



KIRJANPITOLAUTAKUNNAN KUNTAJAOSTO
Työ- ja elinkeinoministeriö

**YLEISOHJE KUNNALLISEN LIIKELAITOKSEN
KIRJANPIDOLLISESTA KÄSITTELYSTÄ**



Helsinki 2013
Painetun julkaisun ISBN 978-952-293-150-4
Verkkojulkaisun ISBN 978-952-293-151-1

2 painos
ISBN 978-952-293-150-4 (pain.)
ISBN 978-952-293-151-1 (pdf)
© Suomen Kuntaliitto
Painopaikka: Kuntatalon paino
Helsinki 2013

Myynti:
Suomen Kuntaliiton julkaisumyynti
www.kunnat.net/kirjakauppa
Tilausnumero 509454

Suomen Kuntaliitto
Toinen linja 14
PL 200
00101 Helsinki
Puh. (09) 7711
Faksi (09) 771 2291
www.kunnat.net

KIRJANPITOLAUTAKUNNAN KUNTAJAOSTO

Työ- ja elinkeinoministeriö
Helsinki

15.10.2013

YLEISOHJE KUNNALLISEN LIIKELAITOKSEN KIRJANPIDOLLISESTA KÄSITTELYSTÄ

Sisällysluettelo

1 Johdanto	4
2 Kunnallinen liikelaitos	5
3 Kunnallisen liikelaitoksen perustaminen ja lakkaaminen	5
4 Kunnallisen liikelaitoksen tehtävät	7
4.1 Liiketoiminta	7
4.2 Liiketaloudellisin periaattein hoidettava tehtävä	7
5 Kunnallisen liikelaitoksen talousarvio	8
6 Kunnallisen liikelaitoksen kirjanpito ja tilinpäätös	8
6.1 Kirjanpitovelvollisuus	8
6.2 Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen tilinpäätös	9
6.3 Liikelaitoskuntayhtymän tilinpäätös	9
6.4 Kunnallisen liikelaitoksen tuloslaskelma	10
6.5 Kunnallisen liikelaitoksen tase	16
6.6 Kunnallisen liikelaitoksen rahoituslaskelma	21
6.6.1 Rahoituslaskelman rakenne ja kirjausperuste	21
6.6.2 Rahoituslaskelman sisältö	21
6.6.3 Rahoituslaskelman esitystarkkuus	23
6.7 Kunnallisen liikelaitoksen tilinpäätöksen liitetiedot ja tase-erittelyt	23
7 Liikelaitos kunnan tai kuntayhtymän tilinpäätöksessä	24
8 Kunnallisen liikelaitoksen toimintakertomus	24

Liitteet

Liite 1 Kunnallisen liikelaitoksen tuloslaskelma	26
Liite 2 Toimintatuet ja -avustukset, investointiavustukset, pääomasijoitukset sekä liittymismaksut	27
Liite 3 Kunnallisen liikelaitoksen tase	28
Liite 4 Kunnallisen liikelaitoksen rahoituslaskelma	29
Liite 5 Kunnan ja kuntayhtymän liikelaitoksen kirjanpidon tilinavaus, tilikauden kirjaukset ja tilinpäätös	30
Liite 6 Kunnan ja kuntayhtymän liikelaitos keskuskirjanpidossa, talousarviossa ja tilinpäätöksessä	33
Liite 7 Vastuukunnan investointiavustuksen käsittely liikelaitoksenkirjanpidossa	38

1 Johdanto

Kunta tai kuntayhtymä voi perustaa kunnallisen liikelaitoksen liiketoimintaa tai liiketaloudellisten periaatteiden mukaan hoidettavaa kunnan toimialaan kuuluvaa ja yhtiöittämismisvelvoitteen piiriin kuulumatonta tehtävää varten (KuntaL 365/1995 2, 2a ja 2 b, 87 a § 1 mom.). Kunnat ja kuntayhtymät voivat myös yhdessä perustaa kuntayhtymän, jonka tehtävänä on kunnallisen liikelaitoksen ylläpitäminen (KuntaL 87 a § 2 mom.). Kuntalain 87 h §:n mukaan kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen kirjanpito on eriytettävä kunnan tai kuntayhtymän kirjanpidossa. [15.10.2013]

Eräillä erityislaeilla on säädetty kunnallisen liiketoiminnan eriyttämisestä. Näitä ovat *sähkömarkkinalaki* (386/1996), *maakaasumarkkinalaki* (508/2000) ja *vesihuoltolaki* (119/2001). Sähköliiketoimintaa harjoittavan kunnallisen laitoksen sähköliiketoimintoja koskeva kirjanpito tulee tilikausittain eriyttää kunnan muusta kirjanpidosta sekä kunnan muiden laitosten kirjanpidosta ja laitokselle tulee laatia oma tuloslaskelma ja tase (SähkömarkkinaL 30 §). Maakaasuliiketoimintaa harjoittava kunnallinen laitos tai kuntayhtymä tulee eriyttää kirjanpidollisesti kunnasta ja sille tulee laatia tilikausittain osakeyhtiön tilinpäätöksen kanssa vertailukelpoinen tuloslaskelman ja tase (MaakaasumarkkinaL 5:3 §). Kunnallisen vesihuoltolaitoksen kirjanpito tulee eriyttää kunnan kirjanpidossa ja laitoksen on laadittava tilikausittain erillinen tilinpäätös (VesihuoltoL 20 §). Liiketoimintojen eriytetyt tilinpäätökset tulee esittää liiketoimintaa harjoittavan kunnan tai kuntayhtymän tilinpäätöksessä (SähkömarkkinaL 32 §, MaakaasumarkkinaL 5:5 §). Vuonna 2013 hyväksytyn kuntalain muutoksen (626/2013) myötä kuntien ja kuntayhtymien tulee yhtiöittää mm. markkinoilla liikelaitosmuotoisena toimivat energialaitokset vuoden 2014 loppuun mennessä, jonka jälkeen näiden toimintojen eriyttämistä kunnan kirjanpidossa ei enää tarvita. [15.10.2013]

Tässä yleisohjeessa esitetään kuntalain tarkoittamaa kunnallista liikelaitosta koskevat kirjanpidon ohjeet. Muilta osin noudatetaan kirjanpitolautakunnan kuntajaoston antamia yleisohjeita kirjanpitolain soveltamisesta kunnan ja kuntayhtymän kirjanpidossa.

Tämä yleisohje korvaa kirjanpitolautakunnan kuntajaoston 29.5.2007 antaman *yleisohjeen liikelaitoksen kirjanpidollisesta käsittelystä*. [15.10.2013]

Taseyksikkönä käsiteltävään rahastoon sovelletaan tätä liikelaitoksen kirjanpidollisesta käsittelystä annettua ohjetta, jos rahasto perustetaan kuntalain tarkoittamaksi kunnalliseksi liikelaitokseksi tai taseyksiköksi. Kunnallinen liikelaitos ja taseyksikkönä perustettava rahasto poikkeavat toisistaan vain niiden käsittelyssä kunnan ja kuntayhtymän talousarviossa ja sen toteutumisvertailussa. Liikelaitoksen ja taseyksikön käsittelyä kunnan talousarviossa on ohjeistettu Suomen Kuntaliiton suosituksessa *Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma* (2011). [15.10.2013]

Muun taseyksikön tilinpäätöslaskelmat laaditaan samoilla kaavoilla kuin kunnallisen liikelaitoksen tilinpäätöslaskelmat. Taseyksikön talousarvion toteutumisvertailu, toimintakertomusta koskevat tiedot ja liitetiedot sisältyvät kunnan tilinpäätöstietoihin ao. kohtiin. Laskennallisen taseyksikön tilinpäätöskaavat on esitetty Suomen Kuntaliiton suosituksessa *Kunnallisen liiketoiminnan eriyttäminen* (2001). [15.10.2013]

2 Kunnallinen liikelaitos

Kunnallinen liikelaitos

Kunnallisesta liikelaitoksesta ja sen tehtävistä on säädetty kuntalain 87 a §:ssä. Kunnallinen liikelaitos on yläkäsite, joka tarkoittaa sekä kunnan tai kuntayhtymän yksin perustamaa liikelaitosta että kuntien ja kuntayhtymien yhteistä tehtävää varten perustamaa liikelaitosta. Kunnallisella liikelaitoksella tarkoitetaan myös kuntalain 77 §:n mukaista, kuntien yhteisen toimielimen alaisena toimivaa liikelaitosta, joka sopimuksen mukaan on perustettu yhden sopimuskunnan organisaatioon. [15.10.2013]

Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitos

Kunnan perustamasta liikelaitoksesta käytetään nimitystä *kunnan liikelaitos* ja kuntayhtymän yksin perustamasta *kuntayhtymän liikelaitos*. Isäntäkuntamallin mukaisesti perustetusta liikelaitoksesta käytetään myös nimitystä *liikelaitos*. (Kuntal 87 a § 2 mom.). [15.10.2013]

Liikelaitoskuntayhtymä

Kuntien ja kuntayhtymien yhdessä perustamasta kuntayhtymästä, jonka tehtävänä on kunnallisen liikelaitoksen ylläpitäminen, käytetään nimitystä *liikelaitoskuntayhtymä*. (Kuntal 87a § 2 mom.)

Oikeudelliselta muodoltaan liikelaitoskuntayhtymä on kuntayhtymä. Poikkeukset tavanomaisesta kuntayhtymästä koskevat kuntayhtymän toimialaa, jäsenyyttä sekä johtokunnan muodostamista ja toimivaltaa. [15.10.2013]

Liikelaitoksen nimi

Kunnan ja kuntayhtymän liikelaitoksen nimessä tulee olla sana *liikelaitos* ja liikelaitoskuntayhtymäksi perustetun liikelaitoksen nimessä tulee olla sana *liikelaitoskuntayhtymä*. Liikelaitoksen virallisessa nimessä käytettävä sana *liikelaitos tai liikelaitoskuntayhtymä* ei estä liikelaitosta käyttämästä mainonnassa tai muussa epävirallisessa yhteydessä liikemerkkiä tai lyhennettä, jossa sanaa *liikelaitos* ei ole näkyvissä. [15.10.2013]

Kunnan liikelaitos-, kuntayhtymän liikelaitos- sekä liikelaitoskuntayhtymä-nimitystä voi käyttää vain sellainen kunnallinen liikelaitos, joka on perustettu kuntalain 10 a §:n tarkoittamaksi liikelaitokseksi. [15.10.2013]

3 Kunnallisen liikelaitoksen perustaminen ja lakkaaminen

Liikelaitoksen perustaminen

Valtuusto tai kuntayhtymäkokous päättää kunnan tai kuntayhtymän tehtävän hoitamisesta kunnallisena liikelaitoksena. Liikelaitoskuntayhtymän perustamisesta päättävät jäsenkunnat ja -kuntayhtymät perussopimuksella. Jos liikelaitoskuntayhtymän jäsenenä on kuntayhtymä, liikelaitoskuntayhtymän perussopimuksessa on sovittava myös perussopimuksen muuttamisesta (Kuntal 23.8.2013/626, 87 a §). [15.10.2013]

Kunnallisen liikelaitoksen perustamista sekä hallinnon ja talouden järjestämistä on selvitetty tarkemmin Suomen Kuntaliiton yleiskirjeessä *Kuntakonsernia ja kunnallista liikelaitosta koskeva sääntely kuntalaissa 15.5.2007 alkaen, nro 19/80/2007*.

Aloittavan taseen muodostaminen

Perustettavan liikelaitoksen aloittavan taseen muodostamisessa noudatetaan kirjanpitolakia ja kirjanpitolautakunnan kuntajaoston antamia ohjeita kirjanpitolain soveltamisesta. Periaatteena on, että kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen aloittava tase muodostetaan kunnan tai kuntayhtymän kirjanpitoon merkityistä kirjanpitoarvoista. Aloittava tase muodostetaan tase-erien välisenä siirtona.

Liikelaitoskuntayhtymää perustettaessa jäsenkuntien kuntayhtymään siirtämät pysyvien vastaavien aineettomat ja aineelliset hyödykkeet sekä sijoitukset voidaan arvostaa käypään arvoon varovaisuuden periaate huomioon ottaen (HE 263/2006). Käyvällä arvolla tarkoitetaan hyödyke-erästä riippuen sen käyttöarvoa palvelutuotannossa tai todennäköistä luovutusarvoa. [15.10.2013]

Aloittava tase kuntajaon muutostilanteissa

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston kuntajaon kirjanpidollisesta käsittelystä (23.10.2007/81) antaman lausunnon mukaan kuntaliitosta edeltävät tilinpäätökset laaditaan kaikissa liitoskunnissa tilinpäätöksen laatimisesta annettujen säännösten ja soveltamisohjeiden mukaisesti ilman kuntaliitosta ennakkoivia kirjauksia. Kirjanpidollisessa yhdistelyssä noudatetaan pääsääntöisesti kaikissa liitoskunnissa samoja yhtenäisiä taseerien arvostus- ja kirjausperiaatteita riippumatta siitä, onko kyse uuden kunnan perustamisesta, kunnan liittämisestä toimintaa jatkavaan kuntaan tai muusta kuntajaon muutoksesta. Yhdistyvien kuntien kuntaliitosta edeltävät taseet yhdistellään konsernitilinpäätöksen tapaan rivi riviltä toimintaa jatkavan kunnan avaavaksi taseeksi keskinäiset saamiset ja velat eliminoiden. Yhdistely tehdään kirjanpitoarvoissa. Arvonkorotukset ja -alennukset käsitellään uuden kunnan kirjanpidossa niistä annettujen säännösten ja ohjeiden mukaisesti. [15.10.2013]

Liikelaitoksen lakkaaminen

Kunnallisen liikelaitoksen ja liikelaitoskuntayhtymän lakkauttamisesta päätetään perustamista vastaavalla tavalla. Lakkaavan liikelaitoksen tase yhdistellään kunnan taseeseen rivi riviltä sisäiset erät eliminoiden. Liikelaitoskuntayhtymän yhdistelykirjaukset tehdään jäsenkuntien ja -kuntayhtymien kirjanpidossa liiketapahtumina, jonka jälkeen eliminoidaan liikelaitoskuntayhtymän ja jäsenkuntien ja -kuntayhtymien väliset saamiset ja velat.¹ [15.10.2013]

¹ Ks. Kuntajaoston lausunto 50/2001 [15.10.2013]

4 Kunnallisen liikelaitoksen tehtävät

4.1 Liiketoiminta

Kunnalliselle liikelaitokselle siirrettävän tehtävän tulee olla joko liiketoimintaa tai tehtävää tulee muutoin hoitaa liikeloudellisten periaatteiden mukaisesti. Kuntalain perusteluissa (HE 263/2006) liiketoiminta on määritelty toiminnaksi, joka liikelaitoksen näkökulmasta on kannattavaa siten, että varsinainen toiminta ja investoinnit rahoitetaan ainakin pitkällä aikavälillä tavaroiden ja palvelujen myynnistä saatavalla tulorahoituksella. [15.10.2013]

Kunnalliselle liikelaitokselle annettavan tehtävän tulee kuulua kuntalain 2 §:n mukaiseen kunnan toimialaan. Liikelaitokselle ei voi kuitenkaan antaa tehtävää, joka kuuluu yhtiöittämisvelvollisuuden piiriin (KuntaL 2a§). Säännös ei estä edelleenkään muun kunnan oman toiminnan organisoimista liikelaitosmuotoiseksi (niin sanotut sisäiset liikelaitokset) silloin, kun yhtiöittämiskynnys ei ole ylittynyt. Yhtiöittämisvelvollisuus ei koske sellaisia tehtäviä, joissa toiminta perustuu lakiin perustuvaan monopoliasemaan tai luonnolliseen monopoliasemaan sekä tällaiseen toimintaan välittömästi liittyvään toimintaan. (HE 32/2013) [15.10.2013]

Kunnan ja kuntayhtymän liikelaitoksen tehtävistä määrätään johtosäännössä. Liikelaitoskuntayhtymän tehtävistä on sovittava perussopimuksessa. (KuntaL 87 a §).

4.2 Liikeloudellisin periaatein hoidettava tehtävä

Kunnalliselle liikelaitokselle voidaan antaa yhtiöittämisvelvoitteen piiriin kuulumaton tehtävä, jota hoidetaan liikeloudellisten periaatteiden mukaisesti, vaikka kyse ei ole varsinaisesta liiketoiminnasta. Tehtävä katsotaan liikeloudellisin periaatein hoidetuksi silloin, kun tehtävän tulojen on tarkoitus kattaa sen suorittamisesta aiheutuvat menot. Tehtävää voidaan hoitaa liikeloudellisten periaatteiden mukaisesti myös kunnan peruspalveluissa. Tulot ovat tällöin asiakasmaksujen lisäksi korvauksia jäsen- tai sopimuskunnilta taikka korvauksia kunnan toiselta yksiköltä. (HE 263/2006). [15.10.2013]

Liikeloudellisten periaatteiden mukaisessa toiminnassa noudatetaan ensisijaisesti kustannusvastaavuutta palvelujen hinnoittelussa. Suorituksen hinta voi perustua standardihintaan, jonka perusteena ovat talousarvioon perustuvat menot mukaan lukien välilliset hallintokustannukset ja korvaus toimintaan sitoutuneelle pääomalle. Kustannusten jako sopimus- ja jäsenkuntien kesken perustuu mainituin perustein etukäteen määrättyihin hintoihin eikä jälkilaskutusta ylijäämän palauttamiseksi tai alijäämän kattamiseksi tilikausittain edellytetä.

Liikelaitoksen tehtävämäärittelyn tarkoituksena on mahdollistaa liikelaitosmallin soveltaminen sekä kunnan sisäisessä tilaaja-tuottaja -mallissa että kuntien ja kuntayhtymien yhteistoiminnassa, joissa palveluja tuotetaan pääosin joko kunnan muille tehtäville tai sopimus- ja jäsenkunnille taikka jäsenkuntayhtymille.

Liikelaitokselle voidaan siirtää myös tehtäviä, joiden kustannuksia ei kateta täysimääräisesti asiakasmaksuilla. Tällaisia tehtäviä ovat viranomaistehtävät, jotka osin tai ko-

konaan rahoitetaan verovaroin, tai tehtävät, joissa kunta tukee toimintaa palvelusuoritteiden hintaan sisältyvällä tariffituella tai muulla suoriteperusteisella toimintaavustuksella. Liikelaitoksen näkökulmasta tällaisen toiminnan tulisi kuitenkin olla kannattavaa siten, että asiakasmaksut ja mahdollisesti erikseen saatavat tuet ja avustukset kattaisivat tehtävän kustannukset.

5 Kunnallisen liikelaitoksen talousarvio

Liikelaitoksen kirjanpito on järjestettävä siten, että sen perusteella on mahdollista tuottaa tilinpäätökseen kuuluva talousarvion toteutumisvertailu. Tähän perustuen kirjanpitolautakunnan kuntajaosto antaa ohjeet talousarvion toteutumisvertailun laatimisesta *kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista koskevassa yleisohjeessaan*. Muilta osin talousarvion laatimisen ohjeistuksessa viitataan Suomen Kuntaliiton suositukseen *Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma (2011)*.

6 Kunnallisen liikelaitoksen kirjanpito ja tilinpäätös

6.1 Kirjanpitovelvollisuus

Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitos kuuluu kunnan tai kuntayhtymän organisaatioon ja sen kirjanpito on osa kunnan tai kuntayhtymän kirjanpitoa. Kunnan ja kuntayhtymän liikelaitos ei siten ole itsenäinen kirjanpitovelvollinen, vaan kunta tai kuntayhtymä on kirjanpitovelvollinen kuntalain 67 §:n perusteella myös liikelaitoksensa kirjanpidosta. Liikelaitoskuntayhtymä on itsenäinen kirjanpitovelvollinen, jolla on erillinen kirjanpito ja tilinpäätös. [15.10.2013]

Kunnallisen liikelaitoksen kirjanpitovelvollisuudesta on säädetty kuntalaissa. Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen kirjanpito on eriytettävä kunnan tai kuntayhtymän kirjanpidossa (KuntaL 87 h § 1 mom.). Liikelaitoskuntayhtymä on kirjanpitovelvollinen ja sen kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä on sen lisäksi, mitä kuntalaissa säädetään, soveltuvin osin voimassa, mitä kirjanpitolaissa (1336/1997) säädetään (KuntaL 87 h § 2 mom.). Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto antaa tarkempia ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolain ja kuntalain 68–70 §:n soveltamisesta kunnallisessa liikelaitoksessa (KuntaL 87 h § 3 mom.).

Kunnallisen liikelaitoksen tulot kirjataan tuotoiksi tuloslaskelmaan ja tuotoista vähennetään kuluina ne menot, joista ei todennäköisesti kerry enää niitä vastaavaa tuloa, samoin kuin menetykset (KPL 5:1 §). Muut menot saadaan aktivoida sen mukaan kuin kirjanpitolain 5 luvussa säädetään. Liikelaitoksen omaisuus- ja pääomaerät esitetään taseessa. Liikelaitos laatii rahoituslaskelman, jossa esitetään *Toiminnan rahavirta, Investointien rahavirta, Rahoituksen rahavirta ja Rahavarojen muutos*.

Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen liiketapahtumien kirjaaminen aikajärjestyksessä muodostaa liikelaitoksen peruskirjanpidon, joka on samalla osa kunnan peruskirjanpitoa. Liiketapahtumien kirjaaminen asiajärjestyksessä muodostaa kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen pääkirjanpidon, joka on samalla osa kunnan tai kuntayhtymän pääkirjanpitoa.

6.2 Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen tilinpäätös

Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen tilinpäätöksestä on säädetty kuntalain 87 i §:ssä. Sen mukaan liikelaitoksen tilikausi on kalenterivuosi. Johtokunnan on laadittava tilikaudelta erillistilinpäätös ja annettava se tilintarkastajien tarkastettavaksi sekä saatettava se kunnanhallituksen tai yhtymähallituksen käsiteltäväksi (KuntaL 87 i § 1 mom.).

Tilinpäätökseen kuuluvat *tase, tuloslaskelma, rahoituslaskelma* ja niiden *liitetiedot* sekä *talousarvion toteutumisvertailu* ja *toimintakertomus*. Tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot liikelaitoksen toiminnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta ja rahoituksesta. Tätä varten tarpeelliset lisätiedot on ilmoitettava liitetiedoissa. [15.10.2013]

Tilikauden aikana erillisenä pidettävä kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen kirjanpito ja sen perusteella laadittu liikelaitoksen erillistilinpäätös yhdistellään kunnan tai kuntayhtymän tilinpäätöksessä (KuntaL 87 i § 2 mom.). Yhdistelyssä liikelaitoksen ja kunnan tai kuntayhtymän muiden tehtävien väliset sisäiset tulot ja menot, sisäiset saatavat ja velat sekä sisäinen peruspääomasijoitus ja sisäiset katteet eliminoidaan.

Kuntalaissa ei säädetä erikseen liikelaitoksen velvollisuudesta laatia konsernitilinpäätös. Lain perustelujen mukaan estettä kuntalain 68 a §:n mukaisen liikelaitoksen konsernitilinpäätöksen laatimiselle ei kuitenkaan ole tilanteessa, jossa liikelaitoksen johtokunnalle on siirretty toimivalta määräysvallan käyttämisestä kunnan tai kuntayhtymän tytäryhteisössä. Määräysvallan siirron lisäksi konsernitilinpäätöksen laadinnan edellytyksenä perusteluissa kuitenkin pidetään, että tytäryhteisön osakkeet tai osuudet siirretään liikelaitoksen taseeseen. Luonteeltaan tämä alakonsernitilinpäätös on sisäinen laskelma. Jos liikelaitos laatii tällaisen alakonsernitilinpäätöksen, sen laatimisessa sovelletaan kuntalain 68 a §:n säännöksiä ja kuntajaoston konsernitilinpäätöksestä antamaa yleisohjetta (2011). (HE 263/2006)

Tilinpäätöksen allekirjoittavat johtokunnan jäsenet ja liikelaitoksen johtaja (KuntaL 87 i § 2 ja 3 mom.). [15.10.2013]

6.3 Liikelaitoskuntayhtymän tilinpäätös

Kuntalain 87 j §:n mukaan liikelaitoskuntayhtymän tilinpäätöksen laatimisesta on voimassa, mitä kuntalain 68 ja 68 a §:ssä säädetään. Liikelaitoskuntayhtymän tilikausi on kalenterivuosi. Liikelaitoskuntayhtymän johtokunnan on laadittava tilikaudelta tilinpäätös tilikautta seuraavan vuoden maaliskuun loppuun mennessä ja annettava se tilintarkastajien tarkastettavaksi sekä tilintarkastuksen jälkeen saatettava tilinpäätös yhtymäkokouksen käsiteltäväksi kesäkuun loppuun mennessä. (KuntaL 68 § 1 mom.)

Liikelaitoskuntayhtymän tilinpäätökseen kuuluvat *tase, tuloslaskelma, rahoituslaskelma* ja niiden *liitetiedot* sekä *talousarvion toteutumisvertailu* ja *toimintakertomus*. Tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot liikelaitoskuntayhtymän toiminnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta ja rahoituksesta. Tarpeelliset lisätiedot on ilmoitettava liitetiedoissa. (KuntaL 68 § 2 ja 3 mom.)

Liikelaitoskuntayhtymän tilinpäätöksen allekirjoittavat johtokunnan jäsenet ja liikelaitoskuntayhtymän johtaja (KuntaL 68 § 4 mom.).

Jos liikelaitoskuntayhtymä muodostaa konsernin, sen tulee laatia ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätös, joka on laadittava samalta päivältä kuin liikelaitoskuntayhtymän tilinpäätös (KuntaL 68 a § 1 mom.). Liikelaitoskuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisessa noudatetaan kuntalain 68 a §:n säännöksiä ja kuntajaoston konsernitilinpäätöksestä antamaa yleisohjetta (2011).

6.4 Kunnallisen liikelaitoksen tuloslaskelma

Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen ja liikelaitoskuntayhtymän tuloslaskelma laaditaan kirjanpitoasetuksen (1339/1997) 1:1 §:n mukaista kaavaa soveltaen tämän yleisohjeen mukaisesti. Liikelaitoksen tuloslaskelmassa ei käytetä kunnan tuloslaskelman välitulosta vuosikate. Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen ja liikelaitoskuntayhtymän tuloslaskelman kaava on esitetty *liitteessä 1*. Lisäksi kunnan tai kuntayhtymän liikelaitos voi laatia talousarvion toteutumisvertailua varten vertailuna kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelmakaavan mukaiseksi muunnetun tuloslaskelman.

Liikevaihto

Liikevaihtoon luetaan liikelaitoksen varsinaisen toiminnan myyntituotot, joista on vähennetty myönnetyt alennukset sekä arvonlisävero ja muut välittömästi myynnin määrään perustuvat verot (KPL 4:1 §). Varsinainen toiminta on liikelaitoksen tarkoitusta toteuttavaa, jatkuvaa ja suunnitelmallista tavaroiden tai palveluiden yleensä voitolliseksi tarkoitettua myyntitoimintaa. Varsinaiseksi toiminnaksi katsotaan myös sellainen toiminta, joka on tosiasiallisesti vakiintunut varsinaiseen toimintaan liittyväksi, vaikka se ei alun pitäen ole ollutkaan liikelaitoksen varsinaista toimintaa.

Liikevaihtoon sisällytetään sekä kunnan tai kuntayhtymän ulkopuolisilta että kunnan tai kuntayhtymän muilta toimintayksiköiltä saadut myyntitulot. Vakiintunut käytäntö on lukea kaikki vaihto-omaisuudesta saadut vastikkeet liikevaihtoon. Myyntitulot kirjataan suoriteperusteen mukaisesti tuotoiksi sen tilikauden tilinpäätöksessä, jonka aikana suorite on luovutettu. Pitkän valmistusajan vaativan suoritteen kohdalla sallitaan tuloutus valmistusasteen perusteella kirjanpitolain 5:4 §:ssä tarkemmin säädettyin edellytyksin.

Ei-palautettavat liittymismaksut (sekä siirtokelpoiset että siirtokelvottomat) kirjataan liikevaihtoon². *Liitteessä 2* on esitetty liittymismaksujen käsittely liikelaitoksen kirjanpidossa.

Liikevaihto esitetään nettomääräisenä. Nettoliikevaihto saadaan vähentämällä liikelaitoksen tavanomaiseen toimintaan liittyvästä tuotteiden myynnistä ja palvelujen tarjoamisesta saatavista tuotoista myynnin oikaisuerät sekä arvonlisäverot ja suoraan liikevaihdon perusteella määrättävät verot. Myynnin oikaisueriä ovat myyntiin välittömästi liittyvät vuosi-, käteis- ja vastaavat alennukset. Myyntiin liittyvät kurssierot käsitellään niin ikään myynnin oikaisuerinä.

Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen muutos

2

Kuntajaoston lausunto 65/2004, myös KILA 1650/2001. Kantaverkon liittymismaksujen merkitsemisestä liittyjän tilinpäätökseen KILA 1905/2013 [15.10.2013]

Jos liikelaitoksella on euromäärältään huomattavia valmistevarastoja, valmistevarastojen muutos esitetään erikseen tuloslaskelmassa liikevaihdon jälkeen. [15.10.2013]

Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen lisäys esitetään tuottoja lisäävänä eränä. Tuottoja vähentävänä eränä tuloslaskelmassa esitetään *valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen vähennys*.

Valmistus omaan käyttöön

Jos liikelaitoksella on merkittävässä määrin valmistusta omaan käyttöön, on oman käytön valmistusarvon esittäminen erikseen tuloslaskelmassa liikevaihdon jälkeen perusteltua. Omaan käyttöön valmistuksen kirjanpidollisesta käsittelystä on annettu ohjeet *yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta* (2011).³

Liiketoiminnan muut tuotot

Liiketoiminnan muihin tuottoihin luetaan tulot, joilla on yhteyttä liikelaitoksen suorite-
tuotantoon kuulumatta kuitenkaan siihen. Ne on ansaittu tavanomaisen liiketoiminnan
puitteissa, mutta ovat liikelaitokselle merkitykseltään toissijaisia. Mm. pysyvien vastaa-
vien hyödykkeiden myynnistä saadut luovutusvoitot sekä vakuutuksen perusteella saa-
dut kohdistamattomat korvaukset, esimerkiksi keskeytysvakuutuskorvaukset ovat
yleensä liiketoiminnan muina tuottoina esitettäviä tuottoja⁴. Viranomaistoiminnasta
saadut tuotot kirjataan tuloslaskelmassa liiketoiminnan muihin tuottoihin. Muilta kuin
omalta kunnalta tai kuntayhtymältä taikka liikelaitoskuntayhtymässä kuntayhtymän jä-
seneltä saadut toimintatuet ja avustukset käsitellään erässä *Liiketoiminnan muut tuotot*,
tai jos ne ovat olennaisia, ne voidaan merkitä tuloslaskelmaan omaksi eräksi *Muut tuet*
ja avustukset.

Tuet ja avustukset kunnalta/kuntayhtymältä

Kunnalliselle liikelaitokselle voidaan siirtää tehtäviä, joiden kustannuksia asiakkailta
perittävät maksut eivät kata täysimääräisesti. Kunta tai kuntayhtymä taikka liikelaitos-
kuntayhtymän jäsen voi myöntää liikelaitokselle tukea tai toiminta-avustusta tällaisen
tehtävän hoitamisesta aiheutuvien kustannusten kattamiseksi (KuntaL 87 g §).

Tuloslaskelmaan kirjattavalla tuella tarkoitetaan suoritemäärään tai vastaavaan, toimin-
tavolyymia kuvaavaan perusteeseen sidottua korvausta. Tuki voi olla esimerkiksi lii-
kennelaitokselle liikennesuoritemäärän perusteella maksettavaa tariffitukea. [15.10.2013]

Toiminta-avustusta voidaan maksaa sijaissuoritteeseen (esimerkiksi asiakasmäärään)
perustuen, muulla määrityisperusteella tai suoritemäärästä riippumatta esimerkiksi sel-
laisen liikennereitin ylläpitämiseksi, jota ei matkalipputulolla saada kannattavaksi.
Toiminta-avustusta voidaan maksaa myös kustannuksiin, jotka aiheutuvat varallaolosta
tai toimintavarmuuden ylläpitämisestä. Tuki tai toiminta-avustus ei saa olla enemmän
kuin tehtävän hoitamisesta liikelaitokselle aiheutuvat kustannukset. Kustannuksiin voi-

³

Ks. Kuntajaoston lausunto 101/2011 investointihyödykkeen valmistuksen kirjanpidollisesta käsittelystä ja siihen liit-
tyvä Kuntataloustiedotteen 4/2011 ohjeistus valmistettaessa hyödyke kunnan toiselle tehtävälle ja kunnan omaan
käyttöön. [15.10.2013]

⁴

Ks. myös Kuntajaoston lausunto 20/1998

daan laskea välittömien kustannusten lisäksi pääomakustannukset (poistot ja korvaus pääomalle) sekä osuus liikelaitoksen hallinnon kustannuksista. Kustannuksista vähennetään tehtävän hoitamisesta saadut muut tulot kuten asiakasmaksut. (KuntaL 87 g §)

Kunnan tai kuntayhtymän tuki tai toiminta-avustus on ilmoitettava erikseen tilinpäätöksessä (KuntaL 87 g §). Lain perustelujen mukaan kunnan tai kuntayhtymän taikka liikelaitoskuntayhtymän jäsenen maksamat tuet ja toiminta-avustukset on ilmoitettava erikseen kunnallisen liikelaitoksen tilinpäätöslaskelmissa tai tilinpäätöksen liitetiedoissa. [15.10.2013]

Kunnalta tai kuntayhtymältä taikka liikelaitoskuntayhtymän jäsenkunnalta tai kuntayhtymältä saatu tuki tai toiminta-avustus liikelaitoksen toimintaan merkitään tuloslaskelmaan erillisenä tuottoeränä ennen kulueriä käyttäen nimikettä *Tuet ja avustukset kunnalta/kuntayhtymältä*. Tässä ryhmässä esitetään omalta kunnalta tai kuntayhtymältä taikka liikelaitoskuntayhtymässä jäsenkunnalta tai -kuntayhtymältä saatu sekä suoritemäärään perustuva tuki että muu toiminta-avustus⁵. Avustus käsitellään tässä erässä riippumatta siitä, mihin kuluerään se on annettu. Myös sopimuskunta voi antaa avustusta yhteiselle isäntäkuntamallin liikelaitokselle ja se merkitään tuloksi erään *Liiketoiminnan muut tuotot* tai, jos se on olennainen, erään *Muut tuet ja avustukset*.

Myös arvonlisäverolain 79 §:n säännöksen huomioon ottaen on perusteltua kirjata kunnan tai kuntayhtymän antamat tuet ja avustukset liikelaitoksen tuloslaskelmassa omaksi eräkseen⁶. [15.10.2013]

Liikelaitoksen investointien rahoitusta on käsitelty kohdassa 6.5. [15.10.2013]

Kulut

Kulut ryhmitellään seuraavasti:

Materiaalit ja palvelut

Aineet, tarvikkeet ja tavarat

Ostot tilikauden aikana

Varastojen lisäys tai vähennys

Palvelujen ostot

Henkilöstökulut

Palkat ja palkkiot

Henkilösivukulut

Eläkekulut

Muut henkilösivukulut

Poistot ja arvonalentumiset

Suunnitelman mukaiset poistot

Arvonalentumiset

5

Kirjanpitolautakunta on antanut kaksi lausuntoa (204/1989 ja 1255/1994) julkisyhteisöltä saatujen tukien kirjaamisesta joukkoliikennettä harjoittavien yhtiöiden tilinpäätöksessä. Lausuntojen mukaan kilometrituki ja muu vastaava, varsinaiseen suoritustuotantoon saatu tuki ja avustus kirjataan liiketoiminnan muihin tuottoihin.

6

Arvonlisäverolain 79 §:n muutoksen (1486/29.12.1994) mukaan arvonlisäveron perusteeseen luettavaan tavarahan tai palvelun hintaan liittyvänä tukena tai avustuksena ei pidetä toiminnan harjoittamisesta tai järjestämisestä aiheutunutta kunnan tai osakaskuntien tukena tai avustuksena kattamaa alijäämää silloin, kun tavarahan tai palvelun myyjänä on kunta tai pääkaupunkiseudun yhteistyövaltuuskunta.

Liiketoiminnan muut kulut

Kulujen erittelystä on annettu tarkemmat ohjeet *yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta (2011)*. [15.10.2013]

Aineet, tarvikkeet ja tavarat

Aineet, tarvikkeet ja tavarat -kuluryhmään sisältyvät erät on esitetty *yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta (2011)*. *Aineet, tarvikkeet ja tavarat* -erän erittelyjä *Ostot tilikauden aikana* ja *Varastojen lisäys tai vähennys* voi käyttää vain, jos liikelaitos käyttää kaikkien varastojensa käsittelyssä yhdenmukaisesti tätä menettelyä.

Palvelujen ostot

Palvelujen ostoihin sisältyy liikelaitoksen suoritetuotannossaan käyttämiä palveluja. Tarkemmin palvelut on esitetty *yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta (2011)*. *Palvelujen ostot* -nimike poikkeaa kirjanpitoasetuksen tuloslaskelman "*Ulkoiset palvelut*" -nimikkeestä ja sen sisällöstä, koska kunnan tai kuntayhtymän liikelaitos ostaa palveluja sekä kunnan tai kuntayhtymän ulkopuolelta että organisaation sisäisesti kunnalta tai kuntayhtymältä, ja jotta se on yhdenmukainen kunnan tai kuntayhtymän tuloslaskelman vastaavan erän kanssa.

Poistot ja arvonalentumiset

Poistoista ja arvonalennuksista annetaan ohjeet *yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista (2011)*. [15.10.2013]

Liiketoiminnan muut kulut

Liiketoiminnan muihin kuluihin kirjataan mm. pysyvien vastaavien myynnistä syntyneet luovutustappiot, välilliset verot kuten jätevero, metsänhoitomaksu ja kiinteistövero toisen kunnan alueella olevasta kiinteistöstä. Liikelaitoksen maksama liiketoiminnan tulovero⁷ voidaan myös kirjata tähän erään, ellei sitä esitetä tilinpäätössiirtojen jälkeen erillisessä erässä *Tuloverot*. [15.10.2013]

Liikeliijäämä (-alijäämä)

Kunnan liikelaitoksen tuloslaskelmassa käytetään *Liikeliijäämä (-alijäämä)* -käsitteitä.

7

Kuntajaoston lausunnon 2003/60 mukaan kuntayhtymän liiketoiminnasta maksama yhteisövero voidaan esittää omalla eräänään tuloslaskelmassa ennen *Tilikauden ylijäämä (alijäämä)* -riviä.

Rahoitustuotot ja -kulut

Rahoitustuotot ja -kulut ryhmitellään liikelaitoksen tuloslaskelmassa seuraavasti:

Rahoitustuotot ja -kulut

Korkotuotot

Muut rahoitustuotot

Kunnalle/kuntayhtymälle maksetut korkokulut

Muille maksetut korkokulut

Korvaus peruspääomasta

Muut rahoituskulut

Rahoitustuotot esitetään jaoteltuna eriin: *Korkotuotot* ja *Muut rahoitustuotot*. Korkotuottojen ja muiden rahoitustuottojen käsittelyssä noudatetaan *yleisohjetta kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta (2011)*.

Korkotuottoihin luetaan myös keskuskassan ja kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen väliseltä yhdystililtä saadut korot sekä kunnalle tai kuntayhtymälle tai liikelaitoskuntayhtymän jäsenelle annetusta lainasta saadut korot. Jos korkotuotot omalta kunnalta tai kuntayhtymältä taikka liikelaitoskuntayhtymän jäseneltä ovat olennaisia, ne voidaan esittää omana eränä *Korkotuotot kunnalta/kuntayhtymältä*.

Rahoituskuluissa korkokulut esitetään jaoteltuina eriin *Kunnalle/kuntayhtymälle maksetut korkokulut* ja *Muille maksetut korkokulut*. Kunnalle tai kuntayhtymälle maksetut korkokulut muodostuvat kunnan tai kuntayhtymän sisäisestä lainasta sekä keskuskassan ja kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen väliseltä yhdystililtä maksetuista koroista. Liikelaitoskuntayhtymässä jäseniltä saadun lainan korot esitetään myös erikseen erässä *Kunnalle/kuntayhtymälle maksetut korkokulut*.

Sekä kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen että liikelaitoskuntayhtymän maksama korvaus peruspääomalle merkitään rahoituskuluihin erillisenä eränä *Korvaus peruspääomasta*⁸.

Satunnaiset tuotot ja kulut

Rahoituserien jälkeiseen erään *Ylijäämä (alijäämä) ennen satunnaisia eriä* lisätään tai siitä vähennetään erä *Satunnaiset tuotot ja kulut*. Satunnaiset tuotot ja kulut on määritellyt kirjanpitolain 4:2 §:ssä. Kunnan liikelaitoksessa satunnaisiksi tuotoiksi ja kuluiksi katsotaan vastaavasti tulot ja menot kuten *yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta (2011)* on määritetty.

8

Korvaus kunnan tai kuntayhtymän liiketoimintaan sijoittamalle pääomalle on perusteltua käsitellä rahoituskuluna eikä voitonjakoeränä, koska

– pääomasijoituksen jakaminen sisäiseen lainaan kunnalta tai kuntayhtymältä taikka lainaan liikelaitoskuntayhtymän jäseneltä ja peruspääomaan on harkinnanvarainen. Sijoitetulle pääomalle maksettavan korvauksen luonne ei asiallisesti riipu siitä, miten pääomasijoitus liikelaitoksen taseessa on jaettu.

– korvaus peruspääomasta, samoin kuin sisäisen lainan korko tai jäsenkunnan/-kuntayhtymän lainan korko käsitellään tuloksesta riippumattomana kustannuseränä. Tämä tuo hinnoittelun ennustettavuutta ja luotettavuutta, mikä on välttämätöntä varsinkin sellaisessa kunnallisessa toiminnassa, jonka markkina-asema on määräävä tai jossa kilpailua ei ole.

Poistoeron lisäys tai vähennys

Kunnallisen liikelaitoksen kirjanpidossa poistoeron kirjaaminen liittyy pääsääntöisesti investointivarausten ja investointirahaston purkamiseen, mutta liiketoiminnassa myös suunnitelman mukaisten poistojen ja verotuksessa sallittujen poistojen eroon⁹. Poistoeroista on tarkemmin *yleisohjeissa kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta* (2011) sekä *taseen laatimisesta* (2010).

Vapaaehtoisten varausten muutokset

Kunnanvaltuusto tai liikelaitoskuntayhtymän kuntayhtymäkokous voi päättää talousarvion ja tilinpäätöksen yhteydessä, että osa liikelaitoksen tuloksesta siirretään varauksiin vastaisia menoja varten. Kirjanpitolain mukaan tilinpäätöksessä saadaan tehdä investointi-, toiminta- tai muu sellainen varaus (KPL 5:15 §).

Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen tilikauden tuloksesta voidaan tehdä investointivaraus enintään kunnan tai kuntayhtymän ylijäämäerien määrästä (KuntaL 87 k § 2 mom.). Ylijäämäeriin lasketaan mukaan kunnan tai kuntayhtymän tilikauden yli- tai alijäämä ja edellisten tilikausien yli- tai alijäämä sekä kunnan tai kuntayhtymän omat rahastot. Kunnan tai kuntayhtymän arvonorotusrahosta ja käyvän arvon rahastoa ei lasketa ylijäämäeräksi, koska näiden rahastojen pääoman käsitteleminen ylijäämänä tarkoittaisi arvioitujen, mutta vielä realisoitumattomien luovutusvoittojen ennakoon tulouttamista varauksiin.

Liikelaitoskuntayhtymässä investointivaraus on mahdollista tehdä määrättyyn investointisuunnitelmassa olevaan hankkeeseen tilikauden tuloksen määrästä. Muutoin investointivarausten tekemisen edellytyksissä ja purkamisessa noudatetaan *yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta* (2011) luvun 10.2 *Vapaaehtoisten varausten muutokset* ohjeita. Vapaaehtoisten varausten käyttö käsitellään tulosvaikutteisesti.

Kunnan ja kuntayhtymän tuloverotettavassa liike- ja elinkeinotoiminnassa varausten tekemisessä noudatetaan elinkeinoverolain¹⁰ säännöksiä vapaaehtoisista varauksista.

Rahastojen muutokset

Rahastointi voi myös tulla kysymykseen kunnallisessa liikelaitoksessa. Liikelaitoskuntayhtymässä rahastoista tulee kysymykseen lähinnä sijoitusrahasto ja vahinkorahasto, kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksessa vahinkorahasto. Jos liikelaitokselle on perustettu vapaaehtoinen oma rahasto, mahdollinen rahaston muutos merkitään erilliseksi eräksi tuloslaskelmaan vapaaehtoisten varausten muutoksen jälkeen samalla tavoin kuin

9

Elinkeinovalolain (EVL) mukaan verotettavassa yrityksessä suunnitelman ylittävän poiston erityinen syy voi olla myös se, ettei EVL 54 §:n mukaan poistoja saa vähentää verotuksessa suurempina kuin ne on kirjanpidossa vähennetty. Näin ollen silloin, kun EVL:ssa muutoin sallittu maksimipoisto on suunnitelman mukaista poistoa suurempi, kirjanpitovalollinen voi kirjata suunnitelman mukaisen poiston ylittäviä poistoja. Näin kertyneet tilinpäätössiirrot esitetään poistoeron taseessa. Tällaisen poistoeron merkitseminen saattaa tulla perustelluksi kunnan liiketoiminnalle, jolle on muodostunut tuloverovelvollisuus esimerkiksi toisen kunnan alueella harjoittamasta liiketoiminnasta taikka toisen kunnan alueella omistamista kiinteistöistä, jotka eivät ole yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä (TVL 21.4 §). Poistoeron merkitseminen saattaa tulla perustelluksi myös kuntayhtymän liiketoiminnalle, jolle on muodostunut tuloverovelvollisuus harjoittamastaan liiketoiminnasta taikka omistamistaan kiinteistöistä, jotka eivät ole yleishyödyllisessä käytössä.

10

Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360, luku 4 Vähennyskelpoiset varaukset [15.10.2013]

kunnan tai kuntayhtymän tuloslaskelmassa. Hyvän kirjanpitotavan mukaisesti rahastoon siirto voidaan tehdä pääsääntöisesti vain niissä rajoissa, jotka tilikauden tulos (tuloslaskelman erä *Tilikauden tulos*) tekee mahdolliseksi.

Kuntalain mukaan kunnallisen liikelaitoksen johtokunnan on toimintakertomuksessa tehtävä esitys tilikauden tuloksen käsittelystä. Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen tilikauden tuloksesta voidaan tehdä vapaaehtoinen varaus tai vapaaehtoinen rahastoon siirto enintään kunnan tai kuntayhtymän ylijäämäerien määrään. (KuntaL 87 k.2 §) Liikelaitoskuntayhtymässä vapaaehtoisten varausten tai rahastojen lisäyksiä voi pääsääntöisesti tehdä enintään tilikauden tuloksen osoittaman ylijäämän verran¹¹.

Tuloverot

Kunnan liiketoiminnalle saattaa muodostua tuloverovelvollisuus toisen kunnan alueella harjoittamastaan elinkeinotoiminnasta (esim. kunnan sähkö-, vesi- ja lämpölaitoksen toiminta kunnan oman alueen ulkopuolella) tai toisen kunnan alueella omistamistaan kiinteistöistä, jotka eivät ole yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä (TVL 21.4 §). Myös kuntayhtymälle (kuntayhtymän liikelaitokselle tai liikelaitoskuntayhtymälle) saattaa muodostua tuloverovelvollisuus elinkeinotoiminnasta tai omistamistaan kiinteistöistä.¹²

Kunnan ja kuntayhtymän liikelaitoksen ja liikelaitoskuntayhtymän tuloslaskelmassa tuloverot esitetään ensisijaisesti tilinpäätössiirtojen jälkeen yhtenä eränä *Tuloverot* taikka tuloslaskelman erässä *Liiketoiminnan muut kulut*.

Tilikauden ylijäämä (alijäämä)

Liikelaitoksen tulos varaus- ja rahastosiirtojen sekä poistoero- ja tuloverokirjausten jälkeen.

6.5 Kunnallisen liikelaitoksen tase

Tämän yleisohjeen lisäksi kunnallisen liikelaitoksen taseen laatimisessa noudatetaan *yleisohjetta kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta* (2010). Tase-erien sisältöä käsitellään tässä yleisohjeessa vain liikelaitosta koskevien erityispiirteiden ja -ohjeiden osalta. Muutoin viitataan em. yleisohjeeseen taseen laatimisesta. [15.10.2013]

Pysyvät vastaavat

Pysyvien vastaavien määritelmät ja ryhmittelyt taseessa sekä hankintamenon määräytyminen ja jaksottaminen on esitetty *yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta* (2010) ja *yleisohjeessa suunnitelman mukaisista poistoista* (2011).

¹¹

Tilikauden tuloksen käsittelystä on tarkemmin kuntajaoston yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta (24.1.2011) luku 11.3.

¹²

Kuntaa koskevaa verovapaussäännöstä ei voitu soveltaa kuntayhtymään, vaan kuntayhtymän katsottiin olevan verovelvollinen kaikesta harjoittamansa elinkeinotoiminnan tuottamasta tulosta ja kiinteistön tuottamasta tulosta kunnalle ja seurakunnalle. Päätöksessä ei otettu kantaa, mikä kuntayhtymien toiminta olisi luonteeltaan elinkeinotoimintana verotettavaa tai mitä kiinteistön yleisellä ja yleishyödyllisellä käytöllä kuntien toiminnassa tarkoitetaan. (KHO 1.12.2005/3210)

Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen hankkiessa kunnan toiselta toimintayksiköltä aineellisen tai aineettoman pysyvien vastaavien hyödykkeen käsitellään tätä sisäistä hankintamenoa liikelaitoksen kirjanpidossa ja taseessa samalla tavalla kuin kunnan ulkoista hankintamenoa.¹³ Kunnan tai kuntayhtymän tilinpäätöstä varten sisäinen hankintameno on kuitenkin eriteltävä siten, että olennaiset sisäiset katteet voidaan eliminoida. Sisäiset katteet eliminoidaan kunnan tai kuntayhtymän tasetta laadittaessa niistä taseen vastaavien eristä, joihin ne sisältyvät, sekä omasta pääomasta. Sisäisten katteiden muutos eliminoidaan tilikauden tuloksesta. Epäolennaiset sisäiset katteet voi jättää eliminoidamatta.

Investoinnin rahoitus tapahtuu joko peruspääoman lisäyksenä, kunnan tai kuntayhtymän sisäisenä lainana tai ulkoisena lainana. Vastuukunnan rahoitus tapahtuu yleensä peruspääomasijoituksena liikelaitokseen. Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitokselle annettu investointiavustus kirjataan liikelaitoksessa investoinnin rahoitusosuutena hankintamennon vähennykseksi, vastuukunnassa investoinnin luonnetta kuvaavaan pysyvien vastaavien erään ja muussa sopimuskunnassa tai -kuntayhtymässä muihin pitkävaikutteisiin menoihin. [15.10.2013]

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. Rahoitusosuus eliminoidaan kunnan tai kuntayhtymän tilinpäätöksessä rahoituslaskelmayhdistelyssä sisäisenä eränä. Sisäisen investointiavustuksen kirjauksesta on esimerkki *liitteessä 7*. [15.10.2013]

Liikelaitoskuntayhtymässä jäsenet voivat rahoittaa investoinnit joko peruspääoman tai rahastopääoman lisäyksenä, lainana tai rahoitusosuutena investointiin.

Liikelaitoksen toimintatukien ja -avustusten, investointiavustusten, pääomasijoitusten sekä liittymismaksujen käsittelyä selventää *liitteen 2* taulukko. [15.10.2013]

Toimeksiantojen varat

Toimeksiantojen varat ja niitä vastaavat pääomat muodostuvat liikelaitoksen hoitamista toimeksianto- ja välitystehtävistä. Toimeksiantojen varojen ryhmittelyt taseessa on esitetty *yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta (2010)*. [15.10.2013]

Vaihtuvat vastaavat

Rahoitusomaisuus

Kunnallisen liikelaitoksen rahoitusomaisuus ryhmitellään *yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta (2010)* esitetyllä tavalla. Jos liikelaitoksella on sisäisiä saamisia kunnalta tai kuntayhtymältä, ne merkitään luonteensa mukaisesti pitkä- tai lyhytaikaisiin saamisiin omaksi eräksi *Saamiset kunnalta/kuntayhtymältä*. Erä sisältää kaikki lyhyt- tai pitkäaikaisten saamisten ryhmään kuuluvat saamiset omalta kunnalta tai kuntayhtymältä. Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen omien rahatilien asemasta

13

Ks. Kuntajaoston lausunto 101/2011 investointihyödykkeen valmistuksen kirjanpidollisesta käsittelystä ja siihen liittyvä Kuntataloustiedotte 4/2011 ohjeistus valmistettaessa hyödyke kunnan toiselle tehtävälle ja kunnan omaan käyttöön. [15.10.2013]

tai lisäksi voidaan käyttää kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen ja keskuskassan välistä yhdystiliä, joka merkitään taseryhmään *Saamiset kunnalta/kuntayhtymältä*. Liikelaitoskuntayhtymän taseessa ei erotella saamisia kuntayhtymän jäsenkunnalta tai kuntayhtymältä, vaan ne esitetään luonteensa mukaisesti taseen saamisten erissä.

Oma pääoma

Kunnallisen liikelaitoksen oma pääoma muodostuu peruspääomasta, arvonorotusrahas-
ton pääomasta sekä oman pääoman muista eristä. Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitok-
sen oma pääoma on osa kunnan tai kuntayhtymän omaa pääomaa. Kunnan tai kuntayh-
tymän tilinpäätöksessä liikelaitoksen oman pääoman erät yhdistetään kunnan tai kun-
tayhtymän oman pääoman ao. eriin. (KuntaL 87 l.1 §).

Oma pääoma ryhmitellään, kuten *yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimi-
sesta* on esitetty. [15.10.2013]

Peruspääoma

Peruspääoma on kunnan tai kuntayhtymän oman pääoman ehtoinen sijoitus, josta liike-
laitos suorittaa korvauksen. (KuntaL 87 l §)

Liikelaitosta perustettaessa kunnan tai kuntayhtymän liikelaitokseen siirtämää nettova-
rallisuutta vastaava pääoma merkitään *peruspääomaksi*. Nettovarallisuus lasketaan lii-
kelaitosta perustettaessa vähentämällä liikelaitokseen siirretyistä varoista liikelaitokseen
siirretyt velat ja pakolliset varaukset. Osa siirrettävästä pääomasta voidaan merkitä
myös pitkäaikaiseksi lainaksi kunnalta tai kuntayhtymältä. Kunnan tai kuntayhtymän
liikelaitoksessa peruspääoma voi olla vain liikelaitosta ylläpitävän (ns. isäntäkunnan) si-
joittamaa pääomaa. Muiden sopimuskuntien pitkäaikainen pääomasijoitus tulee ns.
isäntäkunnan liikelaitoksessa käsitellä vieraan pääoman ehtoisena sijoituksena. Näin tu-
lee menetellä, koska kuntalaissa ei ole säännöstä toisen kunnan asemasta toisen kunnan
omistajana. (HE 263/2006 vp.)

Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen peruspääoman tulee olla yhtä suuri kuin perus-
pääomaosuus kunnan tai kuntayhtymän osataseen¹⁴ pysyvien vastaavien osakkeissa ja
osuuksissa. [15.10.2013]

Liikelaitoskuntayhtymässä peruspääoma jakaantuu jäsenosuuksiin (KuntaL 87 l §).
Säännös edellyttää, että liikelaitoskuntayhtymällä tulee olla peruspääoma, jonka perus-
teella jäsenkuntaosuudet voidaan määritellä. Jäsenosuutta tarvitaan peruspääomakorva-
uksen suoritusperusteena, yhdisteltäessä liikelaitoskuntayhtymä jäsenkunnan konserniti-
linpäätökseen, määriteltäessä jäsenen osuutta liikelaitoskuntayhtymän nettovarallisuus-
desta jäsenen erotessa liikelaitoskuntayhtymästä tai liikelaitoskuntayhtymää purettaessa.
Myös kuntalain 83 §:n tarkoittaman rahoitusvastuun kohdistamisessa jäsenkunnille voi-
daan käyttää jäsenosuutta. Peruspääoman jakaminen jäsenosuuksiin ei estä jäseniä so-
pimasta, että mainittujen korvausten, osuuksien ja vastuiden määrittämisessä käytetään
muuta perustetta kuin peruspääoman jäsenosuutta.

14

Osataseella tarkoitetaan kunnan tai kuntayhtymän tasetta ilman liikelaitoksen tasetta.

Peruspääoma on kunnan tai kuntayhtymän taikka liikelaitoskuntayhtymän jäsenen pysyväisluonteinen pääomasijoitus liikelaitokseen. Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksessa peruspääoman lisäys on kunnan tai kuntayhtymän sisäinen liiketapahtuma, joka käsitellään liikelaitoksen kirjanpidossa pääomarahoituksena. Peruspääomasta maksettava korvaus käsitellään liikelaitoksen kirjanpidossa rahoituskuluna ja kunnan tai kuntayhtymän kirjanpidossa rahoitustuottona. Liikelaitoskuntayhtymän peruspääoman muutokset käsitellään kirjanpidollisesti kuten muussa kuntayhtymässä. [15.10.2013]

Muut omat rahastot

Muista omista rahastoista kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksessa tulee kysymykseen vahinkorahasto. Liikelaitoskuntayhtymässä vahinkorahaston lisäksi voidaan perustaa myös sijoitusrahasto, johon voidaan merkitä sellaisia jäsenkuntien ja -kuntayhtymien pysyväisluonteisia pääomasijoituksia, joita ei sisällytetä peruspääomaan, mutta jotka kuitenkin määritellään jäsenkohtaisesti. (HE 263/2006). [15.10.2013]

Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä)

Edellisen tilikauden ylijäämän siirtämisestä liikelaitoksen peruspääomaan tai rahastoon päättää valtuusto tai yhtymäkokous. Liikelaitoksen ylijäämää voidaan siirtää myös sopimus- tai jäsenkunnalle tai -kuntayhtymälle. Kunnan ja kuntayhtymän liikelaitoksessa viimeainituista siirroista päättää valtuusto tai yhtymäkokous. Liikelaitoskuntayhtymässä ylijäämän siirtämisestä jäsenkunnille ja -kuntayhtymille on sovittava perussopimuksessa tai erikseen jäsenkuntien ja -kuntayhtymien kesken. Sopimukseen perustuvista siirroista päättää yhtymäkokous. Siirto kaikissa mainituissa tapauksissa tehdään tasevaikutteisesti tilinpäätösvuotta seuraavalla tilikaudella liikelaitoksen edellisten tilikausien ylijäämästä raha- tai yhdystiliä vastaan ja kunnan tai kuntayhtymän taseessa valtuuston tai kuntayhtymäkokouksen päättämään oman pääoman erään.

Tilikauden ylijäämä (alijäämä)

Tilikauden ylijäämä/alijäämä varausten tekemisen ja mahdollisten rahastosiirtojen jälkeen esitetään erikseen oman pääoman eränä. Tilikauden alijäämä esitetään oman pääoman ryhmässä vähennyseränä, eikä sitä voida esittää taseen vastaavien puolella.

Alijäämän kattaminen

Kunnan liikelaitoksessa alijäämän kattamiseen rahasto- ja peruspääomasta sovelletaan kuntalain 65.3 §:n perusteluihin (HE 8/2006) kirjattua ohjeistusta. Ohjetta soveltaen kunnan liikelaitoksen alijäämä katetaan tilinpäätöstä seuraavan vuoden kirjanpidossa edellisten tilikausien ylijäämästä määrään, mihin taseen ylijäämäerät riittävät. Liikelaitoksen riittävä tulorahoitus tulisi ensisijaisesti varmistaa oikealla hinnoittelulla ja tarvittaessa liikelaitokselle annettavalla tuella ja avustuksella. Alijäämän kattaminen rahastopääomasta voi tapahtua vain erityisestä syystä ja pääoman alentamisen tulee olla luonteeltaan pysyvää. Arvonkorotusrahastoa ei voida käyttää alijäämän kattamiseen, koska rahaston pääoman muuttaminen on sidottu maa-alueiden ja arvopapereiden arvomuutoksiin. Alijäämän kattamista taseen sisällä investointivarausta vastaan ei pidetä hyvän

kirjanpitoavan mukaisena, vaan varauksen purkaminen tulee tehdä tulosvaikutteisesti varauksen kohteena olleen hankkeen toteuduttua¹⁵. [15.10.2013]

Kuntayhtymän liikelaitokseen ja liikelaitoskuntayhtymään ei sovelleta kuntalain 65.3 §:n talouden tasapainottamista koskevia säännöksiä (KuntaL 86.1 §). Kuntayhtymä ja liikelaitoskuntayhtymä eivät siten ole velvoitettuja laatimaan toimenpideohjelmia, vaikka taseen alijäämää ei taloussuunnitelmassa saataisi katettua. Peruspääoman käyttämistä alijäämän kattamiseksi ei myöskään laissa ole rajoitettu. Kuntayhtymässä ja liikelaitoskuntayhtymässä sovelletaan kuitenkin kuntalain 69 §:n säännöstä yhtymähallituksen tai johtokunnan velvollisuudesta tehdä toimintakertomuksessa selkoa talouden tasapainotuksesta päättyneellä tilikaudella sekä voimassa olevan taloussuunnitelman riittävydestä talouden tasapainottamiseksi. (HE 263/2006)

Kuntayhtymän liikelaitoksessa ja liikelaitoskuntayhtymässä yhtymäkokous voi päättää, jollei perussopimuksessa ole muuta sovittu, alijäämän kattamisesta peruspääomasta ja jäsenkunnan suorittamalla toiminta-avustuksella silloin, kun jakoperusteena ovat peruspääoman jäsenkuntaosuudet. Jos alijäämän kattamisen jakoperusteeksi on sovittu palvelujen käytön suhde, tulee alijäämä kattaa lisäämällä myyntituloja suoritehinnoittelua tarkistamalla.¹⁶

Kertynyt poistoero

Kertynyttä poistoeroa syntyy, kun liikelaitos tekee suunnitelmapoistot ylittäviä poistoja. Poistoeron kirjaaminen voi liikelaitoksessa tulla kysymykseen silloin, kun investoinnin hankintamenoa on katettu varauksella. Liiketoiminnassa myös suunnitelman mukaisten poistojen ja verotuksessa sallittujen poistojen eroon¹⁷ on mahdollista tehdä poistoerokirjaus. Poistoeron käsittelyä on yksityiskohtaisemmin selostettu *yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista* (2011).

Vapaaehtoiset varaukset

Vapaaehtoisista varauksista ja niiden edellytyksistä kunnallisessa liikelaitoksessa on esitetty edellä tuloslaskelmaa koskevan luvun kohdassa *Vapaaehtoisten varausten muutokset*.

15

Ks. yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta, luvusta 6.2 Investointivaraukset.

16

Kuntajaoston lausunto 36/26.10.1998.

17

Elinkeinoverolain (EVL) mukaan verotettavassa yrityksessä suunnitelman ylittävän poiston erityinen syy voi olla myös se, ettei EVL 54 §:n mukaan poistoja saa vähentää verotuksessa suurempina kuin ne on kirjanpidossa vähennetty. Näin ollen silloin, kun EVL:ssa muutoin sallittu maksimipoisto on suunnitelman mukaista poistoa suurempi, kirjanpitovelvollinen voi kirjata suunnitelman mukaisen poiston ylittäviä poistoja. Näin kertyneet tilinpäätössiirrot esitetään poistoerona taseessa. Tällaisen poistoeron merkitseminen saattaa tulla perustelluksi kunnan liiketoiminnalle, jolle on muodostunut tuloverovelvollisuus esimerkiksi toisen kunnan alueella harjoittamasta liiketoiminnasta taikka toisen kunnan alueella omistamista kiinteistöistä, jotka eivät ole yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä (TVL 21.4 §). Poistoeron merkitseminen saattaa tulla perustelluksi myös kuntayhtymän liiketoiminnalle, jolle on muodostunut tuloverovelvollisuus harjoittamastaan liiketoiminnasta taikka omistamistaan kiinteistöistä, jotka eivät ole yleishyödyllisessä käytössä.

Toimeksiantojen pääomat

Toimeksiantojen pääomat muodostuvat liikelaitoksen hoitamista toimeksianto- ja välitystehtävistä. Toimeksiantojen pääomien ryhmittelyt taseessa on esitetty *yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta* (2010).

Vieras pääoma

Liikelaitoksen pitkä- ja lyhytaikaisen vieraan pääoman ryhmittelyssä noudatetaan *kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta annetun yleisohjeen* (2010) mukaista ryhmittelyä. Sisäisten lainojen eliminointia varten käytetään korollisille lainoille erää *Lainat kunnalta/kuntayhtymältä* ja korottomia velkoja varten erää *Korottomat velat kunnalta/kuntayhtymältä*. [15.10.2013]

Seuraavana vuonna erääntyvät pitkäaikaisten lainojen lyhennykset siirretään tilinpäätöksessä pitkäaikaisesta vieraasta pääomasta lyhytaikaiseen vieraaseen pääomaan. Jos keskuskassan ja liikelaitoksen välisellä yhdystilillä on velkaa kunnalle tai kuntayhtymälle, se käsitellään taseessa lyhytaikaisena lainana kunnalta tai kuntayhtymältä.

6.6 Kunnallisen liikelaitoksen rahoituslaskelma

6.6.1 Rahoituslaskelman rakenne ja kirjausperuste

Kunnallisen liikelaitoksen rahoituslaskelma esitetään ns. rahavirtalaskelmana, jossa erikseen on nähtävissä *Toiminnan rahavirta*, *Investointien rahavirta* ja *Rahoituksen rahavirta*. *Toiminnan rahavirran*, *Investointien rahavirran* ja *Rahoituksen rahavirran* yhteenlaskettu muutos vastaa taseesta laskettua rahavarojen muutosta. [15.10.2013]

Kunnallisen liikelaitoksen rahoituslaskelma laaditaan suoriteperusteisesti. [15.10.2013]

Rahoituslaskelman laatimisessa noudatetaan *yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän rahoituslaskelman laatimisesta* (2006) annettuja ohjeita. Rahoituslaskelman erien sisältöä käsitellään tässä yleisohjeessa vain liikelaitosta koskevien erityispiirteiden ja -ohjeiden osalta. Muutoin viitataan em. yleisohjeeseen. [15.10.2013]

Kunnallisen liikelaitoksen rahoituslaskelman malli on esitetty tämän ohjeen *liitteessä 4*.

6.6.2 Rahoituslaskelman sisältö

Toiminnan rahavirta

Liikelaitoksen tulorahoituksen rahavirta, *Toiminnan rahavirta*, muodostuu liikeylijäämästä (tai liikealijäämästä), poistoista ja arvonalentumisista, rahoitustuotoista ja kuluista, satunnaisista eristä sekä tuloveroista. Jos tuloverot on kirjattu muihin kuluihin, tuloveroja ei esitetä erikseen.

Liikeylijäämä saattaa sisältää eriä, jotka vaikuttavat muiden rahoituslaskelman tietojen laskemiseen. Rahoituslaskelman selkeyden vuoksi erä *Liikeylijäämä* saadaan suoraan tuloslaskelmasta ja sen korjaukset esitetään rivillä *Tulorahoituksen korjauserät*. Korja-

useriä ovat mm. pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitot, jos ne on esitetty liiketoiminnan muissa tuotoissa, sekä liiketoiminnan muihin kuluihin merkityt pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustappiot.

Investointien rahavirta

Rahoituslaskelmassa investointimenoiilla tarkoitetaan varojen käyttöä pysyviin vastaaviin aktivoituihin hyödykkeisiin tilivuoden aikana. Investointimenot ja niihin saadut rahoitusosuudet sekä pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot esitetään rahoituslaskelmassa bruttomääräisinä ja suoriteperusteisina. Tarkemmat ohjeet on *kunnan ja kunta-yhtymän rahoituslaskelman laatimisesta* (2006) annetussa yleisohjeessa. [15.10.2013]

Rahoituksen rahavirta

Antolainauksen muutokset

Liikelaitoksessa tässä erässä esitettäviä muutoksia ovat pääsääntöisesti vain *Muut saamiset* -erään sisältyvien palautuskelpoisten liittymismaksujen muutokset. Antolainauksen muutokset jaetaan seuraaviin eriin:

Antolainasaamisten lisäykset kunnalta/kuntayhtymältä
Antolainasaamisten lisäykset muilta
Antolainasaamisten vähennykset kunnalta/kuntayhtymältä
Antolainasaamisten vähennykset muilta.

Lainakannan muutokset

Tässä esitetään pitkä- ja lyhytaikaisten lainojen lisäykset ja vähennykset. Lainakannan muutoksissa noudatetaan muutoin *yleisohjetta kunnan ja kuntayhtymän rahoituslaskelman laatimisesta* (2006), mutta liikelaitoksen rahoituslaskelmassa pitkäaikaisten lainojen lisäys ja vähennys sekä lyhytaikaisten lainojen muutos esitetään erikseen lainojen muutoksiin kunnalta ja erikseen muilta.

Pitkä- ja lyhytaikaisten saamisten ja lainojen valuuttakurssimuutosten huomioon ottamisessa rahoituslaskelmassa noudatetaan *yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän rahoituslaskelman laatimisesta* (2006) annettuja ohjeita.

Oman pääoman muutokset

Oman pääoman lisäyksessä on kysymys kunnan tai kuntayhtymän taikka liikelaitoskuntayhtymän jäsenen maksamasta pääomasijoituksesta liikelaitokseen (liikelaitoskuntayhtymässä pääsääntöisesti kuntayhtymäosuus, poikkeuksellisesti jäsenkohtaisesti määritettävä pysyväisluonteinen pääomaosuus, esimerkiksi sijoitusrahasto-osuus) ja vähennyksessä pääoman palautuksesta kunnalle. Oman pääoman ehtoinen sijoitus voi olla peruspääoman korotusta tai lisäsijoitus muuhun oman pääoman erään.

Jos valtuuston päätöksellä on siirretty liikelaitoksen edellisten tilikausien ylijäämää kunnan tai kuntayhtymän omaan pääomaan taikka liikelaitoskuntayhtymän yhtymävaltuuston päätöksellä palautettu jäsenille, siirto esitetään liikelaitoksen rahoituslaskelmas-

sa omana eränä erän *Oman pääoman muutokset* jälkeen, *Ylijäämän palautus kunnalle/kuntayhtymälle*.

Muut maksuvalmiuden muutokset

Toimeksiantojen varojen ja pääomien muutokset

Valtion, EU-tukien ja muiden toimeksiantojen varat osoittavat liikelaitoksen hoidossa olevien varojen määrän ja toimeksiantojen pääomat osoittavat velat (vastuut), joista liikelaitos vastaa toimeksiantajille. Mikäli lahjoitusrahaston tuotto (korkotuotto, osinkotuotto tms.) lisätään toimeksiantojen varoihin ja pääomiin ja varojen käyttö vähennetään varoista ja pääomista siten, että ne eivät vaikuta ylijäämän (alijäämän) määrään ennen satunnaisia erää, eivät erien muutokset vaikuta rahoituslaskelmaan. [15.10.2013]

Saamisten muutos

Vaihtuvien vastaavien saamisten ryhmässä esitettyjen pitkä- ja lyhytaikaisten saamisten muutokset esitetään rahoituslaskelmassa erikseen *Saamisten muutos kunnalta/kuntayhtymältä* ja erikseen *Saamisten muutos muilta*.

Korottomien velkojen muutos

Korottomina velkoina käsitellään saadut ennakot, ostovelat, muut velat ja siirtovelat. Koska tähän ryhmään kuuluvat pitkäaikaiset velat ovat harvinaisia, on ne yhdistelty lyhytaikaisten velkojen kanssa.

Tähän erään merkitään myös palautuskelpoisten liittymismaksujen muutokset. Jos liittymismaksujen määrä on olennainen, se voidaan esittää omana eränään.

6.6.3 Rahoituslaskelman esitystarkkuus

Rahoituslaskelman esitystarkkuudesta on annettu ohjeet *kunnan ja kuntayhtymän rahoituslaskelman laatimista koskevassa yleisohjeessa* (2006). [15.10.2013]

6.7 Kunnallisen liikelaitoksen tilinpäätöksen liitetiedot ja tase-erittelyt

Tilinpäätöstä ja toimintakertomusta varmentamaan on laadittava tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt (KPL 3:13.1 §). [15.10.2013]

Kunnan liikelaitoksen tuloslaskelmaa ja tasetta täydentävät liitetiedot esitetään yhdistettyinä kunnan tilinpäätöksen liitetietoihin. Suositeltavaa kuitenkin on, että liikelaitos esittää myös omassa tilinpäätöksessään erikseen liikelaitosta koskevat liitetiedot. Liikelaitoksen liitetiedot ja niiden erittelyt laaditaan soveltaen *yleisohjetta kunnan ja kuntayhtymän liitetiedoista* (2012). [15.10.2013]

Liikelaitoksen tase-erittelyt sisältyvät kunnan tilinpäätöstä varmentaviin tase-erittelyihin. Suositeltavaa on, että liikelaitoksen tase-erittelyt ryhmitellään omaksi kokonaisuudekseen. Tase-erittelyjen sisältöä on yksityiskohtaisesti käsitelty *yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta* (2010).

7 Liikelaitos kunnan tai kuntayhtymän tilinpäätöksessä

Tilinpäätöksessä liikelaitoksen ja kunnan muun toiminnan tiedot yhdistellään rivi riviltä. Yhdistely voidaan tehdä joko pääkirjanpidossa tai, jos liikelaitoksen kirjanpito pidetään eri järjestelmällä, myös erillisenä yhdistelynä kirjanpitovaliokunnan. Liikelaitoksen ja kunnan muun toimintayksikön väliset erät eliminoidaan tilinpäätöksessä. Yhdistelylaskelmat ovat osa kunnan kirjanpitoaineistoa.

Tuloslaskelman yhdistely

Tilinpäätöksessä liikelaitoksen tuloslaskelma yhdistellään kunnan tuloslaskelmaan rivi riviltä. Ennen yhdistelyä eliminoidaan kunnan sisäiset erät liikevaihdosta ja muista tuotoista, kulueristä sekä rahoituseristä ja satunnaisista eristä. Tuloslaskelman yhdistelyä käsitellään yksityiskohtaisesti *liitteen 6* esimerkissä.

Taseen yhdistely

Liikelaitoksen tase yhdistellään kunnan taseen eriin rivi riviltä. Ennen yhdistelyä eliminoidaan kunnan sisäiset saamiset ja velat sekä sisäinen omistus. Eliminoitavia eräitä ovat myös pysyviin vastaaviin ja vaihto-omaisuuteen kirjatut olennaiset sisäiset katteet. Kunnan taseessa liikelaitoksen peruspääoma sisältyy peruspääomaan. Liikelaitoksen muut oman pääoman erät ovat osia kunnan muista pääomaeristä. Taseen yhdistelyä käsitellään yksityiskohtaisesti *liitteen 6* esimerkissä.

Rahoituslaskelman yhdistely

Kunnan tilinpäätökseen laadittavaan kunnan koko talouden käsittävään rahoituslaskelmaan liikelaitoksen rahoituslaskelma yhdistellään rivi riviltä. Ennen yhdistelyä eliminoidaan keskuskassan ja liikelaitoksen väliset rahoitustapahtumat kuten keskinäiset antolainat ja niiden lyhennykset sekä peruspääoman lisäykset ja vähennykset. Rahoituslaskelman yhdistelyä käsitellään yksityiskohtaisesti *liitteen 6* esimerkissä.

Liikelaitos kunnan tai kuntayhtymän talousarvion toteutumisvertailussa

Kuntalain 13 §:n mukaan valtuusto hyväksyy kunnan liikelaitoksen toimintaa ja taloutta koskevat tavoitteet. Tilinpäätöksessä kunta esittää niitä koskevat toteutumisvertailulaskelmat. Toteutumisvertailulaskelmien sisältö on esitetty tarkemmin Suomen Kuntaliiton antamassa suosituksessa *Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma* (2011).

8 Kunnallisen liikelaitoksen toimintakertomus

Kunnan ja kuntayhtymän liikelaitoksen sekä liikelaitoskuntayhtymän toimintakertomus laaditaan soveltuvin osin *kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista koskevassa yleisohjeessa (2013)* annettujen ohjeiden mukaisesti. [15.10.2013]

Toimintakertomus on osa liikelaitoksen tilinpäätöstä. Toimintakertomuksessa on tehtävä selkoa talousarviossa asetettujen tavoitteiden toteutumisesta tilikaudella. Toimintakertomuksessa on annettava tietoa myös sellaisista liikelaitoksen toimintaan ja talouteen liittyvistä olennaisista asioista, joista ei tehdä selkoa tulos- tai rahoituslaskelmassa.

tai taseessa. Tällaisia asioita ovat ainakin arvio todennäköisestä tulevasta kehityksestä sekä tiedot sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisestä ja keskeisistä johtopäätöksistä. Toimintakertomuksessa on hyvä kuvata lyhyesti myös liikelaitoksen toimintaa. *[15.10.2013]*

Toimintakertomuksessa on tehtävä esitys tilikauden tuloksen käsittelystä. Tilikauden tuloksella tarkoitetaan tällöin tilikauden yli- tai alijäämää ennen varaussiirtoja. Tuloksen käsittelystä päättää valtuusto tai yhtymäkokous tilinpäätöksen hyväksymisen yhteydessä. *[15.10.2013]*

KUNNALLISEN LIIKELAITOKSEN TUOSLASKELMA

	1.1.-31.12.2013		1.1.-31.12.2012	
Liikevaihto	+		+	
Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen lisäys (+) tai vähennys (-)	+/-		+/-	
Valmistus omaan käyttöön	+		+	
Liiketoiminnan muut tuotot	+		+	
Tuet ja avustukset kunnalta/kuntayhtymältä	+		+	
Materiaalit ja palvelut				
Aineet, tarvikkeet ja tavarat				
Ostot tilikauden aikana	-		-	
Varastojen lisäys (+) tai vähennys (-)	+/-		+/-	
Palvelujen ostot	-	-	-	-
Henkilöstökulut				
Palkat ja palkkiot	-		-	
Henkilösivukulut				
Eläkekulut	-		-	
Muut henkilösivukulut	-	-	-	-
Poistot ja arvonalentumiset				
Suunnitelman mukaiset poistot	-		-	
Arvonalentumiset	-	-	-	-
Liiketoiminnan muut kulut	-		-	
Liiketoiminnan muutos (-alijäämä)	+		+	
Rahoitustuotot ja -kulut				
Korkotuotot	+		+	
Muut rahoitustuotot	+		+	
Kunnalle/kuntayhtymälle maksetut korkokulut	-		-	
Muille maksetut korkokulut	-		-	
Korvaus peruspääomasta	-		-	
Muut rahoituskulut	-	+/-	-	+/-
Ylijäämä (alijäämä) ennen satunnaisia eriä	+		+	
Satunnaiset tuotot ja -kulut				
Satunnaiset tuotot	+		+	
Satunnaiset kulut	-	+/-	-	+/-
Ylijäämä (alijäämä) ennen varauksia	+		+	
Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+)	-/+		-/+	
Vapaaehtoisten varausten lisäys (-) tai vähennys (+)	-/+		-/+	
Rahastojen lisäys (-) tai vähennys (+)	-/+		-/+	
Tuloverot	-		-	
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)	+/-		+/-	

[15.10.2013]

Toimintatuet ja -avustukset, investointiavustukset, pääomasijoitukset sekä liittymismaksut

Tukimuoto

Kirjanpidossa

Toimintatuet ja -avustukset

Omalta kunnalta ja kuntayhtymältä	<i>Tuet ja avustukset kunnalta/kuntayhtymältä</i>
Jäsenkunnalta ja -kuntayhtymältä	<i>Tuet ja avustukset kunnalta/kuntayhtymältä</i>
Sopimuskunnalta, muulta yhteisöltä tai säätiöltä	<i>Liiketoiminnan muut tuotot</i> tai <i>Muut tuet ja avustukset, jos määrältään</i> <i>olennainen</i>

Investointiavustukset

Riippumatta keneltä avustus on saatu.	<i>Hankintamenon vähennys</i>
---------------------------------------	-------------------------------

Avustuksen kohdistuttava määrätyn hyödykkeen hankintameno

Pääomasijoitukset

Oman pääoman ehtoinen sijoitus

- omalta kunnalta ja kuntayhtymältä	<i>Peruspääoman lisäys</i>
- jäsenkunnalta ja -kuntayhtymältä	<i>Peruspääoman lisäys</i>
- jäsenkunnalta ja -kuntayhtymältä	<i>Muut omat rahastot/Sijoitusrahasto</i>

Sopimuskunta ei voi antaa oman pääoman ehtoista sijoitusta isäntäkunnan liikelaitokselle

Vieraan pääoman ehtoinen sijoitus

- omalta kunnalta ja kuntayhtymältä	<i>Lainat kunnalta/kuntayhtymältä</i>
- jäsenkunnalta ja -kuntayhtymältä	<i>Lainat kunnalta /kuntayhtymältä</i>
- sopimuskunnalta	<i>Lainat julkisyhteisöiltä</i>
- muilta yhteisöiltä	<i>Lainat muilta luotonantajilta</i>

Liittymismaksut

Liittymismaksut (saajan kirjanpidossa)

- palautuskelpoinen	<i>Liittymismaksut ja muut velat</i>
- ei-palautettava	<i>Liikevaihto</i>

[15.10.2013]

KUNNALLISEN LIIKELAITOKSEN TASE

Liite 3

VASTAAVAA

A PYSYVÄT VASTAAVAT

I Aineettomat hyödykkeet

1. Aineettomat oikeudet
2. Muut pitkävaikutteiset menot
3. Ennakkomaksut

II Aineelliset hyödykkeet

1. Maa- ja vesialueet
2. Rakennukset
3. Kiinteät rakenteet ja laitteet
4. Koneet ja kalusto
5. Muut aineelliset hyödykkeet
6. Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat

III Sijoitukset

1. Osakkeet ja osuudet
2. Joukkovelkakirjalainasaamiset
3. Muut lainasaamiset
4. Muut saamiset

B TOIMEKSIANTOJEN VARAT

1. Valtion toimeksiannot
2. Lahjoitusrahastojen erityiskatteet
3. Muut toimeksiantojen varat

C VAIHTUVAT VASTAAVAT

I Vaihto-omaisuus

1. Aineet ja tarvikkeet
2. Keskeneräiset tuotteet
3. Valmiit tuotteet
4. Muu vaihto-omaisuus
5. Ennakkomaksut

II Saamiset

Pitkäaikaiset saamiset

1. Myyntisaamiset
 2. Lainasaamiset
 3. Saamiset kunnalta/kuntayhtymältä
 4. Muut saamiset
 5. Siirtosaamiset
- Lyhytaikaiset saamiset
1. Myyntisaamiset
 2. Lainasaamiset
 3. Saamiset kunnalta/kuntayhtymältä
 4. Muut saamiset
 5. Siirtosaamiset

III Rahoitusarvopaperit

1. Osakkeet ja osuudet
2. Sijoitukset rahamarkkinainstrumentteihin
3. Joukkovelkakirjalainasaamiset
4. Muut arvopaperit

IV Rahat ja pankkisaamiset

VASTAAVAA YHTEENSÄ

[15.10.2013]

VASTATTAVAA

A OMA PÄÄOMA

I Peruspääoma

- II Arvonkorotusrahasto
- III Muut omat rahastot
- IV Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä)
- V Tilikauden ylijäämä (alijäämä)

B POISTOERO JA VAPAAEHTOISET VARAUKSET

1. Poistoero
2. Vapaaehtoiset varaukset

C PAKOLLISET VARAUKSET

1. Eläkevaraukset
2. Muut pakolliset varaukset

D TOIMEKSIANTOJEN PÄÄOMAT

1. Valtion toimeksiannot
2. Lahjoitusrahastojen pääomat
3. Muiden toimeksiantojen pääomat

E VIERAS PÄÄOMA

I Pitkäaikainen

1. Joukkovelkakirjalainat
2. Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta
3. Lainat kunnalta/kuntayhtymältä
4. Lainat julkisyhteisöiltä
5. Lainat muilta luotonantajilta
6. Saadut ennakot
7. Ostovelat
8. Korottomat velat kunnalta/kuntayhtymältä
9. Muut velat/Liittymismaksut ja muut velat
10. Siirtovelat

II Lyhytaikainen

1. Joukkovelkakirjalainat
2. Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta
3. Lainat kunnalta/kuntayhtymältä
4. Lainat julkisyhteisöiltä
5. Lainat muilta luotonantajilta
6. Saadut ennakot
7. Ostovelat
8. Korottomat velat kunnalta/kuntayhtymältä
9. Muut velat/Liittymismaksut ja muut velat
10. Siirtovelat

VASTATTAVAA YHTEENSÄ

KUNNALLISEN LIIKELAITOKSEN RAHOITUSLASKELMA**Toiminnan rahavirta**

Liikelylijäämä (-alijäämä)	± xx	
Poistot ja arvonalentumiset	+ xx	
Rahoitustuotot ja -kulut	± xx	
Satunnaiset erät	± xx	
Tuloverot	- xx	
Tulorahoituksen korjauserät	± xx	
	± xx	± xx

Investointien rahavirta

Investointimenot	- xx	
Rahoitusosuudet investointimenoihin	+ xx	
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot	+ xx	- xx

Toiminnan ja investointien rahavirta

± xx

Rahoituksen rahavirta**Antolainauksen muutokset**

Antolainasaamisten lisäys kunnalle/kuntayhtymälle	- xx	
Antolainasaamisten lisäys muilta	- xx	
Antolainasaamisten vähennys kunnalta/kuntayhtymältä	+ xx	
Antolainasaamisten vähennys muilta	+ xx	± xx

Lainakannan muutokset

Pitkäaikaisten lainojen lisäys kunnalta/kuntayhtymältä	+ xx	
Pitkäaikaisten lainojen lisäys muilta	+ xx	
Pitkäaikaisten lainojen vähennys kunnalle/kuntayhtymälle	- xx	
Pitkäaikaisten lainojen vähennys muilta	- xx	
Lyhytaikaisten lainojen muutos kunnalta/kuntayhtymältä	± xx	
Lyhytaikaisten lainojen muutos muilta	± xx	± xx

Oman pääoman muutokset

± xx

Muut maksuvalmiuden muutokset

Toimeksiantojen varojen ja pääomien muutokset	± xx	
Vaihto-omaisuuden muutos	± xx	
Saamisten muutos kunnalta/kuntayhtymältä	± xx	
Saamisten muutos muilta	± xx	
Korottomien velkojen muutos kunnalta/kuntayhtymältä	± xx	
Korottomien velkojen muutos muilta	± xx	± xx

Rahoituksen rahavirta

± xx

Rahavarojen muutos

± xx

Rahavarojen muutos

Rahavarat 31.12.	xx	
Rahavarat 1.1.	xx	± xx

[15.10.2013]

EsimerkkiLiite 5
1 (3)**Kunnan liikelaitoksen perustaminen, kirjanpidon tilinavaus,
tilikauden kirjaukset ja tilinpäätös***Peruspääoma ja laina kunnalta*

Kunnan pääomasijoitus liikelaitokseen liikelaitosta perustettaessa on saatu seuraavasta laskelmasta:

Rakennukset	8 100
Kiinteät rakenteet ja laitteet	42 700
Tarvikevarasto	130
Myyntisaamiset	400
/.. Investointivaraus	-300
/.. Lainat rahalaitoksilta	-18 000
/.. Ostovelat	-250
Kunnan pääomasijoitus liikelaitokseen	32 780

- Kunnan lainaksi liikelaitokselle määritellään 16 780 euroa. Liikelaitos lyhentää lainan tasaerin 10 vuoden aikana ja suorittaa lainapääomalle vuotuista korkoa 6 %.
- Peruspääomaksi liikelaitokseen jää 16 000 euroa.
Peruspääomalle määritellään 6 %:n vuotuinen tuottovaatimus.

Liikelaitoksen aloittava tase 1.1.20XX**VASTAAVAA**

Pysyvät vastaavat	
Aineelliset hyödykkeet	
Rakennukset	8 100
Kiinteät rakenteet ja laitteet	42 700
Vaihtuvat vastaavat	
Vaihto-omaisuus	
Aineet ja tarvikkeet	130
Saamiset	
Lyhytaikaiset saamiset	
Myyntisaamiset	400
	51 330

VASTATTAVAA

Oma pääoma	
Peruspääoma	16 000
Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset	
Investointivaraus	300
Vieras pääoma	
Pitkäaikainen vieras pääoma	
Lainat rahoituslaitoksilta	18 000
Lainat kunnalta	16 780
Lyhytaikainen vieras pääoma	
Ostovelat	250
	51 330

Tilinavaus

Tilinavaus perustuu edellä muodostettuun kunnan liikelaitoksen aloittavaan taseeseen.
Tilinavausviennit on merkitty viitteellä *AT*.

Tilikauden kirjaukset

(Esimerkkiä on yksinkertaistettu jättämällä omaisuus- ja pääomaerien muutostilit pois/
esimerkiksi lainojen seuraavan vuoden lyhennyksiä ei ole erotettu lyhytaikaiseen vieraaseen
pääomaan)

1a) Myyntituotot, ulkoiset	16 000
1b) Myyntituotot, sisäiset, kirjataan myyntisaamiseksi	2 500
2) Aine- ja tarvikeostot	3 000
3) Henkilöstökulut	2 000
4) Johtoverkoston laajennusinvestointi (10 000)	
4a) - ostot ulkopuolisilta	4 000
4b) - ostot toiselta kunnan yksiköltä, sisältää sisäistä katetta (200), maksetaan rahana	5 000
4c) - siirretään oman työn osuus Valmistus omaan käyttöön -tilin kautta aktivoitavalle hankkeelle	1 000
4d) - siirretään em. palvelujen ostot johtoverkkoon Valmistus oman käyttöön -tilin kautta aktivoitavalle hankkeelle	9 000
5a) Liittymismaksu, siirtokelpoinen, ei-palautettava	300
5b) Liittymismaksu, palautuskelpoinen, siirtokelpoinen	500
6a) Suunnitelmapoisto rakennuksesta	900
6b) Suunnitelmapoistot kiinteistä rakenteista ja laitteista	13 050
7) Korko kunnan lainasta	1 007
8) Korko rahalaitoslainasta	1 080
9) Lyhennys kunnan lainasta, maksetaan rahana	1 678
10) Lyhennys rahalaitoslainasta	1 800
11) Toiminta-avustus kunnalta, maksetaan rahana	2 000
12) Korvaus peruspääomasta kunnalle, maksetaan rahana	960
13) Uusi rahalaitoslaina	1 600
14) Peruspääoman korotus, maksetaan rahana	1 000
15) Uusi laina kunnalta	600
16) Varaston lisäys	420
17) Liikelaitos myy rakennuksen (tässä kirjanpitoarvosta), jonka tilalle ei hankita uutta	2 000

Tilinpäätös

Tilinpäätösviennit merkitty viitteellä *TP*

Tilinavaus, viennit ja tilinpäätös liikelaitoksen kirjanpidossa

[illegible]

[15.10.2013]

Liikelaitos kunnan keskuskirjanpidossa, talousarviossa ja tilinpäätöksessä**Tilinavaus**

Siirretään liikelaitoksen tase-erät keskuskirjanpidosta tilikauden ajaksi:

1) Rakennus	8 100
2) Kiinteät rakenteet ja laitteet	42 700
3) Aineet ja tarvikkeet	130
4) Myyntisaamiset	400
5) Investointivaraus	300
6) Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta	18 000
7) Ostovelat	250

Avataan peruspääoman sijoitustili ja sisäinen antolainatili:

8) Peruspääoma	16 000
9) Antolaina liikelaitokselle	16 780

Tilikauden sisäiset liiketapahtumat

Keskuskirjanpidon ja liikelaitoksen väliset liiketapahtumat tilikauden aikana:

10) Liikelaitoksen sisäinen myynti kunnan muille yksiköille	2 500
11) Liikelaitoksen ostot (investointeihin) kunnan muilta yksiköiltä	5 000
12) Korko kunnan lainasta	1 007
13) Lyhennys kunnan lainasta	1 678
14) Toiminta-avustus kunnalta	2 000
15) Peruspääoman tuotto kunnalle	960
16) Liikelaitoksen peruspääoman korotus	1 000
17) Uusi antolaina liikelaitokselle	600

Liikelaitosta koskevat kirjaukset kunnan keskuskirjanpidossa:

Liikelaitos kunnan keskuskirjanpidossa, talousarviossa ja tilinpäätöksessä

[illegible]

	Tulostili	
Sisäisten palvelujen osto	2500	5000 Sisäinen myynti
Sisäiset avustukset	2000	1007 Sisäiset korot
Ylijäämä	2467	960 Korvaus peruspääomasta
	6967	6967

	Tasetili	
Sisäiset antolainat	15702	32780 Peruspääoma
Sis. pääomasijoitukset	17000	2500 Sisäiset ostovelat
Rahatilit	5045	2467 Ylijäämä
	37747	37747

Liikelaitos kunnan talousarvion toteutumisvertailussa ja tilinpäätöksessä

Liikelaitos kunnan keskuskirjanpidossa, talousarviossa ja tilinpäätöksessä

Tuloslaskelma -yhdistely

	Kunnan tu- loskelmaosa toteutumis- vertailussa	Liikelai- laitoksen tuloslas- kelmaosa	Eliminointi- ja oikaisukirjaukset		Kunnan tulos- laskelma tilin- päätöksessä
			Kunta	Liikelaitos	
Toimintatuotot					
Myyntituotot					
Ulkoiset	30 000	16 300			46 300
Sisäiset	5 000	2 500	1)	-5 000	0
Maksutuotot					0
Ulkoiset	4 200				4 200
Sisäiset					0
Tuet ja avustukset					0
Sisäiset (kunnalta)		2 000	2)	-2 000	0
Muut toimintatuotot					0
Valmistus omaan käyttöön		10 000	3)	-200	9 800
Toimintakulut					0
Henkilöstökulut	-25 000	-2 000			-27 000
Palvelujen ostot					0
Ulkoiset	-8 000	-4 000			-12 000
Sisäiset	-2 500	-5 000	1)	2 500	5 000
Aineet ja tarvikkeet ja tavarat					0
Ostot tilikauden aikana		-3 000			-3 000
Varaston muutos		420			420
Avustukset					0
Sisäiset (liikelaitokselle)	-2 000		2)	2 000	0
Muut toimintakulut	-500				-500
Toimintakate	1 200	17 220		-700	500
Verotulot	15 150				15 150
Valtionosuudet	8 700				8 700
Rahoitustuotot ja -kulut					
Korkotuotot					
Sisäiset (liikelaitokselta)	1 007		4)	-1 007	0
Muut rahoitustuotot					
Sisäiset (liikel. korvaus peruspääomasta)	960		5)	-960	0
Korkokulut					
Ulkoiset	-2 500	-1 080			-3 580
Sisäiset		-1 007	4)	1 007	0
Korvaus peruspääomasta		-960	5)	960	0
Muut rahoituskulut					
Vuosikate	24 517	14 173		-2 667	2 467
Poistot ja arvonalentumiset					
Suunnitelman mukaiset poistot	-22 050	-13 950	6)	50	-35 950
Arvonalentumiset					
Satunnaiset erät					
Satunnaiset tuotot					
Satunnaiset kulut					
Tilikauden tulos	2 467	223		-2 667	2 517
				2 517	2 540

Vientiselitteet:

- 1) Eliminoidaan liikelaitoksen ja kunnan muiden yksiköiden välinen sisäinen myynti ja sisäiset ostot.
- 2) Eliminoidaan kunnan toiminta-avustus liikelaitokselle.
- 3) Eliminoidaan sisäisten palvelujen myynnit ja ostot.
Sisäinen osto (5000) sisältää sisäistä katetta (200), jota ei oteta kunnan tuloslaskelmaan.
- 4) Eliminoidaan sisäinen korko.
- 5) Eliminoidaan liikelaitoksen peruspääoman tuotto.
- 6) Eliminoidaan aktivoidusta sisäisestä katteesta tehty poisto (200*25%).

Liikelaitos kunnan keskuskirjanpidossa, talousarviossa ja tilinpäätöksessä

Rahoituslaskelma -yhdistely

	Kunnan osarahoitus- laskelma	Liikelaitoksen rahoitus- laskelma	Eliminointikirjaukset		Kunnan rahoi- hoituslaskelma tilinpäätöksessä
			Kunta	Liikelaitos	
Toiminnan rahavirta					
Tulorahoitus					
Vuosikate	24 517	14 173	1) -2 667	6) 2 467	38490
Investointien rahavirta					
Investointimenot	-1000	-10000	2) 1000	7) 200	-9800
Rahoitusosuudet investointimenoihin					
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot		2000			2000
Varsinaisen toiminnan ja investointien nk.	23517	6173	-1667	2667	30690
Rahoituksen rahavirta					
Antolainauksen muutokset					
Antolainasaamisten lisäykset	-600		3) 600		0
Antolainasaamisten vähennykset	1678		4) -1678		0
Lainakannan muutokset					
Pitkäaikaisten lainojen lisäys		2200		8) -600	1600
Pitkäaikaisten lainojen vähennys		-3478		9) 1678	-1800
Lyhytaikaisten lainojen muutos					
Oman pääoman muutokset					
Peruspääoman muutos		1000		10) -1000	0
Muut maksuvalmiuden muutokset					
Vaihto-omaisuuden muutos		-420			-420
Saamisten muutos		-2500		11) 2500	0
Korottomien velkojen muutos	2500	500	5) -2500		500
Rahoituksen rahavirta	3578	-2698	-3578	2578	-120
Rahavarojen muutos	27095	3475	-5245	5245	30570
Rahavarojen muutos					
Rahavarat 31.12.	5045	3475			30570
Rahavarat 1.1.	0	0			0
	5045	3475			30570

Vientiselitteet eliminointikirjauksille:

Kunnan rahoituslaskelmaosa:

- 1) Sisäinen myynti liikelaitokselle
 Palvelujen ostot liikelaitokselta
 Avustukset liikelaitokselle
 Valmistus omaan käyttöön
 Sisäinen korko liikelaitokselta
 Sisäinen korvaus peruspääomasta

-5000
 2500
 2000
 -200
 -1007
 -960
 -2667

- 2) Peruspääoman lisäys
 3) Uusi laina liikelaitokselle
 4) Liikelaitoslainan lyhennys
 5) Sisäisen ostovelan lisäys

1000
 600
 -1678
 -2500

Liikelaitoksen rahoituslaskelmaosa:

- 6) Liikelaitoksen sisäinen myynti
 Toiminta-avustukset kunnalta
 Palvelujen ostot kunnalta
 Sisäinen korko kunnalle
 Sisäinen korvaus peruspääomasta
 7) Sisäinen kate
 8) Uusi laina kunnalta
 9) Lyhennys kunnan lainasta
 10) Peruspääoman lisäys*)
 11) Sisäisten saamisten lisäys

-2500
 -2000
 5000
 1007
 960
 200
 -600
 1678
 -1000
 2500

*) Peruspääoman alennuksella ei vaikutusta rahavirtaan

Liikelaitos kunnan keskuskirjanpidossa, talousarviossa ja tilinpäätöksessä

1000 €	Kunnan osatase 31.12.20XX	Liikelaitoksen tase 31.12.20XX	Eliminointikirjaukset		Kunnan kokonaistase 31.12.20XX
			Kunta	Liikelaitos	
VASTAAVAA					
Rakennukset		5200			5200
Kiinteät rakenteet ja laitteet		39650		-150 1)	39500
Sisäinen peruspääomasijoitus	17000		-17000 2)		0
Antolaina liikelaitokselle	15702		-15702 3)		0
Aineet ja tarvikkeet		550			550
Myyntisaamiset					
<i>Ulkoiset</i>		400			400
<i>Sisäiset</i>		2500		-2500 4)	0
Rahat ja pankkisaamiset	5045	3475			8520
	37747	51775	-32702	-2650	54170
VASTATTAVAA					
Peruspääoma	32780	17000		-17000 2)	32780
Edellisten tilikausien yli-/alijäämä					
Tilikauden ylijäämä/alijäämä	2467	223	-200 5)	} 50 6)	2540
			50 6)		
Investointivaraus		300			300
Pitkäaikaiset lainat					
<i>Ulkoiset</i>		17800			17800
<i>Sisäiset</i>		15702		-15702 3)	0
Liittymismaksut ja muut velat		500			500
Ostovelat					
<i>Ulkoiset</i>		250			250
<i>Sisäiset</i>	2500		-2500 4)		0
	37747	51775	-2650	-32702	54170

Vientiselitteet:

- 1) Eliminoidaan käyttöomaisuuden arvoon sisältyvän sisäisen katteen menojäännös
- 2) Eliminoidaan peruspääomasijoitus liikelaitokseen
(Peruspääoma 16000 + peruspääoman korotus 1000)
- 3) Eliminoidaan sisäiset antolainat
- 4) Eliminoidaan sisäiset myyntisaamiset ja ostovelat
- 5) Eliminoidaan kunnan osatuloslaskelmaan sisältyvä sisäinen kate
- 6) Eliminoidaan liikelaitoksen tulokseen vaikuttava sisäisen katteen oikaisun muutos, joka merkitään myyjän eliminointisarakeeseen siksi, että näin kate eliminoiduu poistoajan kuluessa.

[15.10.2013]

Esimerkki

1

Vastuukunnan investointiavustuksen käsittely liikelaitoksen kirjanpidossa

Vastuukunnan liikelaitos hoitaa sopimuksen perusteella kuntien yhteistä toimintaa. Sopimuskunnat eivät voi tehdä peruspääomasijoitusta vastuukunnan liikelaitokseen. Liikelaitos tekee investoinnin, johon sekä vastuukunta että sopimuskunta antavat investointiavustusta. Investoinnin käsittely on esitetty esimerkissä yksinkertaistaen kirjaamalla hanke suoraan taseeseen. Yhdistelylaskelmissa on esitetty vain ne rivit, joihin kirjauksilla on suoraan vaikutusta. Esimerkin luvut eivät ole yhteydessä aikaisempiin esimerkkeihin.

1)	Liikelaitos rakennuttaa rakennuksen	10 000
2)	Sopimuskunta antaa rakennushankkeeseen investointiavustusta	1 000
3)	Vastuukunta (liikelaitoksen peruskunta) antaa rakennushankkeeseen investointiavustusta	1 000
4)	Suunnitelmapoisto rakennuksesta $((10000-1000-1000)/20 \text{ v.})$	400

Vastuukunnan investointiavustus kunnan kirjanpidossa

1)	Vastuukunnan investointiavustus rakennukseen	1 000
2)	Poisto vastuukunnan investointiavustuksesta $(1000/20 \text{ v.})$	50

Viennit liikelaitoksen kirjanpidossa

Rahat ja pankkisaamiset		Rakennukset		Poisto	
<i>AT</i>	<i>11000</i>				
<i>1)</i>	10000	<i>1)</i>	10000		
<i>2)</i>	1000	<i>2)</i>	1000		
<i>3)</i>	1000	<i>3)</i>	1000		
	3000 <i>TP</i>	<i>4)</i>	400	<i>4)</i>	400
13000	13000		7600 <i>TP</i>		400 <i>TP</i>

Viennit kunnan keskuskirjanpidossa

Rahat ja pankkisaamiset		Rakennukset		Poisto	
<i>AT</i>	<i>20000</i>				
<i>1)</i>	1000	<i>1)</i>	1000		
	19000 <i>TP</i>	<i>2)</i>	50	<i>2)</i>	50
20000	20000		950 <i>TP</i>		50 <i>TP</i>

[15.10.2013]

Tuloslaskelmayhdistely

	Kunnan tu- loskelmaosa toteutumis- vertailussa	Liikelai- laitoksen tuloslas- kelmaosa	Eliminointikirjaukset		Kunnan tulos- laskelma tilin- päätyksessä
			Kunta	Liikelaitos	
Poistot ja arvonalentumiset					
Suunnitelman mukaiset poistot	-50	-400			-450

Rahoituslaskelmayhdistely

	Kunnan osarahoi- tus- laskelma	Liikelaitoksen rahoitus- laskelma	Eliminointikirjaukset		Kunnan rahoi- hoituslaskelma tilinpäätyksessä
			Kunta	Liikelaitos	
Investointien rahavirta					
Investointimenot	-1000	-10000	1000		-10000
Rahoitusosuudet investointimenoihin		2000		-1000	1000

Taseyhdistely

Kunnan	Liikelaitoksen	Eliminointikirjaukset	Kunnan
osatase	tase	Liikelaitos	kokonaistase
31.12.20XX	31.12.20XX		31.12.20XX

VASTAAVAA

Rakennukset	950	7600		8550
Rahat ja pankkisaamiset	19000	3000		22000
	19950	10600		30550

[15.10.2013]