoitekokonaisuuksien tulee myös olla oleellisia tehtävän perustoiminnan kannalta.

6.3.3.5 Kohderahoitteisen tehtävän käyttötalouden perustelut

Käyttötalouden perusteluissa esitetään lisätietoja tehtäväalueen toiminnasta ja taloudesta sen lisäksi, mitä edellä on tavoitteista esitetty ja mitä jäljempänä tulosbudjetin tuloista ja menoista esitetään. Perusteluihin otettavat tunnusluvut ja niiden tavoitearvot on syytä esittää selkeästi erikseen tavoiteosan sitovista tavoitteista ja niiden tavoitearvoista.

6.3.3.6 Kohderahoitteisen tehtävän tulosbudjetti

Kohderahoitteisen tehtävän tulosbudjetilla tarkoitetaan katelaskelmaa, jossa tulosvaikutteisista tuloista vähennetään määrättyssä järjestyksessä suoriteperusteen mukaan kertyväksi arvioidut menot.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Kohderahoitteisen tehtävän tulosbudjetti suositetaan laadittavan tulo- ja menolajikohtaisena riippumatta siitä, onko kyse nettoyksiköstä, muusta taseyksiköstä vai liikelaitoksesta. Tulosbudjetin rivien terminologia saattaa vähäisessä määrin poiketa eri hallintomallien välillä. Nettoyksikön tulosbudjetista puuttuvat rahoituserät ja muut toimintakatteen jälkeiset rivit.

Toimintatulojen ja -menojen budjetointi

Kohderahoituksessa määrätty tulot kohdistetaan määrättyyn tehtävään. Lähtökohtana on, että tulo-rahoitus kattaa kaikki palvelujen tuottamisesta aiheutuvat kustannukset. Toimintatulot saadaan joko vastikkeena luovutetuista palveluista tai avustuksena, tukena tai korvauksena määrättyjen tehtävien suorittamisesta aiheutuneisiin kustannuksiin. Palvelujen luovuttaminen voi olla markkinaperusteista (esimerkiksi liiketoiminnan tulot), lakisääteistä (esimerkiksi ammatillisen koulutuksen yksikköhintarahoitus) tai sopimusperusteista (esimerkiksi sopimuskuntamallin mukainen kuntien välinen yhteistyö).

Kohderahoitetun tehtävän toimintamenot budjetoidaan suoriteperusteisesti. Välittömien ulkoisten menojen lisäksi budjetoidaan tehtävän osuus yhteiskustannuksista, tukipalvelujen kustannukset sekä pysyvien vastaavien hyödykkeiden suunnitelmapoistot ja korko kohteen tuotantovälineisiin sitoutuneelle pääomalle. Kohderahoitteiselle tehtävälle tulee budjetoida vain sisäiseen laskutukseen ja ennakkoarvioiteluun perustuvia sisäisen palvelun ja yleishallinnon kustannuksia.

Tulo- ja menolajiluokituksessa ja sisällössä noudatetaan *Yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta* ja *JHS 192 Kuntien ja kuntayhtymien tililuettelo* ohjeistusta. Lisäksi alla on lueteltu eräitä budjetointiin liittyviä huomioita:

- Myynti- ja maksutuloina budjetoidaan tehtävän tuottamista suoritteista saatavat vastikkeet sekä ulkopuolisilta että kunnan muilta tehtäviltä.
- Vaihtokaupan myynti- ja ostosuoritukset budjetoidaan bruttoperusteisesti. Hyödykkeen myynti budjetoidaan investointitulona ja/tai muuna toimintatulona. Vaihdoissa vastaanotettu hyödyke, joka on tarkoitettu edelleen myytäväksi, budjetoidaan valmistevaraston lisäyksenä, ja omaan käyttöön otettava hyödyke budjetoidaan taloudellisesta pitoajasta riippuen investointi- tai toimintamenona.
- Omaan käyttöön valmistetun hyödykkeen hankintameno budjetoidaan tehtävän investointimenona, johon ei sisällytetä sisäistä katetta.
- Kun kohderahoitteinen tehtävä valmistaa hyödykkeen kunnan muulle tehtävälle, budjetoidaan valmistuksesta aiheutuvat menot toimintamenoina ja hyödykkeen myynti budjetoidaan liikevaihtona tai myyntitulona, joihin eriin voidaan budjetoida myös sisäistä katetta.
- Vaikka liikelaitos tai muu taseyksikkö hoitaisi laskennallisen valtionosuuden piirissä olevaa toimintaa, sen tulosbudjettiin ei sisällytetä erillistä valtionosuus-erää.
- *Ostot tilikauden aikana* ja *Varastojen lisäys- tai vähennyseriä* voidaan tulosbudjetissa käyttää, jos tehtävä käyttää kaikkien varastojensa käsittelyssä yhdenmukaisesti tätä menettelyä.
- Budjetoitavissa henkilöstömenoissa otetaan huomioon talousarviovuonna maksettavien palkkasuoritusten ja niiden henkilösivukulujen lisäksi talousarviovuoteen kohdistuvat lomapalkka- ja lomarahavelat sekä näiden muutokset. Peruskoulun, lukion ja ammattioppilaitosten opettajien sekä muiden vuosituntityöaikajärjestelmään kuuluvien opetusalan viranhaltijoiden palkkojen jaksotuksessa otetaan kuitenkin huomioon vain lomarahat ja niiden henkilösivukulut.
- KuEL-maksu käsittää kaksi osaa, jotka eivät ole suoraan riippuvaisia maksetuista palkoista. Toinen on eläkemenoperusteinen maksu ja toinen varhaiseläkemenoperusteinen maksu (varhe-maksu). Molemmat maksut budjetoidaan mahdollisuuksien mukaan ao. tehtävien toimintamenoihin.

Rahoitustulojen ja -menojen budjetointi

Rahoitustulojen ja -menojen luokituksessa ja sisällössä noudatetaan *Yleisohjeita kunnallisen liikelaitoksen kirjanpidollisesta käsittelystä ja kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta sekä JHS 192 Kuntien ja kuntayhtymien tililuettelon ohjeita*.

- Nettoyksikössä esitetään rahoitusmenona laskennallinen korko tuotantovälineisiin sitoutuneelle pääomalle. Sitoutunut pääoma lasketaan talousarvion laadintavuoden tilinpäätösarvion mukaisesta pysyvien vastaavien kirjanpitoarvosta tai käyvästä arvosta.

Poistot ja arvonalentumiset

Poistot ja arvonalentumiset budjetoidaan erikseen. Poistoista ja arvonalennuksista annetaan ohjeet *Yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista*.

Tuotantovälineiden poistot budjetoidaan pääsääntöisesti suunnitelmapoistojen määräisinä.

Tilikauden tuloksen käsittelyerien budjetointi

Tilikauden tuloksen käsittelyeriä ovat poistoeron muutokset, varausten muutokset ja tuloverot.

Poistoeroista on tarkemmin *Yleisohjeissa kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta sekä taseen laatimisesta*.

- Investointivaraus puretaan viimeistään tilikaudella, jona hyödyke hankitaan tai jolloin hyödykkeestä aletaan tehdä suunnitelman mukaisia poistoja. Investointivaraus voidaan purkaa peruspääomaan tai tulosvaikutteisesti. Peruspääomaan tulouttamista ei budjetoida. Tulosvaikutteinen purkaminen budjetoidaan erään *Vapaaehtoisten varausten vähennykset (+)*.
- Taseyksiköt budjetoivat tuloveroihin määrärahan, jos tehtävä harjoittaa elinkeinotoimintaa toisen kunnan alueella (esimerkiksi kunnan vesi- ja lämpölaitoksen toiminta kunnan oman alueen ulkopuolella) tai omistaa toisen kunnan alueella kiinteistöjä, jotka eivät ole yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä (TVL 21.4 §).

6.3.3.7 Kohderahoitteisen tehtävän tulosbudjetin sitovat erät valtuustoon nähden

Kohderahoitteisen tehtävän budjetoinnissa sovelletaan nettoperiaatetta. Hallintomallista riippuen sitova nettoerä määräytyy eri tavoin.

Nettoyksikössä ja muussa taseyksikössä sitova erä valtuustoon nähden on tilikauden tulos. Jos muussa taseyksikössä budjetoidaan poistoero- ja varaussiirtoja, ne käsitellään myös valtuustoon nähden sitovina.

Liikelaitoksen tulosbudjetin valtuustoon nähden sitovat erät määritellään *kuntalain 120 §:ssä*. Niitä ovat korvaukset kunnan sijoittamasta oman ja vieraanpääomanehtoisesta pääomasta sekä kunnan toiminta-avustus liikelaitokselle.

6.3.3.8 Tehtävän kokonaiskustannukset

Kohderahoitteisen tehtävän tulosbudjettiin merkitään kaikki menot, joiden perusteella tehtävän kokonaiskustannukset ovat laskettavissa. Niiden perusteella voidaan laskea oman tuotannon arvo, jota voidaan kilpailuttamistilanteessa verrata muiden tuottajien tarjoamien palvelujen hintoihin. Lisäksi kokonaiskustannuksiin perustuvista tiedoista voidaan muodostaa tehtävän tuloksellisuutta ja kustannusvaikuttavuutta kuvaavat tunnusluvut.

6.3.3.9 Arvonlisäveron käsittely

Pääsääntöisesti tavaroiden ja palvelujen hankintamenot budjetoidaan arvonlisäverottomin hinnoin. Kunta saa 5 prosentin suuruisen laskennallisen palautuksen arvonlisäverolaissa tarkoitetuista verottomista terveyden- ja sairaudenhoitoon sekä sosiaalihuoltoon liittyvistä hankinnoista sekä tällaisen toiminnan harjoittajalle myönnetystä avustuksesta. Laskennalliseen palautukseen oikeuttavista menoista budjetoidaan näin ollen 95 prosenttia laskutusarvosta.

6.4 Tuloslaskelmaosa kunnan talousarviossa

6.4.1 Tuloslaskelmaosan asetelma

Tuloslaskelmaosa on kunnan kokonaistaloudellinen laskelma, jonka tehtävänä on osoittaa tulorahoituksen riittävyys palvelujen järjestämisestä aiheutuviin kustannuksiin.

Talousarvion tuloslaskelmaosa laaditaan tilinpäätöksen tuloslaskelman tapaan vähennyslaskukaavan muotoon *asetelman kaksi* mukaisella tavalla. Tuloslaskelmaosan välituloksina esitetään *Toimintakate* ja *Vuosikate*. Tuloslaskelmaosan viimeisenä rivinä esitetään *Tilikauden tulos*, tai jos kunta budjetoit tilinpäätössiirrot, viimeisenä rivinä esitetään *Tilikauden ylijäämä (alijäämä)*.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

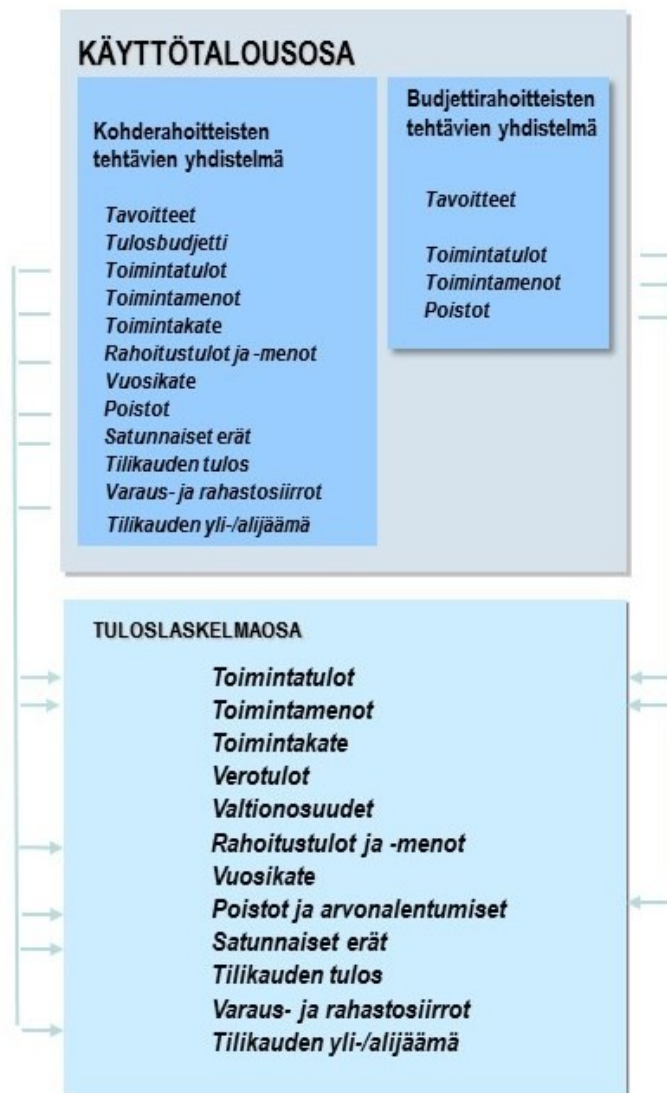
	TP 201X-2	TA 201X-1	TA 201X	TS 201X+1	TS 201X+2
Toimintatulot					
Myyntitulot					
Maksutulot					
Tuet ja avustukset					
Muut toimintatulot					
Valmistus omaan käyttöön					
Toimintamenot					
Henkilöstömenot					
Palvelujen ostot					
Aineet, tarvikkeet ja tavarat					
Avustukset					
Muut toimintamenot					
Toimintakate					
Verotulot					
Valtionosuudet					
Rahoitustulot ja -menot					
Korkotulot					
Muut rahoitustulot					
Korkomenot					
Muut rahoitusmenot					
Vuosikate					
Poistot ja arvonalentumiset					
Suunnitelman mukaiset poistot					
Arvonalentumiset					
Satunnaiset erät					
Satunnaiset tulot					
Satunnaiset menot					
Tilikauden tulos					
Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+)					
Vapaaehtoisten varausten lisäys (-) tai vähennys (+)					
Rahastojen lisäys (-) tai vähennys (+)					
Tilikauden yli-/alijäämä					
Tavoitteet ja tunnusluvut					
Toimintatulot / Toimintamenot, %					
Vuosikate / Poistot, %					
Vuosikate, euro/asukas					
Kertynyt yli-/alijäämä					
Asukasmäärä vuoden lopussa					

Asetelma 2. Kunnan tuloslaskelmaosa.

6.4.2 Käyttötalousosan yhdistely tuloslaskelmaosaan

Kunnan käyttötalousosan tuloslaskelmaan yhdisteltävät erät koostuvat kohderahoitteisten tehtävien tulosbudjettien eristä ja budjettirahoitteisten tehtävien toimintatuloista, toimintamenoista ja poistoista. Yhdisteltävät erät käyvät ilmi *kaaviosta 3*.

Tuloslaskelmaosa laaditaan erikseen liikelaitoksista ja muusta kunnasta ml. taseyksiköt (sisältäen sisäiset erät). Suositeltavaa on laatia myös yhteenvetolaskelma sekä koko kunnan ulkoinen tuloslaskelma.



Kaavio 3. Kunnan käyttötalousosan yhdistely tuloslaskelmaosaan.

6.4.2.1 Toimintatulojen, toimintamenojen sekä valmistus omaan käyttöön -erän yhdistely

Kunnan tuloslaskelmaosaan yhdistellään liikelaitoksia lukuun ottamatta muiden tehtävien toimintatulot, toimintamenot ja valmistus omaan käyttöön.

Toimintatulot ja -menot eritellään lajeittain esimerkiksi *asetelman* 2 mukaisesti. Toimintatulojen ja -menojen yhteismääriä ei tuloslaskelmaosassa käsitellä tuloarvioina ja määrärahoina, koska niihin sisältyvät tulot ja menot tai niiden erotus on jo budjetoitu eri tehtävien tulosbudjeteissa ja käyttötalousosissa.

Tehtävien tulosbudjettien *Valmistus omaan käyttöön* -erät yhdistellään vastaavaan erään kunnan tuloslaskelmassa.

6.4.2.2 Rahoitustulojen ja -menojen yhdistely

Muiden kohderahoitteisten taseyksiköiden kuin liikelaitosten rahoitustulot ja -menot yhdistellään tuloslaskelmaosan vastaaviin eriin. Niiden yhteismääriä ei tuloslaskelmaosassa käsitellä tuloarvioina ja määrärahoina, koska niihin sisältyvät tulot ja menot tai niiden erotus on jo budjetoitu taseyksiköiden tulosbudjeteissa.

6.4.2.3 Poistojen ja arvonalentumisten yhdistely

Eri tehtävien käyttötalousosiin ja tulosbudjetteihin merkityt tuotantovälineiden suunnitelmapoistot ja arvonalentumiset yhdistellään kunnan tuloslaskelmaosan asianomaisille riveille. Suunnitelmapoistoja ja arvonalentumisia ei budjetoida määrärahoina, vaan niiden sitovuus määritetään valtuuston erikseen hyväksymissä poistosuunnitelmissa.

6.4.2.4 Satunnaisten erien yhdistely

Kohderahoitteiset tehtävät budjetoivat satunnaiset erät tulosbudjeteissaan. Muiden taseyksiköiden kuin liikelaitosten satunnaiset erät yhdistellään kunnan talousarvion tuloslaskelmaosan satunnaisiin eriin. Satunnaisia tuottoja ja kuluja saattaa syntyä mm. toiminnan yhtiöittämisestä tai lopettamisesta aiheutuvasta suurehkosta pysyvien vastaavien hyödykkeen luovutusvoitosta tai -tappiosta. Muissa taseyksiköissä satunnaisia eriä muodostuu lähinnä omaisuuden menetyksistä. Budjettirahoitteisessa tehtävässä, jossa tasetta ei laadita, omaisuuden menetyksiä ei budjetoida tehtäväkohtaisesti, vaan niitä koskevat satunnaiset erät budjetoidaan tavallisesti suoraan kunnan tuloslaskelmaosan satunnaisissa erissä.

6.4.2.5 Tilinpäätössiirtojen ja tuloverojen yhdistely

Muiden kohderahoitteisten taseyksiköiden paitsi liikelaitosten tilinpäätössiirrot yhdistellään kunnan tuloslaskelmaosan vastaaviin eriin tilikauden tuloksen jälkeen.

6.4.3 Tuloslaskelmaosassa budjetoitavat erät

Tuloslaskelmaosassa budjetoidaan valtuustoon nähden sitovat tulosvaikutteiset tuloarviot ja määrärahat, joita ei ole budjetoitu tehtäväkohtaisissa käyttötalousosissa ja tulosbudjeteissa. Tuloslaskelmaosan sitovia eriä ovat:

- *Verotulot*
- *Valtionosuudet*
- *Rahoitustulot ja -menot*
- *Satunnaiset erät*
- *Tilinpäätössiirrot*

Mainittujen erien sitovuuteen sovelletaan samoja perusteita kuin käyttötalousosan ja investointiosan tuloarvioissa ja määrärahoissa. Tuloarvioiden alittuminen ja määrärahan ylittyminen on käsiteltävä talousarviomuutoksena valtuustossa.

6.4.3.1 Verotulojen budjetointi

Tuloslaskelmaosan verotulona budjetoidaan kunnan tulovero, osuus yhteisöveron tuotosta, kiinteistövero sekä kunnan mahdollisesti perimä koiravero. Talousarvion toteutumisvertailussa verotuloista esitetään verotulot eriteltyinä kunnan tuloveroon, osuuteen yhteisöveron tuotosta, kiinteistöveroon ja muihin verotuloihin.

Kunnan tuloveroprosentti ja kiinteistöveroprosentit ovat tärkeitä talousarvion tuloperusteita. Niistä on päätettävä viimeistään talousarvion hyväksymisen yhteydessä. Kunnan tulee ilmoittaa veroprosenttinsa Verohallinnolle viimeistään marraskuun 17. päivänä seuraavaa varainhoitovuotta varten. Verotuksen käytännön toimeenpano kuuluu valtion viranomaisille.

Kunnan verotulot budjetoidaan talousarviossa Verohallinnon tilitysten suoritusajankohdan mukaisesti.

Kunnan tuloveron talousarviovuoteen kohdistuvia tilityksiä ovat ennakonpidätysten ja ennakonkannon tilitykset kuukausittain, verotusmenettelylain mukaisten verojen tilitykset tilikautta edeltäviltä verovuosilta sekä oikaisutilitykset.

Yhteisöveron talousarviovuoteen kohdistuvia tilityksiä ovat ennakonkannon tilitykset ja muut yhteisöveron tilitykset.

Kunnan kiinteistöverotuloksi budjetoidaan talousarviovuoden aikana tilitettävä kiinteistövero.

Koiraveron, jonka maksuunpanosta ja kantamisesta huolehtii kunta, budjetoidaan joko laskutustilikauden tuloksi tai kertymän mukaan ao. talousarviovuodelle.

Kunnan osuus verotuskustannuksista budjetoidaan käyttötalousosan verotuskustannustehtävään *Palvelujen ostoina*.

Verojen korot budjetoidaan tuloslaskelmaosan rahoituseriin sille varainhoitovuodelle, jona korkosuoritus arvioidaan tilityksen perusteella saatavan tai suoritettavan.

Verotulojen budjetoinnissa voidaan hyödyntää Kuntaliiton kuntien verotulojen ennustekehikkoa. Koko kuntasektoria koskeva kehikko löytyy Kuntaliiton kotisivuilta osoitteesta www.kunnat.net/kuntatalous kohdassa *Verotus*. Kuntakohtainen ennustekehikko on tilattavissa Kuntaliiton kuntatalousyksiköstä.

6.4.3.2 Valtionosuuksien budjetointi

Talousarvion tuloslaskelmaosan valtionosuuksiin budjetoidaan käyttötalouden valtionosuudet, jotka perustuvat yleiseen valtion ja kuntien väliseen kustannustenjakoon, ja joilla ei ole käyttökorvauksen tai maksun luonnetta. Näitä tuloslaskelmaosaan budjetoitavia valtionosuuksia ovat 1) kunnan peruspalvelujen valtionosuus, 2) opetus- ja kulttuuritoimen muut valtionosuudet ja 3) harkinnanvarainen valtionosuuden korotus. Peruspalvelujen valtionosuusjärjestelmään sisältyy verotuloihin perustuva valtionosuuden taseaus ja järjestelmämuutoksen taseaus, jotka lisäävät tai vähentävät kuntien valtionosuutta. Käyttökustannusten valtionosuudet budjetoidaan suoriteperustetta vastaavalla tavalla.

Kun oppilas suorittaa oppivelvollisuuttaan muualla kuin oman kotikuntansa järjestämässä esi- tai perusopetuksessa, opetuksen järjestäjä on oikeutettu kotikuntakorvaustuloon. Vastaavasti oppilaan kotikunnalla on lakiin perustuva kotikuntakorvauksen maksuvelvollisuus. Esi- ja perusopetuksen kotikuntakorvaustulot budjetoidaan ao. tehtävän toimintatulona ja kotikuntakorvausmenot toimintamenona käyttötalousosassa. Kotikuntakorvaustulot ja -menot tilitetään ja peritään valtionosuustilityksen yhteydessä, mutta ne eivät kuulu kunnan peruspalvelujen valtionosuuteen.

Valtion ns. täyden korvauksen periaatteella maksamat korvaukset kunnan tai kuntayhtymän suoritteista budjetoidaan myyntituottoihin.

Muut valtiolta saadut tuet ja avustukset kuin edellä mainitut, peruspalvelujen valtionosuudet ja opetus- ja kulttuuriministeriön muut valtionosuudet, budjetoidaan ao. tehtävän toimintatuloina käyttötalousosassa. Tällaisia valtion maksamia tukia ovat muun muassa palkkatuki, kuntien yhdistymisavustukset, maakunnan kehittämisraha ja valtion pakolaisista maksama laskennallinen korvaus.

Kuntayhtymässä lukion ja ammatillisen koulutuksen ylläpitäjäjärjestelmän mukainen yksikköhintarahoitus budjetoidaan myyntituloihin.

Pysyvien vastaavien hyödykkeeseen ja muuhun pitkävaikutteiseen menoon saatava valtionavustus budjetoidaan investointiosan ao. hankkeen investointimenon rahoitusosuutena (investointitulo). Tällaisia ovat esimerkiksi liikuntapaikkojen perustamishankeavustukset.

Valtionosuusviranomaiset tekevät talousarviovuoden valtionosuuksia koskevat päätökset edeltävän vuoden lopussa. Ensimmäiset alustavat kuntakohtaiset laskelmat julkaistaan Kuntaliiton kotisivuilla (www.kunnat.net > Kuntatalous > Valtionosuudet) talousarviovuotta edeltävän vuoden keuhällä lukuun ottamatta opetus- ja kulttuuritoimen ylläpitäjäjärjestelmän mukaisia valtionosuuksia (lukio ja ammatillinen koulutus yms. opetusministeriön päätettävänä olevia muita valtionosuuksia, jotka pääosin perustuvat 20.9. tiedonkeruuseen).

Opetus- ja kulttuuritoimen ylläpitäjäjärjestelmän valtionosuuspäätös tarkistetaan viimeistään talousarviovuoden joulukuun loppuun mennessä. Tarkistus maksetaan tai peritään seuraavan vuoden helmikuussa ja kohdennetaan suoriteperiaatetta vastaavalla tavalla talousarviovuodelle. Tämä tarkistus on myös syytä budjetoida talousarviossa.

Verotuloihin perustuvan valtionosuuksien tasauksen kuntakohtaiset laskelmat löytyvät Kuntaliiton internet-sivuilta (<http://www.kunnat.net/fi/asiantuntijapalvelut/kuntatalous/valtionosuudet/Sivut/default.aspx>). Valtionosuuksien tasaus kohdistetaan kokonaan peruspalvelujen valtionosuuteen ja otetaan huomioon tätä koskevan päätöksen yhteydessä. Kuntaliiton sivuille laaditaan vuosittain peruspalvelujen valtionosuudesta laskelma, jossa päätöksen osat eritellään. Lisäksi laaditaan kaikista tuloslaskelman laskennallisista valtionosuuksista ja niiden yhteydessä maksettavista eristä laskelma, jossa erotellaan valtionosuuksiin kuulumattomat esi- ja perusopetuksen kotikuntakorvaustulot ja -menot.

6.4.3.3 Rahoitustulojen ja -menojen budjetointi

Tuloslaskelmaosan rahoitustulot ja -menot muodostuvat suoraan tuloslaskelmaosaan budjetoitavista rahoitustuloista ja -menoista sekä tuloslaskelmaosaan yhdistellyistä muiden kohderahoitteisten tehtävien kuin liikelaitosten rahoitustuloista ja -menoista. Vaikka kohderahoitteisten tehtävien mainitut rahoituserät on jo kertaalleen budjetoitu ao. tehtävien tulosbudjeteissa, voidaan tuloslaskelman rahoitustuloja ja -menoja käsitellä sitovuustarkastelussa tulo- ja menolajeittain kokonaisuuksina riippumatta siitä, onko rahoituserä yhdistelty vai budjetoitu suoraan tuloslaskelmaosaan.

Rahoitustoiminnan tulot ja menot budjetoidaan bruttoperiaatteen mukaisesti. Suoriteperusteesta poiketaan kuitenkin verojen koroissa, jotka budjetoidaan sen varainhoitovuoden tuloksi tai menoksi, jona korkosuoritus tilityksen perusteella saadaan tai suoritetaan.

Rahoitustulot

Rahoitustuloina budjetoidaan erikseen korkotulot ja muut rahoitustulot. Korkotulona budjetoidaan antolainoista, muista sijoituksista ja talletuksista sekä maksuliikennetileiltä talousarviovuonna saatavat korkotulot suoriteperusteiden mukaisesti jaksettuna. Muina rahoitustuloina budjetoidaan verotilityskorot, osingot ja osuuspääomien korot, viivästyskorot sekä kurssivoitot rahoituslainoista ja arvopapereiden luovutusvoitot.

Rahoitustulona budjetoidaan myös sisäiset rahoitustulot kuten liikelaitosten ja muiden taseyksiköiden korvaukset peruspääomasta ja niiltä veloittavat korkotulot sisäisistä lainoista ja yhdystilivelasta.

Rahoitusmenot

Rahoitusmenoina budjetoidaan erikseen korkomenot ja muut rahoitusmenot. Korkomenoina budjetoidaan pitkäaikaisista ja lyhytaikaisista lainoista talousarviovuodelta maksettavat korot. Muina rahoitusmenoina budjetoidaan mm. verotilityskorot, viivästyskorot, takaus- ja luottotappioprosivit samoin kuin muut koron lisäksi rahoituslainasta johtuvat menot. Lainasaamisista aiheutuneet luottotappiot budjetoidaan muihin rahoitusmenoihin sisältyvinä arvonalentumisina.

Lisäksi rahoitusmenoina budjetoidaan arvonalentumiset pysyviin vastaaviin kuuluvien muiden sijoitusten kuin pysyvien vastaavien osakkeiden ja -osuuksien hankintamenosta. Pysyvien vastaavien osakkeiden ja osuuksien (toimialasijoittamisen) arvonalennukset budjetoidaan poistojen ja arvonalentumisten ryhmän erässä *Arvonalentumiset*.

Rahoitusmenona budjetoidaan myös sisäiset rahoitusmenot kuten taseyksiköiden korvaukset peruspääomasta ja niiden suorittamat korot sisäisistä lainoista ja kunnan taseyksiköille suorittama korko yhdystilivelasta.

6.4.3.4 Satunnaisten erien budjetointi

Tuloslaskelmaosan satunnaiset tulot ja -menot muodostuvat suoraan tuloslaskelmaosaan budjetoitavista eristä sekä tuloslaskelmaosaan yhdistellyistä muiden kohderahoitteisten tehtävien kuin liikelaitosten

satunnaisista eristä. Vaikka kohderahoitteisten tehtävien mainitut erät on jo kertaalleen budjetoitu ao. tehtävien tulosbudjeteissa, voidaan tuloslaskelman satunnaisia tuloja ja menoja käsitellä sitovuustarkastelussa tulo- ja menolajeittain kokonaisuuksina riippumatta siitä, onko satunnaiserä yhdistelty vai budjetoitu suoraan tuloslaskelmaosaan. Satunnaisiksi tuloiksi ja menoiksi katsotaan sellaiset tulot ja menot, jotka perustuvat kunnan tavanomaisesta toiminnasta poikkeaviin, kertaluonteisiin ja olennaisiin tapahtumiin. Satunnaisuutta on tulkittava hyvin suppeasti.

6.4.3.5 Tilinpäätössiirtojen budjetointi

Tuloslaskelmaosan tilinpäätössiirrot muodostuvat suoraan tuloslaskelmaosaan budjetoitavista eristä sekä tuloslaskelmaosaan yhdistellyistä muiden kohderahoitteisten tehtävien kuin liikelaitosten tilinpäätössiirroista ja tuloveroista. Vaikka kohderahoitteisten tehtävien mainitut erät on jo kertaalleen budjetoitu ao. tehtävien tulosbudjeteissa, voidaan tuloslaskelman tilinpäätössiirtoja käsitellä sitovuustarkastelussa lajeittain kokonaisuuksina riippumatta siitä, onko siirtoerä yhdistelty vai budjetoitu suoraan tuloslaskelmaosaan.

Budjetoitavia tilinpäätössiirtoja ovat erät, joiden toteutuminen on arvioitavissa talousarviota laadittaessa. Tällaisia eräiä ovat muun muassa investointivarausten purkaminen ja siihen liittyvä poistoeron muodostaminen koskien talousarviovuonna toteutettavia investointihankkeita. Myös aiemmin toteutuneisiin investointeihin liittyvä poistoeron purkaminen budjetoidaan tilinpäätössiirtoina. Rahastojen suunnitelmanmukaiseen käyttöön perustuva pääoman purkaminen rahastosiirtona budjetoidaan tilinpäätössiirtona.

Investointivarausten tai rahaston kartuttamisen budjetointi tilinpäätössiirtoin voi tulla kyseeseen vain erityisen perustellusta syystä. Tällainen peruste voi olla todennäköinen tai varma omaisuuden luovutusvoitto. Pääsääntöisesti tuloksesta tehtäviä varauksia ja rahastosiirtoja ei kuitenkaan budjetoida ennakoon vaan tuloksesta tehtävistä siirroista päätetään tilinpäätöksen yhteydessä. Huomattava on, että investointivarauksia voidaan budjetoida enintään talousarvion laadintavuoden taseen arvioitujen ylijäämäerien määrään. Tämä sääntö koskee myös liikelaitosten ja muiden taseyksiköiden investointivarausten budjetointia.

6.4.4 Tuloslaskelmaosan tavoitteet ja tunnusluvut

Tuloslaskelmaosan yhteydessä esitetään tulorahoituksen riittävyyttä koskevat tavoitteet ja niiden saavuttamista mittaavat tunnusluvut:

- Toimintatuotot prosenttia toimintakuluista
- Vuosikate prosenttia poistoista
- Vuosikate euroa/asukas

Tunnuslukujen laskentakaavat ja selitykset on annettu kirjanpitolautakunnan kuntajaoston *Yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta*.

Muita hyödyllisiä tunnuslukuja budjetoinnin avuksi on esimerkiksi taseen kertynyt yli-/alijäämä. Pitkän aikavälin tulorahoitustavoite voidaan asettaa taseen kertyneen yli-/alijäämän perusteella. Taseen kertyneeseen yli-/alijäämään on tiivistetty kunnan koko tulohistoria. Kun kertynyt yli-/alijäämä jaetaan kunnan asukasmäärällä, saadaan vertailukelpoinen tunnusluku kuntien välisessä vertailussa. Vertailtavien kuntien tulee kuitenkin kuulua samaan kuntakokoluokkaan.

Kertynyt ylijäämä (alijäämä), €/asukas

$$= [\text{Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä)} + \text{Tilikauden ylijäämä (alijäämä)}] / \text{Asukasmäärä}$$

Tunnusluvun asukasmääränä käytetään tilinpäätösvuoden päättymispäivän mukaista kunnan asukasmäärää. Pitkän aikavälin tulorahoituksen tavoitearvon tulisi olla vähintään 300-400 euroa/asukas.

6.4.5 Tuloslaskelmaosan vertailutiedot

Talousarvio ja -suunnitelmavuosia koskevien saraketietojen lisäksi tuloslaskelmaosan asetelmassa (*asetelma 2*) esitetään kuluven vuoden talousarvion ja sitä edeltävän vuoden vastaavat tuloslaskelmaosat. Kaikkien vuosien tiedot esitetään talousarvion sitovuustarkastelun mukaisesti mukaan lukien sisäiset tulot ja menot.

Kunnan liikelaitoksia ei yhdistellä talousarvion sitovuustarkastelussa tuloslaskelmaosan tietoihin, vaan liikelaitoksia käsitellään tuloslaskelmaosaan nähden erillisenä talousyksikkönä.

Kunnat, joilla on liikelaitoksia, laativat erilliset laskelmat liikelaitosten vaikutuksesta kunnan talousarviovuoden tuloksen muodostumiseen. Laskelmassa esitetään sitovuustarkastelun mukaisen tuloslaskelmaosan lisäksi liikelaitosten tuloslaskelmayhdistelmä ja kunnan kokonaistuloslaskelmaosa, jossa liikelaitokset yhdistellään tilinpäätöksen tapaan peruskunnan tuloslaskelmaosaan sisäiset erät eliminoiden. Vaikutuslaskelman laatimista selvitetään jäljempänä *luvussa 9.3.1*.

6.5 Investointiosa kunnan talousarviossa

Investointiosassa esitetään investointeja koskevat tavoitteet, hankkeiden kustannusarviot ja niiden jaksottuminen investointimenoina suunnitteluvuosille sekä investointiin saatavat rahoitusosuudet ja muut tulot.

Investointimenona budjetoidaan pysyviin vastaaviin aktivoitavien aineellisten ja aineettomien hyödykkeiden hankintamenot sekä toimialasijoitukset osakkeiden ja -osuuksien hankintamenoihin.

Investointiosassa yhdistellään budjettirahoitteisten tehtävien ja liikelaitoksia lukuun ottamatta muiden kohderahoitteisten tehtävien investointiosat.

Investointiosassa valtuusto hyväksyy kustannusarviot, määrärahat ja tuloarviot hankkeille tai hankeryhmille. Hankkeet ja hankeryhmät voidaan ryhmitellä tarvittaessa toimielimittäin ja tehtävittäin. Investointiosassa tai sen perusteluissa määritellään valtuustoon nähden sitova taso.

Jos investointeja on rahoitettu esimerkiksi leasingilla tai elinkaarimallilla, vuokratuloja ei merkitä investointiosaan vaan käyttötuloon. Talousarviossa on huomioitava kuntakonsernin vastuut ja velvoitteet, jolloin ko. hankkeet kuvataan tekstiosassa ja arvioidaan kokonaisvastuut, joihin kunta sitoutuu.

INVESTOINTIOSA

	TP	TA	TA	TS	TS
Hanke/hankeryhmä	201X-2	201X-1	201X	201X+1	201X+2
Hanketavoitteet					
Kustannusarvio ja sen jaksotus					
Investointimenot					
Investointitulot					
Rahoitusosuudet					
Omaisuuksien myynti					

Sitova valtuustoon nähden

Asetelma 3. Kunnan investointiosa.

6.5.1 Hanketavoitteet

Hankekohtaisissa tavoitemäärittelyksissä selvitetään esimerkiksi, tavoitellaanko investoinnilla palvelutuotannon määrän lisäämistä, palvelukyvyn parantamista vai tuotannon tehostamista. Investointiosasta tulee käydä ilmi, mitkä hanketavoitteet ovat valtuustoon nähden sitovia. Lisäksi luokitellaan investoinnit sen mukaan, onko kyse uus-, laajennus- vai korvausinvestoinnista.

6.5.2 Investointimenojen budjetointi

Jos investoinnin toteutuminen kohdistuu kahdelle tai useammalle suunnitteluvuodelle, ilmoitetaan investoinnin kokonaiskustannusarvio ja sen jaksotus suunnitteluvuosille. Hankkeen perusteluissa valtuusto voi antaa hankevastaavalle toimivaltuuden tarkistaa hankintamenon jaksottamista myöhemmin kokonaiskustannusarvion rajoissa.

Investointimeno budjetoidaan suoriteperusteisesti varainhoitovuodelle, jona investoinnin kohteena oleva hyödyke tai valmistusastetta vastaava osa siitä arvioidaan otettavan vastaan. Investointiin tehty varaus tai rahastointi ei vaikuta budjetoitavan menon määrään.

Investointimenona budjetoidaan sekä ulkoiset että sisäiset pysyvien vastaavien hyödykkeiden hankinnat. Sisäiset hankinnat käsitellään valmistuksena omaan käyttöön (ks. luvut 6.3.3.6 ja 6.4.2.1).

Investointien hankintamenot budjetoidaan arvonlisäverottomin hinnoin lukuun ottamatta vähennysrajoitteisen toiminnan piiriin kuuluvia hankintamenoja.

Investointimenona budjetoidaan myös pysyvien vastaavien sijoitukset tytäryhteisöjen osakkeisiin ja pääomaosuuksiin sekä peruspääomasijoitukset kuntayhtymiin ja kunnan omiin taseyksiköihin.

Investointimenona budjetoidaan myös sijoitus kuntayhtymän sijoitusrahastoon ja rahoitusosuudet muiden yhteisöjen toteuttamiin investointihankkeisiin, joiden tarkoituksena on kunnan palvelujen tuottaminen tai kyse muutoin on kunnalle kuuluvan tehtävän hoitamisesta.

6.5.3 Investointitulojen budjetointi

Talousarvion investointiosaan budjetoidaan investointiin saatu rahoitusosuus, joka voi olla valtionosuutta tai muuta rahoitusosuutta. Rahoitusosuutena esitetään myös lahjoitusrahaston käyttö silloin, kun investointi rahoitetaan sellaisen lahjoitusrahaston pääomalla, johon liittyy sopimukseen, testamenttiin tai lahjakirjaan perustuvia varojen käyttöä koskevia ehtoja.

Rahoitusosuus budjetoidaan tuloksi sille vuodelle, jonka aikana oikeus tuloon arvioidaan kunnalle syntyvän. Esimerkiksi jälkirahoitteinen valtionosuus budjetoidaan rahoitusosuutena sille vuodelle, jonka aikana oikeus valtionosuuteen kunnalle syntyy.

Se osa jälkirahoitteisesta valtionosuudesta, joka maksetaan talousarviovuotta seuraavina vuosina, budjetoidaan rahoitusosassa *Maksuvalmiuden muutokset (-)* tai *Muiden pitkäaikaisten saamisten* lisäyksenä ennen riviä *Vaikutus maksuvalmiuteen*.

Investointiosaan budjetoidaan aktivoitujen pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutuksesta saatavat tulot tasearvosta. Arvioitu luovutusvoitto tai -tappio budjetoidaan käyttötalousosaan.

Jos myyntihinnan suorituksen arvioidaan jaksottuvan kahdelle tai useammalle vuodelle, merkitään arvioitu myyntisaatava rahoitusosan maksuvalmiuden muutoksiin tai pitkäaikaisten saamisten lisäyksiin riippuen siitä, onko saaminen lyhyt- vai pitkäaikainen. Usein omaisuuden myyntituloja ei budjetoida erikseen hankkeelle vaan yhteensä kunnalle tai esimerkiksi hankeryhmälle.

6.6 Rahoitusosa kunnan talousarviossa

6.6.1 Rahoitusosan asetelma

Talousarvion rahoitusosassa esitetään toiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirrat. Rahoitusosa esitetään vähennyslaskukaavan muodossa. Välisummana esitetään *Toiminnan ja investointien rahavirta*. Ylijäämäinen välisumma osoittaa, että investoinnit rahoitetaan kokonaisuudessaan tulo-rahoituksella, investointien rahoitusosuuksilla ja omaisuuden myynnillä. Negatiivinen välisumma osoittaa määrän, joka on rahoitettava pääomarahoituksella. Mainitun välisumman ja rahoituksen rahavirran yhteen laskettu määrä osoittaa budjetoitujen rahavirtojen kokonaisvaikutuksen kunnan maksuvalmiuteen.

TALOUSARVION RAHOITUSOSA

		TP 201X-2	TA 201X-1	TA 201X	TS 201X+1	TS 201X+2
Toiminnan rahavirta						
Vuosikate	+/-					
Satunnaiset erät	+/-					
Tulo-rahoituksen korjauserät	+/-					
Investointien rahavirta						
Investointimenot	-					
Rahoitusosuudet investointimenoihin	+					
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot	+					
Toiminnan ja investointien rahavirta	+/-					
Rahoituksen rahavirta						
Antolainauksen muutokset						
Antolainasaamisten lisäys	-					
Antolainasaamisten vähennys	+					
Lainakannan muutokset						
Pitkäaikaisten lainojen lisäys	+					
Pitkäaikaisten lainojen vähennys	-					
Lyhytaikaisten lainojen muutos	+/-					
Oman pääoman muutokset	+/-					
Vaikutus maksuvalmiuteen	+/-					
Tavoitteet ja tunnuslukujen tavoitearvot						
<i>Toiminnan ja investointien rahavirran kertymä</i>						
<i>Lainanhoitokate</i>						
Sitova valtuustoon nähden						

Asetelma 4. Kunnan rahoitusosa.

6.6.1.1 Toiminnan rahavirta

Toiminnan rahavirta osoittaa budjetoidun tulo-rahoituksen määrän, joka on varainhoitovuonna käytettävissä investointien rahoittamiseen, pääomasijoituksiin ja pääoman palautuksiin sekä maksuvalmiuden vahvistamiseen.

Toiminnan rahavirtaan ei sisälly budjetoitavia tulo-arvioita ja määrärahoja, vaan kaikki rahavirtaan sisältyvät erät ovat siirtoja tuloslaskelmaosasta tai niiden oikaisuja. Siirtyviä eriä ovat vuosikate ja satunnaiset erät.

Oikaisueriä ovat ko. eriin mahdollisesti sisältyvät pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitot ja -tappiot, jotka oikaistaan *Tulorahoituksen korjauserät* -rivillä. Mainitut erät otetaan huomioon jäljempänä laskelmassa kohdassa *Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot*. Tulorahoituksen korjauserissä oikaistaan myös pakollisten varausten muutosten vaikutus vuosikatteeseen.

6.6.1.2 Investointien rahavirta

Investointien rahavirta muodostuu investointimenojen ja niihin saatujen rahoitusosuuksien ja pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulojen erotuksesta. Mainitut erät siirtyvät talousarvion investointiosasta (lukuun ottamatta käyttötalouteen merkittyjä mahdollisia luovutusvoittoja ja -tappioita), eikä niihin rahoitusosassa enää osoiteta määrärahaa tai tuloarviota.

Investointiosasta siirtyvät meno- ja tuloerät esitetään rahoitusosassa bruttomääräisenä riippumatta siitä, onko määrärahat tai tuloarviot hyväksytty brutto- tai nettomääräisenä.

6.6.1.3 Rahoituksen rahavirta

Rahoituksen rahavirtaan budjetoidaan antolainojen, lainakannan ja oman pääoman muutokset. Kaikki rahoituksen rahavirran erät ovat määrärahoja tai tuloarvioita, jotka tulee rahoitusosassa esittää valtuustoon nähden sitovina brutto- tai nettomääräisinä kokonaisuuksina.

Antolainauksen muutokset -erä on sitova valtuustoon nähden kokonaiseränä tai eriteltynä. Antolainauksen muutoksiin budjetoidaan myös sisäinen lainananto ja antolainan palautukset koskien kunnan liikelaitosta ja muuta taseyksikköä.

Lainakannan muutokset -erä on sitova valtuustoon nähden kokonaiseränä tai eriteltynä.

Oman pääoman muutokset -erä on sitova valtuustoon nähden kokonaiseränä tai eriteltynä. Kunnassa oman pääoman muutoksiin siirretään kunnan muun taseyksikön peruspääoman lisäys, joka oikaisee edellä investointimenoihin merkityn kunnan pääomasijoituksen muuhun taseyksikköön. Vastaavasti muun taseyksikön peruspääoman alentaminen merkitään oman pääoman vähentymisenä.

6.6.1.4 Vaikutus maksuvalmiuteen

Rahoitusosa päättyy *Vaikutus maksuvalmiuteen* -erään, joka saadaan laskelmalla yhteen etumerkit huomioon ottaen toiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirrat. Talousarvion rahoitusosa on tilinpäätöksen rahoituslaskelmaa suppeampi siten, ettei siinä esitetä *Muut maksuvalmiuden muutokset* -erää. Näin menetellään siitä syystä, että mainittuun erään sisältyviä toimeksiantojen varojen ja pääomien muutoksia, vaihto-omaisuuden ja saamisten muutoksia sekä korottomien velkojen muutoksia ei käytännössä voida budjetoida etukäteen.

Tiedossa olevat, merkittävät maksuvalmiuden muutokset pitkäaikaisissa saamisissa tai korottomissa pitkäaikaisissa veloissa on kuitenkin perusteltua budjetoida *Muut maksuvalmiuden muutokset* -rivillä ennen *Vaikutus maksuvalmiuteen* -pääötösriviä tai ainakin esittää arvio niiden määrästä perustelutekstissä. Tällaisia merkittäviä maksuvalmiuteen vaikuttavia saamisten ja velkojen muutoksia voivat olla esimerkiksi valtionosuussaamisten, kauppahintasaamisten tai lainasaamisten muutokset taikka muutokset palautuskelpoisten liittymismaksujen määrässä.

Vaikutus maksuvalmiuteen -erän positiivinen arvo tarkoittaa kunnan maksuvalmiuden vahvistumista ja negatiivinen sen heikkenemistä. Vaikutus maksuvalmiuteen ei saa olla arvoltaan negatiivinen enempää kuin kunnan rahavarojen arvioidaan olevan talousarviovuoden alussa eli talousarvion laadintavuoden tilinpäätöksessä. Rahavarat ylittävä negatiivinen vaikutus tarkoittaa, ettei talousarviossa ole osoitettu *kuntalain 110.4 §:n* tarkoittamalla tavalla, miten määrärahojen rahoitustarve katetaan. Perusteluissa voidaan kirjallisesti selvittää rahavarojen riittävyyttä laajemmin.

6.6.2 Rahoitusosan tavoitteet ja tunnusluvut

Rahoitusosan yhteydessä esitetään toiminnan ja investointien rahoitusta koskevat tavoitteet ja niiden saavuttamista mittaavat tunnusluvut. Toiminnan ja investointien rahoitusta tilikauden aikana tarkastellaan rahoituslaskelman, sen välitulosten ja niistä laskettavien tunnuslukujen avulla.

6.6.2.1 Investointien omarahoitusosuus -tavoite

Toiminnan ja investointien rahoitukselle on osoitettava tavoite. Se voi esimerkiksi olla laadullinen tavoite, korjausvelkaan liittyvä tavoite tai jokin tavoite tulorahoitukselle. Investointien omarahoitusosuus -tavoite on perusteltua asettaa sitovaksi valtuustoon nähdessä suunnittelukaudeksi.

Investoinnin omarahoitusosuus -tavoitteen toteutuminen on osoitettavissa rahoitusosan *Toiminnan ja investointien rahavirta* -välituloksen kertymän avulla. Kertymän kehitystä tarkastellaan vuosittain lähtien talousarvion laadintavuotta edeltävän tilinpäätösvuoden *Toiminnan ja investointien rahavirrasta*, johon lisätään tai josta vähennetään arvioidut vuosittaiset rahavirrat.

Suunnittelukauden lopussa kertymän tulisi olla vähintään 0 tai positiivinen, jos tavoitteena on rahoittaa investoinnit kokonaan omarahoituksella. Tavoite toteutuisi viiden vuoden tarkastelujaksolla 201X-2 – 201X+2.

Jos mainittuihin vuosiin sisältyy määrältään poikkeuksellisia kertaluonteisia tuloja tai menoja taikka tavanomaista suurempia investointeja, on kertymäkautta perusteltua pidentää. Toiminnan ja investointien rahavirran kertymä ei saisi muodostua pysyvästi negatiiviseksi.⁶

6.6.2.2 Muut tavoitteet

Rahoitusosan muiden tavoitteiden ja tunnuslukujen budjetoinnissa noudatetaan *Yleisohjetta tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta*.

Lainanhoitokate

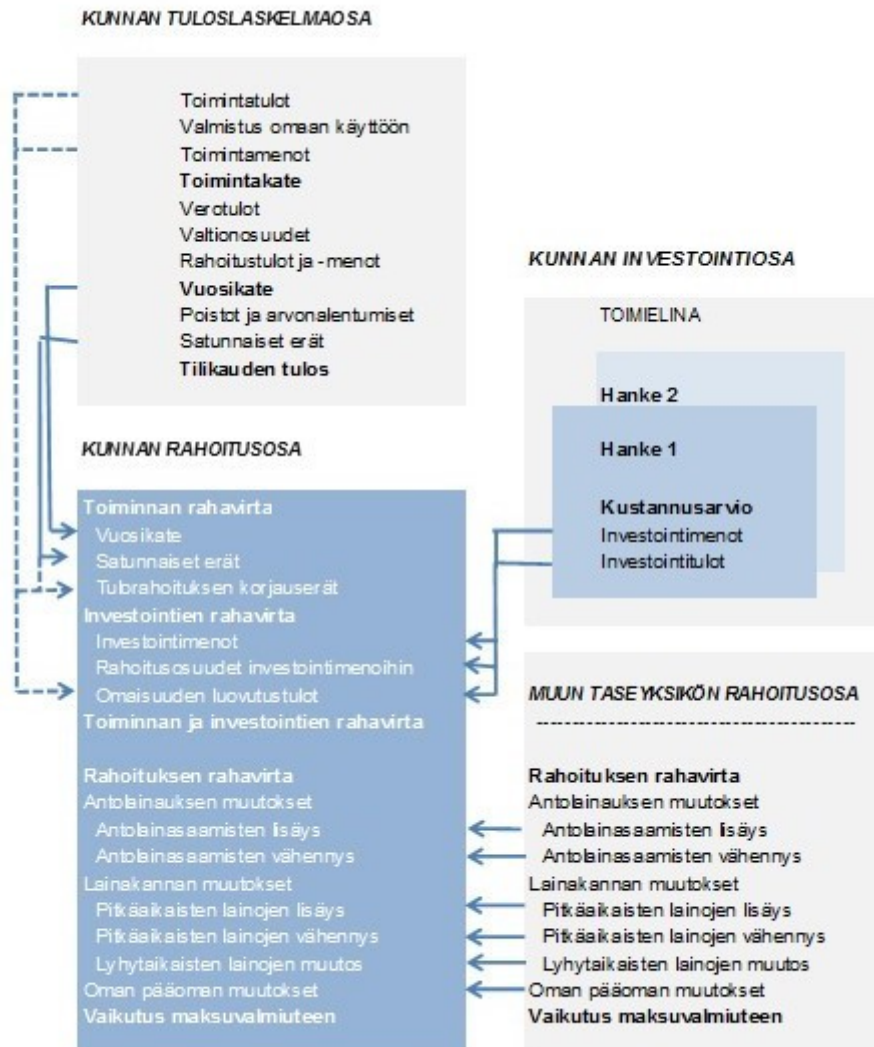
Lainanhoitokate koskeva tavoite on perusteltua asettaa, että kunnan normaali tulorahoitus ilman satunnaiseriä on olennaisesti lainanhoitomenoja suurempi.

6.6.3 Tuloslaskelma- ja investointiosan sekä taseyksikön rahoitusosan yhdistely kunnan rahoitusosaan

Rahoitusosaan yhdistellään kunnan tuloslaskelma- ja investointiosat. Jos kunnassa on muu taseyksikkö, sen rahoitusosa yhdistellään myös kunnan rahoitusosaan. Yhdisteltävät erät on alla olevassa kaaviossa 4 esitetty nuoliviivoin.

⁶ Alla olevassa esimerkissä kunta on asettanut tavoitteeksi investointien rahoittamisen pitkällä aikavälillä omarahoituksella. Esimerkin viiden vuoden pituisella tarkastelujaksolla tavoitteen arvioidaan toteutuvan, kun kertymäksi arvioidaan jakson lopussa muodostuvan +30 rahaa.

	TP 201X-2	TA201X-1	TA201X	TS201X+1	TS201X+2
Toiminnan ja investointien vuotuinen rahavirta	200	-450	-100	300	80
Toiminnan ja investointien rahavirran kertymä	---	-250	-350	-50	30



Kaavio 4. Kunnan tuloslaskelma- ja investointiosien sekä muun taseyksikön rahoitusosan yhdistely kunnan rahoitusosaan.

6.6.3.1 Tuloslaskelmaosan yhdistely

Tuloslaskelmaosan vuosikate ja satunnaiset tulot ja menot yhdistellään tuloslaskelmaosan mukaisin arvoin rahoitusosaan. Jos toimintatuloihin tai toimintamenoihin on budjetoitu pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoittoja tai -tappioita, ne oikaistaan rahoitusosan *Tulorahoituksen korjaukset* -rivillä (ja sisällytetään myös omaisuuden luovutustuloihin). Samoin mainitulla rivillä oikaistaan toimintamenoihin budjetoidut pakollisten varausten muutokset. Oikaisuerien yhdistely on kaaviossa 4 esitetty katkoviivalla.

6.6.3.2 Investointiosan yhdistely

Investointimenot ja -tulot yhdistellään investointiosan mukaisin arvoin rahoitusosaan. Yhdistelyyn otetaan kaikkien investointihankkeiden menot ja tulot lukuun ottamatta *kuntalain* mukaisten liikelaitosten investointeja.

6.6.3.3 Muun taseyksikön rahoitusosan yhdistely

Muun taseyksikön rahoitusosaan budjetoidut rahoituksen rahavirtaerät yhdistellään *Vaikutus maksuvalmiuteen* -erää lukuun ottamatta kunnan rahoitusosan vastaaviin eriin. Muun taseyksikön tuloslaskelmaosa yhdistellään kunnan tuloslaskelmaosaan ja investointiosa kunnan investointiosaan. Tästä syystä niitä ei erikseen yhdistellä kunnan rahoitusosaan rahoituksen rahavirtaerien tapaan.

Vaikutus maksuvalmiuteen on jäännöserä, jossa tulee kunnan rahoitusosassa otetuksi huomioon myös taseyksikkö, kun taseyksikön toiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirratt on yhdistelty kunnan rahoitusosan vastaaviin eriin.

7 Talousarvion ja muiden taloussuunnitelmien sitovuus ja toteutumisen seuranta

7.1 Talousarvion sitovuus

Talousarvion sitovia eriä ovat *kuntalain 110 §:n* mukaisesti valtuuston hyväksymät toiminnan ja talouden tavoitteet ja niiden edellyttämät määrärahat ja tuloarviot.

7.1.1 Tavoitteen sitovuus

Tavoitteet ovat osa talousarviota, jota kunnan toiminnassa ja taloushoidossa on noudatettava. Lähtökohtaisesti kaikki valtuuston talousarviossa asettamat tavoitteet ovat sitovia siten, että ne on tarkoitettu toteutettavaksi. Toiminnan ja talouden yhteen kytkennän korostamisesta seuraa, että määrärahan tai tuloarvioiden muutosten vaikutukset toiminnallisiin tavoitteisiin selvitetään. Jos tavoitteet eivät ole saavutettavissa talouden perusteissa tapahtuneiden muutosten takia, on valtuuston hyväksyttävä myös tavoitteita koskevat muutokset.

Tavoitteiden sitovuusmäärittelyssä on kuitenkin eroja siinä, kuinka tavoitemittarin arvo rajataan. Toimenpide- ja hanketavoitteissa tavoitearvo yleensä on yksiselitteinen ja tarkka. Suorite- ja yksikkökustannustavoitteita taas ei välttämättä ole järkevää määrittellä tarkasti valtuustotasolla, vaan niihin on perusteltua jättää joustovaraa. Vaikuttavuustavoitteissa yleisesti ottaen voidaan olettaa, että kunnan on mahdollista päättää palvelun saatavuudesta, riittävydestä ja kohdentuvuudesta, jolloin tavoitearvot voidaan määrittellä hyvinkin sitoviksi. Sen sijaan muutokset asiakkaan tai väestöryhmän hyvinvoinnissa voivat olla seurausta suuressa määrin muista tekijöistä kuin kunnan palveluista. Tällöin tavoitearvoja joudutaan ehdollistamaan tiettyjen ulkoisten edellytysten täytymisellä. Strategiset hanketavoitteet ovat pääsääntöisesti rahan ja aikaan sidottuja. Sen sijaan kunnan asemaa ja aluetta koskevat strategiset tavoitteet ovat yleensä ajallisesti väljiä suuntatavoitteita.

7.1.2 Rahamääräisten erien sitovuus

7.1.2.1 Määrärahan sitovuus

Kuntalain mukaan talousarvioon otetaan toiminnan tavoitteiden edellyttämät määrärahat. Määräraha on valtuuston toimielimelle antama euromäärältään ja käyttötarkoitukseltaan rajattu valtuutus varojen käyttämiseen.

Toimielimellä on valtuutus käyttää sille talousarviossa osoitettu määräraha määrättyyn käyttötarkoitukseen tai määrätyn tavoitteen toteuttamiseen. Toimielin ei saa ylittää sille talousarviossa osoitettua määrärahaa. Jos määräraha osoittautuu riittämättömäksi, on talousarviota muutettava. Muutoksen yhteydessä on osoitettava, miten rahoitustarve katetaan. Toisaalta toimielin ei ole velvollinen käyttämään määrärahaa kokonaisuudessaan, jos toiminnalle asetetut tavoitteet muutoin saavutetaan tai määrärahan käyttötarkoitus muutoin toteutuu.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Määrärahat ja tuloarviot voidaan talousarviossa määrätä sitoviksi joko brutto- tai nettoperiaatteen mukaan. Talousarvion hyväksymisen yhteydessä päätetään sitovuustasosta. Sitovuustaso määritetään esimerkiksi kunkin talousarvion osan (käyttötalous-, investointi-, tuloslaskelma- ja rahoitusosan) yhteydessä perustelutekstissä tai muutoin osoitetaan selkeästi, mitkä erät ovat valtuustoon nähden sitovia. Nettoperiaatteella tarkoitetaan sitä, että valtuusto päättää talousarviossa tulojen ja menojen erotuksen määrärahana tai tuloarviona.

Nettoperiaatteen hyväksyminen edellyttää määrärahojen ja tuloarvioiden yhdenmukaista kohtelua. Määrärahojen korottamista tai tuloarvion alentamista koskeva talousarvion muutos on käsiteltävä valtuustossa riippumatta siitä, johtuuko poikkeama arvioitujen bruttomenojen ylittymisestä vai bruttotulojen alittumisesta.

Valtuuston myöntämä määräraha (tai menojen pysyminen määrärahan puitteissa) ei ole kuntalain tarkoittama talouden tavoite. Myöskään pysyminen tietyn palvelun suunniteltujen kustannusten puitteissa ei ole kuntalain tarkoittama talouden tavoite.

7.1.2.2 Tuloarvion sitovuus

Kunnan tuloarviot ovat paitsi tavoitteellisia myös velvoittavia. Tuloarvio on valtuuston asettama tulotavoite, jonka olennainen alittuminen todennäköisesti vaikuttaa rahoituksen perusteisiin talousarviossa. Jos esimerkiksi merkittävä tuloerä kuten verotulo, valtionosuus tai pysyvien vastaavien hyödykkeen myynti on jäämässä olennaisilta osin toteutumatta, on rahoitustarpeen kattamiseen osoitettava kate muulla tulo- tai pääomarahoituksella taikka menojen karsimisella.

Kun kyse on nettotuloarviosta, puoltaa sen velvoittavuutta paitsi edellä mainitut rahoitukselliset syyt myös vaatimus brutto- ja nettobudjetoitujen tehtävien yhdenmukaisesta kohtelusta.

Tuloarvioiden noudattamista voidaan perustella myös tavoitteista käsin; jos tavoitteiden toteutuminen riippuu tuloarvion toteutumisesta, joudutaan tavoitteita tarkistamaan tulojen alittumisen takia.

Bruttoperiaatteella määrätty tuloarvio on sitova, jos toiminnan ja talouden tavoitteista poikkeaminen edellyttää talousarvion muuttamista.

7.1.2.3 Määrärahojen ja tuloarvioiden yhteenvetolaskelma

Talousarvion määrärahoista ja tuloarvioista voidaan esittää talousarviossa yhteenvetolaskelma, johon on koottu käyttötalousosan, investointiosan, tuloslaskelmaosan ja rahoitusosan valtuuston sitoviksi hyväksymät erät. Taulukosta tulisi käydä ilmi, onko määräraha tai tuloarvio brutto- vai nettomääräinen.

Talousarvion sitovista määrärahoista ja tuloarvioista ilman liikelaitoksia on tilinpäätöksessä esitettävä yhteenvetotaulukko, johon on koottu käyttötalousosan, investointiosan, tuloslaskelmaosan ja rahoitusosan valtuuston sitoviksi hyväksymien erien talousarvio, toteutuma, poikkeama, talousarvion muutos ja poikkeama talousarviomuutoksen jälkeen (*Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta*).

TALOUSARVION MÄÄRÄRAHOJEN JA TULOARVIDEN YHTEENVETO			
	Sitovuus1)	Määrärahat	Tuloarviot
KÄYTTÖTALOUSOSA			
Toimielin A			
Tehtävä 1	N	1 200	
Tehtävä 2	B	800	100
...			
Toimielin N			
Tehtävä 1	B	1 800	80
TULOSLASKELMAOSA			
Verotulot	B		2 400
Valtionosuudet	B		1 970
Korkotulot	B		150
Muut rahoitustulot	B		70
Korkomenot	B	100	
Muut rahoitusmenot	B	80	
Satunnaiset erät	B	20	10
INVESTOINTIOSA			
Toimielin A			
Hanke/Hankeryhmä 1	B	300	120
Hanke/Hankeryhmä 2	B	1 250	200
...			
Toimielin N			
Hanke/Hankeryhmä 1	B	450	100
RAHOITUSOSA			
Antolainauksen muutokset			
Antolainasaamisten lisäys	B	100	
Antolainasaamisten vähennys	B		60
Lainakannan muutokset			
Pitkäaikaisten lainojen lisäys	B		500
Pitkäaikaisten lainojen vähennys	B	150	
Lyhytaikaisten lainojen muutos	N		80
Oman pääoman muutokset	B		30
Vaikutus maksuvalmiuteen		0	180
TALOUSARVION LOPPUKSUMMA		6 050	6 050

1) N = sitovuus nettomääräraha/-tuloarvio, B = bruttomääräraha/-tuloarvio

Taulukko 4. Määrärahojen ja tuloarvioiden yhteenvetotaulukko.

Yhteenvetolaskelmaan otetaan kaikkien budjetti- ja kohderahoitteisten tehtävien ja investointihankkeiden sitovat määrärahat ja tuloarviot lukuun ottamatta liikelaitosten talousarvioita. Muun taseyksikön vuosikate esitetään laskelmassa käyttötalousosan sitovana nettomääräisenä tuloarviona. Koska taseyksikön budjetoidut rahoitustulot ja -menot sisältyvät jo vuosikatteeseen, ei mainittuja eräa sisällytetä yhteenvetolaskelman tuloslaskelmaosan vastaaviin rahoituseriin.

Yhteenvetolaskelman määrärahojen ja tuloarvioiden yhteismäärien tulee olla yhtä suuret.

7.2 Taloussuunnitelman sitovuus

Talousarvion sitovuus on oikeudellisesti vahvempi kuin taloussuunnitelman. Taloussuunnitelma on kuitenkin kunnan viranomaisia ja viranhaltijoita toiminnallisesti velvoittava asiakirja.

Voimassa oleva taloussuunnitelma ohjaa talousarviovalmistelua. Siitä saa poiketa vain perustellusta syystä. Taloussuunnitelman velvoittavuus korostuu myös alijäämän kattamissäädösten myötä.

7.3 Käyttö- ja hankesuunnitelman ja kohderahoitteisen tehtävän osabudjettien sitovuus

Lakisääteinen talousarviositovuus koskee valtuuston hyväksymiä toiminnan tavoitteita sekä määrärahoja ja tuloarvioita. Muun toimielimen käyttösuunnitelmassa asettamat osatavoitteet, osamäärärahat ja osatuloarviot

sitovat toimielimen alaista viranhaltijaa ja työntekijää samalla tavoin kuin muukin toimielimen tekemä päätös.

Kohderahoitteisessakin tehtävässä on budjettirahoitteisen tehtävän tapaan perusteltua laatia käyttösuunnitelma. Sen talousarvioon sisältyvien tulos-, investointi- ja rahoitusbudjettien sekä niiden tavoitteiden tietyt erät ovat valtuustoon nähden sitovia ja tietyt erät tehtävästä vastaavaan toimielimeen nähden sitovia. Määrärahoja ja tuloarvioita voi olla tarpeen tarkentaa, ja niiden määrät ovat voineet muuttua valtuustokäsittelyssä.

7.4 Talousarvion muuttaminen

Talousarvioon tehtävistä muutoksista päättää valtuusto. Talousarvion muutosten esittämisvelvoite koskee sekä tavoitteita että niiden edellyttämiä määrärahoja ja tuloarvioita. Esimerkiksi määrärahan korottamisen tai alentamisen yhteydessä on arvioitava, ovatko asetetut tavoitteet oikeassa suhteessa muutettuihin määrärahoihin ja tuloarvioihin.

Myös nettomäärärahan korottamista tai nettotuloarvion alittamista koskeva muutospäätös on tehtävä valtuustossa riippumatta siitä, aiheutuuko poikkeama arvioitua suuremmista bruttomenoista vai arvioitua pienemmistä bruttotuloista.

Kuntien yhteistoimintatehtävissä talousarvioon tehtävistä muutoksista päättää vastuukunnan valtuusto. Esitys talousarvion muuttamiseksi annetaan sopimuskunnille tiedoksi ennen valtuuston kokousta, jossa muutoksesta on tarkoitus päättää. Menettelystä on sovittava tarkemmin yhteistyösopimuksessa.

Suomen Kuntaliiton hallintosääntömallissa on lähdetty siitä, että talousarvioon tehtävät muutokset on esitettävä valtuustolle talousarviovuoden aikana (*Hallintosääntömalli 10. luku, 5 §*).

Talousarviopoikkeamista, joita ei ole hyväksytty talousarviomuutoksina valtuustossa, on annettava selvitys toimintakertomuksessa.

7.5 Talousarvion toteutumisvertailu ja seuranta

Kuntalain 113 §:n mukaan kunnan tilinpäätökseen on sisällytettävä talousarvion toteutumisvertailu. Talousarvion toteutumisvertailu esitetään valtuustolle samaa asetelmaa noudattaen kuin alkuperäinen talousarvio.

Talousarvion toteutumisvertailulla seurataan tuloksen muodostumisen lisäksi talousarvion sitovia eriä, jotka valtuusto on hyväksynyt käyttötalousosassa toiminnoittain tai tehtävittäin, investointiosassa hankkeittain tai hankeryhmittäin sekä rahoitusosan ja tuloslaskelmaosan sitovia eriä.

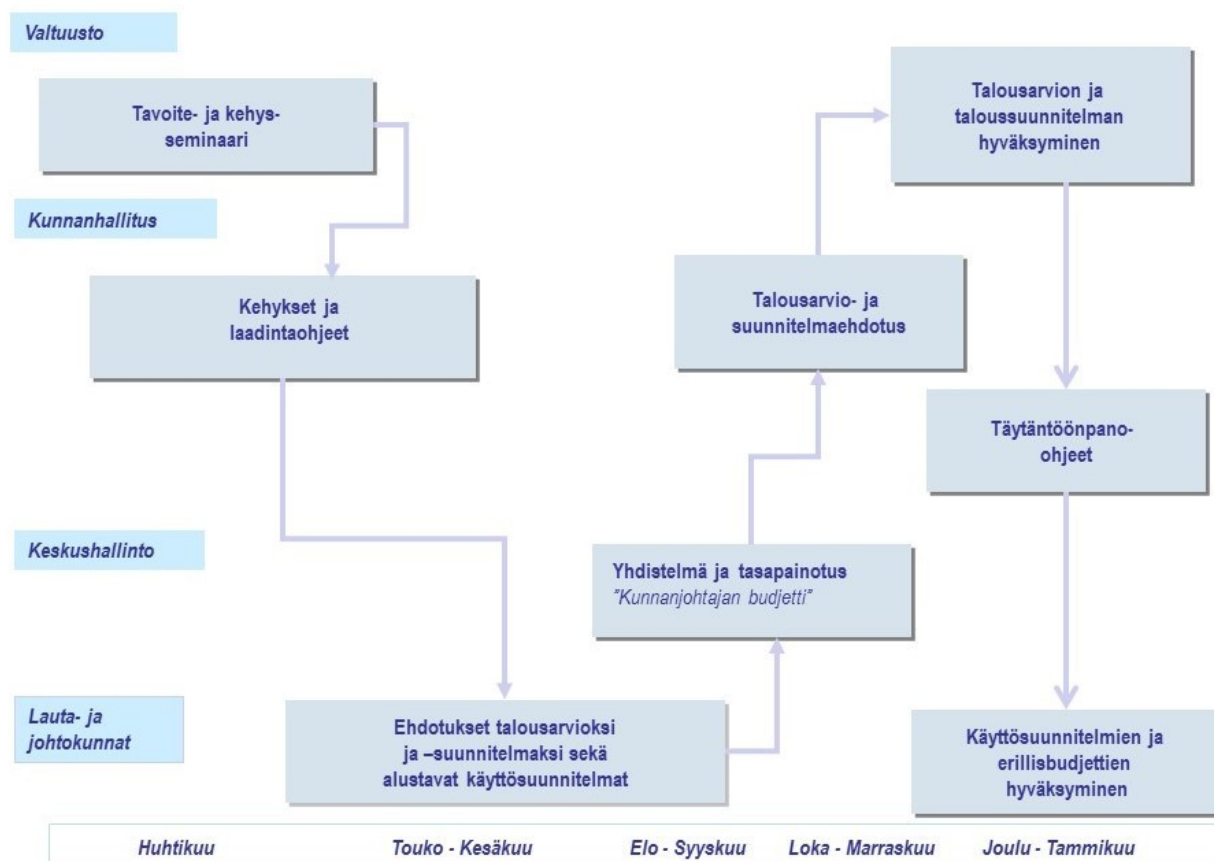
Talousarvion toteutumisvertailussa seurataan sekä tavoitteiden että määrärahojen ja tuloarvioiden toteutumista. Talousarvion toteutumista on perusteltua seurata mainitun toteutumisvertailun mukaisella asetelmalla myös talousarviovuoden aikana esimerkiksi 3-4 kuukauden välein.

Talousarvion toteutumisvertailu on tärkeä osa kunnan tilinpäätöstä. Toteutumisvertailussa esitetään erikseen käyttötalouden ja investointien toteutuminen sekä tuloslaskelma- ja rahoitusosien toteutuminen. Tavoitteiden toteutuminen voidaan esittää tehtävittäin toimintakertomuksessa tai talousarvion toteutumisvertailussa. Koko kuntaa koskevien strategisten tavoitteiden toteutuminen esitetään tavallisesti toimintakertomuksessa. Määrärahojen ja tuloarvioiden toteutuminen voidaan esittää tehtävittäin ja hankkeittain toimintakertomuksessa tai erillisenä yhdistelylaskelmana. Tuloslaskelma- ja rahoituslaskelmaosien toteutuminen esitetään laskelmamuodossa. Toteutumisvertailut tulee rajata tietoihin, jotka ovat valtuuston talousarviossa asettamien tavoitteiden, määrärahojen ja tuloarvioiden seurannan kannalta välttämättömiä. Talousarvion toteutumisvertailusta on annettu ohjeet kirjanpitolautakunnan kuntajaoston *Yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta*.

Kuntaliiton *hallintosäätömallin* mukaan toimielimien tulee seurata talousarvion toteutumista säännöllisesti, esimerkiksi kuukausittain. Toiminnan ja talouden toteutumisesta raportoidaan toimielimille talousarvion hyväksymisen yhteydessä päätetyllä tavalla.

8 Kunnan talousarvion ja -suunnitelman valmistelu ja hyväksyminen

Talousarvion ja -suunnitelman valmistelu on vuosittain toistuva prosessi, johon osallistuvat kunnan toimielimet, viranhaltijat ja työntekijät, joilla on tulosvastuuta tavoitteiden toteutumisesta ja jotka ovat tilivelvollisia varojen käytöstä. Alla on esitetty ohjeellinen kaavio valmistelun ajallisesta etenemisestä kunnan päätöksenteossa ja organisaatiossa.



Kaavio 5. Kunnan talousarvion ja -suunnitelman valmistelu- ja hyväksymisprosessi.

8.1 Suunnittelukehykset

Talousarvio ja -suunnitelma laaditaan samanaikaisesti. Laadintaprosessin aloittaa tavallisesti valtuuston tavoite- ja kehysseminaari, jossa käydään läpi kunnan toiminnan kehittämistarpeet ja -tavoitteet sekä taloudellinen tilanne.

Tavoiteasettelun ja resurssien budjetoinnin pohjana ovat valtuuston hyväksymä kuntastrategia ja siihen perustuvat tehtäväkohtaiset palvelusuunnitelmat. Niissä esitetään, miten kunnan palvelut tullaan suunnittelukaudella kuntalaisille eri toimialoilla järjestämään.

Kuntastrategiassa ja palvelusuunnitelmissa otetaan huomioon palvelutarpeiden kehitys, kunnan voimavarojen riittävyys sekä yhteistyö muiden kuntien ja yhteisöjen kanssa. Oman palvelutuotannon vaihtoehtona voidaan käyttää ulkopuolista yksityistä tai toisen kunnan tai kuntayhtymän palvelutarjontaa.

Konserninäkökulma on tärkeä tavoiteasettelussa. Kuntakonsernia koskevilla tavoitteilla valtuusto ohjaa konsernijohtoa lisäksi kuntaa eri yhteisöissä edustavia henkilöitä. Valtuuston tavoitteet ohjaavat myös tytäryhteisöjä niiden tavoiteasettelussa, vaikka ne eivät ole oikeudellisesti sitovia.

Meno- ja tulokehysten perusteina ovat kuntastrategian ja palvelusuunnitelmien lisäksi talousarvion laadintavuoden tilinpäätösarvio ja sitä edeltävän vuoden tilinpäätös ja voimassa oleva taloussuunnitelma. Kunnassa tärkeän tulokehysten muodostaa verorahoituksen kehitysarvio ja kuntayhtymässä maksuosuuksia koskevat sopimukset.

Kehyspäätöksessään kunnanhallitus asettaa budjettirahoitteisille tehtäville bruttomääräiset meno- ja tulokehykset sekä kohderahoitteisille tehtäville nettomääräiset tulokehykset, jotka sidotaan kuntastrategiassa ja tehtäväkohtaisissa palvelusuunnitelmissa asetettuihin tavoitteisiin. Kehyksessä voidaan asettaa myös menojen kasvua rajoittavia tai tulojen vähimmäistasoa tai palvelujen hinnoittelua koskevia vaatimuksia ja rajoituksia.

8.2 Laadintaohjeet

Talousarvion laadintaohjeella tarkoitetaan kunnanhallituksen menettelyohjetta laadinta-aikataulusta, tehtäväkohtaisista käyttö-, investointi-, tuloslaskelma- ja rahoitusosien asetelmista, kunnassa sovellettavasta tavoiteluokituksesta sekä sitovien erien yhtenäisestä esittämistavasta.

Laadintaohjeessa voidaan ohjeistaa myös palvelu- ja tuotantosopimusten tekemistä ja sopimushinnoittelua esimerkiksi kunnan tai kuntakonsernin tilaaja- ja tuottajatehtävien kesken.

8.3 Toimielinten talousarvio- ja -suunnitelmaehdotukset

Toimielimet valmistelevat tehtävä- ja hankekohtaiset talousarvio- ja -suunnitelmaehdotuksensa kunnanhallituksen antamien kehysten ja ohjeiden pohjalta.

Tilaaja- ja tuottajatehtävien budjettiehdotukset perustuvat niiden keskinäisiin palvelusopimuksiin, joiden perusteena ovat valtuuston tilaajalautakunnalle hyväksymät palvelusuunnitelmat tai niitä ohjaavat kehykset.

Yhteistoiminnan talousarvion ja -suunnitelman valmistelussa on sopimuskunnille varattava tilaisuus esityksen tekemiseen yhteistoiminnan tavoitteista ja rahoituksesta. Esitys yhteistoimintatehtävän talousarvioksi ja -suunnitelmaksi on annettava sopimuskunnille tiedoksi ennen vastuukunnan valtuuston talousarviokokousta.

8.4 Keskushallinnon yhdistely ja tasapainotus

Keskushallinto yhdistelee toimielinten ehdotukset talousarvioksi ja -suunnitelmaksi. Jos toimielimet eivät ole pysyneet annetuissa kehyksissä tai jos toiminnan ja talouden perusteet ovat olennaisesti muuttuneet kehyksen antamisesta, keskushallinto valmistelee tasapainotusehdotuksen kunnanhallitukselle tai taloussuunnittelusta vastaavalle kunnanhallituksen jaostolle. Tätä ehdotusta on usein nimitetty kunnanjohtajan budjettiesitykseksi.

Talousarvion tasapainotukseen vaikuttavat olennaisesti ratkaisut, jotka valtion budjetissa tehdään muun muassa kuntien valtionosuuksista ja verotuksesta.

8.5 Talousarvio- ja taloussuunnitelmaehdotuksen hyväksyminen

Kunnanhallitus valmistelee talousarvio- ja suunnitelmaehdotuksen valtuustolle. *Kuntalaissa* ei ole erikseen säädetty, mihin mennessä hallituksen on annettava oma esityksensä. Seuraavan vuoden veroprosentit on annettava verohallinnolle 17. marraskuuta mennessä, joten ennen sitä hallituksen esitys talousarvioksi tulee käytännössä olla selvillä.

Valtuuston on vuoden loppuun mennessä hyväksyttävä kunnalle talousarvio ja sen yhteydessä laadittu taloussuunnitelma. Jos valtuusto ei ensimmäisessä käsittelyssä hyväksy talousarviota tai vaatii siihen muutoksia, ehdotus palautuu hallitukselle uudelleen valmisteltavaksi. Valtuuston talousarviokäsittelyjen lukumäärää ei laissa rajoiteta. Talousarvion kaikki erät hyväksytään yksinkertaisella enemmistöllä.

Jos talousarviota ei saada hyväksytyksi vuoden loppuun mennessä, on kunnan tulot kuitenkin kannettava ja välttämättömät menot suoritettava, kunnes talousarvio on hyväksytty.

8.6 Käyttösuunnitelmien ja erillisbudjettien hyväksyminen

Valtuuston hyväksyttyä talousarvion saattaa kunnanhallitus sen täytäntöönpano-ohjeineen lauta- ja johtokuntien noudatettavaksi. Kunnanhallitus, lautakunnat ja johtokunnat hyväksyvät sen jälkeen budjettirahoitteisten tehtävien käyttö- ja hankesuunnitelmat ja kohderahoitteisten tehtävien tulos-, investointi- ja rahoitusbudjetit.

Budjettirahoitteisen tehtävän käyttösuunnitelmalla tarkoitetaan tehtävän käyttötalousosan jakamista osatehtäville osatavoitteiksi, osamäärärahoiksi ja osatuloarvioiksi. Käyttösuunnitelman hyväksyy toimielin, joka on tulosvastuussa tavoitteiden toteutumisesta ja joka on tilivelvollinen tehtävän taloudesta.

Hankesuunnitelmalla tarkoitetaan toimielimen toimivaltaan kuuluvan investointiosan jakamista eri hankkeille ja kohteille. Hankesuunnitelman hyväksyminen on tarpeen silloin, kun valtuusto siirtää toimivallan toimielimelle osoittamansa investointimäärärahan jakamisesta eri hankkeille ja edelleen eri kohteille. Muutoin erillisen hankesuunnitelman laatiminen ei liene tarpeen.

Budjettirahoitteisen tehtävän käyttö- ja hankesuunnitelmat laaditaan pääsääntöisesti vain talousarviovuodeksi.

Kohderahoitteisen tehtävän erillisbudjetit hyväksyy tehtävästä vastaava toimielin sen jälkeen, kun valtuusto on kunnan talousarvioissa hyväksynyt tehtävää sitovat erät. Kohderahoitteinen tehtävä laatii mainitut erillislaskelmat myös suunnitteluvuosille.

Käyttö- ja hankesuunnitelmien sekä kohderahoitteisen tehtävän erillisbudjettien osatavoitteiden asettamisen pitää perustua valtuuston talousarviossa asettamiin tavoitteisiin.

Toimivalta käyttö- ja hankesuunnitelmien sekä erillisbudjettien hyväksymiseen annetaan yleensä valtuuston hyväksymässä hallintosäännössä. Johtokunnan tehtävästä hyväksyä liikelaitoksen talousarvio säädetään *kuntalaissa*.

9 Kunnan liikelaitoksen budjetointi ja käsittely kunnan talousarviossa

Kunnan liikelaitoksen talousarviosta ja -suunnitelmasta säädetään *kuntalain* 120 §:ssä. Liikelaitoksen kirjanpitoa ja tilinpäätöksen laatimista on lisäksi ohjeistettu kirjanpitolautakunnan kuntajaoston *Yleisohjeessa kunnallisen liikelaitoksen kirjanpidollisesta käsittelystä*.

Jäljempänä tässä *luvussa* 9 kunnalla tarkoitetaan myös kuntayhtymää, valtuustolla myös kuntayhtymäkokousta, kunnanhallituksella myös yhtymähallitusta ja kunnan liikelaitoksella myös kuntayhtymän liikelaitosta, ellei toisin mainita. Liikelaitoskuntayhtymän budjetointia ja taloussuunnittelua käsitellään *luvussa* 11.4.

9.1 Liikelaitoksen talousarvion ja -suunnitelman valmistelu ja hyväksyminen

Liikelaitoksen talousarviossa noudatetaan samoja talousarvioperiaatteita kuin kunnan ja kuntayhtymän talousarviossa. Talousarvio laaditaan kalenterivuodeksi. Taloussuunnitelma laaditaan vähintään kolmeksi vuodeksi eteenpäin. Talousarviovuosi on suunnittelukauden ensimmäinen vuosi. Menot budjetoidaan

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

suoriteperusteisesti tai sitä vastaavalla tavalla ja tulot budjetoidaan suunnitteluvuodelle, jolla niiden saanto on lopullinen.

Liikelaitoksen johtokunnan on valmisteltava liikelaitoksen talousarvio ja -suunnitelma ja esitettävä se valtuustolle sen päättämässä aikataulussa.

Johtokunnan esitys liitetään osaksi kunnanhallituksen esitystä kunnan talousarvioksi ja suunnitelmaksi valtuustolle. Kunnanhallitus voi esittää muutoksia johtokunnan esitykseen vain *kuntalain 120 §:n* tarkoittamissa liikelaitosta sitovissa erissä, mutta ei voi muilta osin esittää muutoksia johtokunnan esitykseen liikelaitoksen talousarvioksi ja -suunnitelmaksi.

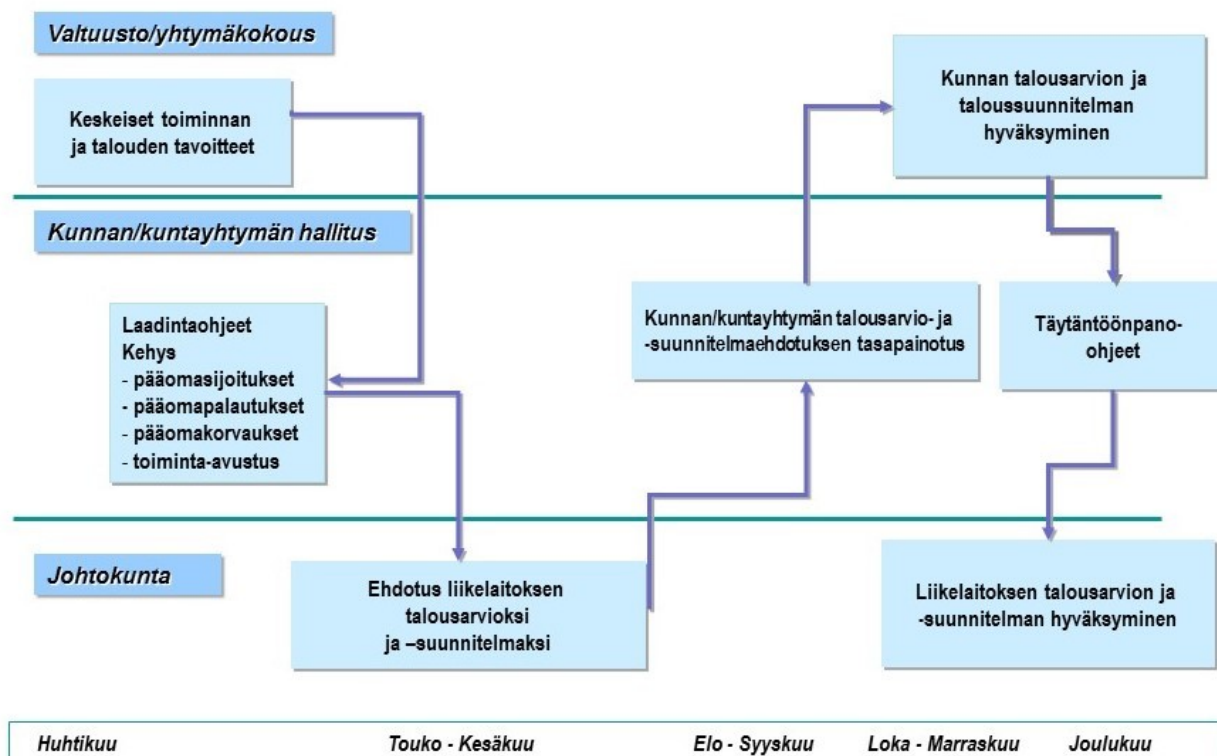
Valtuusto voi hyväksyessään kunnan talousarvion ja -suunnitelman muuttaa johtokunnan esitystä liikelaitoksen tavoitteista ja liikelaitosta sitovista eristä kunnan talousarviossa ja -suunnitelmassa.

Valtuusto voi johtosäännössä pitää päätösvalan itsellään koskien liikelaitoksen investointien ja muiden pitkävaikutteisten menojen hyväksymistä. Muussa tapauksessa niistäkin päättää johtokunta (*KuntaL 67 §*).

Johtokunnan on otettava huomioon valtuuston tekemät muutokset liikelaitoksen budjetin sitoviin eriin ennen sen lopullista hyväksymistä. Menettely vastaa kunnan muiden tehtävien budjetointia, missä lautakunnat voivat lopullisesti hyväksyä käyttösuunnitelmat vasta sen jälkeen, kun valtuusto on hyväksynyt kunnan talousarvion ja -suunnitelman.

Toisin kuin kunnan muiden tehtävien käyttösuunnitelmista, liikelaitoksen talousarvion hyväksymisen takarajasta säädetään kuntalaissa (*KuntaL 67.3 §*). Johtokunnan on päätettävä liikelaitoksen seuraavan vuoden talousarviosta viimeistään vuoden loppuun mennessä.

Liikelaitoksen talousarvion ja -suunnitelman valmistelua osana kunnan talousarvion laadintaa on kuvattu alla olevassa kaaviossa 6.



Kaavio 6. Liikelaitoksen talousarvion ja -suunnitelman valmistelu osana kunnan ja kuntayhtymän talousarvion ja -suunnitelman laadintaa.

9.2 Liikelaitoksen talousarvion rakenne ja sen sitovat erät

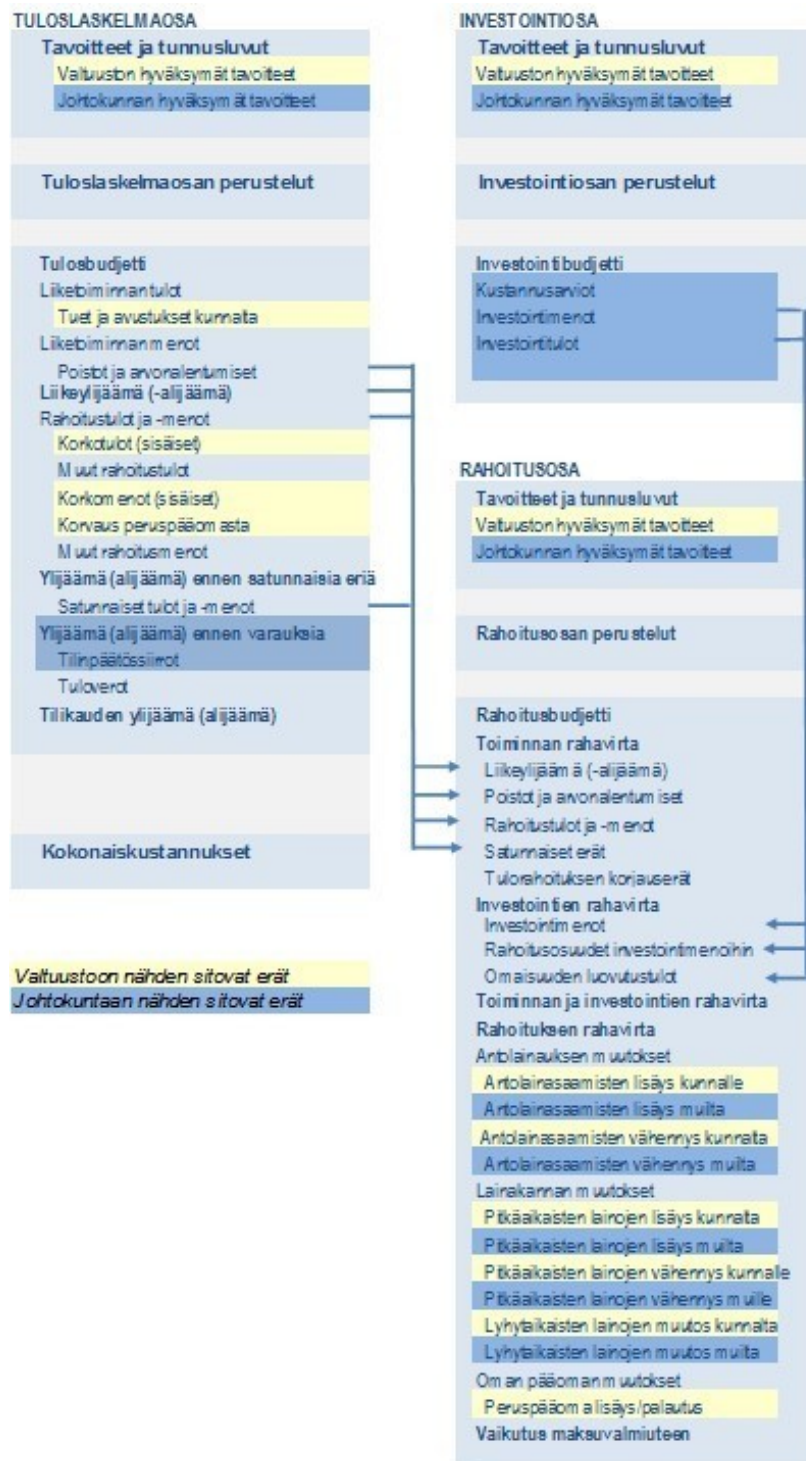
Liikelaitoksen talousarviossa on tuloslaskelma-, investointi- ja rahoitusosa. Niissä esitetään liikelaitokselle asetettavat tavoitteet ja niiden toteutumista mittaavat tunnusluvut, talousarvioperustelut ja budjettilaskelmat.

Jos liikelaitoksella on eri tehtäviä, voidaan niille laatia erilliset tuloslaskelma- ja investointiosat, jotka yhdistellään liikelaitoksen tulos- ja investointiosiin.

Liikelaitoksen tuloslaskelma laaditaan *kirjanpitoasetuksen (1339/1997) 1:1 §:n* mukaista kaavaa soveltaen kirjanpitolausakunnan kuntajaoston *Yleisohjeen kunnallisen liikelaitoksen kirjanpidollisesta käsittelystä* mukaisesti. Liikelaitoksen tilinpäätöksen tuloslaskelmassa ei käytetä kunnan tuloslaskelman välitulosta vuosikate.

Valtiovarainministeriön toimeksiannosta kerätään liikelaitoksen talousarviotietoja tämän käsikirjan tuloslaskelmaosan mukaisesti.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta



Kaavio 7. Liikelaitoksen talousarvion rakenne ja sitovat erät.

9.2.1 Liikelaitoksen sitovat tavoitteet

Sekä valtuusto että johtokunta asettavat liikelaitokselle sitovia tavoitteita. Valtuuston toimivallasta liikelaitoksen tavoitteiden asettamisesta säädetään *kuntalain 14 §:ssä* ja johtokunnan toimivallasta tavoitteiden asettamisesta *kuntalain 67 §:ssä*.

Sekä valtuuston että johtokunnan liikelaitokselle asettamat tavoitteet esitetään liikelaitoksen talousarviossa, ja ne tulee erottaa toisistaan selkein merkinnöin.

Liikelaitokselle asetettavat tavoitteet ovat ensisijaisesti tuotantotavoitteita. Vaikuttavuutta koskevia tavoitteita on kuitenkin perusteltua asettaa liikelaitokselle silloin, kun se vastaa kokonaan tai pääosin toimialansa palvelujen tuottamisesta kunnan alueella. Tällainen palvelutehtävä on muun muassa alueellinen monopoli kuten kunnan vesihuoltolaitos, jolloin vaikuttavuustavoitteena voisi esimerkiksi olla vesihuoltoliittymien määrätty kattavuus kunnan alueella olevista talouksista.

Edellä *luvussa 6.3.3.4. esitetyssä taulukossa 3* on kuvattu kohderahoitteisen tehtävän erityyppisiä tavoitteita, niiden toteutumista mittaavia tunnuslukuja ja päätöksentekotasoa sekä sitä, missä asiakirjassa tavoite hyväksytään. *Taulukon 3* tyyppistä tavoiteasettelua suositetaan sovellettavan myös kunnan liikelaitoksessa.

9.2.2 Perustelutekstit

Perusteluissa selvitetään liikelaitoksen palvelukysyntään, tuotantotavoitteisiin ja niiden saavuttamiseen liittyviä haasteita ja epävarmuustekijöitä. Perusteluissa tehdään lisäksi selkoa toiminnan painopisteistä ja kehittämistarpeista sekä arvioidaan voimavarojen eli muun muassa henkilöresurssien, toimitilojen ja muiden tuotannontekijöiden sekä toiminnan kannattavuuden ja pääomarahoituksen riittävyyttä.

9.2.3 Menojen ja tulojen sitovuus liikelaitoksen talousarviossa

Liikelaitoksen tulos-, investointi- ja rahoitusbudjeteissa menojen ja tulojen sitovuus määrätään sekä valtuuston että johtokunnan suhteen.

9.2.3.1 Tulosbudjetin sitovat erät

Valtuustoon nähden sitovia eräiä liikelaitoksen tulosbudjetissa ovat *kuntalain 120 §:n* mukaisesti kunnan ja liikelaitoksen väliset pääomarahoituksen korvaukset. Näitä korvauksia ovat korkotulot ja -menot sisäisestä anto- ja ottolainauksesta sekä korvaukset kunnan liikelaitokseen sijoittamasta peruspääomasta. Mainitut rahoituserät voidaan asettaa sitovina joko brutto- tai nettomääräisinä.

Valtuustoon nähden sitovana eränä budjetoidaan kunnan talousarviossa ja liikelaitoksen tulosbudjetissa kunnan tuki ja toiminta-avustus liikelaitokselle määrätyn tehtävän hoitamiseksi.

Johtokuntaan nähden tulosbudjetissa sitovaksi eräksi voidaan asettaa tilikauden tulos. Jos tulosbudjetissa esitetään tilikauden tuloksesta tehtäviä tilinpäätössiirtoeriä, ne ovat johtokuntaan nähden sitovia.

Jos liikelaitoksella on eri tehtäviä, asetetaan niiden tulosbudjeteissa vastaavat erät sitoviksi kuin koko liikelaitoksen tulosbudjetissa.

9.2.3.2 Investointibudjetin sitovat erät

Liikelaitoksen investointibudjetissa ei pääsääntöisesti ole valtuustoon nähden sitovia meno- tai tuloeriä. Valtuusto tai yhtymäkokous voi johtosäännöllä kuitenkin pidättää päätösvallan investoinneissa ja muissa pitkävaikutteisissa menoissa itsellään (*KuntaL 67.3k5 §*). Tällöinkään valtuusto ei osoita kunnan talousarviossa liikelaitokselle määrärahaa tai tuloarvioita, vaan päättää johtokunnan sijasta liikelaitoksen erillisen investointibudjetin sisällöstä.

Pääsääntöisesti liikelaitoksen investointibudjetista päättää kuitenkin johtokunta. Investointien menot ja tulot budjetoidaan ensisijaisesti bruttoperusteisesti. Investointimenon ja siihen saadun rahoitusosuuden netottaminen on kuitenkin mahdollista. Investointimenon ja omaisuuden luovutustulon netottaminen voi tulla kyseeseen vain, jos niiden välillä on välitön riippuvuus.

9.2.3.3 Rahoitusbudjetin sitovat erät

Rahoitusbudjetissa valtuustoon nähden sitovia eriä ovat kunnan ja liikelaitoksen keskinäisen anto- ja ottolainauksen erät, jotka voidaan erikseen asettaa sitoviksi joko brutto- tai nettomääräisenä. Lisäksi valtuustoon nähden sitova erä on peruspääoman lisäys ja palautus.

Johtokuntaan nähden sitovia eriä ovat ulkoisen anto- ja ottolainauksen erät, jotka voidaan erikseen asettaa sitovaksi netto- tai bruttomääräisinä.

9.2.3.4 Liikelaitoksen tulojen ja menojen budjetointi lajeittain

Liikelaitoksen tulosbudjetissa sovelletaan *luvussa 6.3.3.6* annettuja ohjeita toimintatulojen ja -menojen, rahoitustulojen ja -menojen, satunnaisten erien sekä tilinpäätössiirtojen budjetoinnista.

Investointimenojen budjetoinnissa sovelletaan *luvun 6.5.2* ohjeita. Investointitulojen budjetoinnissa sovelletaan *luvun 6.5.3* ohjeita.

Toiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirran sekä vaikutus maksuvalmiuteen -erän budjetoinnissa sovelletaan *luvun 6.6.1* ohjeita.

9.2.4 Liikelaitoksen talousarvion muuttaminen

Liikelaitoksen talousarvioon tehtävistä muutoksista päättää johtokunta. Johtokunnan on talousarviomuutosta hyväksyessään otettava huomioon valtuuston liikelaitokselle asettamat tavoitteet ja liikelaitosta sitovat erät kunnan talousarviossa.

Kunnan talousarviossa liikelaitoksen sitoviin eriin tehtävistä muutoksista päättää valtuusto.

9.2.5 Liikelaitoksen talouden tasapainottamisvaatimus

Johtokunta vastaa liikelaitoksen toiminnan ja talouden tasapainosta. Tavoitteiden on oltava oikeassa suhteessa käytössä oleviin voimavaroihin. Talousarvio ja -suunnitelma on laadittava siten, että edellytykset liikelaitoksen tehtävien hoitamiseen turvataan (*KuntaL 110.2 §*).

Liikelaitoksen tulojen tulee suunnittelukaudella kattaa toiminnan kustannukset. Pitkällä aikavälillä tulo-rahoituksella on suositeltavaa kattaa myös investoinnit siltä osin kuin niitä ei rahoiteta omanpääomanehtoisella rahoituksella. Edellä mainitut rahoitusperiaatteet merkitsevät, ettei toimintaa voi suunnitella siten, että talous muodostuu pitkällä aikavälillä tai pysyvästi alijäämäiseksi.

Kunnan liikelaitoksen talouden tasapainottamisessa ja kertyneen alijäämän kattamisessa noudatetaan soveltuvin osin kuntalain kuntaa koskevia säännöksiä. Vaikka tasapainosäännös viime kädessä sitoo vain kuntaa kokonaisuutena, on perusteltua, että myös liikelaitoksen taloussuunnitelmassa noudatetaan *kuntalain 110 §:n* mukaista menettelyä. Jos taseen alijäämää ei saada katetuksi määräajassa, taloussuunnitelmassa on päätettävä yksilöidyistä toimenpiteistä, joilla kattamaton alijäämä katetaan. Liikelaitoksen toimenpiteet liitetään osaksi kunnan taloussuunnitelmassa esitettäviä tasapainottamistoimenpiteitä, jos koko kunnan tasolla on alijäämää.

9.3 Liikelaitoksen vaikutus kunnan talouteen

Kunnan talousarviossa ja -suunnitelmassa liikelaitosta käsitellään ulkoisena talousyksikkönä, jolloin liikelaitoksen vaikutus kunnan taloudelliseen tulokseen ja rahoitusasemaan ei käy ilmi kunnan talousarvion tuloslaskelma- ja rahoitusosista.

Liikelaitostoiminnan tulos- ja rahoitusvaikutusten selvittäminen on kuitenkin tärkeää kunnan kokonaistalouden suunnittelussa. Erityisesti silloin, kun kunnalla on taseessa kertynyttä alijäämää, liikelaitosten vaikutuksella taloussuunnitelman tasapainotuksessa voi olla suuri merkitys.

Liikelaitoksen vaikutus kunnan talouteen esitetään laskelmin, joissa liikelaitos yhdistellään kunnan tulolaskelmaosaan ja rahoitusosaan vastaavalla tavalla kuin kunnan tilinpäätöksessä.

9.3.1 Liikelaitosten vaikutus kunnan tuloksen muodostumiseen

Liikelaitoksen vaikutus kunnan tuloksen muodostumiseen esitetään vertailulaskelmassa, joka sisältää kunnan talousarvion tuloslaskelmaosan, liikelaitosten tulosbudjetit yhteensä sekä kunnan tuloslaskelmaosan, joka on tietosisällöltään vertailukelpoinen kunnan tilinpäätöksen tuloslaskelman kanssa. Tämä tarkoittaa, että viime mainittuun laskelmaan liikelaitokset yhdistellään vastaavalla tavalla kuin tilinpäätöksessä. Lisäksi vertailulaskelmassa voidaan esittää kuntaa ja liikelaitoksia koskevat eliminointisarakkeet ja niihin liittyvät eliminointiselitteet *taulukon 5* esimerkin mukaisesti.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

	Talousarvio 201X		Eliminoinnit			Kunnan tuloslaskelmaosa ml. liikelaitokset
	Kunnan tuloslaskelmaosa pl. liikelaitokset	Liikelaitokset yhteensä	Kunta	Liikelaitokset		
Toimintatulot						
Myyntitulot, ulkoiset	30 000 1a)	16 000 1a)				46 000
Myyntitulot, sisäiset	5 000 2)	2 500 3)	-5 000 8)	-25 000 8)		0
Tuet ja avustukset, kunnalta		2 000 4)		-2 000 9)		0
Toimintamenot						
Henkilöstömenot	-25 000 1b)	-10 500 1b)				-35 500
Palvelujen ostot, sisäiset	-2 500 3)	-5 000 2)	2 500 8)	5 000 8)		0
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	-3 000 1c)	-1 300 1c)				-4 300
Avustukset liikelaitoksille	-2 000 4)		2 000 9)			0
Toimintakate	2 500	3 700				6 200
Verotulot						
Valtionosuudet						
Rahoitustulot ja -menot						
Korkotulot, sisäiset	1 007 5)		-1 007 10)			
Muut rahoitustulot, sisäiset	960 6)		-960 11)			
Korkomenot, ulkoiset		-1 080 7)				-1 080
Korkomenot, sisäiset		-1 007 5)		1 007 10)		
Korvaus peruspääomasta		-960 6)		960 11)		
Muut rahoitusmenot						
Vuosiokate	4 467	653	-2 467	2 467		5 120
Poistot ja arvonalentumiset						
Suunnitelman mukaiset poistot	-4 500	-450				-4 950
Satunnaiset erät						
Tiliikauden tulos	-33	203	-2 467	2 467		170

Vientiselitteet:

- 1a) Kunnan ulkoiset myyntitulot
 - Liikelaitosten ulkoinen myynti 16 000
 - Kunnan muiden tehtävien ulkoinen myynti 30 000
- 1b) Henkilöstömenot
 - Liikelaitokset 10 500
 - Kunnan muut tehtävät 25 000
- 1c) Aineet, tarvikkeet ja tavarat
 - Liikelaitokset 1 300
 - Kunnan muut tehtävät 3 000
- 2) Kunnan muiden tehtävien sisäinen myynti liikelaitoksille 5 000
- 3) Liikelaitosten sisäinen myynti kunnan muille tehtäville 2 500
- 4) Kunnan avustukset liikelaitoksille 2 000
- 5) Sisäinen korko kunnan lainasta liikelaitoksille 1 007
- 6) Korvaukset peruspääomasta 960
- 7) Korot liikelaitoksen ulkoisista lainoista 1 080

Eliminoidaan:

- 8) Sisäiset myynnit ja ostot 5 000 + 2 500
- 9) Kunnan avustukset liikelaitoksille 2 000
- 10) Sisäiset korot 1 007
- 11) Korvaus peruspääomasta 960

Taulukko 5. Liikelaitosten vaikutus kunnan tuloksen muodostumiseen talousarviossa.

Kunnan tuloslaskelmaosa pl. liikelaitokset -sarake ei sisällä liikelaitosten tulosbudjettien tulo- ja menoeriä. Sen sijaan laskelma sisältää tulosvaikutteiset sisäiset tulot ja menot liikelaitoksen ja kunnan muiden tehtävien kesken.

Kunnan tuloslaskelmaosa ml. liikelaitokset -sarakeeseen on yhdistelty rivi riviltä liikelaitosten tulosbudjetit sisäiset tulot ja menot eliminoiden.

Liikelaitosten vaikutus kunnan tuloksen muodostumiseen voidaan selvittää vertailutaulukon 5 ulkoisten erien avulla seuraavalla tavalla:

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

LIIKELAITOSTEN VAIKUTUS KUNNAN TULOKSEN MUODOSTUMISEEN			
	Liikelaitokset	Kunnan muut tehtävät	Yhteensä
Ulkoinen myynti	16 000	30 000	46 000
Henkilöstömenot	-10 500	-25 000	-35 500
Ulkoiset materiaaliostot	-1 300	-3 000	-4 300
Vaikutus kunnan toimintakatteeseen	4 200	2 000	6 200
Ulkoiset rahoituserät	-1 080		
Vaikutus kunnan vuosikatteeseen	3 120	2 000	5 120
Vaikutus kunnan poistoihin	-450	-4 500	-4 950
Vaikutus kunnan tilikauden tulokseen	2 670	-2 500	170

Yllä olevien laskelmien perusteella voidaan todeta, että liikelaitosten talous parantaa kunnan toimintakatetta 4 200 rahaa, vuosikatetta 3 120 rahaa ja tilikauden tulosta 2 670 rahaa ja liikelaitokset lisäävät kunnan poistojen määrää 450 rahalla.

9.3.2 Liikelaitoksen vaikutus toiminnan rahoitukseen

Liikelaitosten vaikutus kunnan toiminnan rahoitukseen esitetään vertailulaskelmassa, joka sisältää kunnan talousarvion rahoitusosan, liikelaitosten rahoitusbudjetit yhteensä sekä kunnan rahoitusosan, joka on tietosisällöltään vertailukelpoinen kunnan tilinpäätöksen rahoitusosan kanssa. Lisäksi laskelmassa voidaan esittää kuntaa ja liikelaitoksia koskevat eliminointisarakkeet ja niihin liittyvät eliminointiselitteet alla olevan esimerkin mukaisesti.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

	Talousarvio 201X		Eliminoinnit		Kunnan rahoitusosa ml. liikelaitokset
	Kunnan rahoitusosa pl. liikelaitokset	Liikelaitosten rahoitusbudjetit yhteensä	Kunta	Liikelaitokset yhteensä	
Tulorahoitus					
Vuosikate	4 467	653	-2 467 7)	2 467 7)	5 120
Satunnaiset erät					
Tulorahoituksen korjauserät					
Investointien rahavirta					
Investointimenot					
Ulkoiset investointimenot	-6 000	-3 000 2)			-9 000
Peruspääoman lisäys	-1 000 1)		1 000 8)		0
Omaisuuksien ulkoiset luovutustulot		850 3)			850
Toiminnan ja investointien rahavirta	-2 533	-1 497	-1 467	2 467	-3 030
Rahoituksen rahavirta					
Antolainauksen muutokset					
Antolainasaamisten lisäys (sisäiset)	-900 4) 6)		900 9) 10)		0
Antolainasaamisten vähennys (sisäiset)	1 678 5)		-1 678 11)		0
Lainakannan muutokset					
Pitkäaikaisen lainojen lisäys (sisäiset)		600 4)		-600 9)	0
Pitkäaikaisen lainojen vähennys (sisäiset)		-1 678 5)		1 678 11)	0
Oman pääoman muutokset		1 000 1)		-1 000 8)	0
Saamisten muutos					
Korottomien velkojen muutos		1 600 6)		-300 10)	1 300
Rahoituksen rahavirta	778	1 522	-778	-222	1 300
Vaikutus maksuvalmiuteen	-1 755	25	-2 245	2 245	-1 730

Vientiselitteet:

1) Peruspääoman lisäys 1 000

2) Ulkoiset investointimenot

Liikelaitokset 3 000

Kunnan muuttehtävät 10 000

3) Liikelaitosten pysyvien vastaavien hyödykkeiden ulkoiset luovutustulot 850

4) Kunnan antolainat liikelaitoksille 600

5) Antolainojen lyhennykset liikelaitoksilta 1 678

6) Palautuskelpoiset liittymismaksut liikelaitokselle, joista ulkoisia 1 300 ja sisäisiä 300

Eliminoidaan:

7) Sisäiset myynnit, ostot sekä rahoitustuotot ja -kulut 2 467

(ks. Vaikutus tuloksen muodostumiseen liikkeistä)

8) Peruspääoman lisäys liikelaitokseen 1 000

9) Sisäisten lainojen lisäys liikelaitoksille 600

10) Sisäiset palautuskelpoiset liittymismaksut 300

11) Sisäisten lainojen palautus liikelaitoksilta 1 678

Taulukko 6. Liikelaitosten vaikutus kunnan toiminnan rahoitukseen.

Kunnan rahoitusosa pl. liikelaitokset -sarake ei sisällä liikelaitosten rahoitusbudjettien tulo- ja menoeriä. Sen sijaan laskelma sisältää liikelaitosten ja kunnan muiden tehtävien keskinäiset rahoituserät.

Kunnan rahoitusosa ml. liikelaitokset -sarakeessa on kunnan talousarvion rahoitusosaan yhdistelty rivi riviltä liikelaitosten rahoitusbudjetit sisäiset rahoituserät eliminoiden.

Liikelaitosten vaikutus kunnan toiminnan rahoitukseen voidaan selvittää *vertailutaulukon 6* ulkoisten erien avulla seuraavasti:

Liikelaitosten vaikutus kunnan toiminnan ja investointien rahavirtaan saadaan seuraavista tuloslaskelmaosan ja rahoitusosan ulkoisista eristä:

	Liikelaitokset	Kunnan muut tehtävät	Yhteensä
Vaikutus kunnan vuosikatteeseen	3 120	2 000	5 120
Ulkoiset satunnaiset erät			
Ulkoiset tulorahoituksen korjauserät			
Ulkoiset investointimenot	-3 000	-6 000	-9 000
Ulkoiset investointitulot	850		
Vaikutus toiminnan ja investointien rahavirtaan	970	-4 000	-3 030

Liikelaitosten vaikutus kunnan rahoituksen rahavirtaan:

	Liikelaitokset	Kunnan muut tehtävät	Yhteensä
Ulkoiset antolainasaamisten muutokset			
Ulkoiset lainasaamisten muutokset			
Ulkoiset saamisten muutokset			
Ulkoiset korottomien velkojen muutokset	1 300		1 300
Vaikutus rahoituksen rahavirtaan	1 300		1 300

Liikelaitosten vaikutus kunnan maksuvalmiuteen:

	Liikelaitokset	Kunnan muut tehtävät	Yhteensä
Vaikutus toiminnan ja investointien rahavirtaan	970	-4 000	-3 030
Vaikutus rahoituksen rahavirtaan	1 300		1 300
Vaikutus kunnan maksuvalmiuteen	2 270	-4 000	-1 730

Yllä olevien laskelmien perusteella voidaan todeta, että liikelaitosten talous lisää kunnan toiminnan ja investointien rahavirtaa 970 rahalla ja lisää rahoituksen rahavirtaa 1300 rahalla sekä vahvistaa kunnan maksuvalmiutta 2 270 rahalla.

10 Muun taseyksikön budjetointi ja käsittely kunnan talousarviossa

Muun taseyksikön budjetoinnissa ja talousarviokäsittelyssä noudatetaan talousarvion ja -suunnitelman laadintaa koskevia *kuntalain 110 §:n* säännöksiä. Muun taseyksikön talousarviosta ja -suunnitelmasta *kuntalaissa* ei ole vastaavia erityissäännöksiä kuin kunnan liikelaitoksesta.

Jäljempänä tässä luvussa kunnalla tarkoitetaan myös kuntayhtymää, valtuustolla myös kuntayhtymäkokousta, kunnanhallituksella myös yhtymähallitusta, ellei toisin mainita.

10.1 Muun taseyksikön talousarvion ja -suunnitelman valmistelu ja hyväksyminen

Muun taseyksikön budjetoinnissa noudatetaan kohderahoitteiselle tehtävälle tässä suosituksessa annettuja ohjeita. Muun taseyksikön talousarvio laaditaan kalenterivuodeksi. Taloussuunnitelma laaditaan vähintään kolmeksi vuodeksi eteenpäin. Talousarviovuosi on suunnittelukauden ensimmäinen vuosi. Menot budjetoidaan suoriteperusteisesti tai sitä vastaavalla tavalla ja tulot budjetoidaan suunnitteluvuodelle, jolloin niiden saanto on lopullinen.

Muun taseyksikön toiminnasta vastaavan toimielimen on valmisteltava taseyksikön talousarvio ja -suunnitelma ja esitettävä se kunnanhallitukselle sen päättämässä aikataulussa.

Taseyksikön talousarvioesityksen valmistelu vastaa kunnan muiden tehtävien talousarviovalmistelua. Taseyksikön esitys liitetään osaksi kunnanhallituksen esitystä kunnan talousarvioksi ja suunnitelmaksi valtuustolle. Kunnanhallitus voi esittää muutoksia taseyksikön esitykseen kaikilta osin.

Valtuusto voi hyväksyessään kunnan talousarvion ja -suunnitelman tehdä muutoksia taseyksikköä koskeviin tavoitteisiin sekä määrärahoihin ja tuloarvioihin.

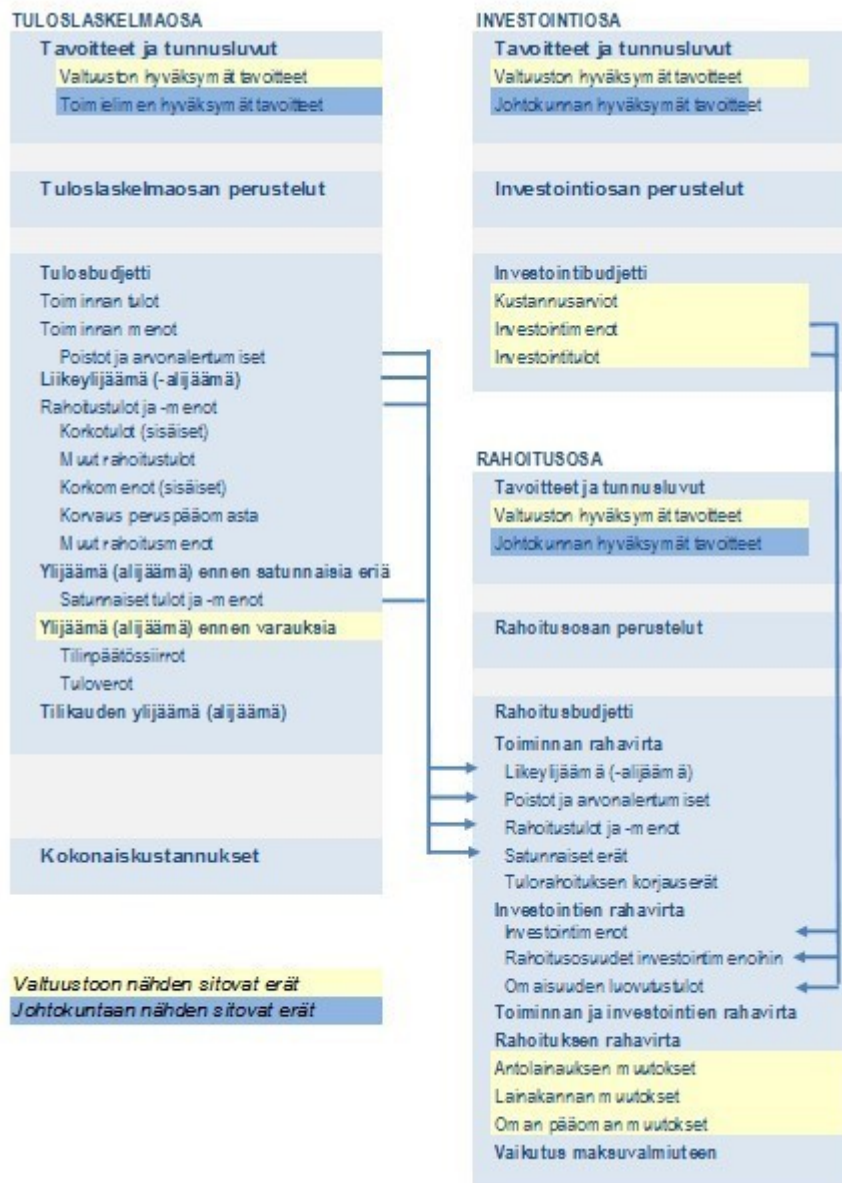
Muun taseyksikön toiminnasta vastaava toimielin voi lopullisesti hyväksyä taseyksikön tuloslaskelma-, investointi- ja rahoitusosat vasta sen jälkeen, kun valtuusto on hyväksynyt kunnan talousarvion ja -suunnitelman.

10.2 Muun taseyksikön talousarvion rakenne

Muun taseyksikön talousarviossa on tuloslaskelma-, investointi- ja rahoitusosat. Jokaisessa osassa esitetään taseyksikölle asetettavat tavoitteet, perustelut ja budjettilaskelma. Muun taseyksikön tilinpäätöslaskelmat laaditaan samoilla kaavoilla kuin kunnallisen liikelaitoksen tilinpäätöslaskelmat (*Yleisohje kunnallisen liikelaitoksen kirjanpidollisesta käsittelystä*). Talousarvion ja tilinpäätöksen yhdenmukaisuuden perusteella myös talousarvio laaditaan liikelaitoksen tilinpäätöslaskelmakaavojen mukaisesti.

Jos taseyksiköllä on eri tehtäviä, voidaan niille laatia erilliset tuloslaskelma- ja investointiosat, jotka yhdistellään taseyksikön tuloslaskelma- ja investointiosiin.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta



Kaavio 8. Muun taseyksikön talousarvion rakenne ja sitovat erät.

10.3 Muun taseyksikön sitovat tavoitteet

Sekä valtuusto että taseyksiköstä vastaava toimielin asettavat taseyksikölle sitovia tavoitteita, jotka tulee erottaa toisistaan selkein merkinnöin.

Muulle taseyksikölle asettavat tavoitteet ovat ensisijaisesti tuotantotavoitteita. Vaikuttavuutta koskevia tavoitteita on kuitenkin perusteltua asettaa taseyksikölle silloin, kun se vastaa kokonaan tai pääosin ao. palvelujen tuottamisesta kunnan alueella. Tällainen palvelutehtävä on muun muassa alueellinen monopoli kuten kunnan vesihuoltolaitos, jolloin vaikuttavuustavoitteena voisi esimerkiksi olla vesihuoltoliittymien määrätty kattavuus kunnan alueella olevista talouksista. (Huom. vesihuoltolaitoksen on oltava kirjanpidollinen taseyksikkö.)

Luvun 6.3.3.4 taulukossa 3 on esitetty kohderahoitteisen tehtävän erityyppisiä tavoitteita, niiden saavuttamista kuvaavia tunnuslukuja sekä päätöksentekotasoa ja sitä, missä asiakirjassa tavoite hyväksytään. Taulukossa 3 esitettyä tavoiteasettelua suositetaan sovellettavan myös muussa taseyksikössä.

10.4 Muun taseyksikön talousarvioperustelut

Perusteluissa selvitetään tarkemmin taseyksikön tuottamien palvelujen kysyntään, tuotantotavoitteisiin ja niiden saavuttamiseen liittyviä haasteita ja epävarmuustekijöitä. Perusteluissa tehdään lisäksi selkoa toiminnan painopisteistä ja kehittämistarpeista sekä arvioidaan muun muassa henkilöresurssien, toimitilojen ja muiden tuotannontekijöiden sekä toiminnan kannattavuuden ja pääomarahoituksen voimavarojen riittävyyttä.

10.5 Menojen ja tulojen sitovuus muun taseyksikön talousarviossa

Muun taseyksikön tulos-, investointi- ja rahoitusbudjeteissa meno- ja tulotalouden sitovuus määritetään sekä valtuuston että toimielimen suhteen. Muun taseyksikön tulos-, investointi- ja rahoitusbudjetit ovat osa kunnan talousarviota ja -suunnitelmaa.

10.5.1 Tulosbudjetin sitovat erät

Valtuustoon nähden sitova erä on ylijäämä (alijäämä) ennen varauksia.

Toimielimeen nähden sitoviksi eriksi voidaan asettaa tilikauden ylijäämän (alijäämän) lisäksi muitakin tulosbudjetin eriä. Jos taseyksiköllä on eri tehtäviä, asetetaan niiden tulosbudjeteissa vastaavat nimikkeet sitoviksi kuin koko taseyksikön tulosbudjetissa.

10.5.2 Investointibudjetin sitovat erät

Muun taseyksikön investointibudjetissa valtuustoon nähden sitovia eriä ovat investointimenot ja -tulot. Valtuusto voi osoittaa investointiin määrärahan myös hanke- tai hankeryhmäkohtaisesti.

Määräraha varataan taseyksikön investointiin vastaavalla tavalla kuin muussakin kunnan budjettisidonnaisessa tehtävässä. Taseyksikön investointisuunnitelmassa esitetään hanke- tai hankeryhmäkohtaisesti hankkeen kustannusarvio ja sen jaksottaminen talousarviovuodelle ja muille suunnitteluvuosille. Jos kyse on jo käynnistyneestä investointihankkeesta, esitetään myös toteutunut hankintameno edellisvuosilta ja arvio kuluvan vuoden hankintamenosta.

Kahdelle tai useammalle vuodelle jaksottuvassa hankkeessa valtuusto hyväksyy hankintamenon kustannusarvion. Perusteluissa voidaan erikseen todeta mahdollisuus tarkistaa jaksotusta uudelleenbudjetoinnilla talousarviomuutoksin tai vastaisissa taloussuunnitelmissa.

Hankkeeseen tehty investointivaraus ei vähennä varattavaa määrärahaa, vaan investoinnit budjetoidaan koko kustannusarvion määrästä tai nettobudjetoinnissa määrästä, josta rahoitusosuus on vähennetty.

Investointien menot ja tulot budjetoidaan ensisijaisesti bruttoperusteisesti. Investointimenon ja siihen saadun rahoitusosuuden netottaminen on kuitenkin mahdollista. Investointimenon ja omaisuuden myynnin luovutustulon netottaminen voi tulla kyseeseen vain, jos niiden välillä on välitön riippuvuus.

Tuloarviona investointiosaan budjetoidaan hankkeeseen kohdistuva rahoitusosuus ja omaisuuden myynti. Rahoitusosuus voi olla valtionosuutta tai muuta rahoitusosuutta. Rahoitusosuus budjetoidaan tulona sille vuodelle, jonka aikana oikeus tuloon arvioidaan syntyvän.

Pysyvien vastaavien hyödykkeiden myynti budjetoidaan investointiosaan tasearvosta. Arvioitu luovutusvoitto tai -tappio budjetoidaan käyttötalousosaan. Tulosbudjettiin merkitty luovutusvoitto tai -tappio oikaistaan rahoitusbudjetin tulorahoituksen oikaisuerissä. Jos luovutusvoitto tai -tappio käsitellään poistojen oikaisuna, ei oikaisua kunnan rahoitusosassa tehdä.

Investointimenon ja omaisuuden myyntitulon sitovuus voidaan asettaa nettomääräisenä, jos omaisuuden luovutus liittyy investointihankkeeseen. Sitovuusmäärittelystä riippumatta investointibudjetin menot ja tulot esitetään bruttomääräisinä.

10.5.3 Rahoitusbudjetin sitovat erät

Kirjanpidollisesti ja laskennallisesti eriytettyjen taseyksikköjen rahoitusbudjetin sisältö ja sitovuus poikkeavat toisistaan.

10.5.3.1 Rahoitusbudjetti kirjanpidollisessa taseyksikössä

Kirjanpidollisen taseyksikön rahoitusbudjetissa valtuustoon nähden sitovia eriä ovat rahoituksen rahavirtaan sisältyvät antolainauksen, ottolainauksen ja oman pääoman muutosten erät. Sitovuus voidaan asettaa joko brutto- tai nettomääräisenä.

Toimielimeen nähden sitoviksi voidaan asettaa mainittujen pääomarahoituserien aluerät.

Kirjanpidollisessa taseyksikössä investointimenot lisäävät yhdystilivelkaa kunnalle ja investointitulot vähentävät sitä tai lisäävät yhdystilisaatavaa kunnalta. Yhdystilivelan muutos budjetoidaan lyhytaikaisten velkojen muutoksena ja yhdystilisaatavan muutos saamisten muutoksena kunnalta. Yhdystilivelan ja -saamisten muutokset voidaan esittää myös siten, että yhdystilin nettomuutos sisältyy rahoitusbudjetin *Maksuvalmiuden muutos* -erään.

Yhdystilivelka voi kasvaa merkittävän suureksi silloin, kun taseyksikkö tekee suuria investointeja. Tämän seurauksena yhdystilivelka voi muodostua pitkäaikaisen velan luonteiseksi eräksi tai jopa oman pääoman luonteiseksi eräksi, jos taseyksikkö ei tulorahoituksella kykene lyhentämään velkaa pitkälläkään tähtäimellä. Tällöin voi olla perusteltua lyhentää yhdystilivelkaa budjetoimalla taseyksikölle pitkäaikaisen lainan lisäystä kunnalta tai peruspääoman lisäystä. Rahoitusbudjettiin budjetoidaan tällöin saman määräinen lyhytaikaisen velan vähennys (kunnalle) tai vaihtoehtoisesti annetaan pitkäaikaisen pääoman lisäyksen vaikuttaa positiivisesti taseyksikön *Maksuvalmiuden muutos* -erään.

10.5.3.2 Rahoitusbudjetti laskennallisessa taseyksikössä

Laskennallisella taseyksiköllä ei ole käytössään omia rahatilejä eikä yhdystiliä kunnan keskuskassaa vastaan. Näin ollen sille ei muodostu rahoitusvelkaa kunnalle eikä rahoitussaamista kunnalta. Tästä syystä laskennallisen taseyksikön rahoitusbudjetissa ei ole tarpeen budjetoida sisäisiä anto- ja ottolainauksen muutoseriä eikä oman pääoman muutosta. Sen sijaan laskennallisen taseyksikön rahoitusbudjetissa budjetoidaan rahoituksen rahavirtaerinä taseyksikön taseeseen kuuluvien ulkoisten anto- ja ottolainojen muutokset.

Koska laskennallisella taseyksiköllä ei ole rahatilejä eikä yhdystiliä keskuskassaa vastaan ja koska keskuskassa vastaa taseyksikön maksuvalmiudesta, ei sen rahoitusbudjettia päätetä *Vaikutus maksuvalmiuteen* -erään.

Laskennallisen taseyksikön vaikutus kunnan maksuvalmiuteen voidaan kyllä laskea rahoitusbudjetin perusteella vähentämällä siitä sisäiset erät, mukaan lukien myös tulorahoituksen sisäiset erät. Tällaista laskelmaa tulee käsitellä kuitenkin perustelutietona eikä taseyksikön rahoitusbudjettina.

10.6 Muun taseyksikön tulojen ja menojen budjetointi lajeittain

Muun taseyksikön tulosbudjetissa sovelletaan *luvussa 6.3.3.6* annettuja ohjeita toimintatulojen ja -menojen, rahoitustulojen ja -menojen, satunnaisten erien sekä tilinpäätössiirtojen budjetoinnista.

Investointimenojen budjetoinnissa sovelletaan *luvun 6.5.2* ohjeita. Investointitulojen budjetoinnissa sovelletaan *luvun 6.5.3* ohjeita.

Toiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirran sekä vaikutus maksuvalmiuteen -erän budjetoinnissa sovelletaan *luvun 6.6.1* ohjeita.

10.7 Muun taseyksikön talousarvion muuttaminen

Muun taseyksikön talousarvioon tehtävistä muutoksista päättää valtuusto niistä eristä, jotka talousarviossa on asetettu sitoviksi valtuustoon nähden. Muilta osin muun taseyksikön talousarvion tuloslaskelma-, investointi- ja rahoitusosien muuttamisesta päättää taseyksikön toiminnasta vastaava toimielin.

10.8 Muun taseyksikön talouden tasapainottamisvaatimus

Muun taseyksikön toiminnasta vastaava toimielin vastaa taseyksikön toiminnan ja talouden tasapainosta. Tavoitteiden on oltava oikeassa suhteessa käytössä oleviin voimavaroihin. Talousarvio ja -suunnitelma on laadittava siten, että edellytykset taseyksikön tehtävien hoitamiseen turvataan (*KuntaL 110.2 §*).

Taseyksikön tulojen tulisi suunnittelukaudella kattaa toiminnan kustannukset. Pitkällä aikavälillä tulorahoituksella on suositeltavaa kattaa myös investoinnit siltä osin, kuin niitä ei rahoiteta omanpääomanehtoisella rahoituksella. Edellä mainitut rahoitusperiaatteet merkitsevät, ettei taseyksikön toimintaa pidä suunnitella siten, että talous muodostuu pitkällä aikavälillä tai pysyvästi alijäämäiseksi. Tarvittaessa päätetään yksilöidyistä toimenpiteistä talouden tasapainottamiseksi.

11 Taloussuunnittelu kuntien välisessä yhteistoiminnassa

11.1 Yhteistoiminnan järjestämismallit

Kunnat voivat sopia palvelujen järjestämisestä ja tuottamisesta yhdessä. Yhteistoiminnan järjestämisen päävaihtoehdot ovat sopimuskuntamallin mukainen ja kuntayhtymämallin mukainen yhteistoiminta.

Sopimuskuntamallissa palvelutehtävä annetaan yhden kunnan hoidettavaksi muiden puolesta.

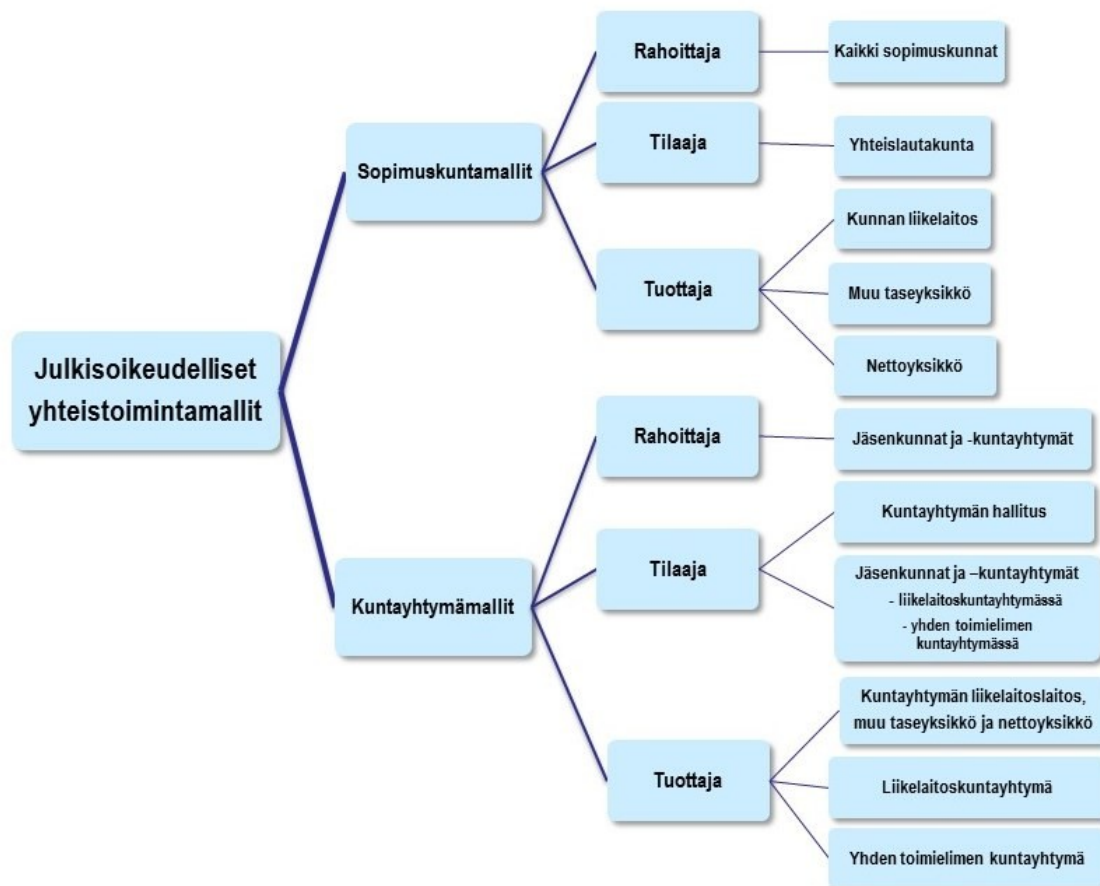
Kuntayhtymämallissa kunnat perustavat kuntalain mukaisen juridisen oikeushenkilön, kuntayhtymän, jonka tehtäväksi annetaan palvelutehtävän hoitaminen jäsenkuntien puolesta.

Kuntalaissa säädetyt yhteistoimintamuodot perustuvat julkisoikeudelliseen sopimukseen. Näiden lisäksi kunnat voivat tehdä yhteistyösopimuksia yksityisoikeudellisessa muodossa, jolloin tehtävän hoitamisesta vastaa yhtiö, osuuskunta, säätiö tai yhdistys.

Luvussa 11 käsitellään julkisoikeudellisen yhteistoiminnan budjetointia ja muuta taloussuunnittelua. Kunnan osuutta sen tytär- ja osakkuusyhteisön taloussuunnittelussa käsitellään *luvussa 6.2.4*.

Tämän käsikirjan esimerkissä kuntien yhteistoiminnassa on kolme osapuolta, jotka ovat palvelutoiminnan rahoittaja, palvelujen tilaaja ja palvelujen tuottaja. Kunta voi olla samanaikaisesti yhtenä tai useampana osapuolena. Esimerkiksi sopimuskuntamallissa vastuukunta voi toimia kaikissa mainituissa kolmessa roolissa. Tällöinkin kunnan on tärkeää erottaa mainitut kolme roolia ja tunnistaa niiden erityisvaatimukset yhteistoiminnan budjetoinnissa ja taloussuunnittelussa.

Kaaviosta 9 käy ilmi mahdolliset rahoittajat, tilaajat ja tuottajat sopimuskuntamallissa ja kuntayhtymämallissa.



Kaavio 9. Rahoittajat, tilaajat ja tuottajat sopimuskunta- ja kuntayhtymämalleissa.

11.2 Budjetointi- ja taloussuunnittelu sopimuskuntamallissa

Yhteistoiminta vaikuttaa sopimuskuntien talousarvion ja -suunnitelman laadintaan. Kaikki sopimuskunnat budjetoivat talousarvioissaan rahoitusosuutensa yhteistoiminnan toimintamenoihin ja investointeihin sekä pääomarahoituksen erät.

Sopimuskunta, jonka organisaatioon yhteistoiminnan järjestämisestä vastaava toimielin ja sen alainen tilaajatehtävä perustetaan, joutuu ottamaan huomioon yhteistoiminnan budjetoinnin muita sopimuskuntia laajemmin. Saman sopimuskunnan organisaatioon perustetaan tavallisesti myös yhteistoimintapalveluja tuottava tehtävä tai tehtävät. Tällaista sopimuskuntaa, joka vastaa sekä tilaaja- että tuottajatehtävästä, nimitetään jäljempänä tässä suosituksessa *vastuukunnaksi*. Mahdollista myös on, että järjestämis- ja tuottamisvastuussa ovat eri sopimuskunnat.

Tämän käsikirjan esimerkin lähtökohtana on tilaaja-tuottaja -malli. Yhteistoiminta voidaan sopia myös toisin, jolloin erillisiä tilaaja- ja tuottajatehtäviä vastuukunnan organisaatiossa ei käytetä. Tällöin vastuukunta budjetoit tilaajatehtävään vain oman osuutensa, ja muilta kunnilta saatavat tulot esitetään suoraan tuottajalla.

Kaaviossa 10 on esitetty yhteistoiminnan vaikutus vastuukunnan ja muun sopimuskunnan talousarviossa.

Vastuukunnan talousarviossa budjetoidaan yhteislautakunnan alaisen tilaajatehtävän käyttötalouden toimintatulot ja -menot.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

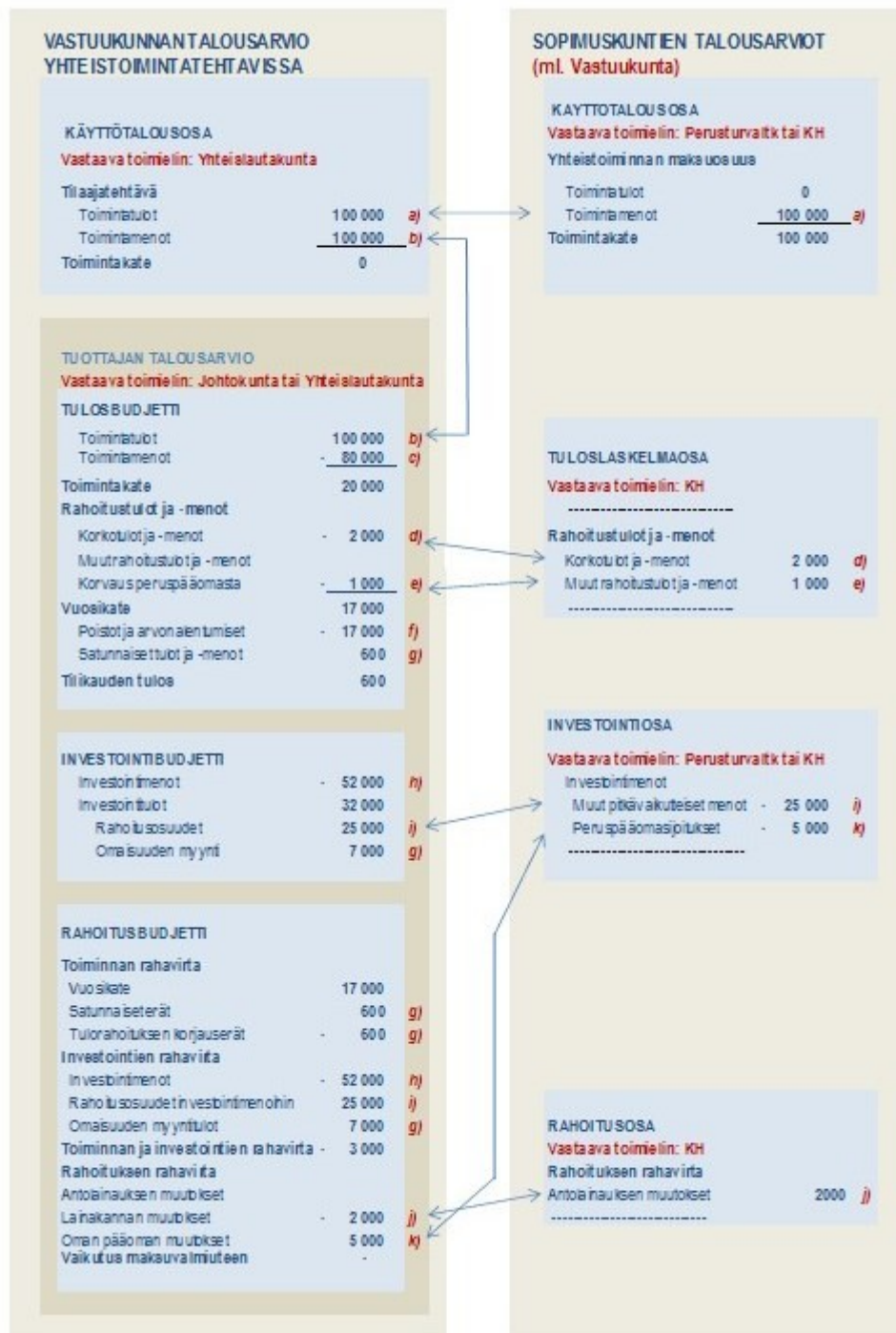
Jos vastuukunta vastaa myös yhteistoimintapalvelujen tuottamisesta, vastuukunnan talousarvioon otetaan tuottajatehtävän tulos-, investointi- ja rahoitusbudjetit tai jos kyse on liikelaitoksesta, tuottajatehtävän talousarvio käsitellään vastuukunnan talousarvion erillisenä osana.

Kaikkien sopimuskuntien, vastuukunta mukaan lukien, talousarvion käyttötalousosaan perustetaan budjettirahoitteinen tehtävä, jolle sopimuskunnan valtuusto osoittaa määrärahan kunnan maksusuuteen yhteistoiminnan kustannuksista.

Kunnan investointiosassa muu sopimuskunta tai vastuukunta budjetoit kunnan rahoitusosuuden yhteistoimintainvestointiin. Vastuukunta ei yleensä osoita rahoitusosuutta kunnan liikelaitokselle tai muulle taseyksikölle, vaan sen omanpääomanehtoinen pääomarahoitus budjetoidaan investointiosassa peruspääomasijoituksena. Kunnan sisäisen investointiavustuksen budjetoiminen voi kuitenkin olla perusteltua erityisesti isäntäkuntamallissa vastuukunnan ja muiden sopimuskuntien hinnoitteluperusteiden tasapuolisuuden varmistamiseksi, kun muut palvelujen käyttäjäkunnat eivät voi tehdä liikelaitokseen peruspääomasijoitusta.

Kaikki sopimuskunnat voivat rahoittaa vieraanpääomanehtoisesti yhteistoiminnan tuottajatehtävää. Lainananto budjetoidaan sopimuskunnan rahoitusosassa antolainan lisäyksenä sekä tuottajatehtävän rahoitusbudjetissa pitkä- tai lyhytaikaisen lainan lisäyksenä.

Budjetoitavien erien sisältöä ja perusteita selvitetään tapahtumaselittein jäljempänä *luvuissa 11.2.1-11.2.3*.



Kaavio 10. Yhteistoiminnan budjetointi sopimuskuntien talousarvioissa.

11.2.1 Tilaajan budjetointi

Yhteistoiminnassa palvelujen järjestämisestä ja tilaamisesta vastaa yhteistoimintaelin, jota jäljempänä nimitetään yhteislautakunnaksi. Yhteislautakunta toimii osana yhden sopimuskunnan organisaatiota. Yleensä kaikki sopimuskunnat nimeävät edustajansa yhteislautakunnan jäseneksi.

Suosittelavaa on, että kunta, jonka organisaatioon yhteislautakunta sijoitetaan, perustaa yhteislautakunnan alaisuuteen kohderahoitteisen tilaajatehtävän kunnan talousarvion käyttötalousosaan. Tilaaja- ja

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

tuottajatehtävien eriyttäminen vastuukunnan organisaatiossa omiksi tehtävikseen on perusteltavissa useasta syystä.

Tilaaaja- ja tuottajatehtävien eriyttäminen korostaa niiden erilaista tulosvastuuta: tilaajatehtävän vastuulla on huolehtia palvelutoiminnan vaikuttavuudesta ja varojen käytön taloudellisuudesta. Tuottajatehtävän vastuulla on huolehtia tuotantoprosessin tuottavuudesta ja tehokkuudesta. Tilaaaja- ja tuottajatehtävien eriyttäminen parantaa myös vastuukunnan toiminnan läpinäkyvyyttä, mikä on tärkeää sopimuskuntien keskinäisen luottamuksen aikaansaamisessa ja säilyttämisessä. Tilaaaja- ja tuottajatehtävien eriyttäminen poistaa myös palveluntuottajien kilpailuttamiseen liittyviä esteitä.

Tilaajatehtävä on kohderahoitteinen nettoyksikkö, jonka toimintatulot ja -menot ovat lähtökohtaisesti yhtä suuret sekä talousarviossa että tilinpäätöksessä. Tehtävän budjetoinnissa noudatetaan kohderahoitteisen tehtävän käyttötalouden laatimisesta *luvussa 6.3.3.* annettuja ohjeita siinä laajuudessa kuin niitä sovelletaan nettoyksikössä.

Tilaajatehtävän käyttötalousoassa selvitetään palvelusuunnitelman keskeiset palvelutarvemuuttujat sekä palvelutasoa, palvelun vaikuttavuutta ja varojen käytön taloudellisuutta koskevat tavoitteet ja niiden mittarit.

Yhteistoimintasopimuksessa voidaan sopia, että vastuukunnan valtuusto hyväksyy tilaajatehtävän talousarvion ja -suunnitelman yhteislautakunnan esityksen mukaisena.

Yhteistoimintasopimuksessa voidaan sopia maksuosuuden määräytymisestä esimerkiksi seuraavasti:

Maksuosuudet sopimuskunnilta budjetoidaan samansuuruiseksi kuin arvioitujen palvelujen hankintamenot palveluntuottajilta. Yhteislautakunnan ja sopimuskuntien välisessä palvelusopimuksessa suoritehinnat sovitaan etukäteen määrätyn suuruisilla suoritemäärillä. Yhteislautakunta sitoutuu hankkimaan palvelut sopimuskunnalle palvelusopimuksessa sovituin yksikköhinnoin. Yksikkökustannusten kustannusvastuu on tällöin tilaajalla, joka tuotantosopimuksin siirtää sen edelleen tuottajayksikölle.

Sopimuskunta sitoutuu budjetoimaan palvelusopimuksessa määrätyn suuruisen suoritemäärän sovituin yksikköhinnoin. Jos sopimuskunnalle toimitettu suoritemäärä poikkeaa budjetoidusta, sopimuskunta maksaa tai saa hyvityksen budjetoidun ja toteutuneen suoritemäärän erotukseen perustuen. Palvelusopimuksessa voidaan sopia, että suoritteen yksikköhinta riippuu toimitetusta suoritemäärästä.

Sopimuskunnan maksuosuutta ei voida korottaa taannehtivasti sillä perusteella, että toteutuneet yksikkökustannukset ovat palvelusopimuksessa sovittuja kustannuksia suuremmat. Maksuosuuden korottaminen voidaan tehdä vain kunnalle luovutetun suoritemäärän muutoksen perusteella. Sopimushintojen muuttamisesta voidaan kuitenkin sopia jäljellä olevaksi sopimuskaudeksi.

Jos sopimuskunnan maksuosuus määräytyy laskennallisen perusteen mukaan, ei sitova ennakkohinnoittelu ole käytännössä mahdollinen. Sopimuskunnat joutuvat suorittamaan toteutuneet kustannukset laskennallisen jakosuhteen mukaan riippumatta siitä, johtuuko budjetoitujen ja toteutuneiden kustannusten poikkeama tuottajahintojen vai sopimuskunnille luovutettujen suoritemäärien muutoksista.

Kaavion 10 tapahtumaselitteet yhteislautakunnan tilaajatehtävällä ovat seuraavat:

- a) Toimintatulona 100 000 budjetoidaan sopimuskuntien maksuosuudet yhteistoiminnan toimintamenoihin.
- b) Toimintamenona 100 000 budjetoidaan asiakaspalvelujen ostot tuottajayksiköltä.

11.2.2 Tuottajan budjetointi

Palvelujen tuottamisesta sopimuskuntamallissa vastaa vastuukunnan tai muun sopimuskunnan organisaatioon perustettu tuottajatehtävä. Tuottajia voi myös olla eri sopimuskunnissa.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Yhteistoiminnan palvelutuotannossa korostuvat läpinäkyvyys- ja tulosvastuuvaatimukset. Yhteistoiminnan tulot ja menot sekä varat, velat ja vastuut on eriytettävä sopimuskunnan muusta taloudesta. Tuottajatehtävän on kannettava vastuu siitä, että se pystyy toimimaan tuotantosopimuksessa sovituin hinnoin. Tämä edellyttää käytännössä, että tehtävän on voitava siirtää tilikauden tulos käytettäväksi tai katettavaksi vastaisina tilikausina.

Kohderahoitteisia tehtävämalleja, joissa mainitut tulosvastuuvaatimukset täyttyvät, ovat kunnan liikelaitos ja muu taseyksikkö. Nettoyksikössä varojen ja velkojen eriytyminen on käytännössä vaikea toteuttaa ja tulosvastuu rajoittuu vain yhteen varainhoitovuoteen.

Liikelaitoksena ja muuna taseyksikkönä perustettu tuottajatehtävä laatii tulos-, investointi- ja rahoitusbudjetin. Nettoyksikönä perustettu tehtävä laatii pelkästään tulosbudjetin.

Järjestämismallista riippumatta tuottajatehtävän tulee esittää mainittujen budjettien yhteydessä palvelutuotannon tavoitteet ja tunnusluvut sekä budjettien perustelut ja käyttötalouden kokonaiskustannukset.

Kohderahoitteisten tehtävien budjetoimintia ja muuta taloussuunnittelua on laajemmin selvitetty *luvuissa 6.3.3. sekä luvuissa 9 ja 10.*

Palvelutuottajina toimivia kuntayhtymiä ja liikelaitoskuntayhtymiä käsitellään *luvuissa 11.3 ja 11.4* ja tuottajina toimivia tytäri- ja osakkuusyhteisöjä käsitellään *luvussa 6.2.4.*

Kaavion 10 tapahtumaselitteet yhteistoiminnan tuottajalla ovat seuraavat:

b) Toimintatulona 100 000 budjetoidaan palvelujen luovutus yhteislautakunnan tilaajatehtävälle.

c) Toimintamenona 80 000 budjetoidaan palvelutuotannon tuotannontekijöiden ostot.

d) Korkomenona 2 000 budjetoidaan korot muiden sopimuskuntien kuin vastuukunnan lainasta tuottajatehtävälle.

e) Korvauksena peruspääomasta 1 000 budjetoidaan korvaus vastuukunnan peruspääomasijoituksesta tuottajatehtävään.

f) Poistona tuotantovälineistä budjetoidaan 17 000.

g) Investointitulona budjetoidaan pysyvien vastaavien hyödykkeen myynti 7 000. Luovutusvoittona satunnaisiin tuloihin budjetoidaan 600. Kun luovutushinta 7 000 sisältää myös voiton osuuden, oikaistaan voitto rahoitusbudjetissa Tulorahoituksen korjauserissä.

h) Investointimenona 30 000 budjetoidaan tuotantovälineiden hankinta.

i) Investointitulona 25 000 budjetoidaan muiden sopimuskuntien kuin vastuukunnan osallistuminen investoinnin rahoitukseen rahoitusosuutena. (Huom. Myös vastuukunta voi osallistua investoinnin rahoitukseen rahoitusosuutena. Kunnan sisäisen investointiavustuksen kirjaaminen voi olla perusteltua erityisesti isäntäkuntamallissa vastuukunnan ja muiden sopimuskuntien hinnoitteluperusteiden tasapuolisuuden varmistamiseksi, kun muut palvelujen käyttäjäkunnat eivät voi tehdä liikelaitokseen peruspääomasijoitusta.)

j) Pääoman palautuksena 2 000 budjetoidaan lyhennykset muiden vastuukuntien lainasta tuottajatehtävälle

k) Oman pääoman lisäyksenä 5 000 budjetoidaan vastuukunnan pääomarahoitusosuus tuottajatehtävän talousarviovuoden investointiin.

11.2.3 Rahoittajan budjetointi

Sopimuskuntamallissa rahoittajia ovat kaikki sopimuskunnat. Lukion ja ammatillisen opetuksen yhteistoiminnan rahoitus tulee pääosin yksikköhintarahoituksena, mikä muodostuu valtionosuudesta ja kuntien rahoitusosuudesta.

Muussa kuin lukion ja ammatillisen opetuksen yhteistoiminnassa kukin sopimuskunta budjetoi maksuosuutensa yhteistoiminnan toimintamenoihin asiakaspalvelujen ostona tai muiden palvelujen ostona yhteistoimintaelimeltä. Budjetoitavaa menoerää varten sopimuskunnan valtuusto perustaa talousarvion käyttötalousosaan budjettirahoitteisen tehtävän ao. palvelualueelle ja määrää tehtävästä tilivelvollisen toimielimen ja viranhaltijan.

Sopimuskunnan käyttötalousosassa on perusteltua esittää yhteistoiminnan palvelusuunnitelma keskeisiltä osin sekä kunnan osuus suunnitelman toteuttamisessa. Lisäksi esitetään kuntaa koskevat tavoitteet ja niiden saavuttamista mittaavat tunnusluvut tavoitearvoineen sekä kunnan yhteistoimintaan budjetoimat määrärahat ja tuloarviot.

Budjettirahoitteisen tehtävän käyttötalousosan laatimista on ohjeistettu yksityiskohtaisesti suosituksen *luvussa 6.3.2.*

Muu sopimuskunta kuin vastuukunta budjetoi investointiosaan investointimenona kunnan rahoitusosuuden yhteistoimintainvestointiin, jonka tuottajayksikkö toteuttaa. Vastuukunta budjetoi puolestaan kunnan investointiosaan investointimenona peruspääomasijoituksen tuottajatehtävän investoinnin rahoittamiseen. Vastuukunta voi myös budjetoida kunnan sisäisen investointiavustuksen hinnoitteluperusteiden tasapuolisuuden varmistamiseksi (kts. esimerkki *Yleisohje kunnallisen liikelaitoksen kirjanpidollisesta käsittelystä*, liite 7).

Kaikki sopimuskunnat voivat antaa tuottajatehtävälle rahoitusta vieraanpääömanehtoisesti. Sopimuskunnat budjetoivat antolainan lisäyksen ja lyhennyksen rahoitusosassa.

Kaavion 10 tapahtumaselitteet yhteistoiminnan rahoittajalla ovat seuraavat:

a) Sopimuskunnat budjetoivat toimintamenona 100 000 maksuosuudet yhteistoiminnan käyttötalouteen yhteislautakunnan tilaajatehtävälle.

d) Sopimuskunnat budjetoivat korkotulona 2 000 koron tuottajatehtävälle myönnetystä lainoista.

e) Vastuukunta budjetoi muina rahoitustuloina 1 000 korvauksen tuottajatehtävään sijoittamasta peruspääomasta.

i) Muut sopimuskunnat kuin vastuukunta budjetoivat investointimenona rahoitusosuuden tuottajatehtävän investointiin.

j) Sopimuskunnat budjetoivat antolainauksen muutoksena 2000 lyhennykset sopimuskuntien tuottajatehtävälle myöntämistä lainoista.

k) Vastuukunta budjetoi investointimenona 5 000 peruspääomasijoituksen tuottajatehtävälle sen investoinnin rahoittamiseen.

11.2.4 Talousarvion ja -suunnitelman laadintaa ohjaavat sopimukset ja suunnitelmat

Sopimuskuntamallin puitteissa harjoitetun kuntien yhteistoiminnan budjetointia ja muuta taloussuunnittelua ohjaavat osapuolten väliset sopimukset ja suunnitteluasiakirjat.

Keskeisiä sopimuksia ovat yhteistoimintasopimus, palvelusuunnitelma, palvelusopimukset, tuotantosopimukset ja investointien rahoitussopimukset.

Seuraavassa esitetään tiivistetysti sopimusten yhteistoiminnan budjetointiin ja taloussuunnitteluun liittyviä näkökohtia.

11.2.4.1 Yhteistoimintasopimus

Yhteistoimintasopimuksessa tulee määrätä talouden ohjauksen järjestämisestä. Sopimuksesta tulee käydä ilmi, mitä budjettivastuullisia toimielimiä ja tehtäviä perustetaan, ja mihin sopimuskuntaan ne sijoitetaan. Jos yhteislautakunta ja yhteistoimintapalveluja tuottava tehtävä sijoitetaan samaan sopimuskuntaan, sovitaan tilaaja- ja tuottajatehtävien eriyttämisestä esimerkiksi *luvussa 11.2.* esitetyllä tavalla.

Tuottajatehtävälle tulee määritellä sovellettava taloudenohjausmalli, joka voi olla kunnan liikelaitos, kirjanpidollinen tai laskennallinen taseyksikkö taikka nettoyksikkö. Mallin valinta ratkaisee sovellettavat budjetointi- ja taloussuunnittelukäytännöt varsin pitkälle.

Yhteistoimintasopimuksessa määritellään määrääjat, joihin mennessä yhteislautakunnan on valmisteltava tilaaja- ja tuottajatehtävien talousarvio- ja -suunnitelmaehdotus ja mihin mennessä tuottajatehtävän johtokunnan tai muun toimielimen on valmisteltava tuottajatehtävän erillisbudjetit ja -suunnitelmat sekä annettava ne tiedoksi muille sopimuskunnille. Sopimuskunnille on varattava tilaisuus esityksen tekemiseen yhteistoiminnan tavoitteista ja rahoituksesta hyvissä ajoin talousarvioehdotuksia valmisteltaessa.

Yhteistoimintasopimuksessa on perusteltua sopia, että yhteislautakunnan alaisen tilaajatehtävän talousarvio ja -suunnitelma hyväksytään vastuukunnassa yhteislautakunnan esityksen mukaisena.

Jos tuottajatehtävä perustetaan kunnan liikelaitokseksi, sen talousarvion hyväksyy kuntalain mukaisesti liikelaitoksen johtokunta. Sopimuksella voidaan rajoittaa vastuukunnan valtuuston toimivaltaa päättää *kuntalain 120.2 §:ssä* säädetystä liikelaitosta sitovista eristä vastuukunnan talousarviossa.

Muun taseyksikön ja nettoyksikön talousarviot hyväksyy *kuntalain* mukaan valtuusto. Jos mainituilla yksiköillä on johtokunta tai vastaava toimielin, johon myös muilla sopimuskunnilla on oikeus nimetä jäseniä, voidaan vastuukunnan valtuuston toimivaltaa sopimuksella rajata ja siirtää mainituille tuottajatehtävän toimielimille.

Yhteistoimintasopimuksessa on perusteltua päättää sopimuskuntien maksuosuuksien yleisistä periaatteista. Yleisissä periaatteissa määritetään maksuosuuden perusteena olevien kustannusten jakoperuste ja kustannusten laskentaperuste. Kustannusten jakoperuste tarkoittaa sitä, jaetaanko maksuosuuden perusteena olevat kustannukset luovutettujen suoritteiden vai laskennallisen perusteen mukaan. Laskennallinen peruste voi olla esimerkiksi asukasluku, ikäluokkaan kuuluvien asiakkaiden tai muun perusteen mukaan määräytyvä asiakasmäärä.

Mainittujen yleisten periaatteiden pohjalta voidaan muodostaa erilaisia maksuosuuden määräytymisvaihtoehtoja. Perusvaihtoehtoja on kaksi. Ensimmäisessä vaihtoehdossa maksuosuus määräytyy luovutettujen suoritteiden ja budjetoitujen kustannusten perusteella. Tässä vaihtoehdossa ei lähtökohtaisesti sovelleta jälkilaskutusta. Menetelmää sovellettaessa voidaan yhteislautakunnan tilaajatehtävän talousarviossa ja tilinpäätöksessä päästä aina nollatulokseen edellä *luvussa 11.2.1.* esitetyllä tavalla.

Toisessa vaihtoehdossa maksuosuus määräytyy laskennallisen perusteen ja toteutuneiden kustannusten perusteella. Tässä vaihtoehdossa on lähtökohtaisesti sovellettava jälkilaskutusta, jotta tilaajatehtävän tilinpäätöksessä päästään nollatulokseen.

Mahdollista on soveltaa molempia perusvaihtoja rinnan siten, että osa palveluista laskutetaan sopimuskunnilta luovutettujen suoritteiden ja ennakko hinnoitteluun perustuen ja osasta palveluista sopimuskunnat maksavat maksuosuuden laskennallisen perusteen mukaan jälkilaskutusta soveltaen.

Tärkeää on myös sopia toiminnan ja talouden tavoitteiden toteutumisesta ja seurannasta. Raportointiväli ja -tapa on suositeltavaa merkitä yhteistoimintasopimukseen.

11.2.4.2 Palvelusuunnitelma

Yhteistoiminnan budjetointia ja muuta taloussuunnittelua ohjaa yhteistoiminnan kolmeksi tai useammaksi vuodeksi laadittava palvelusuunnitelma. Siinä määritellään, mitä palveluja yhteistoiminnassa järjestetään ja mille asiakasryhmille. Lisäksi suunnitelmassa määritellään muun muassa ennustearvioita tai tavoitearvoja seuraaville asioille: palvelutarve, palvelujen laatu- ja kustannustaso, palvelurakenne ja palvelujen tuottamistapa, tavoiteltavat vaikutukset kuntalaisten hyvinvointiin ja terveyteen, palveluverkon kriteerit palveluprosesseittain sekä vaihteluvälit palvelujen kustannuksille ja palvelujen määrälle.

11.2.4.3 Palvelusopimukset

Yhteislautekunnan tilaajatehtävän toimintatulojen ja sopimuskuntien maksuosuustehtävän toimintamenojen budjetoinnin perusteena ovat palvelusopimukset. Palvelusopimukset ovat yhteislautekunnan ja sopimuskuntien välisiä sopimuksia, jossa määritellään maksuosuusperusteet suunnittelukaudelle. Perusteet koskevat suoritteiden ja laskennallisten jakoperusteiden ja yksikkökustannusten määräytymistä sekä kuntakohtaisia tarvearvioita suoritelmäärästä. Yksikköhinnat voidaan määritellä erisuuruiseksi erisuuruisilla suoritelmäärillä.

Palvelusopimuksessa sovitaan mahdollisesta jälkilaskutusmenettelystä silloin, kun hinnoittelun perusteena ovat laskennalliset suoritteet.

Jos jälkilaskutusta ei sovelleta, palvelusopimuksessa on syytä sopia suoritehintojen tarkistamismenettelystä budjettivuoden aikana.

11.2.4.4 Tuotantosopimukset

Tilaajatehtävän toimintamenojen ja tuotantotehtävän myyntitulojen budjetoinnin perusteena on yhteislautekunnan ja tuotantotehtävän välinen tuotantosopimus. Tuotantosopimuksessa sovitaan suoritteiden yksikköhinnoista ja budjettivuonna toimitettavista suoritelmäärästä. Lähtökohtaisesti hinnoittelun tulisi perustua budjetoituihin kustannuksiin eikä jälkilaskutusta sovellettaisi. Suoritehinnan suuruuden voidaan sopia riippuvan toimitetusta suoritelmäärästä. Suoritehintojen tarkistamismenettely budjettivuoden aikana on syytä ottaa sopimukseen.

11.2.4.5 Investointien rahoitusopimukset

Yhteistoiminnan osapuolet voivat sopia tuottajatehtävän investointien alkurahoituksesta sopimuskuntien pääomasijoituksin ja rahoitusosuuksin. Sopimukset ohjaavat mainittujen pääomarahoituserien ja niihin liittyvien pääomakorvausten budjetointia tuottajatehtävässä ja sopimuskunnissa.

Vastuukunta voi osallistua tuottajatehtävän investoinnin rahoittamiseen oman tai vieraanpääomanehtoisesti peruspääomasijoituksena tai sisäisenä investointiavustuksena ja myöntämällä tehtävälle antolainan. Muuna taseyksikkönä toimivan tuottajan kohdalla vastuukunta voi alkurahoittaa tuottajan investoinnin myös lisäämällä yhdistytilvelan määrää.

Muut sopimuskunnat voivat osallistua tuottajatehtävän investoinnin rahoittamiseen myöntämällä sille antolainan tai osoittamalla sen investointiin rahoitusosuuden (investointiavustuksen). Sopimuskunta (tai vastuukunta) budjetoit antamansa investointirahoituksen investointiosaan muuna pitkävaikutteisena menona.

Rahoitusopimuksessa sovitaan koron ja peruspääoman korvauksen suuruudesta ja laskentaperusteista sekä vieraanpääomanehtoisesta rahoituksen pääoman palautuksesta.

Myönnettäessä rahoitusosuutta tuottajatehtävän investointiin on syytä sopia sen palauttamisesta yhteistoiminnan purkautuessa.

11.3 Kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma

11.3.1 Kuntayhtymän taloussuunnittelua koskevat säännökset

Kuntalain taloussuunnittelua koskevia säännöksiä sovelletaan myös kuntayhtymässä. Kuntayhtymänkin talousarvio ja -suunnitelma on laadittava *kuntalain 110.2 §:n* tarkoittamalla tavalla siten, että edellytykset kuntayhtymän tehtävien hoitamiseen turvataan.

Taloussuunnitelman on oltava tasapainossa tai ylijäämäinen. Kuntayhtymän taseeseen kertynyt alijäämä tulee kattaa enintään neljän vuoden kuluessa tilinpäätöksen vahvistamista seuraavan vuoden alusta lukien. Kuntayhtymän tulee taloussuunnitelmassa päättää yksilöidyistä toimenpiteistä, joilla alijäämä mainittuna ajanjaksona katetaan. Usealle vuodelle ulottuvat talouden tasapainottamistoimenpiteet tarkistetaan ja hyväksytään vuosittain talousarvion ja -suunnitelman hyväksymisen yhteydessä. Talousarvioon ja -suunnitelmaan otettavat toimenpiteet on esitettävä yksilöityinä, rahamääräisinä ja ajallisesti kohdistettuina.

Taloussuunnittelua koskevia säännöksiä on tarkemmin selitetty *luvussa 4*.

Jäljempänä tässä luvussa yhtymäkokouksella tarkoitetaan yhtymävaltuustoa, ellei erikseen toisin mainita.

11.3.2 Taloussuunnittelun tehtävät

Kuntayhtymän taloussuunnittelussa toiminnalla ja taloudella on kiinteä yhteys. Suunnitelmassa tulee osoittaa riittävät resurssit asetettujen tavoitteiden toteuttamiseksi sekä osoittaa, miten toiminta ja investoinnit rahoitetaan.

Talousarviolla on kuntayhtymässä kolme päätehtävää. Ensiksi siinä asetetaan palvelutoimintaa ja investointihankkeita koskevat tavoitteet; on myös kuvattava palvelutoiminnan ja investointien kokonaisuuden laajuus. Toiseksi talousarviossa budjetoidaan menot ja tulot käyttötalouden eri tehtäville ja investointihankkeille. Kolmanneksi talousarviossa osoitetaan, miten varsinainen toiminta ja investoinnit rahoitetaan.

Talousarvion rakenne palvelee mainittuja kolmea tehtävää: tavoitteiden asettaminen tehtäville ja investointihankkeille sekä menojen ja tulojen budjetointi tehtäville ja hankkeille osoitetaan talousarvion käyttötalous- ja investointiosissa. Toiminnan ja investointien rahoitus osoitetaan tuloslaskelma- ja rahoitusosissa.

11.3.2.1 Tavoitteiden asettaminen

Kuntayhtymän tavoiteasettelussa noudatetaan *luvussa 5.1.1* annettuja suosituksia. Tavoitteet on pyrittävä asettamaan siten, että ne kattavat tehtäväalueen perustehtävät ja ovat toteutettavissa tehtävälle osoitetuilla voimavaroilla.

Tavoitteita voidaan luokitella eri tavoin. Luokitusperusteina voivat olla toiminnan kohde ja päätöstaso (strateginen/operatiivinen eli kuka tavoitteesta päättää).

Asemaa, väestövastuuta ja kokonaistaloutta koskevat tavoitteet

Kuntayhtymän asemaa koskevat tavoitteet ovat usein visiotyypisiä tavoitetoimia, esimerkiksi kuntayhtymä nähdään määrättyllä palvelualueella alueellisena keskuksena tai erityisosaajana.

Väestövaikutuksia koskevia tavoitteita ovat jäsenkuntien asukkaiden hyvinvoinnin tasoa ylläpitävät tai kohottavat palvelutavoitteet sekä terveydellisten, sosiaalisten tai koulutukseen liittyvien ongelmien poistamiseen tähtäävät tavoitteet.

Kokonaistaloudelliset tavoitteet voidaan ryhmitellä tulorahoituksen riittävyyttä, vakavaraisuutta ja maksuvalmiutta koskeviin tavoitteisiin. Näillä tavoitteilla on kiinteä yhteys kuntayhtymän talouden vakauteen ja tasapainoon.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Kuntayhtymän asemaa, väestövastuuta ja kokonaistaloutta koskevat tavoitteet ovat luonteeltaan strategisia tavoitteita, joista päätetään yhtymäkokouksella.

Asiakaslähtöiset tavoitteet

Vaikuttavuustavoitteiden asettamisessa sovelletaan *luvussa 5.1.2.1* annettuja ohjeita.

Palvelutoiminnan tuotantoon ja järjestämiseen liittyvät tavoitteet

Tuotantotavoitteiden asettamisessa sovelletaan *luvussa 5.1.2.2* annettuja ohjeita.

Tavoitteiden mitattavuusvaatimus

Tavoitteiden määrällisessä ja laadullisessa mittaamisessa sovelletaan *luvussa 5.1.2.3* annettuja ohjeita.

11.3.2.2 Resurssien jakaminen tehtäville, hankkeille ja pääomarahoituksen eriin

Kuntayhtymän varsinaisessa toiminnassa (käyttötaloudessa) resurssien jakamisella tarkoitetaan jäsenkuntien maksuosuuksina saatujen myyntitulojen ja muiden toimintatulojen kohdentamista aiheuttamisperiaatteen mukaisesti kuntayhtymän eri tehtäville. Jos kuntayhtymä muodostaa yhden tehtäväkokonaisuuden, ei tehtäväkohtainen resurssien jako ole tarpeen.

Kuntayhtymän investoinnissa ja rahoitustoiminnassa resurssien jakamisella tarkoitetaan määrärahan osoittamista investointimenoihin, antolainaukseen, pääoman palautuksiin ja tulosvaikutteisiin rahoitusmenoihin ja tuloarvion asettamista investointituloihin, lainanottoon, antolainan lyhennyksiin ja omanpääomanehtoiseen rahoitukseen sekä tulosvaikutteisiin rahoitustuloihin.

Kuntalain 110 §:n mukaan tavoitteet tulee sitoa niihin osoitettuihin voimavaroihin. Kuntayhtymän talousarviossa budjetoidaan tehtäville toiminnallisten tavoitteiden edellyttämät tulot ja menot. Tavoitteiden sitomista resursseihin on käsitelty laajemmin *luvussa 5.1.3.2*.

11.3.2.3 Toiminnan ja investointien rahoitus

Talousarvion ja -suunnitelman tehtävänä on tavoitteiden asettamisen ja voimavarojen jakamisen lisäksi osoittaa, miten käyttötalous, investoinnit ja muut pääomamenot rahoitetaan. Tuloslaskelmassa esitetään tulo-rahoituksen riittävyys käyttötalouden menoihin ja poistoihin. Rahoitusosassa esitetään, miten investoinnit, sijoitukset pysyviin vastaaviin ja pääoman palautukset tulo-rahoituksen lisäksi muutoin rahoitetaan.

Kuntayhtymän toiminnan jatkuvuus edellyttää, että rahan lähteiden on katettava rahan käyttö. Jos tulo-rahoitus ei riitä menoihin, kuntayhtymän on rahoitusosassa osoitettava tarvittava muu rahoitus. Kuntayhtymä voi kattaa rahoitustarvettaan lainanotolla tai vapauttamalla taseen pysyviin ja vaihtuviin vastaaviin sitoutunutta pääomaa. Kuntayhtymä voi perussopimuksen puitteissa kattaa rahoitustarvettaan myös jäsenkuntien omanpääomanehtoisilla sijoituksilla. Rahoitusosan viimeinen rivi osoittaa talousarvion ja -suunnitelman vuotuisen vaikutuksen maksuvalmiuteen.

11.3.3 Taloussuunnittelun periaatteet

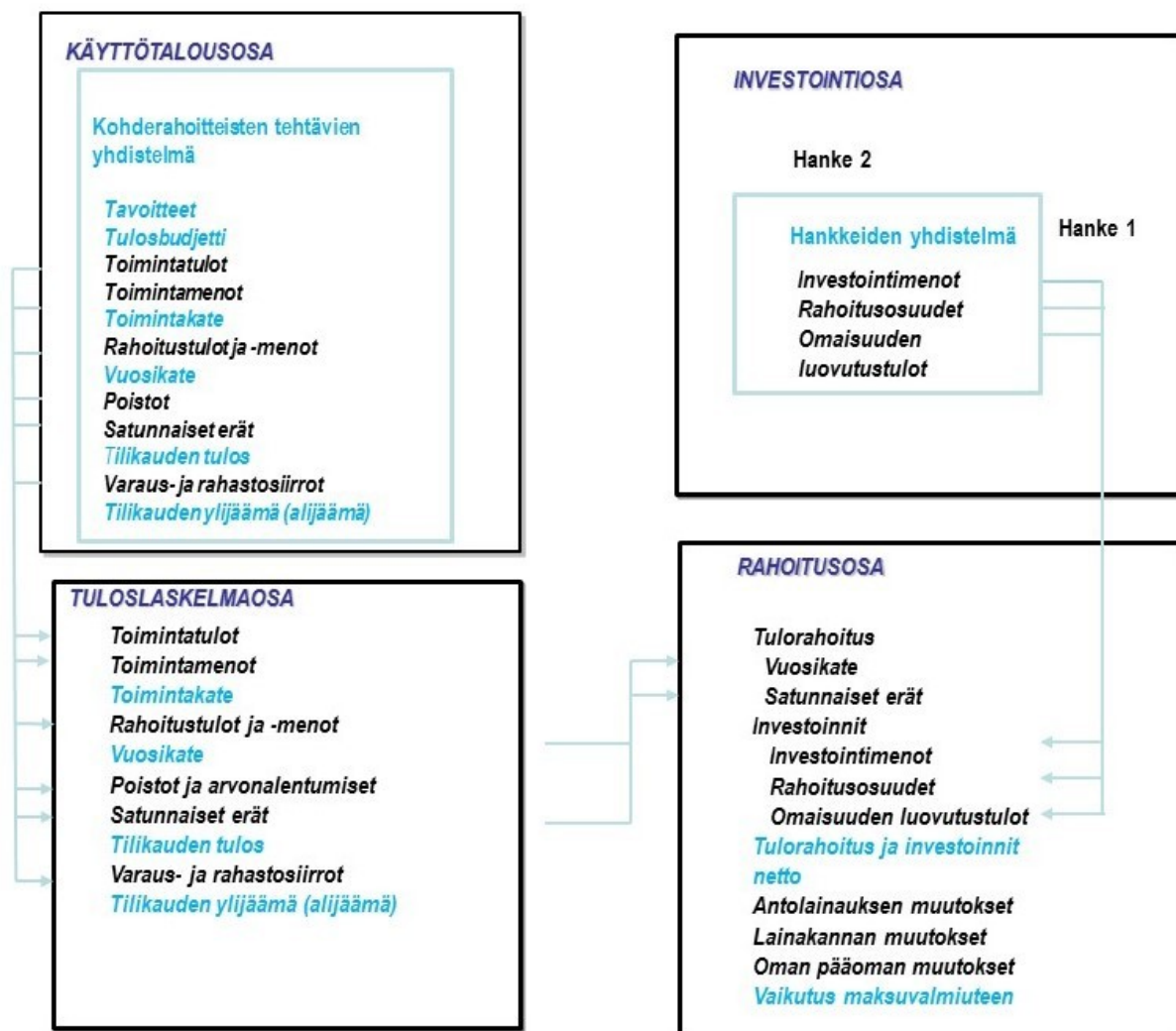
Taloussuunnittelun periaatteiden soveltamisessa noudatetaan *luvussa 5.2.* annettuja ohjeita.

11.3.4 Kuntayhtymän talousarvion ja -suunnitelman rakenne ja sisältö

11.3.4.1 Talousarvion osat

Kuntayhtymän talousarvioasetelma muodostuu *käyttötalous-* ja *tuloslaskelmaosasta* sekä *investointi-* ja *rahoitusosasta*. Samaa rakennetta noudatetaan taloussuunnitelmassa ja tilinpäätökseen sisältyvässä talousarvion toteutumisvertailussa. Yhden tehtäväkokonaisuuden muodostamassa kuntayhtymässä käyttötalousosaa ei kuitenkaan laadita.

Talousarvion ja -suunnitelman eri osien keskinäistä yhteyttä kuvaa *kaavio 11*. Toimintaa ja taloutta suunnitellaan ja seurataan käyttötalouden, investointien, tuloslaskennan ja rahoituksen näkökulmista. Käyttötalousosassa asetetaan palvelutavoitteet ja budjetoidaan niiden järjestämisen vaatimat menot ja tulot. Investointiosassa budjetoidaan pitkävaikutteisten tuotantovälineiden kuten rakennusten, kiinteiden rakenteiden ja kaluston hankinta, rahoitusosuudet ja omaisuuden myynti. Tuloslaskelmaosassa osoitetaan tulo-rahoituksen riittävyys käyttömenoihin ja poistoihin. Rahoitusosassa osoitetaan yhteenvetona rahan lähteet ja käyttö.



Kaavio 11. Kuntayhtymän talousarvion ja -suunnitelman rakenne.

11.3.4.2 Yleisperustelut

Yleisperusteluissa esitetään talousarvion ja -suunnitelman yleiset perusteet. Perusteita tarkastellaan kansantalouden, kuntatalouden sekä alueellisen kehityksen ja kuntayhtymän kehityksen näkökulmista. Yleisperusteluissa käsiteltäviä asiakokonaisuuksia ovat muun muassa väestökehitys kuntayhtymän alueella, suunnittelukaudelle ajoittuvat lainsäädäntöhankkeet ja alueelliset kunta- ja palvelurakennehankkeet.

Yleisperusteluissa on tarpeen esittää muutokset ja kehittämistarpeet kuntayhtymän ja kuntayhtymäkonsernin hallinnossa ja organisaatiossa sekä henkilöstöpolitiikassa.

Talousarvion tehtävärakennetta sekä tavoitteiden, menojen ja tulojen sitovuutta ja muuta talousarvion laadintaa ja täytäntöönpanoa koskeva ohjeistus voidaan sijoittaa yleisperusteluihin tai omaksi luvukseen talousarviossa.

Yhtymästrategian ja palvelusuunnitelmien esittäminen talousarviossa ja -suunnitelmassa

Yhtymäkokouksen taloussuunnittelukaudeksi hyväksymä yhtymästrategia ja palvelusuunnitelmat ovat talousarvion ja -suunnitelman laadinnan keskeisiä perusteita.

Yhtymästrategiassa esitetään tavallisesti kuntayhtymän visio, arvot, eettiset periaatteet ja strategiset tavoitteet. Tiivistetty yhtymästrategiatarkastelu sijoitetaan yleensä talousarvion ja -suunnitelman alkuun.

Palvelusuunnitelmilla konkretisoidaan ja tarkennetaan yhtymästrategian palvelujen kehittämistä koskevia linjauksia. Palvelusuunnitelmilla pyritään turvaamaan kuntayhtymän palvelujen saatavuus ja riittävä palvelutaso. Palvelusuunnitelmien perustana on asiakaskunnan palvelutarpeiden kehittyminen, jäsenkuntien rahoitustilanne ja kuntayhtymän käytettävissä olevien taloudellisten ja henkilöstöresurssien kehittyminen ja saatavuus sekä yhteistyömahdollisuudet muiden toimijoiden kanssa.

Tiivistelmät palvelusuunnitelmista voidaan ottaa yhtymästrategian yhteyteen talousarvion ja -suunnitelman alkuun tai esittää ne erikseen kunkin tehtävän budjettiosuuden alussa.

Talousarvioon ja -suunnitelmaan otettuja strategisia tavoitteita seurataan suunnittelukauden aikana mitattavin tunnusluvuin ja niihin perustuvien sitovien tavoitearvojen.

Strategisten tavoitteiden luokitusta ja tunnuspiirteitä on tarkemmin käsitelty edellä *luvussa 11.3.2.1*.

Tavoitteiden asettaminen konsernijohtolle ja kuntayhtymän edustajille tytäryhteisöissä

Yhtymävaltuuston (yhtymäkokouksen) tulee päättää yhtymäkonsernin toiminnan ja talouden keskeisistä tavoitteista sekä konserniohjauksen periaatteista (*KuntaL 59 §*). Yhtymävaltuusto (yhtymäkokous) asettaa strategiset tavoitteet yhtymäkonsernissa samaan tapaan kuin se määrittelee ne kuntayhtymässä. Tavoitteilla ohjataan konsernijohtoa, kuntayhtymää eri yhteisöissä edustavia henkilöitä sekä tytäryhteisöjä.

Tavoitteiden toteutumista on myös säännöllisesti seurattava, joten konsernijohtoon on raportoitava valtuustolle sovitusti tietyin väliajoin. Konsernijohtolle asetettavat tavoitteet voivat koskea keskitettyjen konsernitoimintojen järjestämistä. Keskitetyt toiminnot voivat koskea muun muassa konserniyhteisöjen hankintoja, rahoitusta ja taloushallinnon tukipalveluja. Lisäksi konsernijohtolle tulee asettaa konsernin asemaa sekä konsernin tulorahoituksen riittävyyttä ja rahoitusasemaa koskevat tavoitteet.

Yhtymäkokouksen tulee lisäksi asettaa tavoitteita, jotka ohjaavat kuntayhtymän edustajia tytäryhteisön toimielimissä.

Yhtymäkokouksen tulee ohjata asettamillaan tavoitteilla myös tytäryhteisöjä niiden omassa tavoitteenasettelussa. Tytäryhteisöille asetettavia tavoitteita käsitellään laajemmin *luvussa 6.2.4*.

Alla on esimerkki koko kuntayhtymäkonsernille talousarviossa asetettavista tavoitteista:

KOKO KUNTAYHTYMÄKONSERNILLE ASETETUT TAVOITTEET

	TP	TA 200X-1	TA 200X	TS 200X+1	TS 200X+2
Kuntayhtymäkonsernille asetetut tavoitteet					
Konsernin toimintatulot toimintamenoista %a					
Konsernin vuosikate poistoista %a					
Konsernin omavaraisuusaste %a					
Konsernin suhteellinen velkaantuneisuus %					

Taulukko 7. Koko kuntayhtymäkonsernille asetettavat tavoitteet.

11.3.5 Käyttötalousosa kuntayhtymän talousarviossa

Kuntayhtymän käyttötalousosa muodostuu kuntayhtymän kohderahoitteisten tehtävien yhdistelmästä. Jos kuntayhtymä muodostaa yhden tehtäväkokonaisuuden, kuntayhtymän talousarvion tuloslaskelmaosa korvaa käyttötalousosan.

Kohderahoituksella tarkoitetaan tehtävän rahoittamista pääosin tulorahoituksella, joka muodostuu luovutettujen palvelujen ja muiden hyödykkeiden vastikkeena saaduista myynti- ja maksutuloista taikka avustuksena, tukena tai korvauksena määrättyjen tehtävien suorittamisesta aiheutuneisiin kustannuksiin. Kuntayhtymän toiminta ja budjetointi perustuu lähtökohtaisesti kohderahoitukseen.

Kohderahoitteiset tehtävät ovat tuottajatehtäviä, joiden käyttötalous on sidottu ensisijaisesti tuloarvioin kuntayhtymän talousarvioon tai tehtäviä, jotka ovat kokonaan erillään kuntayhtymän talousarviosta.

Talousarviosidonnaiset tuottajat ovat joko nettoyksiköitä tai muita taseyksiköitä. Nettoyksiköt ovat joko sisäisen palvelun yksiköitä tai nettoyksiköitä, joille kohdistetaan ulkoisia myynti- tai maksutuloja tai tukea taikka toiminta-avustusta. Muut taseyksiköt voivat olla kirjanpidollisia tai laskennallisia taseyksiköitä.

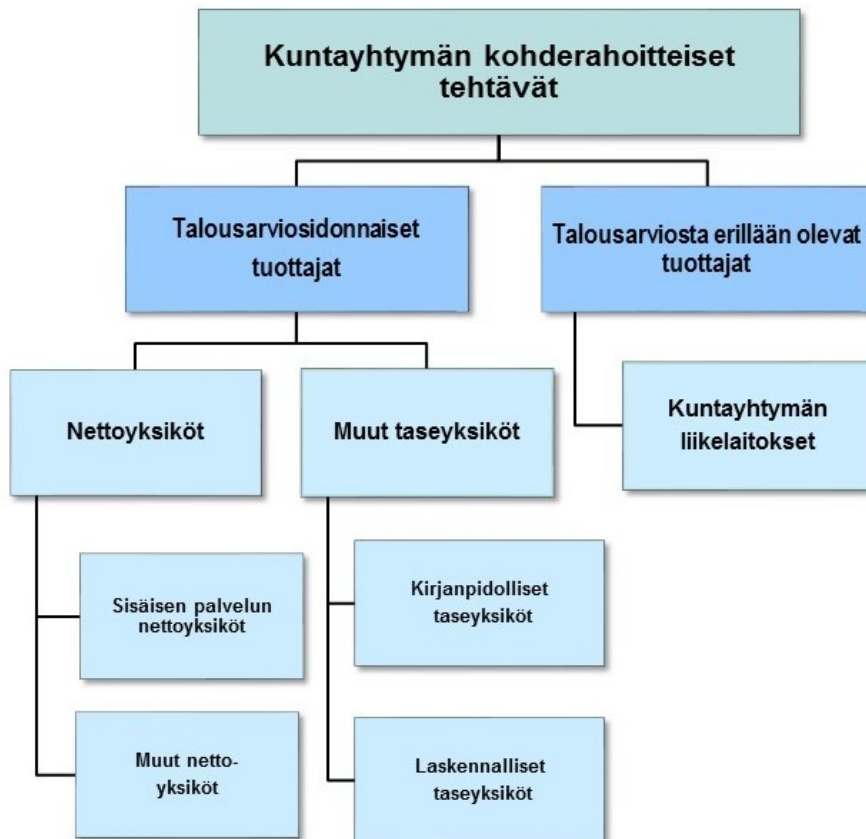
Kuntayhtymän talousarviosta erillään olevia tuottajia ovat kuntayhtymän liikelaitokset.

Nettoyksikölle laaditaan tulosbudjetti, mutta ei investointi- eikä rahoitusbudjettia. Nettoyksikölle ei laadita tasetta, joka tekisi mahdolliseksi tuloksen siirtämisen käytettäväksi tai katettavaksi seuraavalla varainhoitovuodella.

Kirjanpidollisten ja laskennallisten taseyksiköiden laskelmien laadintatekniikka ja tasejatkuvuus eroavat toisistaan. Nimensä mukaisesti taseyksiköille laaditaan myös tase. *Muu taseyksikkö* -mallien eroja on selvitetty *luvussa 10*.

Talousarviosta erillään oleva kohderahoitteinen tehtävä on kuntayhtymän liikelaitos. Sen käyttötalouden, investointien ja rahoituksen käsittely kuntayhtymän talousarviossa poikkeaa muista taseyksiköistä. Kunnan ja kuntayhtymän liikelaitoksen budjetointiä on selvitetty *luvussa 9*.

Kohderahoitteisen tehtävän käyttötalousosan laadintaa ja käsittelyä kunnan talousarviossa on selvitetty *luvussa 6.3.3*. Luvun ohjeistusta suositetaan noudatettavan myös kuntayhtymän kohderahoitteisissa tehtävissä.



Kaavio 12. Kuntayhtymän kohderahoitteiset tehtävät.

11.3.6 Tuloslaskelmaosa kuntayhtymän talousarviossa

11.3.6.1 Tuloslaskelmaosan asetelma

Tuloslaskelmaosa on kuntayhtymän kokonaistaloudellinen laskelma, jonka tehtävänä on osoittaa tulo- ja menorahoituksen riittävyys palvelujen järjestämisestä aiheutuviin kustannuksiin.

Talousarvion tuloslaskelmaosa laaditaan tilinpäätöksen tuloslaskelman tavoin vähennyslaskukaavan muotoon *asetelman* 5 mukaisella tavalla. Tuloslaskelmaosan välituloksina esitetään toimintakate ja vuosikate. Tuloslaskelmaosan viimeisenä rivinä esitetään *Tilikauden tulos*. Jos kuntayhtymä budjetoi tilikauden tuloksen käsittelyeriä, päättyy tuloslaskelmaosa tilikauden yli-/alijäämäärään.

Tulosbudjetin lisäksi esitetään taloudellisen tuloksen muodostamiseen liittyvät tavoitteet ja niiden toteutumista mittaavien tunnuslukujen tavoitearvot.

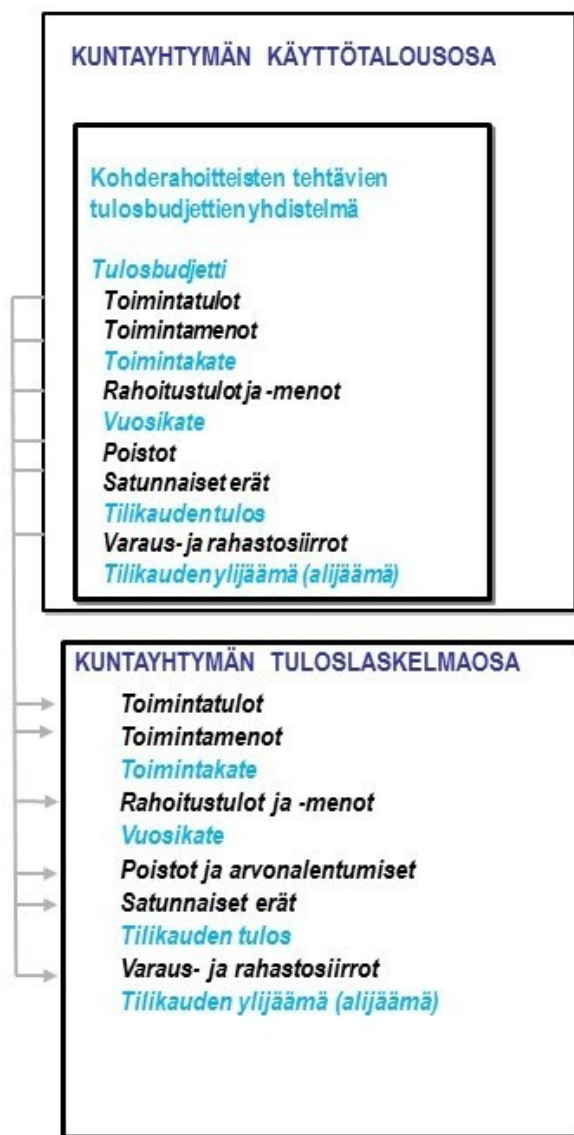
JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

	TP 201X-2	TA 201X-1	TA 201X	TS 201X+1	TS 201X+2
Toimintatulot					
Myyntitulot					
Maksutulot					
Tuet ja avustukset					
Muut toimintatulot					
Valmistus omaan käyttöön					
Toimintamenot					
Henkilöstömenot					
Palvelujen ostot					
Aineet, tarvikkeet ja tavarat					
Avustukset					
Muut toimintamenot					
Toimintakate					
Rahoitustulot ja -menot					
Korkotulot					
Muut rahoitustulot					
Korkomenot					
Muut rahoitusmenot					
Vuosikate					
Poistot ja arvonalentumiset					
Suunnitelman mukaiset poistot					
Arvonalentumiset					
Satunnaiset erät					
Satunnaiset tulot					
Satunnaiset menot					
Tilikauden tulos					
Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+)					
Vapaaehtoisten varausten lisäys (-) tai vähennys (+)					
Rahastojen lisäys (-) tai vähennys (+)					
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)					
Tavoitteet ja tunnusluvut					
Toimintakate %					
Vuosikate / Poistot, %					
Kertynyt ylijäämä (alijäämä)					

Asetelma 5. Kuntayhtymän tuloslaskelmaosa.

11.3.6.2 Käyttötalousosan yhdistely kuntayhtymän tuloslaskelmaosaan

Kuntayhtymän käyttötalousosa muodostuu sen kohderahoitteisten tehtävien tulosbudjettien yhdistelmästä. Kuntayhtymän käyttötalousosa yhdistellään kuntayhtymän tuloslaskelmaosaan alla olevan kaavion mukaisesti.



Kaavio 13. Kuntayhtymän käyttötalousosan yhdistely tuloslaskelmaosaan.

Toimintatulojen, toimintamenojen sekä valmistus omaan käyttöön -erän yhdistely

Kuntayhtymän tuloslaskelmaosaan yhdistellään liikelaitoksia lukuun ottamatta muiden kohderahoitteisten tehtävien toimintatulot, toimintamenot ja valmistus omaan käyttöön.

Toimintatulot ja -menot esitetään tuloslaskelmaosassa lajeittain esimerkiksi *asetelman* 5 mukaisesti eriteltynä. Toimintatulojen ja -menojen yhteismääriä ei tuloslaskelmaosassa käsitellä tuloarvioina ja määrärahoina, koska niihin sisältyvät tulot ja menot tai niiden erotus on jo budjetoitu eri tehtävien tulosbudjeteissa.

Tehtävien tulosbudjeteissa budjetoidut *Valmistus omaan käyttöön* -erät yhdistellään vastaavaan erään kuntayhtymän tuloslaskelmassa.

Rahoitustulojen ja -menojen yhdistely

Muiden kohderahoitteisten taseyksiköiden kuin liikelaitosten rahoitustulot ja -menot yhdistellään tuloslaskelmaosan vastaaviin eriin. Niiden yhteismääriä ei tuloslaskelmaosassa käsitellä tuloarvioina ja määrärahoina, koska niihin sisältyvät tulot ja menot tai niiden erotus on jo budjetoitu muiden taseyksiköiden tulobudjeteissa.

Poistojen ja arvonalentumisten yhdistely

Eri tehtävien käyttötalousosiin ja tulosbudjetteihin merkityt tuotantovälineiden suunnitelmapoistot ja arvonalentumiset yhdistellään tuloslaskelmaosan asianomaisille riveille. Suunnitelmapoistoja ja arvonalentumisia ei budjetoida määrärahoina, vaan niiden sitovuus määritetään yhtymäkokouksen erikseen hyväksymissä poistosuunnitelmissa.

Satunnaisten erien yhdistely

Kohderahoitteiset tehtävät budjetoivat satunnaiset erät tulosbudjeteissaan. Muiden taseyksiköiden kuin liikelaitosten satunnaiset erät yhdistellään kuntayhtymän talousarvion tuloslaskelmaosan satunnaisiin eriin. Muissa taseyksiköissä satunnaisia eriä muodostuu lähinnä omaisuuden menetyksistä.

Tilinpäätössiirtojen ja tuloverojen yhdistely

Muiden kohderahoitteisten taseyksiköiden paitsi liikelaitosten tilinpäätössiirrot yhdistellään kuntayhtymän tuloslaskelmaosan vastaaviin eriin tilikauden tuloksen jälkeen.

11.3.6.3 Tuloslaskelmaosassa budjetoitavat erät

Tuloslaskelmaosassa budjetoidaan sitovina tulosvaikutteiset tulot ja menot, joita ei ole budjetoitu käyttötalousosan tehtäväkohtaisissa tulosbudjeteissa. Kuntayhtymän tuloslaskelmaosan sitovia eriä ovat:

Rahoitustulot ja -menot

Satunnaiset erät

Tilinpäätössiirrot

Mainittujen erien sitovuuteen sovelletaan *kuntalain 110.5 §:n* säännöstä talousarvion noudattamisesta ja talousarvion muuttamisesta silloin, kun tuloarvio on merkittävästi alittumassa tai määräraha ylittymässä. Talousarviomuutoksista päättää yhtymäkokous.

Rahoitustulojen ja -menojen budjetointi

Tuloslaskelmaosan rahoitustulot ja -menot muodostuvat suoraan tuloslaskelmaosaan budjetoitavista rahoitustuloista ja -menoista sekä tuloslaskelmaosaan yhdistellyistä muiden kohderahoitteisten tehtävien kuin liikelaitosten rahoitustuloista ja -menoista. Vaikka kohderahoitteisten tehtävien mainitut rahoituserät on jo kertaalleen budjetoitu ao. tehtävien tulosbudjeteissa, voidaan tuloslaskelman rahoitustuloja ja -menoja käsitellä sitovuustarkastelussa tulo- ja menolajeittain kokonaisuuksina riippumatta siitä, onko rahoituserä yhdistelty vai budjetoitu suoraan tuloslaskelmaosaan.

Rahoitustoiminnan tulot ja menot budjetoidaan bruttoperiaatteen mukaisesti tulona tai menona varainhoitovuodelle, jolta niiden suoritusvelvollisuus ajan kulumisen perusteella syntyy.

Rahoitustulot

Rahoitustuloina budjetoidaan erikseen korkotulot ja muut rahoitustulot. Korkotulona budjetoidaan antolainoista, muista sijoituksista ja talletuksista sekä maksuliikennetileiltä talousarviovuonna saatavat

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

korkotulot suoriteperusteen mukaisesti jaksotettuna. Muina rahoitustuloina budjetoidaan osingot ja osuuspääomien korot, viivästyskorot sekä kurssivoitot rahoituslainoista ja arvopapereiden luovutusvoitot.

Rahoitustulona budjetoidaan myös sisäiset rahoitustulot, kuten liikelaitosten ja muiden taseyksiköiden korvaus peruspääomasta ja niiltä veloitettavat korkotulot sisäisistä lainoista ja yhdystilivelasta.

Rahoitusmenot

Rahoitusmenoina budjetoidaan erikseen korkomenot ja muut rahoitusmenot. Korkomenoina budjetoidaan pitkäaikaisista ja lyhytaikaisista lainoista talousarviovuodelta maksettavat korot. Muina rahoitusmenoina budjetoidaan muun muassa viivästyskorot, takaus- ja luottotappioprosivit samoin kuin muut koron lisäksi rahoituslainasta johtuvat menot. Lainasaamisista aiheutuneet luottotappiot budjetoidaan muihin rahoitusmenoihin sisältyvinä arvonalentumisina.

Lisäksi rahoitusmenoina budjetoidaan arvonalentumiset pysyviin vastaaviin kuuluvien muiden sijoitusten kuin pysyvien vastaavien osakkeiden ja -osuuksien hankintamenosta. Pysyvien vastaavien osakkeiden ja osuuksien (toimialasijoittamisen) arvonalennukset esitetään poistojen ja arvonalentumisten ryhmän erässä Arvonalentumiset.

Rahoitusmenona budjetoidaan myös sisäiset rahoitusmenot kuten taseyksiköiden korvaukset peruspääomasta ja niiden suorittamat korot sisäisistä lainoista ja kuntayhtymän taseyksiköille suorittama korko yhdystilivelasta.

Satunnaisten erien budjetointi

Tuloslaskelmaosan satunnaiset tulot ja menot muodostuvat suoraan tuloslaskelmaosaan budjetoitavista eristä sekä tuloslaskelmaosaan yhdistellyistä muiden kohderahoitteisten tehtävien kuin liikelaitosten satunnaisista eristä. Vaikka kohderahoitteisten tehtävien mainitut erät on jo kertaalleen budjetoitu ao. tehtävien tulosbudjeteissa, voidaan tuloslaskelman satunnaisia tuloja ja menoja käsitellä sitovuustarkastelussa tulo- ja menolajeittain kokonaisuuksina riippumatta siitä, onko satunnaiserä yhdistelty vai budjetoitu suoraan tuloslaskelmaosaan. Satunnaisiksi tuloiksi ja menoiksi katsotaan sellaiset tulot ja menot, jotka perustuvat kuntayhtymän tavanomaisesta toiminnasta poikkeaviin, kertaluonteisiin ja olennaisiin tapahtumiin. Satunnaisuutta on tulkittava hyvin suppeasti.

Tilinpäätössiirtojen budjetointi

Tuloslaskelmaosan tilinpäätössiirrot muodostuvat suoraan tuloslaskelmaosaan budjetoitavista eristä sekä tuloslaskelmaosaan yhdistellyistä muiden kohderahoitteisten tehtävien kuin liikelaitosten tilinpäätössiirroista ja tuloveroista. Vaikka kohderahoitteisten tehtävien mainitut erät on jo kertaalleen budjetoitu ao. tehtävien tulosbudjeteissa, voidaan tuloslaskelman tilinpäätössiirtoja käsitellä sitovuustarkastelussa lajeittain kokonaisuuksina riippumatta siitä, onko siirtoerä yhdistelty vai budjetoitu suoraan tuloslaskelmaosaan.

Budjetoitavia tilinpäätössiirtoja ovat erät, joiden toteutuminen on arvioitavissa talousarviota laadittaessa. Tällaisia erä ovat muun muassa investointivarausten purkaminen ja siihen liittyvä poistoeron muodostaminen koskien talousarviovuonna toteutettavia investointihankkeita. Myös aiemmin toteutuneisiin investointeihin liittyvä poistoeron purkaminen budjetoidaan tilinpäätössiirtoina. Rahastojen suunnitelmanmukaiseen käyttöön perustuva pääoman purkaminen rahastosiirtona budjetoidaan tilinpäätössiirtona.

Investointivarausten tai rahaston kartuttamisen budjetointi tilinpäätössiirtoin voi tulla kyseeseen vain perustellusta syystä. Tällainen peruste voi olla todennäköinen tai varma omaisuuden luovutusvoitto. Pääsääntöisesti tuloksesta tehtäviä varauksia ja rahastosiirtoja ei kuitenkaan budjetoida ennakoon, vaan tuloksesta tehtävistä siirroista päätetään tilinpäätöksen yhteydessä. Huomattava on, että investointivarauksia voidaan budjetoida enintään talousarvion laadintavuoden taseen arvioitujen ylijäämäerien määrään. Tämä sääntö koskee myös liikelaitosten ja muiden taseyksiköiden investointivarausten budjetointia.

11.3.6.4 Tuloslaskelmaosan tavoitteet ja tunnusluvut

Kuntayhtymän tuloslaskelmaosan yhteydessä esitetään tulo-rahoituksen riittävyyttä koskevat tavoitteet ja niiden saavuttamista mittaavat tunnusluvut.

Toimintakateprosentti

Kuntayhtymän tulo-rahoituksen riittävyyttä voidaan arvioida *Toimintakateprosentti*-tunnusluvulla, joka lasketaan kaavasta:

$$\text{Toimintakateprosentti} = 100 * \text{Toimintakate} / \text{Toimintatuotot}$$

Tunnusluku kertoo kuntayhtymän taloudellisen tuloksen ennen poistoja ja rahoitusta. Toimintakateprosenttia tulee verrata ensisijaisesti saman toimialan kuntayhtymien kesken. Tunnusluvun vertailukelpoisuutta toimialan sisälläkin heikentää se, että toiset kuntayhtymät omistavat tuotantovälineensä ja toiset ovat vuokranneet ne tai korvaavat osan tuotannostaan alihankintana. Kuntayhtymän omien tuotantovälineiden poistot ja rahoituskulut esitetään toimintakatteen jälkeen, kun taas vuokraan ja alihankintaan sisältyvät pääomakustannukset sisältyvät kuntayhtymän toimintamenoihin ennen toimintakatetta.

Toimintakateprosentin tavoitearvoa asetettaessa on toimialan lisäksi otettava huomioon aineellisten ja aineettomien hyödykkeiden poistovaatimukset ja vieraan pääoman rahoituskulujen määrä. Toimialakohtaisia tavoitearvoja ei ole toistaiseksi annettu kuntayhtymille.

Yritystoiminnan palvelutoimialan käyttökateprosentin, joka vastaa pääosin toimintakateprosenttia, vaihteluväli on 5-10 prosenttia.

Tilikauden tulos

Tilikauden tulos on tilikaudelle jaksotettujen tulojen ja menojen erotus, joka lisää tai vähentää kuntayhtymän omaa pääomaa. Tilikauden tulokseen saattavat olennaisesti vaikuttaa kertaluonteiset tuotot tai kulut, mistä syystä tulo-rahoituksen riittävyydestä ei voida määritellä yksin sen perusteella.

Taseen kertynyt ylijäämä (alijäämä)

Pitkän aikavälin tulo-rahoitustavoite voidaan asettaa taseen kertyneen yli-/alijäämän perusteella. Taseen kertyneeseen yli-/alijäämään on tiivistetty kuntayhtymän koko tuloshistoria. Tunnusluku lasketaan kaavasta

$$\text{Kertynyt ylijäämä (alijäämä)} = \text{Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä)} + \text{Tilikauden ylijäämä (alijäämä)}$$

11.3.6.5 Tuloslaskelmaosan vertailutiedot

Talousarvion ja -suunnitelman saraketietojen lisäksi tuloslaskelma-asetelmassa esitetään kuluvan vuoden talousarvion tuloslaskelmaosa ja sitä edeltävän vuoden vastaavalla tavalla laadittu tuloslaskelma. Kaikkien vuosien tiedot esitetään talousarvion sitovuustarkastelun mukaisesti mukaan lukien sisäiset tulot ja menot.

Kuntayhtymän liikelaitoksia ei yhdistellä talousarvion sitovuustarkastelussa tuloslaskelmaosan tietoihin, vaan liikelaitoksia käsitellään tuloslaskelmaosaan nähden erillisenä talousyksikkönä.

Kuntayhtymät, joilla on liikelaitoksia, laativat erilliset laskelmat liikelaitosten vaikutuksesta kuntayhtymän talousarviovuoden tuloksen muodostumiseen. Laskelmassa esitetään sitovuustarkastelun mukaisen tuloslaskelmaosan lisäksi liikelaitosten tuloslaskelmayhdistelmä ja kuntayhtymän kokonaistuloslaskelmaosa, jossa liikelaitokset yhdistellään tilinpäätöksen tapaan kuntayhtymän tuloslaskelmaosaan sisäiset erät eliminoiden. Liikelaitoksen vaikutuslaskelman laatimista ja tulkintaa on selvitetty edellä luvussa 9.3.1.

11.3.7 Investointiosa kuntayhtymän talousarviossa

Investointiosassa esitetään investointeja koskevat tavoitteet, hankkeiden kustannusarviot ja niiden jaksottuminen investointimenoina suunnitteluvuosille sekä investointiin saatavat rahoitusosuudet ja muut tulot.

Investointimenona budjetoidaan pysyviin vastaaviin aktivoitavien aineellisten ja aineettomien hyödykkeiden hankintamenot sekä toimialasijoitusosakkeiden ja -osuuksien hankintamenot.

Investointiosassa yhtymäkokous hyväksyy kustannusarviot, määrärahat ja tuloarviot hankkeille tai hankeryhmille. Hankkeet ja hankeryhmät voidaan ryhmitellä tarvittaessa tehtävittäin. Investointiosassa tai sen perusteluissa määritellään yhtymäkokoukseen nähden sitova taso.

INVESTOINTIOSA

	TP	TA	TA	TS	TS
Hanke/hankeryhmä	201X-2	201X-1	201X	201X+1	201X+2
Hanketavoitteet					
Kustannusarvio ja sen jaksotus					
Investointimenot					
Investointitulot					
Rahoitusosuudet					
Omaisuuksien myynti					

Sitova yhtymäkokoukseen nähden

Asetelma 6. Kuntayhtymän investointiosan asetelma.

11.3.7.1 Hanketavoitteet

Hankekohtaisissa tavoitemäärittelyksissä selvitetään, onko kyse uus-, laajennus- vai korvausinvestoinnista. Lisäksi selvitetään, tavoitellaanko investoinnilla palvelutuotannon määrän lisäämistä, palvelukyvyn parantamista vai tuotannon tehostamista.

11.3.7.2 Investointimenojen budjetointi

Jos investoinnin toteutuminen kohdistuu kahdelle tai useammalle suunnitteluvuodelle, ilmoitetaan investoinnin kokonaiskustannusarvio ja sen jaksotus suunnitteluvuosille. Hankkeen perusteluissa voi yhtymäkokous antaa hankevastaavalle toimivaltuuden tarkistaa hankintamenon jaksottamista myöhemmin kokonaiskustannusarvion rajoissa.

Investointimeno budjetoidaan suoriteperusteisesti varainhoitovuodelle, jona investoinnin kohteena oleva hyödyke tai valmistusastetta vastaava osa siitä arvioidaan otettavan vastaan. Investointiin tehty varaus tai rahastointi ei vaikuta budjetoitavan menon määrään.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Investointimenona budjetoidaan sekä ulkoiset että sisäiset pysyvien vastaavien hyödykkeiden hankinnat. Sisäiset hankinnat käsitellään valmistuksena omaan käyttöön (ks. *luvut 6.3.3.6 ja 6.4.2.1*).

Investointien hankintamenot budjetoidaan arvonlisäverottomin hinnoin lukuun ottamatta vähennysrajoitteisen toiminnan piiriin kuuluvia hankintamenoja.

Investointimenona budjetoidaan pysyvien vastaavien sijoitukset tytäryhteisöjen osakkeisiin ja pääomaosuuksiin sekä peruspääomasijoitukset liikelaitoskuntayhtymiin ja kuntayhtymän omiin liikelaitoksiin ja muihin taseyksiköihin.

Investointimenona budjetoidaan rahoitusosuudet muiden yhteisöjen toteuttamiin investointihankkeisiin, joiden tarkoituksena on kuntayhtymän palvelujen tuottaminen, tai kyse muutoin on kuntayhtymälle kuuluvan tehtävän hoitamisesta.

11.3.7.3 Investointitulojen budjetointi

Talousarvion investointiosaan budjetoidaan investointiin saatu rahoitusosuus, joka voi olla valtionosuutta tai muuta rahoitusosuutta. Rahoitusosuus budjetoidaan tuloksi sille vuodelle, jonka aikana oikeus tuloon arvioidaan kuntayhtymälle syntyvän.

Se osa jälkirahoitteisesta valtionosuudesta, joka maksetaan talousarviovuotta seuraavina vuosina, budjetoidaan rahoitusosassa *Maksuvalmiuden muutokset (-)* tai erän *Muut pitkäaikaiset saamiset* lisäyksenä ennen riviä *Vaikutus maksuvalmiuteen*.

Investointiosaan budjetoidaan aktivoitujen pysyvien vastaavien hyödykkeiden myynnistä saatavat tulot. Myyntitulo budjetoidaan investointitulona tasearvosta. Arvioitu luovutusvoitto tai -tappio budjetoidaan käyttötalousosaan. Jos myyntihinnan tuloutuksen arvioidaan jaksottuvan kahdelle tai useammalle vuodelle, merkitään arvioitu myyntisaatava rahoitusosan maksuvalmiuden muutoksiin tai pitkäaikaisten saamisten lisäyksiin riippuen siitä, onko saaminen lyhyt- vai pitkäaikainen.

11.3.8 Rahoitusosa kuntayhtymän talousarviossa

11.3.8.1 Rahoitusosan asetelma

Talousarvion rahoitusosassa esitetään toiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirrat. Rahoitusosa esitetään vähennyslaskukaavan muodossa. Välisummana esitetään *Toiminnan ja investointien rahavirta*. Ylijäämäinen välisumma osoittaa, että investoinnit on kokonaisuudessaan rahoitettu tulorahoituksella, investointien rahoitusosuuksilla ja omaisuuden myynnillä. Negatiivinen välisumma osoittaa määrän, joka on rahoitettava pääomarahoituksella. Mainitun välisumman ja rahoituksen rahavirran yhteen laskettu määrä osoittaa budjetoitujen rahavirtojen kokonaisvaikutuksen kuntayhtymän maksuvalmiuteen.

Rahoitusosan yhteydessä esitetään lisäksi toiminnan rahoitusta koskevat tavoitteet ja niiden toteutumista mittaavien tunnuslukujen tavoitearvot.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

TALOUSARVION RAHOITUSOSA		TP 201X-2	TA 201X-1	TA 201X	TS 201X+1	TS 201X+2
Toiminnan rahavirta						
Vuosikate	+/-					
Satunnaiset erät	+/-					
Tulorahoituksen korjauserät	+/-					
Investointien rahavirta						
Investointimenot	-					
Rahoitusosuudet investointeihin	+					
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot	+					
Toiminnan ja investointien rahavirta						
Rahoituksen rahavirta						
Antolainauksen muutokset						
Antolainasaamisten lisäys	-					
Antolainasaamisten vähennys	+					
Lainakannan muutokset						
Pitkäaikaisten lainojen lisäys	+					
Pitkäaikaisten lainojen vähennys	-					
Lyhytaikaisten lainojen muutos	+/-					
Oman pääoman muutokset	+/-					
Vaikutus maksuvalmiuteen	+/-					
Tavoitteet ja tunnuslukujen tavoitearvot						
<i>Toiminnan ja investointien rahavirran kertymä</i>						
<i>Lainanhoitokate</i>						
Sitova yhtymäkokoukseen nähden						
Sitova johtokuntaan nähden						

Asetelma 7. Kuntayhtymän talousarvion rahoitusosa.

Toiminnan rahavirta

Toiminnan rahavirta osoittaa budjetoidun tulorahoituksen määrän, joka varainhoitovuonna on käytettävissä investointien rahoittamiseen, pääomasijoituksiin ja pääoman palautuksiin sekä maksuvalmiuden vahvistamiseen.

Toiminnan rahavirtaan ei sisälly budjetoitavia tuloarvioita ja määrärahoja, vaan kaikki rahavirtaan sisältyvät erät ovat siirtoja tuloslaskelmaosasta tai niiden oikaisuja. Tuloslaskelmaosasta siirtyviä eriä ovat vuosikate ja satunnaiset erät. Oikaisu-erä ovat ko. eriin mahdollisesti sisältyvät pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitot ja -tappiot, jotka oikaistaan *Tulorahoituksen korjauserät* -rivillä. Mainitut erät otetaan huomioon jäljempänä laskelmassa kohdassa *Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot*. Tulorahoituksen korjauserissä oikaistaan myös pakollisten varausten muutosten vaikutus vuosikatteeseen.

Investointien rahavirta

Investointien rahavirta muodostuu investointimenojen ja niihin saatujen rahoitusosuuksien ja pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulosten erotuksesta. Mainitut erät siirtyvät talousarvion investointiosasta eikä niihin rahoitusosassa enää osoiteta määrärahaa tai tuloarviota.

Investointiosasta siirtyvät meno- ja tuloerät esitetään rahoitusosassa bruttomääräisenä riippumatta siitä, onko määrärahat tai tuloarviot investointiosassa hyväksytty brutto- tai nettomääräisenä.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Rahoituksen rahavirta

Rahoituksen rahavirtaan budjetoidaan antolainojen, lainakannan ja oman pääoman muutokset. Kaikki rahoituksen rahavirran erät ovat määrärahoja tai tuloarvioita, jotka tulee rahoitusosassa esittää yhtymäkokoukseen nähden sitovina brutto- tai nettomääräisinä kokonaisuuksina.

Antolainauksen muutokset

Antolainauksen muutoksena budjetoidaan taseen pysyvien vastaavien sijoituksiin kuuluvien lainasaamisten lisäys ja lyhennykset.

Sen sijaan taseen vaihtuvien vastaavien lainasaamisten muutokset budjetoidaan rahoitusosassa erään *Vaikutus maksuvalmiuteen* tai ne voidaan budjetoida omana *Muut lainasaamisten muutokset* -eränä.

Antolainasaamisten lisäykseen budjetoidaan arvio suunnitelmakaudella myönnettävistä antolainoista. Antolainasaamisten vähennykseen arvioidaan myönnettyjen antolainojen suunnitelmakaudella tapahtuvat lyhennykset.

Antolainauksen muutoksiin budjetoidaan myös sisäinen lainananto ja antolainan palautukset koskien kuntayhtymän liikelaitosta ja muuta taseyksikköä.

Lainakannan muutokset

Lainakannan muutoksiin budjetoidaan pitkäaikaisten lainojen lisäys ja vähennys sekä lyhytaikaisten lainojen muutos. Pitkäaikaisten lainojen vähennyksenä budjetoidaan kuntayhtymän pitkäaikaisten lainojen lyhennykset talousarviovuoden aikana. Lyhytaikaisten lainojen lisäykset ja vähennykset budjetoidaan nettomääräisenä.

Oman pääoman muutokset

Kuntayhtymässä oman pääoman lisäyksenä budjetoidaan jäsenkunnan pääomasijoitus kuntayhtymään ja vähennyksenä pääoman palautus jäsenkunnalle. Omanpääomanehtoinen sijoitus voi olla peruspääoman korotusta tai sijoitus sijoitusrahastoon.

Vaikutus maksuvalmiuteen

Rahoitusosa päättyy *Vaikutus maksuvalmiuteen* -erään, joka saadaan laskemalla yhteen etumerkit huomioon ottaen toiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirrat. Talousarvion rahoitusosa on tilinpäätöksen rahoituslaskelmaa suppeampi siten, ettei siinä esitetä *Muut maksuvalmiuden muutokset* -erää. Näin menetellään siitä syystä, että mainittuun erään sisältyviä toimeksiantojen varojen ja pääomien muutoksia, vaihto-omaisuuden ja saamisten muutoksia sekä korottomien velkojen muutoksia ei käytännössä voida budjetoida etukäteen.

Tiedossa olevat merkittävät maksuvalmiuden muutokset pitkäaikaisissa saamisissa tai korottomissa pitkäaikaisissa veloissa on kuitenkin perusteltua budjetoida *Muut maksuvalmiuden muutokset* -riville ennen *Vaikutus maksuvalmiuteen* -pääötösriviä tai ainakin esittää arvio niiden määrästä perustelutekstissä. Tällaisia merkittäviä maksuvalmiuteen vaikuttavia saamisten ja velkojen muutoksia voivat olla esimerkiksi kauppahintasaamisten tai lainasaamisten muutokset taikka muutokset palautuskelpoisten liittymismaksujen määrässä.

Vaikutus maksuvalmiuteen -erän positiivinen arvo tarkoittaa kuntayhtymän maksuvalmiuden vahvistumista ja negatiivinen sen heikkenemistä. Vaikutus maksuvalmiuteen ei saa olla arvoltaan negatiivinen enempää kuin

kuntayhtymän rahavarojen arvioidaan olevan talousarviovuoden alussa eli talousarvion laadintavuoden tilinpäätöksessä. Rahavarat ylittävä negatiivinen vaikutus tarkoittaa, ettei talousarviossa ole osoitettu *kuntalain 110.4 §:n* tarkoittamalla tavalla, miten määrärahojen rahoitustarve katetaan.

11.3.8.2 Rahoitusosan tavoitteet ja tunnusluvut

Rahoitusosan yhteydessä esitetään toiminnan ja investointien rahoitusta koskevat tavoitteet ja niiden saavuttamista mittaavat tunnusluvut.

Toiminnan ja investointien rahoitusta tilikauden aikana tarkastellaan rahoituslaskelman, sen välitulosten ja niistä laskettavien tunnuslukujen avulla.

Investointien omarahoitusosuus -tavoite

Toiminnan ja investointien rahoitukselle on osoitettava tavoite. Se voi esimerkiksi olla laadullinen tavoite, korjausvelkaan liittyvä tavoite tai jokin tavoite tulorahoitukselle. Investointien omarahoitusosuus -tavoite on perusteltua asettaa sitovaksi yhtymäkokoukseen nähden suunnittelukaudeksi.

Investoinnin omarahoitusosuus -tavoitteen toteutuminen on osoitettavissa rahoitusosan *Toiminnan ja investointien rahavirta* -välituloksen kertymän avulla. Kertymän kehitystä tarkastellaan vuosittain lähtien talousarvion laadintavuotta edeltävän tilinpäätösvuoden *Toiminnan ja investointien rahavirrasta*, johon lisätään tai josta vähennetään arvioidut vuosittaiset rahavirrat.

Suunnittelukauden lopussa kertymän tulisi olla vähintään 0 tai positiivinen, jos tavoitteena on rahoittaa investoinnit kokonaan omarahoituksella. Tavoite toteutuisi viiden vuoden tarkastelujaksolla 201X-2 – 201X+2.

Jos mainittuihin vuosiin sisältyy määrältään poikkeuksellisia kertaluonteisia tuloja tai menoja taikka tavanomaista suurempia investointeja, on kertymäkautta perusteltua pidentää. Toiminnan ja investointien rahavirran kertymä ei saisi muodostua pysyvästi negatiiviseksi ⁷.

Jos kuntayhtymällä on taseessa merkittäviä kertyneitä ylijäämäeriä ja niitä vastaava toimintapääoma, voi toiminnan ja investointien rahavirran kertymä suunnittelukaudella olla negatiivinen määrä, joka on rahoitettavissa mainitulla toimintapääomalla.

Rahoitusosan tavoitteiden ja tunnuslukujen budjetoinnissa noudatetaan *Yleisohjetta tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta*.

Lainanhoitokykytavoite

Lainanhoitokykyä koskevaksi tavoitteeksi on perusteltua asettaa, että kuntayhtymän normaali tulorahoitus ilman satunnaiseriä on olennaisesti lainanhoitomenoja suurempi.

⁷ Alla olevassa esimerkissä kuntayhtymä on asettanut tavoitteeksi investointien rahoittamisen pitkällä aikavälillä omarahoituksella. Esimerkin viiden vuoden pituisella tarkastelujaksolla tavoitteen arvioidaan toteutuvan, kun kertymäksi arvioidaan jakson lopussa muodostuvan +30 rahaa.

	TP 201X-2	TA201X-1	TA201X	TS201X+1	TS201X+2
Toiminnan ja investointien vuotuinen rahavirta	200	-450	-100	300	80
Toiminnan ja investointien rahavirran kertymä	---	-250	-350	-50	30

11.3.9 Tuloslaskelma- ja investointiosan sekä taseyksikön rahoitusosan yhdistely kuntayhtymän rahoitusosaan

11.3.9.1 Tuloslaskelmaosan yhdistely

Tuloslaskelmaosan vuosikate ja satunnaiset tulot ja menot yhdistellään tuloslaskelmaosan mukaisin arvoin rahoitusosaan. Jos toimintatuloihin tai toimintamenoihin on budjetoitu pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoittoja tai -tappioita, oikaistaan ne rahoitusosan *Tulorahoituksen korjauserät* -rivillä. Samoin mainitulla rivillä oikaistaan toimintamenoihin budjetoidut pakollisten varausten muutokset. Oikaisuerien yhdistely on *kaaviossa 14* esitetty katkoviivalla.

11.3.9.2 Investointiosan yhdistely

Investointimenot ja -tulot yhdistellään investointiosan mukaisin arvoin rahoitusosaan. Yhdistelyyn otetaan kaikkien investointihankkeiden menot ja tulot lukuun ottamatta kuntalain mukaisten liikelaitosten investointeja.

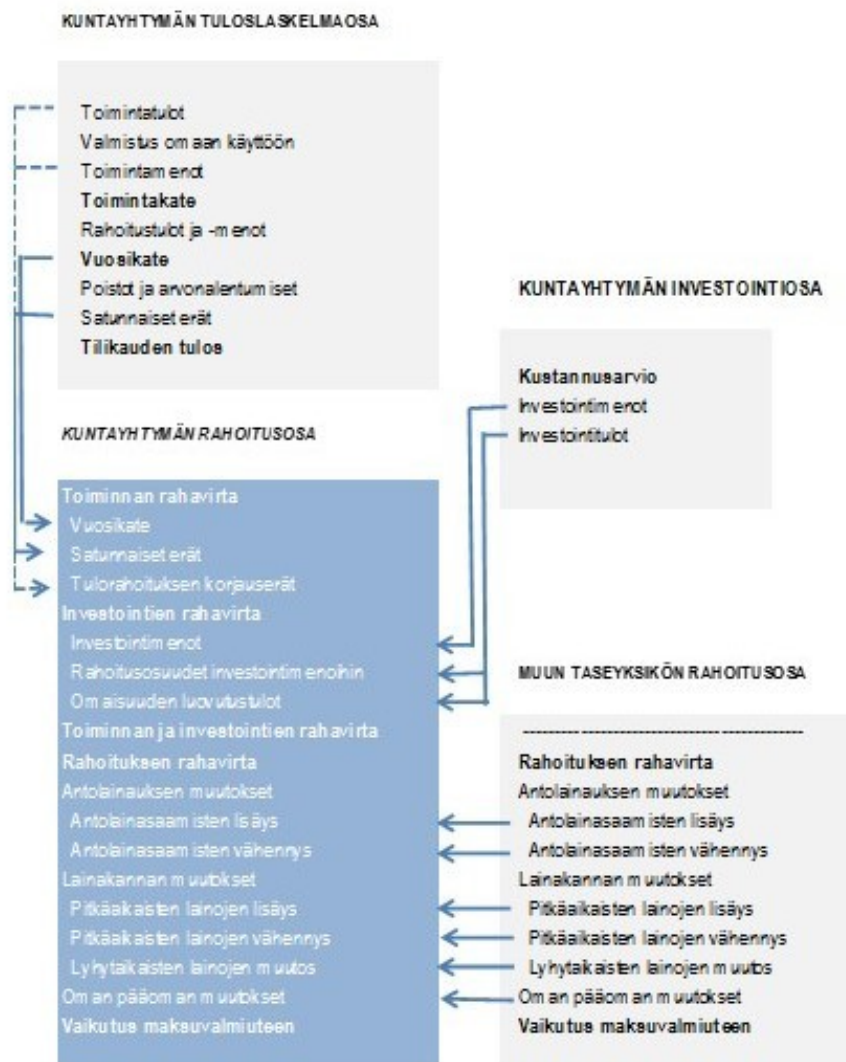
11.3.9.3 Muun taseyksikön rahoitusosan yhdistely

Muun taseyksikön rahoitusosaan budjetoidut rahoituksen rahavirtaerät yhdistellään *Vaikutus maksuvalmiuteen* -erää lukuun ottamatta kuntayhtymän rahoitusosan vastaaviin eriin.

Taseyksikön tuloslaskelmaosa yhdistellään kuntayhtymän tuloslaskelmaosaan (ks. *luku 6.4.2*) ja investointiosa kuntayhtymän investointiosaan. Tästä syystä niitä ei yhdistellä kuntayhtymän rahoitusosaan rahoituksen rahavirtaerien tapaan.

Vaikutus maksuvalmiuteen on jäännöserä, jossa muu taseyksikkö tulee kuntayhtymän rahoitusosassa otetuksi huomioon, kun taseyksikön toiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirrat on yhdistely kuntayhtymän rahoitusosan vastaaviin eriin.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta



Kaavio 14. Tuloslaskelma- ja investointiosien sekä muun taseyksikön rahoitusosan yhdistely kuntayhtymän rahoitusosaan.

11.3.10 Kuntayhtymän talousarvion sitovuus ja toteutumisen seuranta

Talousarvion sitovia eriä ovat yhtymäkokouksen hyväksymät toiminnan ja talouden tavoitteet ja niiden edellyttämät määrärahat ja tuloarviot.

Talousarvion sitovuudessa sovelletaan *luvussa 7* annettuja ohjeita.

11.3.10.1 Määrärahojen ja tuloarvioiden yhteenveto

Kuntayhtymän talousarvion määrärahoista ja tuloarvioista esitetään yhteenvetolaskelma, johon on koottu käyttötalousosan, investointiosan, tuloslaskelmaosan ja rahoitusosan yhtymäkokouksen sitoviksi hyväksymät erät. Taulukosta tulee käydä ilmi, onko määräraha tai tuloarvio brutto- vai nettomääräinen.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

TALOUSARVION MÄÄRÄRAHOJEN JA TULOARVIDEN YHTEEENVETO			
	Sitovuus 1)	Määrärahat	Tuloarviot
KÄYTTÖTALOUSOSA			
Nettoyksiköt			
Tehtävä 1	N		1 200
Tehtävä 2	N	800	
Muut taseyksiköt			
Tehtävä 3	N		1 600
TULOSLASKELMAOSA			
Korkotulot	B		150
Muut rahoitustulot	B		70
Korkomenot	B	100	
Muut rahoitusmenot	B	80	
Satunnaiset erät	B	20	10
INVESTOINTIOSA			
Nettoyksiköt			
Hanke/Hankeryhmä 1	B	1 300	120
Hanke/Hankeryhmä 2	B	1 250	200
Muut taseyksiköt			
Hanke/Hankeryhmä 3	B	500	100
RAHOITUSOSA			
Antolainauksen muutokset			
Antolainasaamisten lisäykset	B	100	
Antolainasaamisten vähennykset	B		60
Lainakannan muutokset			
Pitkäaikaisten lainojen lisäys	B		500
Pitkäaikaisten lainojen vähennys	B	150	
Lyhytaikaisten lainojen muutos	N		80
Oman pääoman muutokset	B		30
Vaikutus maksuvalmiuteen		0	180
TALOUSARVION LOPPU SUMMA		4 300	4 300

1) N = sitovuus nettotuloarvio/-määräraha, B = bruttomääräraha/-tuloarvio

Taulukko 8. Sitovien erien yhteenvetotaulukko kuntayhtymässä.

Yhteenvetolaskelmaan otetaan kaikkien tehtävien ja investointihankkeiden sitovat tuloarviot ja määrärahat lukuun ottamatta liikelaitosten talousarvioita. Yhteenvetolaskelmassa nettoyksikön ja muun taseyksikön sitovaksi nettoeräksi on merkittävä vuosikate, jotta määrärahojen ja tuloarvioiden yhteismäärä saadaan samansuuruiseksi.

Muun taseyksikön budjetoidut rahoitustulot ja -menot sisältyvät jo vuosikatteeseen, joten mainittuja eriä ei sisällytetä yhteenvetolaskelman tuloslaskelmaosan vastaaviin rahoituseriin.

Yhteenvetolaskelman määrärahojen ja tuloarvioiden yhteismäärien tulee olla yhtä suuret.

11.3.10.2 Talousarvion muuttaminen

Talousarvioon tehtävistä muutoksista päättää yhtymäkokous. Talousarvion muutosten esittämisvelvoite koskee sekä tavoitteita että niiden edellyttämiä tuloarvioita ja määrärahoja. Tuloarvion alentamisen tai määrärahan korottamisen yhteydessä on arvioitava, ovatko asetetut tavoitteet oikeassa suhteessa muutettuihin tuloarvioihin ja määrärahoihin.

Myös nettotuloarvion alittamista tai nettomäärärahan korottamista koskevan muutospäätöksen tekee yhtymäkokous riippumatta siitä, aiheutuuko poikkeama arvioitua suuremmista bruttomenoista vai arvioitua pienemmistä bruttotuloista.

Suomen Kuntaliiton hallintosääntömallissa on lähdetty siitä, että talousarvioon tehtävät muutokset on esitettävä yhtymäkokoukselle talousarviovuoden aikana (*Hallintosääntömalli luku 10, 5 §*).

11.3.10.3 Talousarvion toteutumisvertailu

Kuntayhtymän tilinpäätökseen on sisällytettävä talousarvion toteutumisvertailu. Talousarvion toteutumisvertailu esitetään yhtymäkokoukselle samaa asetelmaa noudattaen kuin alkuperäinen talousarvio.

Talousarvion toteutumisvertailulla seurataan tuloksen muodostumisen lisäksi talousarvion sitovia eriä, jotka yhtymäkokous on hyväksynyt tehtävittäin tai hankkeittain, sekä rahoitusosan ja tuloslaskelmaosan sitovia eriä.

Talousarvion toteutumista on perusteltua seurata mainitun toteutumisvertailun mukaisella asetelmalla talousarviovuoden aikana esimerkiksi 3-4 kuukauden välein.

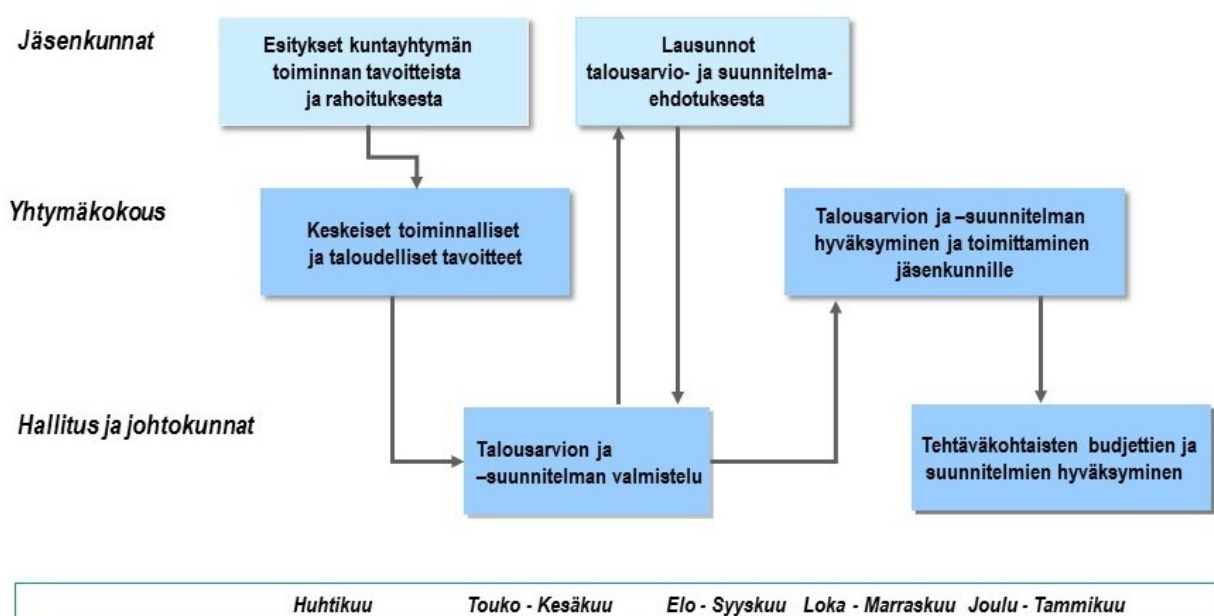
Talousarvion toteutumisvertailusta on annettu ohjeet kirjanpitolautakunnan kuntajaoston Yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta.

11.3.11 Kuntayhtymän talousarvion ja -suunnitelman valmistelu ja hyväksyminen

Talousarvion ja -suunnitelman valmistelu on vuosittain toistuva prosessi, johon osallistuvat yhtymäkokous ja -hallitus sekä muut kuntayhtymän toimielimet, viranhaltijat ja työntekijät, joilla on tulosvastuuta tavoitteiden toteuttamisessa ja jotka ovat tilivelvollisia varojen käytöstä.

Kuntalain 117 §:ssä jäsenkunnille on säädetty viimesijainen rahoitusvastuu kuntayhtymän menoista. Rahoitusvastuu muodostaa jäsenille erityisen perusteen osallistua kuntayhtymän toiminnan kehittämistä ja rahoitusta koskevaan suunnitteluun. Jäsenkuntien mahdollisuudesta tehdä esityksiä kuntayhtymän tavoitteista, toiminnasta ja rahoituksesta määrätään perussopimuksessa. Erilaiset neuvottelukierrokset kuntayhtymän ja jäsenkuntien kesken talousarvion valmisteluvaiheessa ovat tarpeen, koska kuntayhtymän talousarviolla on usein merkittävä vaikutus myös jäsenkuntien talousarvioihin.

Kaaviossa 15 on ohjeellisesti esitetty valmistelun ajallinen eteneminen kuntayhtymän ja jäsenkuntien päätöksenteossa.



Kaavio 15. Kuntayhtymän talousarvion ja -suunnitelman valmistelu- ja hyväksymisprosessi.

11.3.11.1 Suunnittelukehykset

Talousarvio ja -suunnitelma laaditaan samanaikaisesti. Laadintaprosessin aloittaa tavallisesti yhtymäkokouksen tavoite- ja kehysseminaari, jossa käydään läpi kuntayhtymän toiminnan kehittämistarpeet ja -tavoitteet sekä taloudellinen tilanne. Tavoite- ja kehysseminaarissa tulisi olla käytettävissä jäsenkuntien esitykset kuntayhtymän toiminnan tavoitteista ja rahoituksesta.

Yhtymäkokouksen tavoiteasettelu voi koskea kuntayhtymän asemaa, toiminnan laajuutta ja toimintaedellytyksiä (mm. investoinnit) tai palvelun laatua taikka hinnoitteluperiaatteita.

Tavoiteasettelun ja resurssien budjetoinnin pohjana ovat yhtymäkokouksen hyväksymä kuntayhtymän palvelustrategia ja siihen perustuvat tehtäväkohtaiset palvelusuunnitelmat. Niissä esitetään, miten kuntayhtymän palvelut tullaan lähivuosien aikana jäsenkuntien kuntalaisille järjestämään.

Resurssikehyksen perusteina ovat lisäksi voimassa oleva taloussuunnitelma, edellisen vuoden tilinpäätös ja talousarvion laadintavuoden tilinpäätösarvio.

Yhtymävaltuuston tavoitepäätös ohjaa yhtymähallituksen ja johtokuntien talousarviovalmistelua.

Kehyspäätöksessään yhtymähallitus asettaa kohderahoitteisille tehtäville nettomääräiset tulokehykset. Investoinneille ja pääomarahoitukselle asetettavat kehykset ovat pääsääntöisesti bruttomääräiset.

11.3.11.2 Laadintaohjeet

Talousarvion laadintaohjeella tarkoitetaan yhtymähallituksen menettelyohjetta laadinta-aikataulusta, tehtäväkohtaisista käyttö-, investointi-, tuloslaskelma- ja rahoitusosien asetelmista, kuntayhtymässä sovellettavasta tavoiteluokituksesta sekä sitovien erien yhtenäisestä esittämistavasta.

Laadintaohjeessa voidaan ohjeistaa myös palvelu- ja tuotantosopimusten tekemistä ja sopimushinnoittelua.

11.3.11.3 Tehtäväkohtaiset budjetti- ja suunnitelmaehdotukset

Yhtymähallitus ja johtokunnat valmistelevat tehtävä- ja hankekohtaiset tulos-, investointi- ja/tai rahoitusbudjetit ja suunnitelmat annettujen kehysten ja valmisteluohjeiden pohjalta.

Tehtävien budjettiehdotukset perustuvat kuntayhtymän ja jäsenkuntien välisiin palvelusopimuksiin ja tilaaja–tuottaja -mallia sovellettaessa tuotantosopimuksiin tilaajan ja tuottajan välillä.

11.3.11.4 Talousarvion yhdistely ja tasapainotus

Yhtymäjohto yhdistelee tehtävien ehdotukset kuntayhtymän talousarvioksi ja -suunnitelmaksi. Jos tehtävät eivät ole pysyneet annetuissa kehyksissä tai jos toiminnan ja talouden perusteet ovat olennaisesti muuttuneet kehyksen antamisesta, yhtymäjohto valmistelee tasapainotusehdotuksen yhtymähallitukselle.

Yhtymähallitus valmistelee talousarvio- ja -suunnitelmaesityksen yhtymäkokoukselle. *Kuntalaissa* ei ole erikseen säädetty, mihin mennessä hallituksen on annettava esityksensä.

Yhtymähallituksen talousarvioehdotus toimitetaan jäsenkunnille mahdollisimman aikaisessa vaiheessa tiedoksi ja mahdollista lausunnon antamista varten.

11.3.11.5 Talousarvio- ja taloussuunnitelmaehdotuksen hyväksyminen

Yhtymäkokouksen on vuoden loppuun mennessä hyväksyttävä kuntayhtymälle talousarvio ja sen yhteydessä laadittu taloussuunnitelma. Yhden toimielimen kuntayhtymässä talousarvio ja -suunnitelma hyväksytään omistajakuntien valtuustojen samansisältöisillä päätöksillä.

Jos yhtymäkokous ei ensimmäisessä käsittelyssä hyväksy talousarviota tai vaatii siihen muutoksia, ehdotus palautuu hallitukselle uudelleen valmisteltavaksi. Yhtymäkokouksen talousarviokäsittelyjen lukumäärää ei laissa rajoiteta. Talousarvion kaikki erät hyväksytään yksinkertaisella enemmistöllä.

Jos talousarviota ei saada hyväksytyksi vuoden loppuun mennessä, on kuntayhtymän tulot kuitenkin kannettava ja välttämättömät menot suoritettava, kunnes talousarvio on hyväksytty.

11.3.11.6 Tehtäväkohtaisten erillisbudjettien hyväksyminen

Yhtymäkokouksen hyväksyttyä kuntayhtymän talousarvion yhtymähallitus ja johtokunnat hyväksyvät tehtävien tulos-, investointi- ja/tai rahoitusbudjetit ottaen huomioon yhtymäkokouksen tehtävän tai hankkeen sitoviin tavoitteisiin sekä meno- ja tuloeriin mahdollisesti tekemät muutokset.

Johtokunnan on päätettävä *kuntalain* mukaan kuntayhtymän liikelaitoksen seuraavan vuoden talousarviosta viimeistään vuoden loppuun mennessä. Nettoyksikkönä ja muuna taseyksikkönä toimivan tehtävän budjettien tarkistamisesta annetaan ohjeet johtosäännössä tai talousarvion täytäntöönpano-ohjeissa.

11.4 Liikelaitoskuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma

11.4.1 Liikelaitoskuntayhtymän sääntely kuntalaissa

Liikelaitoskuntayhtymä on itsenäinen oikeushenkilö ja kirjanpitovelvollinen ja nimensä mukaisesti kuntayhtymä. Liikelaitoskuntayhtymä on kuntayhtymä, joka harjoittaa liiketoimintaa tai muuta liikelaitoskuntayhtymän periaatteiden mukaisesti hoidettavaa tehtävää kunnallisena liikelaitoksena. Muusta kuntayhtymästä liikelaitoskuntayhtymä poikkeaa hallintorakenteen ja toimielinten toimivallanjaossa sekä talousarvion ja -suunnitelman käsittelyssä. Liikelaitoskuntayhtymän jäseniä voivat olla kunnat yhdessä, kuntayhtymät yhdessä tai kunnat ja kuntayhtymät yhdessä.

Liikelaitoskuntayhtymään sovelletaan, mitä *kuntalaissa* säädetään kuntayhtymästä.

Johtokunnan on kunkin vuoden loppuun mennessä hyväksyttävä liikelaitoskuntayhtymälle seuraavaksi kalenterivuodeksi talousarvio. Sen hyväksymisen yhteydessä johtokunnan on hyväksyttävä myös taloussuunnitelma kolmeksi tai useammaksi vuodeksi (suunnittelukausi). Talousarviovuosi on suunnittelukauden ensimmäinen vuosi.

Talousarviossa ja -suunnitelmassa hyväksytään liikelaitoskuntayhtymän toiminnan ja talouden tavoitteet. Talousarviossa on tuloslaskelma-, investointi- ja rahoitusosa.

Talousarvio ja -suunnitelma on laadittava siten, että edellytykset liikelaitoskuntayhtymän tehtävien hoitamiseen turvataan. Tulorahoituksen tulee suunnittelukaudella kattaa toiminnan kustannukset siten, ettei talous muodostu pysyvästi alijäämäiseksi. Myös liikelaitoskuntayhtymään sovelletaan *kuntalain* 110 §:n 3 momentin säännöstä talouden tasapainottamisesta alijäämätilanteessa.

Liikelaitoskuntayhtymän toiminnassa ja taloudenhoidossa on noudatettava talousarviota. Siihen tehtävistä muutoksista päättää johtokunta.

11.4.2 Taloussuunnittelun tehtävät liikelaitoskuntayhtymässä

Talousarviolla on liikelaitoskuntayhtymässä kolme päätehtävää. Ensiksi siinä asetetaan käyttötaloutta ja investointeja koskevat tavoitteet; on myös kuvattava palvelutoiminnan ja investointien kokonaisuuden laajuus. Toiseksi talousarviossa budjetoidaan menot ja tulot käyttötalouden eri tehtäville ja investointihankkeille. Kolmanneksi talousarviossa osoitetaan, miten käyttötalous ja investoinnit rahoitetaan.

Talousarvion rakenne palvelee mainittuja kolmea tehtävää: tavoitteiden asettaminen tehtäville ja investointihankkeille sekä niiden menojen ja tulojen budjetointi osoitetaan talousarvion tuloslaskelma- ja investointiosissa. Toiminnan ja investointien rahoitus osoitetaan rahoitusosassa.

11.4.2.1 Tavoitteiden asettaminen

Liikelaitoskuntayhtymässä noudatetaan kuntayhtymän tavoitteiden asettamisesta annettuja *luvun 11.3.2.1* ohjeita.

Liikelaitoskuntayhtymä voidaan perustaa liiketoimintaa tai liiketaloudellisten periaatteiden mukaan hoidettavaa tehtävää varten. Tämän tyyppiset tehtävät ovat palvelujen tuotantotehtäviä, joiden tavoiteasettelussa on kyse ensisijaisesti tuotantotavoitteista.

11.4.2.2 Resurssien jakaminen tehtäville, hankkeille ja pääomarahoitukseen

Liikelaitoskuntayhtymässä noudatetaan kuntayhtymän resurssien jakamisesta annettuja *luvun 11.3.2.2* ohjeita.

11.4.2.3 Toiminnan ja investointien rahoitus

Liikelaitoskuntayhtymässä noudatetaan kuntayhtymän toiminnan ja investointien rahoituksesta annettuja *luvun 11.3.2.3* ohjeita.

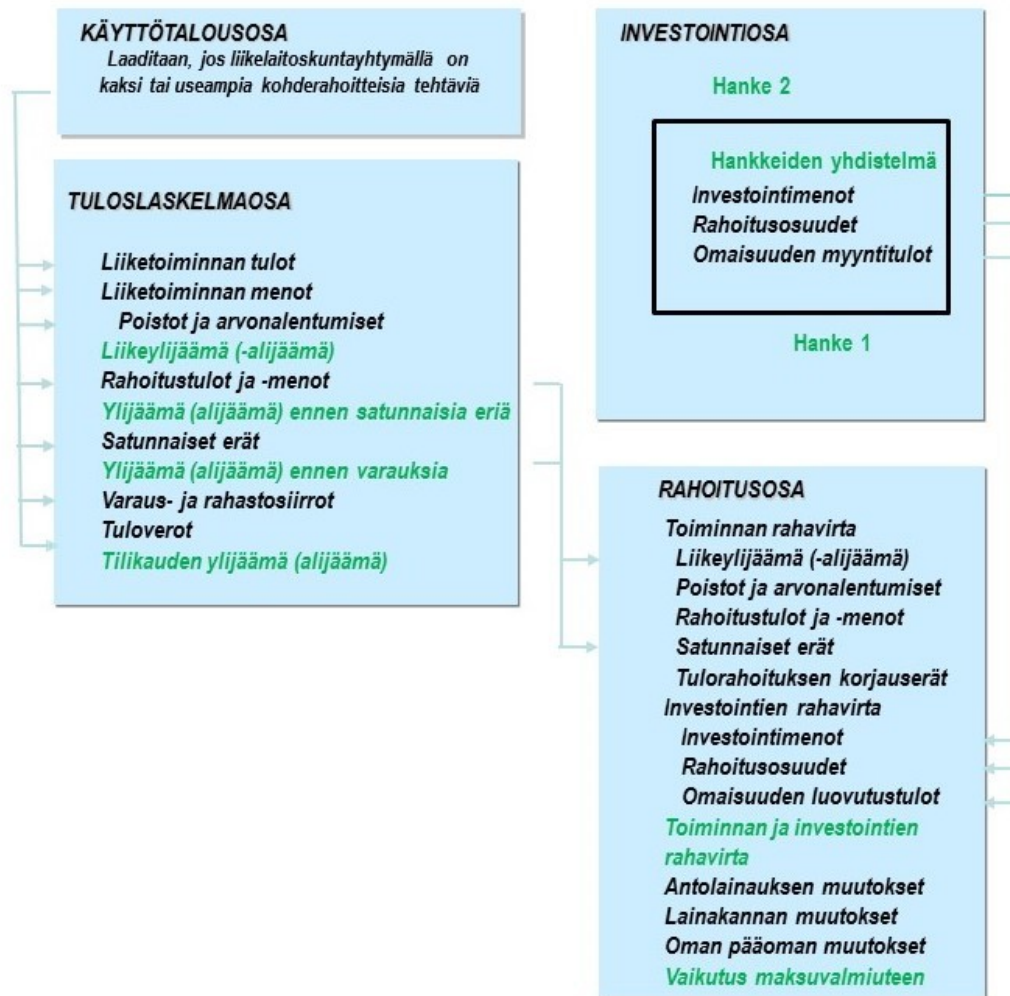
11.4.3 Taloussuunnittelun periaatteet ja talousarvion rakenne

Liikelaitoskuntayhtymässä noudatetaan kuntayhtymän taloussuunnittelun periaatteista annettuja *luvun 11.3.3* ohjeita.

11.4.3.1 Talousarvion osat

Liikelaitoskuntayhtymän talousarvioasetelma muodostuu tuloslaskelmaosasta, investointiosasta ja rahoitusosasta. Samaa rakennetta noudatetaan taloussuunnitelmassa ja tilinpäätökseen sisältyvässä talousarvion toteutumisvertailussa. Jos liikelaitoskuntayhtymällä on kaksi tai useampia kohderahoitteista tehtävää, laatii se myös käyttötalousosan. Jäljempänä tässä luvussa liikelaitoskuntayhtymän talousarviorakennetta käsitellään ilman erillistä käyttötalousosaa. Jos sellainen joudutaan laatimaan, sovelletaan siinä *luvun 11.3.5* ohjeistusta.

Talousarvion ja -suunnitelman eri osien keskinäistä yhteyttä kuvaa alla oleva kaavio. Toimintaa ja taloutta suunnitellaan ja seurataan varsinaisen toiminnan, investointien, tuloslaskennan ja rahoituksen näkökulmista. Tuloslaskelmassa asetetaan palvelutavoitteet ja budjetoidaan niiden järjestämisen vaatimat menot ja tulot. Investointiosassa budjetoidaan pitkävaikutteisten tuotantovälineiden kuten rakennusten, kiinteiden rakenteiden ja kaluston hankinta, rahoitusosuudet ja omaisuuden myynti. Tuloslaskelmaosassa osoitetaan tulorahoituksen riittävyys käyttömenoihin ja poistoihin. Rahoitusosassa osoitetaan yhteenvetona rahan lähteet ja käyttö.



Kaavio 16. Liikelaitoskuntayhtymän talousarviorakenne.

11.4.3.2 Talousarvion yleisperustelut

Yleisperusteluissa noudatetaan soveltuvin osin kuntayhtymälle luvussa 11.3.4.2 annettua ohjeistusta.

11.4.3.3 Käyttötalousosa liikelaitoskuntayhtymän talousarviossa

Liikelaitoskuntayhtymä laatii käyttötalousosan, jos sillä on kaksi tai useampia kohderahoitteisia tehtäviä. Laadinnassa sovelletaan kuntayhtymälle luvussa 11.3.5 annettua ohjeistusta.

11.4.4 Tuloslaskelmaosa liikelaitoskuntayhtymässä

11.4.4.1 Tuloslaskelmaosan asetelma

Tuloslaskelmaosassa esitetään liiketoimintasuunnitelman keskeiset asiat, yhtymäkokouksen ja johtokunnan asettamat tavoitteet ja niiden toteutumista mittaavien tunnuslukujen tavoitearvot, tuloslaskelmaosan perustelut sekä tulosbudjetti ja arvioitujen kokonaiskustannusten määrä.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

TULOSLASKELMAOSA

	TP 201X-2	TA 201X-1	TA 201X	TS 201X-1	TS 201X-2
Liiketoimintasuunnitelman kuvaus					
Tavoitteet ja tunnusluvut					
Yhtymäkokouksen asettamat tavoitteet					
Johdokunnan asettamat tavoitteet					
Perustelut					
TULOSBUDJETTI					
Tuloarviot ja määrärahat 1 000 €					
Liikevaihto					
Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen lisäys (+) tai vähennys (-)					
Valmistus omaan käyttöön					
Muut tulot					
Tuet ja avustukset kunnalta/kuntayhtymältä					
Materiaalit ja palvelut					
Aineet, tarvikkeet ja tavarat					
Palvelujen ostot					
Henkilöstömenot					
Poistot ja arvonalentumiset					
Muut menot					
Liikelyljäämä (-) alijäämä)					
Rahoitustulot ja -menot					
Korkotulot (sisäiset)					
Muut rahoitustulot					
Korkomenot (sisäiset)					
Muut korkomenot					
Korvaus peruspääomasta					
Laskennallinen korko (nettoyksikkö)					
Muut rahoitusmenot					
Ylijäämä (alijäämä) ennen satunnaisia eriä					
Satunnaiset tulot ja -menot					
Satunnaiset tulot					
Satunnaiset menot					
Ylijäämä (alijäämä) ennen varauksia					
Poistojen lisäys (-) tai vähennys (+)					
Vapaaehtoisten varauksen lisäys (-) tai vähennys (+)					
Rahastojen lisäys (-) tai vähennys (+)					
Tuloverot					
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)					
Kokonaiskustannukset					
Sitova yhtymäkokoukseen nähden					
Sitova johtokuntaan nähden					

Asetelma 8. Liikelaitoskuntayhtymän tuloslaskelmaosa.

11.4.4.2 Liiketoimintasuunnitelman kuvaus

Tuloslaskelmaosassa esitetään tiivistelmä liikelaitoskuntayhtymän liiketoimintasuunnitelmasta. Suunnitelmassa selvitetään muun muassa kuntayhtymän asiakkaat ja niiden osuus liikevaihdosta, tuotteet ja kysynnän kehitysarvio, tuotantotavat ja niihin liittyvät kehittämishankkeet, toiminnan kannattavuusnäkömät sekä investointitarve ja niihin tarvittava pääomarahojen ja sen saatavuus.

11.4.4.3 Tehtäväkohtaiset tavoitteet

Tuloslaskelmaosassa esitetään liikelaitoskuntayhtymän varsinaisen toiminnan tavoitteet. Keskeisistä toiminnan ja talouden tavoitteista päättää yhtymäkokous. Yhtymäkokouksen tavoitepäätos ohjaa johtokunnan talousarviovalmistelua ja talousarvion ja -suunnitelman hyväksymistä. Yhtymäkokouksen käyttötalouden tavoiteasettelu voi koskea toiminnan laajuutta, palvelun laatua, hinnoitteluperiaatteita ja kannattavuutta. Talousarvioon merkityt tavoitteet ovat sitovia. Tämä koskee sekä yhtymäkokouksen asettamia keskeisiä tavoitteita, että johtokunnan talousarviossa asettamia tavoitteita.

Liikelaitoskuntayhtymät ovat pääsääntöisesti tuottajia. Niille asetettavat tavoitteet ovat ensisijaisesti tuotantotavoitteita. Liikelaitoskuntayhtymälle tulee kuitenkin asettaa myös vaikuttavuustavoitteita erityisesti silloin, kun se tuottaa kokonaan tai pääosan jäsentensä tarvitsemista palveluista.

Tuloslaskelmaosassa on käytävä selkeästi ilmi, mitkä ovat yhtymäkokouksen asettamia tavoitteita ja mitkä johtokunnan asettamia tavoitteita. *Taulukossa 9* on kuvattu liikelaitoskuntayhtymän erityyppisiä tavoitteita, niiden saavuttamista kuvaavia tunnuslukuja sekä päätöksentekotasoa ja sitä, missä asiakirjassa tavoite hyväksytään.

Tavoitteet ja tunnusluvut	Tavoitearvo	Tavoiteluokka	Päätöstaso	Päätösasiakirja
Toiminnan laajuus				
Liittymien osuus jäsenkuntien/kunnan talouksista	> 70 %	Vaikuttavuus	Valtuusto	Palvelusuunnitelma
Markkinaosuus (seudullinen)	> 80 %	Tuotanto	Ltk/Jhtk	Käyttötalousosa/Tuloslaskelmaosa
Toiminta-aste: Toteutunut/Kokonaissuoritemäärä	> 77 %	Tuotanto	Ltk/Jhtk	Käyttötalousosa/Tuloslaskelmaosa
Palvelun laatu				
Asiakastytyväisyys: asteikko 1-5	>4	Vaikuttavuus	Ltk/Jhtk	Käyttötalousosa/Tuloslaskelmaosa
Toimitusaika	< 2 vkoa	Tuotanto	Ltk/Jhtk	Käyttötalousosa/Tuloslaskelmaosa
Taloudellisuus ja hinnoittelu				
Yksikköhinta kunnallisen tuotannon keskiarvosta	< 95 %	Tuotanto	Ltk/Jhtk	Käyttötalousosa/Tuloslaskelmaosa
Kannattavuus				
Katetuotto %	> 32 %	Kannattavuus	Ltk/Jhtk	Käyttötalousosa/Tuloslaskelmaosa
Sijoitetun pääoman tuotto	> 8 %	Kannattavuus	Valtuusto	Palvelusuunnitelma
Ympäristötavoitteet				
Kuormitusaste	< 10	Vaikuttavuus	Valtuusto/Ltk/Jhtk	Palvelusuunnitelma
Investoinnit				
Kustannusarvio	< 11 milj	Tuotanto	Valtuusto	Investointiosa
Jaksotus	2008/09/10	Tuotanto	Ltk/Jhtk	Investointiosa
	30%/50%/20%	Tuotanto	Ltk/Jhtk	Investointiosa

Taulukko 9. Liikelaitoskuntayhtymän tavoitteet ja tunnusluvut.

Yhtymäkokous asettaa ensisijaisesti vaikuttavuutta, kannattavuutta sekä merkittäviin investointeihin liittyviä tavoitteita. Johtokunta päättää pääsääntöisesti tuotantotavoitteista.

Sekä vaikuttavuus- että tuotantotavoitteet tulee määritellä siten, että niiden toteutumista voidaan mitata ja arvioida. Tavoitteiden mitattavuutta on laajemmin käsitelty *luvussa 5.1.2.3*.

11.4.4.4 Tuloslaskelmaosan perustelut

Tuloslaskelmaosan perusteluissa esitetään lisätietoja liikelaitoskuntayhtymän toiminnasta ja taloudesta sen lisäksi, mitä edellä on tavoitteiden ja jäljempänä tulosbudjetin tuloista ja menoista esitetty. Perusteluissa esitettävät tunnusluvut ja niiden tavoitearvot on syytä erottaa selkeästi tavoiteosan sitovista tavoitteista ja niiden tavoitearvoista.

11.4.4.5 Liikelaitoskuntayhtymän tulosbudjetti

Tulosbudjetilla tarkoitetaan *asetelman 8* mukaista katelaskelmaa, jossa tulosvaikutteisista tuloista vähennetään määrättyssä järjestyksessä suoriteperusteen mukaan kertyväksi arvioidut menot. Tuloslaskelmaosan tehtävänä on osoittaa tulorahoituksen riittävyys palvelujen tuottamisesta aiheutuviin kustannuksiin.

Tulosbudjetin välituloksina esitetään *Liikeliijäämä (-aliäämä)* ja *Ylijäämä (aliäämä) ennen satunnaisia eriä*. Tuloslaskelmaosan viimeisenä rivinä esitetään *Ylijäämä (aliäämä) ennen varauksia*.

Tulosbudjetin tulojen ja menojen sekä tuloksen käsittelyerien budjetoinnissa noudatetaan *luvun 6.3.3.6* ohjeistusta.

Liikelaitoskuntayhtymän tuloslaskelma laaditaan *kirjanpitoasetuksen (1339/1997) 1:1 §:n* mukaista kaavaa soveltaen kirjanpitolautakunnan kuntajaoston *Yleisohjeen kunnallisen liikelaitoksen kirjanpidollisesta käsittelystä* mukaisesti. Liikelaitoskuntayhtymän tilinpäätöksen tuloslaskelmassa ei käytetä kunnan tuloslaskelman välitulosta vuosikate.

11.4.4.6 Tehtävän kokonaiskustannukset

Tuloslaskelmaosassa esitetään liikelaitoskuntayhtymän kokonaiskustannukset, jotka saadaan laskemalla yhteen tulosbudjetin menot bruttomääräisinä. Niiden perusteella voidaan laskea oman tuotannon arvo, jota voidaan kilpailuttamistilanteessa verrata muiden tuottajien tarjoamien palvelujen hintoihin. Lisäksi kokonaiskustannuksia voidaan käyttää tuloksellisuutta ja kustannusvaikuttavuutta kuvaavien tunnuslukujen laskemisessa.

11.4.4.7 Arvonlisäveron käsittely

Pääsääntöisesti tavaroiden ja palvelujen hankintamenot budjetoidaan arvonlisäverottomin hinnoin. Liikelaitoskuntayhtymä saa 5 prosentin suuruisen laskennallisen palautuksen arvonlisäverolaissa tarkoitetuista verottomista terveyden- ja sairaudenhoitoon sekä sosiaalihuoltoon liittyvistä hankinnoista sekä tällaisen toiminnan harjoittajalle myönnetystä avustuksesta. Laskennalliseen palautukseen oikeuttavista menoista budjetoidaan näin ollen 95% laskutusarvosta.

11.4.4.8 Tuloslaskelmaosan vertailutiedot

Talousarvion ja -suunnitelman saraketietojen lisäksi tuloslaskelmaosan asetelmassa esitetään kuluvan vuoden talousarvion ja sitä edeltävän vuoden tilinpäätöksen vastaavat tuloslaskelmaosat. Kaikkien vuosien tiedot esitetään talousarvion sitovuustarkastelun mukaisesti mukaan lukien sisäiset tulot ja menot.

11.4.5 Investointiosa liikelaitoskuntayhtymässä

Investointiosassa esitetään investointeja koskevat tavoitteet, hankkeiden kustannusarviot ja niiden jaksottaminen investointimenoina suunnitteluvuosille sekä investointitulot.

Investointimenona budjetoidaan pysyviin vastaaviin aktivoitavien aineellisten ja aineettomien hyödykkeiden hankintamenot sekä toimialasijoituksen osakkeiden ja -osuuksien hankintamenoihin.

Investointitulona budjetoidaan investointeihin saadut rahoitusosuudet. Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot budjetoidaan tasearvosta.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Yhtymäkokous hyväksyy investointiosan hanketavoitteet. Johtokunta hyväksyy kustannusarviot, investointimäärärahat ja -tuloarviot.

INVESTOINTIOSA					
Hanke/hankeryhmä	TP	TA	TA	TS	TS
	201X-2	201X-1	201X	201X+1	201X+2
Hanketavoitteet					
Kustannusarvio ja sen jaksotus					
Investointimenot					
Investointitulot					
Rahoitusosuudet					
Omaisuuksien myynti					
Sitova yhtymäkokoukseen nähden					
Sitova johtokuntaan nähden					

Asetelma 9. Investointiosan asetelma liikelaitoskuntayhtymässä.

11.4.5.1 Hanketavoitteet

Tavoiteosassa selvitetään, onko kyse uus-, laajennus- vai korvausinvestoinnista. Lisäksi selvitetään, tavoitellaanko investoinnilla palvelutuotannon määrän lisäystä, palvelukyvyn parantamista ja/tai tuotannon tehostamista.

11.4.5.2 Kustannusarvion ja investointimenojen budjetointi

Jos investoinnin toteutuminen kohdistuu kahdelle tai useammalle suunnitteluvuodelle, ilmoitetaan investoinnin kokonaiskustannusarvio ja sen jaksotus suunnitteluvuosille.

Investointimeno budjetoidaan suoriteperusteisesti varainhoitovuodelle, jona investoinnin kohteena oleva hyödyke arvioidaan otettavan vastaan. Investointiin tehty varaus tai rahastointi ei vaikuta budjetoitavan menon määrään.

Investointimenona budjetoidaan myös pysyvien vastaavien sijoitukset tytä- ja osakkuusyhteisöjen osakkeisiin ja pääomaosuuksiin.

Investointimenona budjetoidaan rahoitusosuudet muiden yhteisöjen investointihankkeisiin, joiden tarkoituksena on liikelaitoskuntayhtymän palvelujen tuottaminen tai jos investoinnissa muutoin on kyse liikelaitoskuntayhtymälle kuuluvan tehtävän hoitamisesta.

11.4.5.3 Investointitulojen budjetointi

Talousarvion investointiosaan budjetoidaan investointiin saatu rahoitusosuus, joka voi olla jäsenen tai muun yhteisön maksamaa rahoitusosuutta. Rahoitusosuus budjetoidaan tuloksi vuodelle, jonka aikana oikeus tuloon arvioidaan kuntayhtymälle syntyvän.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Investointiosaan budjetoidaan aktivoitujen hyödykkeiden myynnistä saatavat tulot. Myyntitulo budjetoidaan investointitulona tasearvosta. Arvioitu luovutusvoitto tai -tappio budjetoidaan käyttötalousosaan. Jos myyntihinnan suorituksen arvioidaan jaksottuvan kahdelle tai useammalle vuodelle, budjetoidaan arvioitu myyntisaatava rahoitusosan maksuvalmiuden muutoksiin tai pitkäaikaisten saamisten lisäyksiin riippuen siitä, onko saaminen lyhyt- vai pitkäaikainen.

11.4.6 Rahoitusosa liikelaitoskuntayhtymässä

11.4.6.1 Rahoitusosan asetelma

Talousarvion rahoitusosassa esitetään toiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirrat. Rahoitusosa esitetään vähennyslaskukaavan muodossa.

Välisummana esitetään *Toiminnan ja investointien rahavirta*. Ylijäämäinen välisumma osoittaa, että investoinnit on kokonaisuudessaan rahoitettu tulorahoituksella, investointien rahoitusosuuksilla ja omaisuuden myynnillä. Negatiivinen välisumma osoittaa määrän, joka on rahoitettava pääomarahoituksella.

Toiminnan ja investointien rahavirran ja rahoituksen rahavirran yhteen laskettu määrä osoittaa budjetoitujen rahavirtojen kokonaisvaikutuksen kunnan maksuvalmiuteen.

Rahoitusosan yhteydessä esitetään lisäksi toiminnan rahoitusta koskevat tavoitteet ja niiden toteutumista mittaavien tunnuslukujen tavoitearvot.

TALOUSARVION RAHOITUS OSA

		TP 201X-2	TA 201X-1	TA 201X	TS 201X+1	TS 201X+2
Toiminnan rahavirta						
Vuosikate	+/-					
Satunnaiset erät	+/-					
Tulorahoituksen korjauserät	+/-					
Investointien rahavirta						
Investointimenot	-					
Rahoitusosuudet investointimenoihin	+					
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot	+					
Toiminnan ja investointien rahavirta	+/-					
Rahoituksen rahavirta						
Antolainauksen muutokset						
Antolainasaamisten lisäys	-					
Antolainasaamisten vähennys	+					
Lainakannan muutokset						
Pitkäaikaisten lainojen lisäys	+					
Pitkäaikaisten lainojen vähennys	-					
Lyhytaikaisten lainojen muutos	+/-					
Oman pääoman muutokset	+/-					
Vaikutus maksuvalmiuteen	+/-					
Tavoitteet ja tunnuslukujen tavoitearvot						
<i>Toiminnan ja investointien rahavirran kertymä</i>						
<i>Lainanhoitokate</i>						
Sitova yhtymäkokoukseen nähden						
Sitova johtokuntaan nähden						

Asetelma 10. Liikelaitoskuntayhtymän rahoitusosan asetelma.

11.4.6.2 Toiminnan rahavirta

Toiminnan rahavirta osoittaa budjetoidun tulo-rahoituksen määrän, joka on varainhoitovuonna käytettävissä investointien rahoittamiseen, pääomasijoituksiin ja pääoman palautuksiin sekä maksuvalmiuden vahvistamiseen.

Toiminnan rahavirtaan ei sisälly budjetoitavia tuloarvioita ja määrärahoja, vaan kaikki rahavirtaan sisältyvät erät ovat siirtoja tuloslaskelmaosasta tai niiden oikaisuja. Tuloslaskelmaosasta siirtyviä eriä ovat liikeylijäämä (-alijäämä) ja satunnaiset erät. Oikaisueriä ovat ko. eriin mahdollisesti sisältyvät pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitot ja -tappiot, jotka oikaistaan *Tulo-rahoituksen korjauserät* -rivillä. Mainitut erät otetaan huomioon jäljempänä laskelmassa kohdassa *Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot*. Tulo-rahoituksen korjauserissä oikaistaan myös pakollisten varausten muutosten vaikutus vuosikatteeseen.

11.4.6.3 Investointien rahavirta

Investointien rahavirta muodostuu investointimenojen ja niihin saatujen rahoitusosuuksien ja pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulojen erotuksesta. Mainitut erät siirtyvät talousarvion investointiosasta eikä niihin rahoitusosassa enää osoiteta määrärahaa tai tuloarviota.

Investointiosasta siirtyvät meno- ja tuloerät esitetään rahoitusosassa bruttomääräisenä riippumatta siitä, onko investointiosan määrärahat tai tuloarviot hyväksytty brutto- tai nettomääräisenä.

11.4.6.4 Rahoituksen rahavirta

Rahoituksen rahavirtaan budjetoidaan antolainojen, lainakannan ja oman pääoman muutokset. Kaikki rahoituksen rahavirran erät ovat määrärahoja tai tuloarvioita, jotka tulee rahoitusosassa esittää johtokuntaan nähdessä sitovina brutto- tai nettomääräisinä kokonaisuuksina.

Oman pääoman muutokset -erässä omanpääomanehtoinen sijoitus voi olla peruspääoman korotus tai sijoitus sijoitusrahastoon.

11.4.6.5 Vaikutus maksuvalmiuteen

Rahoitusosa päättyy *Vaikutus maksuvalmiuteen* -erään, joka saadaan laskelmalla yhteen etumerkit huomioon ottaen toiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirrat. Talousarvion rahoitusosa on tilinpäätöksen rahoituslaskelmaa suppeampi siten, ettei siinä esitetä *Muut maksuvalmiuden muutokset* -erää. Näin menetellään siitä syystä, että mainittuun erään sisältyviä toimeksiantojen varojen ja pääomien muutoksia, vaihto-omaisuuden ja saamisten muutoksia sekä korottomien velkojen muutoksia ei käytännössä voida budjetoida etukäteen.

Tiedossa olevat, merkittävät maksuvalmiuden muutokset pitkäaikaisissa saamisissa tai korottomissa pitkäaikaisissa veloissa on kuitenkin perusteltua budjetoida *Muut maksuvalmiuden muutokset* -riville ennen *Vaikutus maksuvalmiuteen* -pääötösriviä tai ainakin esittää arvio niiden määrästä perustelutekstissä. Tällaisia merkittäviä maksuvalmiuteen vaikuttavia saamisten ja velkojen muutoksia voivat olla esimerkiksi kauppahintasaamisten tai lainasaamisten muutokset taikka muutokset palautuskelpoisten liittymismaksujen määrässä.

Vaikutus maksuvalmiuteen -erän positiivinen arvo tarkoittaa maksuvalmiuden vahvistumista ja negatiivinen sen heikkenemistä. Vaikutus maksuvalmiuteen ei saa olla arvoltaan negatiivinen enempää kuin rahavarojan arvioidaan olevan talousarviovuoden alussa eli talousarvion laadintavuoden tilinpäätöksessä. Rahavarat ylittävä negatiivinen vaikutus tarkoittaa, ettei talousarviossa ole osoitettu, miten määrärahojen rahoitustarve katetaan.

11.4.6.6 Rahoitusosan tavoitteet ja tunnusluvut

Rahoitusosan yhteydessä esitetään toiminnan ja investointien rahoitusta koskevat tavoitteet ja niiden saavuttamista mittaavat tunnusluvut.

Toiminnan ja investointien rahoitusta tilikauden aikana tarkastellaan rahoituslaskelman ja sen välitulosten sekä niistä laskettavien tunnuslukujen avulla.

Investointien omarahoitusosuus -tavoite

Toiminnan ja investointien rahoitukselle on osoitettava tavoite. Se voi esimerkiksi olla laadullinen tavoite, korjausvelkaan liittyvä tavoite tai jokin tavoite tulorahoitukselle. Investointien omarahoitusosuus -tavoite on perusteltua asettaa sitovaksi yhtymäkokoukseen nähden suunnittelukaudeksi.

Investoinnin omarahoitustavoitteen toteutuminen on osoitettavissa rahoitusosan *Toiminnan ja investointien rahavirta* -välituloksen kertymän avulla. Kertymän kehitystä tarkastellaan vuosittain lähtien talousarvion laadintavuotta edeltävän tilinpäätösvuoden erästä *Toiminnan ja investointien rahavirta*, johon lisätään tai josta vähennetään arvioidut vuosittaiset rahavirrat.

Suunnittelukauden lopussa kertymän tulisi olla vähintään 0 tai positiivinen, jos tavoitteena on rahoittaa investoinnit kokonaan omarahoituksella. Tavoite toteutuisi viiden vuoden tarkastelujaksolla 201X-2 – 201X+2.

Jos mainittuihin vuosiin sisältyy määrältään poikkeuksellisia kertaluonteisia tuloja tai menoja taikka tavanomaista suurempia investointeja, on kertymäkautta perusteltua pidentää. Toiminnan ja investointien rahavirran kertymä ei saisi muodostua pysyvästi negatiiviseksi ⁸.

Jos liikelaitoskuntayhtymällä on taseessa merkittäviä kertyneitä ylijäämääriä ja niitä vastaava toimintapääoma, voi toiminnan ja investointien rahavirran kertymä suunnittelukaudella olla negatiivinen määrän, joka on rahoitettavissa mainitulla toimintapääomalla.

Rahoitusosan muiden tavoitteiden ja tunnuslukujen budjetoinnissa noudatetaan *Yleisohjetta tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta*.

Lainanhoitokykytavoite

Lainanhoitokykyä koskevaksi tavoitteeksi on perusteltua asettaa, että normaali tulorahoitus ilman satunnaiseriä on olennaisesti lainanhoitomenoja suurempi.

11.4.6.7 Tuloslaskelma- ja investointiosan yhdistely rahoitusosaan

Tuloslaskelmaosan yhdistely

Tuloslaskelmaosan liikeylijäämä (-alijäämä) ja satunnaiset tulot ja menot yhdistellään tuloslaskelmaosan mukaisin arvoin rahoitusosaan. Jos toimintatuloihin tai toimintamenoihin on budjetoitu pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoittoja tai -tappioita, oikaistaan ne rahoitusosan *Tulorahoituksen korjauserät* -rivillä. Samoin mainitulla rivillä oikaistaan toimintamenoihin budjetoidut pakollisten varausten muutokset. Oikaisuerien yhdistely on *kaaviossa 17* esitetty katkoviivalla.

Investointiosan yhdistely

⁸ Alla olevassa esimerkissä liikelaitoskuntayhtymä on asettanut tavoitteeksi investointien rahoittamisen pitkällä aikavälillä omarahoituksella. Esimerkin viiden vuoden pituisella tarkastelujaksolla tavoitteen arvioidaan toteutuvan, kun kertymäksi arvioidaan jakson lopussa muodostuvan +30 rahaa.

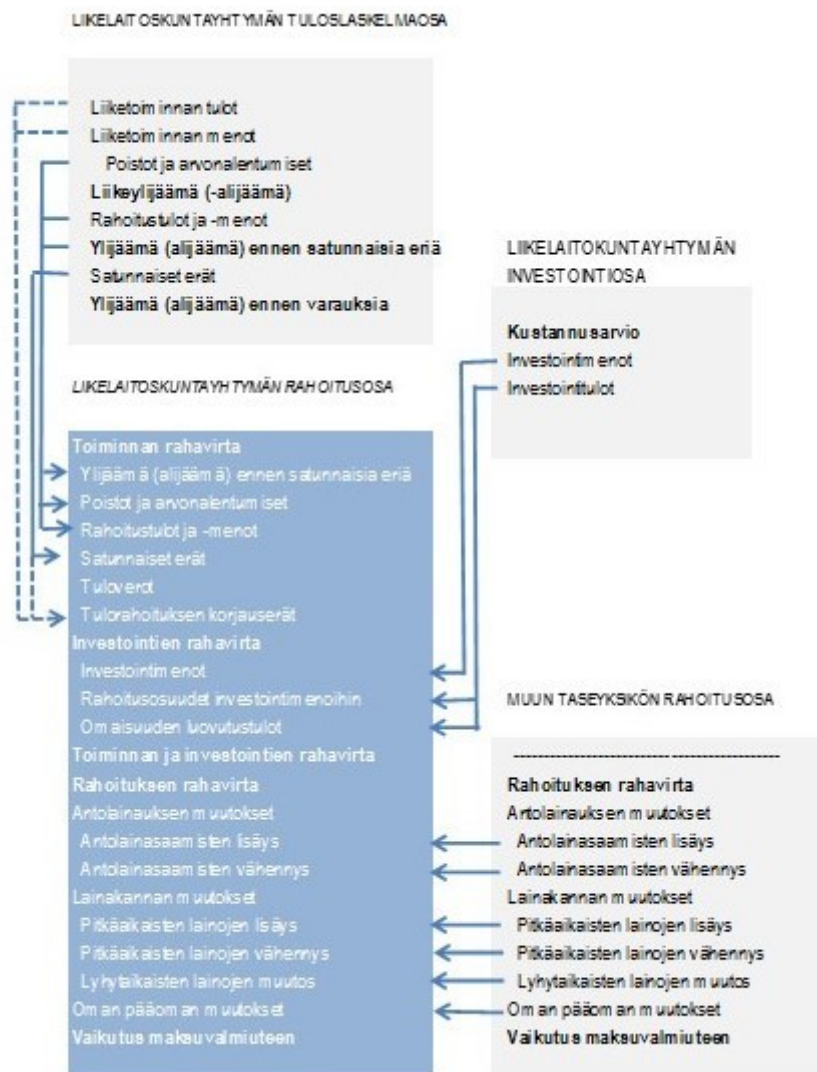
	TP 201X-2	TA201X-1	TA201X	TS201X+1	TS201X+2
Toiminnan ja investointien vuotuinen rahavirta	200	-450	-100	300	80
Toiminnan ja investointien rahavirran kertymä	---	-250	-350	-50	30

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Investointimenot ja -tulot yhdistellään investointiosan mukaisin arvoin rahoitusosaan. Yhdistelyyn otetaan kaikkien investointihankkeiden menot ja tulot.

Liikelaitoskuntayhtymän muun taseyksikön rahoitusosan yhdistely

Jos liikelaitoskuntayhtymällä on muu taseyksikkö sen rahoitusosan yhdistelyssä, noudatetaan kuntayhtymän muun taseyksikön yhdistelystä annettuja luvun 11.3.9.3 ohjeita.



Kaavio 17. Liikelaitoskuntayhtymän tuloslaskelma- ja investointiosan yhdistely rahoitusosaan.

11.4.7 Liikelaitoskuntayhtymän talousarvion sitovuus, toteutumisen seuranta ja talousarvion muuttaminen

11.4.7.1 Sitovuusperusteet

Talousarvion sitovia eriä ovat yhtymäkokouksen ja johtokunnan hyväksymät toiminnan ja talouden tavoitteet ja niiden edellyttämät johtokunnan hyväksymät määrärahat ja tuloarviot.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Talousarvion sitovuudessa sovelletaan *luvussa 11.3.10* annettuja ohjeita.

11.4.7.2 Määrärahojen ja tuloarvioiden yhteenveto

Liikelaitoskuntayhtymän talousarvion määrärahoista ja tuloarvioista esitetään yhteenvetolaskelma, johon on koottu käyttötalousosan, investointiosan, tuloslaskelmaosan ja rahoitusosan johtokunnan sitoviksi hyväksymät erät.

Taulukosta tulee käydä ilmi, onko määräraha tai tuloarvio brutto- vai nettomääräinen. Yhteenvetolaskelman määrärahojen ja tuloarvioiden yhteismäärien tulee olla yhtä suuret.

Jos liikelaitoskuntayhtymällä on nettoyksikkö- tai taseyksikkö-tehtäviä, yhteenvetolaskelma laaditaan kuntayhtymän yhteenvetolaskelmasta *luvussa 11.3.10.1* annettujen ohjeiden mukaisesti.

	Sitovuus ¹⁾	Menot	Tulot
TULOSLASKELMAOSA			
Ylijäämä (alijäämä) ennen varauksia	N		600
Poistoeron muutos	N		100
Varausten muutos	N	300	
INVESTOINTIOSA			
Hanke/Hankeryhmä 1	B	1 300	110
Hanke/Hankeryhmä 2	B	1 000	200
RAHOITUSOSA			
Antolainauksen muutokset			
Antolainasaamisten lisäys	B	100	
Antolainasaamisten vähennys	B		100
Lainakannan muutokset			
Pitkäaikaisen lainojen lisäys	B		840
Pitkäaikaisen lainojen vähennys	B	150	
Lyhytaikaisen lainojen muutos	N		400
Oman pääoman muutokset	B		300
Vaikutus maksuvalmiuteen			200
TALOUSARVION LOPPUSUMMA		2 850	2 850

1) N = sitovuus nettomääräinen, B = sitovuus bruttomääräinen

Taulukko 10. Sitovien erien yhteenveto liikelaitoskuntayhtymässä.

11.4.7.3 Talousarvion toteutumisvertailu

Kuntalain 113 §:n mukaan tilinpäätökseen on sisällytettävä talousarvion toteutumisvertailu, jossa seurataan sekä tavoitteiden että määrärahojen ja tuloarvioiden toteutumista.

Talousarvion toteutumisvertailu esitetään johtokunnalle samaa asetelmaa noudattaen kuin alkuperäinen talousarvio. Talousarvion toteutumisvertailulla seurataan tuloksen muodostumisen ja sen käsittelyn lisäksi sitovia eriä, jotka johtokunta on hyväksynyt investointi- ja rahoitusosissa.

Talousarvion toteutumista on perusteltua seurata talousarviovuoden aikana esimerkiksi neljän kuukauden välein. Talousarvion toteutumisvertailusta on annettu ohjeet kirjanpitolausokunnan kuntajaoston *Yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta*.

11.4.7.4 Talousarvion muuttaminen

Liikelaitoskuntayhtymän talousarvioon tehtävistä muutoksista päättää johtokunta. Talousarvion muutosten esittämisvelvoite koskee sekä tavoitteita että niiden edellyttämiä tuloarvioita ja määrärahoja. Tuloarvion

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

alentamisen tai määrärahan korottamisen yhteydessä on arvioitava, ovatko asetetut tavoitteet oikeassa suhteessa muutettuihin tuloarvioihin ja määrärahoihin.

Myös nettotuloarvion alittamista tai nettomäärärahan korottamista koskevan muutospäätöksen tekee johtokunta riippumatta siitä, aiheutuuko poikkeama arvioitua suuremmista bruttomenoista vai arvioitua pienemmistä bruttotuloista.

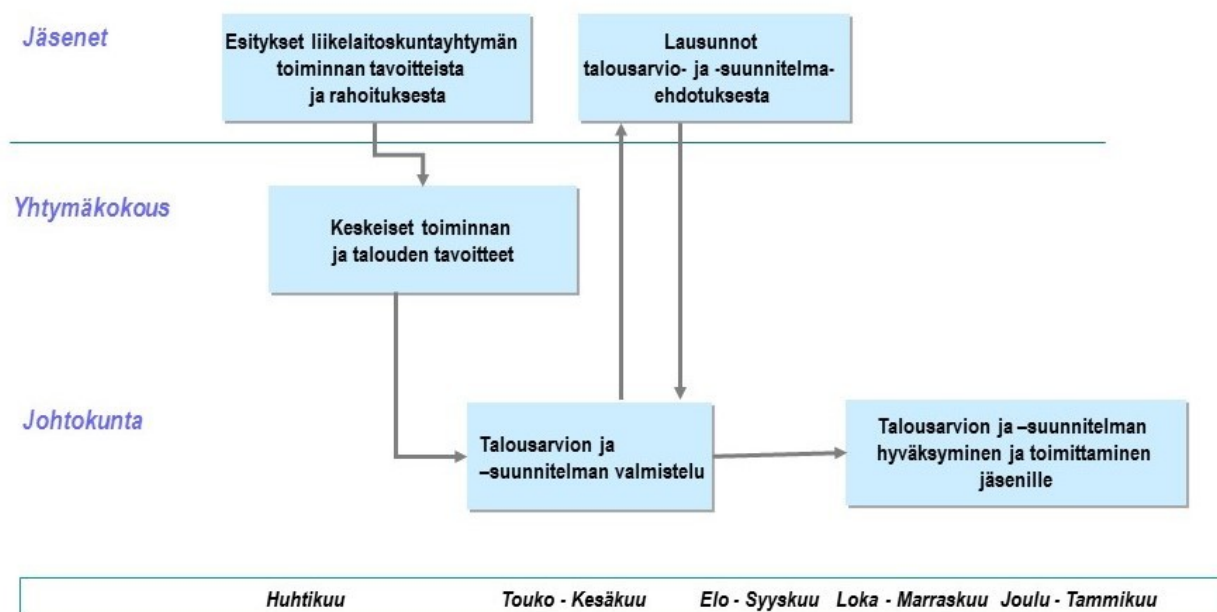
Suomen Kuntaliiton hallintosäntömallin mukaan talousarvioon tehtävät muutokset on esitettävä johtokunnalle talousarviovuoden aikana (*Hallintosäntömalli luku 10, 5 §*).

11.4.8 Talousarvion ja -suunnitelman valmistelu ja hyväksyminen

Talousarvion ja -suunnitelman valmistelu on vuosittain toistuva prosessi, johon osallistuvat yhtymäkokous ja johtokunta sekä liikelaitoskuntayhtymän johtaja.

Kuntalain mukaan jäsenillä on viimesijainen rahoitusvastuu liikelaitoskuntayhtymän menoista. Rahoitusvastuu muodostaa jäsenille erityisen perusteen osallistua toiminnan kehittämistä ja rahoitusta koskevaan suunnitteluun. Jäsenten mahdollisuudesta tehdä esityksiä kuntayhtymän toiminnasta ja tavoitteista ja rahoituksesta määrätään perussopimuksessa. Erilaiset neuvottelukierrokset johtokunnan ja jäsenten kesken talousarvion valmisteluvaiheessa ovat tarpeen, koska liikelaitoskuntayhtymän talousarviolla on usein merkittävä vaikutus myös jäsenten talousarvioihin.

Kaaviossa 18 on esitetty ohjeellisesti talousarvion ja -suunnitelman valmistelun eteneminen liikelaitoskuntayhtymässä.



Kaavio 18. Liikelaitoskuntayhtymän talousarvion ja -suunnitelman valmistelu- ja hyväksymisprosessi.

11.4.8.1 Suunnittelukehikset

Talousarvio ja -suunnitelma laaditaan samanaikaisesti. Laadintaprosessin aloittaa tavallisesti yhtymäkokouksen tavoite- ja kehysseminaari, jossa käydään läpi toiminnan kehittämistarpeet ja -tavoitteet

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

sekä taloudellinen tilanne. Tavoite- ja kehysseminaarissa tulisi olla käytettävissä jäsenten esitykset liikelaitoskuntayhtymän toiminnan tavoitteista ja rahoituksesta.

Yhtymäkokouksen tavoiteasettelu voi koskea liikelaitoskuntayhtymän asemaa, toiminnan laajuutta ja toimintaedellytyksiä (mm. investoinnit) tai palvelun laatua taikka hinnoitteluperiaatteita.

Tavoiteasettelun ja resurssien budjetoinnin pohjana ovat yhtymäkokouksen hyväksymä kunnan palvelustrategia ja siihen perustuvat tehtäväkohtaiset palvelusuunnitelmat. Niissä esitetään, mitä palveluja lähivuosien aikana jäsenille tuotetaan.

Meno- ja tulokehysten perusteina ovat lisäksi voimassa oleva taloussuunnitelma, edellisen vuoden tilinpäätös tai tilinpäätösarvio.

Yhtymäkokouksen tavoitepäätös ohjaa johtokunnan talousarviovalmistelua.

11.4.8.2 Talousarvio- ja suunnitelmaehdotuksen laadinta

Johtokunta vastaa liikelaitoskuntayhtymän talousarvion valmistelusta. Perussopimuksessa tai erikseen voidaan sopia, että ennen talousarvion ja -suunnitelman hyväksymistä johtokunta pyytää ehdotuksesta jäsenten lausunnot.

11.4.8.3 Talousarvio- ja -suunnitelmaehdotuksen hyväksyminen

Johtokunnan on vuoden loppuun mennessä hyväksyttävä liikelaitoskuntayhtymälle talousarvio ja sen yhteydessä laadittu taloussuunnitelma.

Talousarvion kaikki erät hyväksytään yksinkertaisella enemmistöllä.

Jos talousarviota ei saada hyväksytyksi vuoden loppuun mennessä, on kuntayhtymän tulot kuitenkin kannettava ja välttämättömät menot suoritettava, kunnes talousarvio on hyväksytty.

Hyväksyttyään talousarvion ja -suunnitelmaan johtokunta toimittaa sen jäsenille tiedoksi.