

JHS 192 Kuntien ja kuntayhtymien tililuettelo

Versio: 1.0

Julkaistu: 2.9.2015

Voimassaoloaika: toistaiseksi

Sisällys

1	Johdanto.....	3
2	Soveltamisala.....	4
3	Viittaukset.....	4
4	Termit ja lyhenteet.....	5
4.1	Lyhenteet	5
4.2	Termit	5
5	Yleisperiaatteita.....	8
5.1	Tilijärjestelmä.....	8
5.2	Tililuettelo.....	9
5.3	Sisäiset erät	10
5.4	Arvonlisävero	11
5.5	Konsernitilinpäätöksen edellyttämät eliminointi- ja oikaisukirjaukset.....	12
5.6	Selvittelytilit	12
5.7	Aikaisemman tilikauden virheiden korjaukset ja laskentakäytännön muutokset	12
6	Tuloslaskelmaa koskevat säännökset, ohjeet ja määräykset.....	12
6.1	Toimintatuotot	12
6.2	Myyntituotot/liikevaihto	13
6.3	Maksutuotot	16
6.4	Tuet ja avustukset	17
6.5	Muut toimintatuotot.....	18
6.6	Liiketoiminnan muut tuotot [2014].....	19
6.7	Tuet ja avustukset kunnalta/kuntayhtymältä [2014].....	19
6.8	Valmisteverastojen muutos.....	20
6.9	Valmistus omaan käyttöön	20
6.10	Toimintakulut	21
6.11	Henkilöstökulut.....	21
6.12	Palvelujen ostot.....	24
6.13	Aineet, tarvikkeet ja tavarat	29
6.14	Avustukset	31
6.15	Muut toimintakulut	34
6.16	Liiketoiminnan muut kulut [2014].....	36
6.17	Osuus osakkuusyhteisöjen voitoista (tappioista) [2014].....	36
6.18	Verotulot.....	36
6.19	Valtionosuudet.....	37

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

6.20	Rahoitustuotot ja -kulut	38
6.21	Poistot ja arvonalentumiset.....	40
6.22	Satunnaiset tuotot ja kulut / Satunnaiset erät	42
6.23	Tilinpäätössiirrot [2014]	42
6.24	Vähemmistöosuudet [2014].....	44
7	Tasetilejä koskevat säännökset, ohjeet ja määräykset	44
7.1	Pysyvät vastaavat	44
7.2	Toimeksiantojen varat	51
7.3	Vaihtuvat vastaavat.....	51
7.4	Oma pääoma	55
7.5	Vähemmistöosuudet [2014].....	58
7.6	Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset	59
7.7	Pakolliset varaukset	60
7.8	Toimeksiantojen pääomat	61
7.9	Konsernireservi.....	61
7.10	Vieras pääoma	62
8	Tuloslaskelman tilit	66
9	Tasetilit	77
10	Opastavat tiedot	86
11	Liitteet.....	86

1 Johdanto

Tämä asiakirja sisältää suositukset kunnan, kuntayhtymän, kunnallisen liikelaitoksen, liikelaitoskuntayhtymän ja taseyksikön sekä kunnan konsernitilinpäätöksen tililuettelosta ja tililuettelon käytöstä tase- ja tulos- sekä rahoituslaskelmakaavoineen.

Suositus on tuotettu osana hallitusohjelman Kuntatieto-ohjelmaa, joka käynnistyi vuonna 2012. Kuntatieto-ohjelman päätavoitteita ovat kuntien ja kuntayhtymien tietohuoltoa kehittämällä aikaan saada yhteisesti sovitut, suosituksilla ja tarvittavilla normeilla tuetut käytännöt kuntien talous- ja toimintatietojen kansallisessa tietotuotannossa ja tietojen jakelussa.

Työryhmä esittää suosituksen ylläpitämiseksi alustavasti, että Suomen Kuntaliitto toimisi kokoavana tahona, puheenjohtajana, ja kutsuisi ylläpitötyöryhmän tarvittaessa kokoon. Työryhmää perustettaessa nimetään tarvittavat asiantuntijatahot, jotka nimeävät jäseniksi asiantuntijahenkilöt. Työryhmä kokoontuisi ainakin kerran vuodessa ja tarvittaessa useammin, noin kaksi kertaa vuodessa. Työryhmä suosittelee jäseniksi edustajia ainakin seuraavista organisaatioista: valtiovarainministeriö, Suomen Kuntaliitto, Tilastokeskus, Terveystieteiden tutkimuskeskus, sosiaali- ja terveystieteiden tutkimuskeskus ja opetus- ja kulttuuriministeriö. Mukana olisi myös kuntien edustus. Työryhmän kokoonpanoa tulee arvioida huomioiden myös muut JHS-tililuettelo-suositukseen liittyvät JHS-suositukset.

Suosituksella standardoidaan kuntasektorin tililuetteloa huomioiden järjestelmien suomat mahdollisuudet hyödyntää koko laskentatunnisterakennetta, jonka osa tilikin on, perustietoineen kaikessa raportoinnissa ja tilastoinnissa, samalla karsimalla päällekkäisyyksiä eri laskentatunnisteiden osien käytössä.

Tämän suosituksen tililuettelo on laadittu niin, että oletetaan kaikissa järjestelmissä käytettävän vastapuolitunnistetta tapahtumien kirjaamisessa yhdessä tarkimman kirjaustason tilin kanssa. Raportoinnin ja tilastoinnin kehittyessä edelleen vastaamaan kansainvälisiä ja kansallisia vaatimuksia tultaneen jatkossa pyytämään tietoja erilaisilla sektoriluokituksilla, joita on mahdollista toteuttaa vastapuolitunnisteella. Aina on pystyttävä raportoimaan, keneltä ostettiin tai kenelle myytiin palvelua tai tavaraa. Sektoriluokituksen kautta raportoivat tietotarpeet kehittyvät ja laajenevat koko ajan, ja niitä voidaan käyttää myös väliaikaisesti tiedolla johtamisen apuvälineenä kansallisen tason, paikallisen tason ja kansainvälisen tason muutosten hallinnassa ja päätöksenteossa. Tililuettelosuositus on pyritty laatimaan niin, että raportointi ja tilastointitarpeet vastapuolitunnisteella on mahdollista toteuttaa ilman eri laskentatunnisteiden osien päällekkäistä käyttöä tässä tarkoituksessa.

Tässä suosituksessa on huomioitu, että Kuntatieto-ohjelman muut suositukset eivät ole vielä valmiina. Muita standardoitavia tietoja ovat mm. toimipaikkaluokitus, tehtävä- ja palveluluokitus sekä Kuntatieto-hankkeen aikana tunnistetut muut standardointitarpeet, joiden standardointiprosessit käynnistyvät myöhemmin ohjelman aikana. Tililuettelo on laadittu niin, että käyttäen laskentatunnisteiden kaikkia osia tehokkaasti on mahdollista tuottaa ulkoisen raportoinnin edellyttämät tiedot. Organisaatio voi käyttää tätä tarkempaa ja laajempaa kirjaustason tililuetteloa omien tarpeidensa mukaan. Organisaation oman tililuettelon kaikkien tilien on summauduttava tämän suosituksen tileihin.

Tässä suosituksessa on viitattu tällä hetkellä voimassa oleviin kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeisiin ja lausuntoihin, joiden päivittymistä pitää seurata jatkuvasti suhteessa tilien käyttöön ja kirjausohjeisiin. Tässä suosituksessa niistä ovat liitteinä:

Liite 1: Kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelma

Liite 2: Kunnan ja kuntayhtymän rahoituslaskelma

Liite 3: Kunnan ja kuntayhtymän tase

Liite 4: Kunnan ja kuntayhtymän konsernituloslaskelma

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Liite 5: Kunnan ja kuntayhtymän konsernin rahoituslaskelma

Liite 6: Kunnan ja kuntayhtymän konsernitase

Liite 7: Kunnan ja kuntayhtymän konsernitase (lyhennetty)

Liite 8: Kunnallisen liikelaitoksen tuloslaskelma

Liite 9: Kunnallisen liikelaitoksen rahoituslaskelma

Liite 10: Kunnallisen liikelaitoksen tase

Liite 11: Rahastoja koskevia kirjausesimerkkejä

Liite 12: Kaavio arvonalentumisen esittämisestä.

2 Soveltamisala

Suosituksen kohderyhmiä ovat:

- kunnat
- kuntayhtymät
- kunnalliset liikelaitokset ja taseyksiköt.

3 Viittaukset

Suositustekstissä olevat viittaukset lakeihin, normeihin ja säädöksiin:

- Kuntalaki, 17.3.1995/365 ¹
- Kirjanpitolaki, 30.12.1997/1336 ja kirjanpitoasetus, 30.12.1997/1339 soveltuvin osin
- Terveystieteidenlaki, 30.12.2010/1326
- Arvonlisäverolaki, 30.12.1993/1501
- Laki verohallinnosta, 11.6.2010/503
- Ennakkoperintälaki, 20.12.1996/1118
- Eläinlääkintähuoltolaki, 16.10.2009/765
- Laki opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta, 29.12.2009/1705
- Kunnallisten viranhaltijain ja työntekijäin eläkelaki, 202/1964
- Perhehoitajalaki, 3.4.1992/312
- Tapaturmavakuutuslaki, 20.8.1948/608
- Kotikuntalaki, 11.3.1994/201
- Laki peruspalvelujen valtionosuudesta 29.12.2009/1704
- Laki ja asetus sosiaali- ja terveydenhuollon asiakasmaksuista 3.8.1992/734 ja 9.10.1992/912
- Tuloverolaki 30.12.1992/1535
- Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360
- Laki lasten kotihoidon ja yksityisen hoidon tuesta, 20.12.1996/1128
- Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeet ja lausunnot
- Kirjanpitolautakunnan yleisohjeet ja lausunnot soveltuvin osin

¹ Kuntalain uudistus on käynnissä vuonna 2014.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Suosituksen liittyviä muita suosituksia ovat:

- Suomen Kuntaliiton lausunnot, suositukset ja yleiskirjeet

4 Termit ja lyhenteet

4.1 Lyhenteet

Tiedonkeruu	Tilastokeskuksen raportointipyynnöt, viranomaisten raportointipyynnöt
Kunta	Kunnan tilinpäätöskaava
Ky	Kuntayhtymän tilinpäätöskaava
LL	Liikelaitoksen tilinpäätöskaava
Ulk	Tilastokeskuksen keräämä kuntien ja kuntayhtymien vuositilinpäätöstilasto
TK-LL	Tilastokeskuksen vuositiedonkeruu liikelaitosten tilinpäätöksistä
Kons	Konsernin tilinpäätöskaava
TK-Kons	Tilastokeskuksen vuositiedonkeruu konsernitilinpäätöksistä
Nekku	Tilastokeskuksen neljännesvuositilaston tiedonkeruu kunnilta ja kuntayhtymiltä
LL-Nekku	Tilastokeskuksen neljännesvuositilaston tiedonkeruu liikelaitoksilta
Käyttötalous	Tilastokeskuksen keräämä kunnan ja kuntayhtymän (sisältää liikelaitokset) käyttötalousosan tieto
KPL	Kirjanpitolaki
KILA	Kirjanpitolautakunta

4.2 Termit

JHS-tili

fi JHS-tili

julkishallinnon suositus, jonka mukaan on luotu JHS-tililuettelo

JHS on julkishallinnossa käytettäväksi tarkoitettu yhtenäinen menettelytapa, määrittely tai ohje.

kaava

fi kaava

kunnan, kuntayhtymän, liikelaitoksen, taseyksikön ja konsernitilinpäätöksen tase-, tulos- tai rahoituslaskelmakaava

kirjanpitolautakunta ja sen kuntajaosto

fi kirjanpitolautakunta ja sen kuntajaosto

kirjanpitolautakunnan kuntajaosto antaa kunnille ja kuntayhtymille ohjeita ja lausuntoja *kirjanpitolain ja kuntalain 114-117 §* soveltamisesta

kollektiivipalvelu

fi kollektiivipalvelu

Tilastokeskuksen tehtävillä, kuten palo- ja pelastustoimi tai ympäristöterveydenhuolto, jossa asiakas ei ole tunnistettavissa, ei merkitä asiakaspalvelujen ostoja, vaan kaikki palvelujen ostot menevät muiden palvelujen ostoihin

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Tarkemmat kollektiivipalvelujen tehtävät on ilmoitettu Tilastokeskuksen tilastointiohjeissa.

konserni

fi konserni

kahden tai useamman organisaation tai yrityksen muodostama taloudellinen kokonaisuus, jossa emon organisaatiolla tai -yrityksellä on yksin tai yhdessä muiden samaan konserniin kuuluvien yhteisöjen kanssa määräämisvalta yhdessä tai useassa muussa yhteisössä

käyttötarkoitus

fi käyttötarkoitus

kaava, raportointi, tiedonkeruu, jossa tiliä tai sen summatasoa käytetään

laskelmakaava

fi laskelmakaava

kunnan, kuntayhtymän, liikelaitoksen, taseyksikön ja konsernitilinpäätöksen tase-, tulos- tai rahoituslaskelmakaava

laskentatunniste

fi laskentatunniste

kirjanpidon tapahtumien kohdistamisen järjestelmäkohtaiset osat

lausunto

fi lausunto

asiantuntemukseen nojautuva, usein pyydetty tarkka käsittely-, menettely- tai tulkintaohje, esimerkiksi kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunnot, muut viranomaisten lausunnot, Suomen Kuntaliiton lausunnot

lopputuotepalvelu

fi lopputuotepalvelu

asiakaspalvelu, jossa asiakas on tunnistettavissa

Palvelu, jolla korvataan kunnan oma palvelutuotanto. Kunnan oman palvelutuotannon tukemiseen ostetut palvelut, kuten siivous ja ravitsemuspalvelut, eivät ole lopputuotepalveluita, vaan kunnan oman palvelutuotannon välituotepalveluita.

metatieto

fi metatieto, liitännäistieto, kuvailutieto

tietoa tiedosta eli kuvailevaa ja määrittävää tietoa jostakin tietovarannosta tai sisältöyksiköstä

määräämisvalta

fi määräämisvalta

muodostuu yleensä silloin, kun organisaatiolla on

1. enemmän kuin puolet kohdeyrityksen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä ja tämä äänten enemmistö perustuu omistukseen, jäsenyyteen, yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai niihin verrattaviin sääntöihin taikka muuhun sopimukseen; tai
2. oikeus nimittää tai erottaa enemmistö jäsenistä kohdeyrityksen hallituksessa tai siihen verrattavassa toimielimessä taikka toimielimessä, jolla on tämä oikeus, ja oikeus perustuu samoihin seikkoihin kuin 1-kohdassa tarkoitettu äänten enemmistö (*KPL 1:5.1 §*).

palvelu

fi palvelu

aineellisen tai aineettoman hyödykkeen tuottaminen asiakkaalle

Tässä palvelulla tarkoitetaan kuntien ja kuntayhtymien organisoidusti tuottamia prosesseja tai toimintoja, joita ne tarjoavat asiakkailleen joko lain velvoittamana tai vapaaehtoisesti.

palveluluokitus

fi palveluluokitus

julkisen hallinnon palveluontologiaa eli palvelukäsitteistö

sektoriluokitus

fi sektoriluokitus

Tilastokeskuksen kuntien ja kuntayhtymien talustilaston sektoriluokitus, tarkista voimassa oleva tilasto-ohjeistuksesta

summataso

fi summataso

tiedonkeruun tai raportoinnin taso, jolle muodostuu yhteissumma usealta tililtä tai alemmalta summatasolta

suositus

fi suositus

JHS-suositukset ja Suomen Kuntaliiton suositukset

tili

fi tili

JHS-tili tai organisaation käyttämä summatason tarkenne

tulot ja menot

fi tulot ja menot

tulo on lopullinen rahan käyttö ja meno lopullinen rahan lähde, tulo syntyy usein suoritteen luovuttamisesta ja meno tuotannontekijän vastaanottamisesta

Tulon ja menon synty sitoutuu näin reaali-prosessin tapahtumiin.

tuotot ja kulut

fi tuotot ja kulut

tuotto on jaksotettu tulo ja kulu on jaksotettu meno

Tuotot ja kulut ovat tuloslaskelman termejä. (Vrt. virallinen tuloslaskelmakaava).

vastapuolitunniste

fi vastapuolitunniste

oston, myynnin, ostovelan, myyntisaamisen, lainan, lainasaamisen, muun tulon, muun menon yms. toimittajan, asiakkaan, velallisen, rahoittajan tms. yksilöivä tieto järjestelmässä; kertoo, kenen kanssa tapahtuma on toteutunut

5 Yleisperiaatteita

5.1 Tilijärjestelmä

Tilijärjestelmän muodostavat tilipuitteet ja kirjaussuunnitelma. Tilipuitteet sisältävät:

- tililuettelon
- kirjalliset ohjeet siitä, mitä liiketapahtumia kullekin tilille kirjataan
- selostuksen tilien välisestä yhteydestä liiketapahtumia kirjattaessa ja tilinpäätöstä laadittaessa.

Kirjaussuunnitelma kattaa selvityksen kirjausten teknisestä suorittamisesta. Kirjaussuunnitelmaan kuuluu:

- luettelo kirjanpidossa käytetyistä kirjanpitokirjoista
- kirjanpitokirjojen muotoa koskeva selvitys
- selvitys siitä, miten siirrot peruskirjoista pääkirjaan tehdään
- selvitys kirjausten tekemisessä käytettävistä apuvälineistä ja menetelmistä
- selostus tositelajeista (tositesarjoista) ja tositteiden käsittelystä sekä siitä, missä järjestyksessä ja miten ne arkistoidaan.

Vähimmäisvaatimuksena on, että kunnalla on kirjallisessa muodossa kultakin tilikaudelta tililuettelo ja kirjaussuunnitelmasta kirjanpitokirjojen ja tositelajien luettelot sekä tieto niiden säilyttämistavoista (*kirjanpitolaki 3:8 §*). Koska *kirjanpitolain 2:10.1 §:ään* sisältyy vaatimus, jonka mukaan kirjanpitoaineisto on säilytettävä järjestettynä siten, että tietojenkäsittelyn suorittamistapa voidaan vaikeuksitta todeta, edellyttää tämä käytännössä laajempaa dokumentointia. Kirjanpitolautakunta on antanut yleisohjeen

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

kirjanpidossa käytettävistä menetelmistä ja aineistoista 1.2.2011. Sen tarkoituksena on määritellä kirjanpidon perustana toimivia tositteita ja niiden sisältöä hyvän kirjanpitotavan täsmentämiseksi, ohjeistaa kirjanpidon laadinnassa käytettäviä menetelmiä sekä kirjanpitoaineiston säilyttämistä. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on antanut lausunnon 99/17.5.2011 edellä mainitun yleisohjeen soveltamisesta kunnissa ja kuntayhtymissä.

5.2 Tililuettelo

Kirjanpitolain 2:2.2 §:n mukaan kirjanpitovelvollisella tulee olla kultakin tilikaudelta kirjanpitotileistä selkeä ja riittävästi eritelty luettelo, joka selittää tilien sisällön (tililuettelo). Koska tililuettelo on laadittava kultakin tilikaudelta, se on varustettava käyttöaikaa koskevin merkinnöin. Käyttöaikamerkintä voidaan tehdä esimerkiksi siten, että avattaessa tililuetteloon uusi tili sen perustiedoksi annetaan avauspäivämäärä tai mikäli järjestelmään voidaan ilmoittaa ensimmäinen käyttöpäivämäärä, merkitään se avauspäiväksi. Jos tili poistetaan käytöstä, sitä ei voida poistaa rekisteristä ennen tilikauden päättymistä, vaan tilille annetaan käyttökielto tietyistä päivämäärästä lähtien. *Kirjanpitolain 2:10.1 §:n* mukaan tililuettelo on säilytettävä vähintään 10 vuotta tilikauden päättymisestä.

Erilaisille tapahtumille on oltava omat tilinsä. Sekatilit, joille kirjattaisiin menoja ja tuloja, eivät ole asianmukaisia. Tulon ja menon erotuksen kirjausta nettoperusteisesti ei sallita. Erityyppisillä maksuvälineillä tulee olla omat tilinsä (esimerkiksi saamisilla, pankkitileillä ja käteisellä). Jokainen tili on pidettävä jatkuvasti sisällöltään samana. Tilin sisältöä voidaan kuitenkin muuttaa toiminnan kehityksen aiheuttamien muutosten, parannettuun tilijärjestelmään siirtymisen tai muun erityisen syyn vuoksi. Tilien muutokset tulisi tehdä tilikausien taitteessa. Kirjausketjun aukottomuus tositteesta tilinpäätökseen (audit trail) on voitava vaikeuksista todeta.

Tililuettelo voi sisältää myös tilejä, joille ei kirjata ulkoisia liiketapahtumia, ja joita ei sisällytetä tilinpäätökseen. Tällaisia tilejä ovat mm. talousarvion seurantaa tai kustannuslaskentaa varten avatut sisäisten erien tilit taikka huollettavien varoja koskevat tilit tai palkkakirjanpidon aputilit. Tarkastettavuuden varmistamiseksi kirjanpitoon kuulumattomaan tiliin kannattaa tililuettelossa tehdä merkintä, että sitä ei käytetä ulkoisessa kirjanpidossa.

Kunnan laskenta- ja tilijärjestelmä tulee laatia kunkin kunnan johtamistarpeista lähtien siten, että kirjanpito tuottaa kunnan johtamisen ja päätöksenteon kannalta olennaista tietoa. Esimerkiksi opetustoimissa saattaa olla tarpeen eritellä mm. *Aineet, tarvikkeet ja tavarat* tileittäin melko tarkastikin (koulukirjat, koulutarvikkeet jne.). Sen sijaan tämä jaottelu ei välttämättä sovellu jonkin toisen toimialan tarpeisiin, jossa erittelytarve kohdistuu eri asioihin.

Tilinumerointi

Tämän JHS-tililuettelon tilinumerointi on suositus, jonka mukaan kulu- ja tuottolajit sekä tasetilit esitetään nelimerkkisellä tunnisteella. Tilinumeroinnin välyksissä on pyritty ottamaan huomioon mahdollinen lisäerittelytarve kulu- ja tuottolajeissa sekä tase-erissä. Jos kunta ottaa käyttöön tämän suosituksen lisäksi muita tilejä, on ne sisällytettävä *kirjanpitolain 2:2.2 §:n* mukaiseen tililuetteloon.

Laskentatunniste

Laskentatunniste muodostuu ulkoisen kirjanpidon tilinumeroista ja sisäisen laskennan kirjaustunnisteista. Sisäisen laskennan kirjaustunnisteiden avulla kunnan taloustapahtumia luokitellaan esimerkiksi tulosityksikoittain, kustannuspaikoittain, tehtävittäin, hankkeittain, työkohteittain ja tuotteittain.

Taloustilaston luokitus

JHS-tililuetteloon on yhdistetty Tilastokeskuksen taloustilaston kulu- ja tuottolajiluokitus. Sen sijaan Tilastokeskus ohjeistaa taloustilaston tehtävuokituksen erikseen. Taloustilaston ns. sektoriluokitus (mm.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

valtio, kunnat, kuntayhtymät ja muut) myyntituotoissa, tuissa ja avustuksissa sekä asiakaspalvelujen ostoissa saadaan vastapuolitunnisteella. Katso tarkempi sanastoerittely *luvusta 4 Termit ja lyhenteet*.

5.3 Sisäiset erät

Talousarvioseuranta ja mm. liiketoiminnan eriyttäminen edellyttävät, että kulu- ja tuottotileille sekä tasetileille kirjataan tilikauden aikana kunnan kirjanpidossa myös sisäisiä liiketapahtumia. Kunnan tilinpäätöksessä sisäiset erät on kuitenkin eliminoitava tuloslaskelmasta ja taseesta (ns. ulkoinen tilinpäätös).

Sisäisiä menoja ja tuloja ovat sisäisten suoritteiden ostot ja myynnit, sisäiset vuokrat, sisäiset katteet, ns. vyörytyserät sekä laskennalliset korot ja poistot. Sisäisiin tulo- tai menoeriin luetaan myös esimerkiksi kunnallisen liikelaitoksen ja kunnan väliset sisäiset korot, peruspääoman tuotto sekä toiminta- ja rahoitusavustukset liikelaitokselle.

Sisäisiä menoja tai tuloja eivät sen sijaan ole esimerkiksi tulon- tai menonsiirrot, aktivoitavat menot (siirretään esimerkiksi osa käyttötalouteen kirjatusta menoista investointikohteelle), valmistus omaan käyttöön, varastojen muutokset tai rahasto- ja varaussiirrot (esimerkiksi investointivaraussiirrot, poistoerokirjaukset).

Sisäinen laskutus ja sisäiset vuokrat

Sisäisen laskutuksen menoihin ja tuloihin sekä sisäisiin vuokriin liitetään seuraavat tunnuspiirteet:

- sisäinen laskutus ja sisäiset vuokrat sisältyvät talousarvion määrärahaan tai tuloarvioon
- sisäisten suoritteiden laskutus perustuu ennalta sovittuun myyntihintaan
- ostajahallintokunta voi vaikuttaa laskutettavien suoritteiden määrään.

Sisäisten menojen ja tulojen erillään pito ulkoisista liiketapahtumista toteutetaan vastapuolitunnisteella.

Vyörytyserät

Vyörytetyt menot ja tulot ovat kustannuslaskennallisia eriä, jotka on keskitetysti kohdistettu kunnan eri tehtäville laskennallisen jakoperusteen mukaan.

Vyörytettäviin eriin liitetään seuraavat tunnuspiirteet:

- vyörytettävät menot tai tulot eivät sisälly talousarvion määrärahaan tai tuloarvioon
- vyörytettävät menot kohdistetaan tehtäville jälkilaskennalla toteutuneiden kustannusten perusteella
- määrätystä tehtävästä vastaava yksikkö ei välittömästi voi vaikuttaa sille vyörytettyjen kustannusten määrään.

Vyörytyseriä ei kustannuslaskennallisina erinä tulisi kirjata ulkoisen kirjanpidon tileille. Mikäli vyörytyseriä sisällytetään laskutuksiin tai tilityksiin tai ilmoitetaan Tilastokeskukselle, tulisi niiden laskennan perustua ulkoisen kirjanpidon realisoituneisiin liiketapahtumiin.

Laskennallinen poisto ja korko

Pysyvien vastaavien hyödykkeiden laskennallinen poisto ja korko ovat pääomakustannuslaskennan eriä. Niitä ei tulisi kirjata kunnan ulkoiseen kirjanpitoon. Laskennallisiin pääomakustannuksiin ei oteta määrärahaa eikä vastaavaa tuloarviota talousarvioon. Mikäli ne esitetään tehtäväkohtaisena perustelutietona talousarviossa, tiedot saadaan esimerkiksi pysyvien vastaavien hyödykkeiden kirjanpidosta.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Kirjanpitoon merkittyihin sisäisiin vuokriin ja muihin sisäisiin laskutuksiin saattaa sisältyä laskennallista korkoa ja poistoa, jotka kuitenkin eliminoiduvat samalla, kun em. sisäiset erät ja niiden lisäksi mahdollinen aktivoitu sisäinen kate eliminoidaan tilinpäätöksessä.

Sisäiset tase-erät

Sisäisiä tase-eriä kirjataan kunnan kirjanpidossa silloin, kun kunnalla on kirjanpidollisesti eriytetty taseyksikkö (kuntalain mukaisesti perustettu kunnan tai kuntayhtymän liikelaitos, muu taseyksikkö tai rahasto taseyksikkönä) tai pysyvien tai vaihtuvien vastaavien hyödykkeen hankintamenuon sisältyy sisäistä katetta. Eriytetyn taseyksikön ja kunnan keskuskirjanpidon välisiä sisäisiä tase-eriä varten varataan tililuettelossa erilliset tilit, ellei erittelyä voida tehdä vastapuolitunnisteella. Sisäisten ostovelkojen ja myyntisaamisten eliminointi tilinpäätöksessä tehdään vastapuolitunnisteen tai reskontrien avulla.

Eliminoitavia sisäisiä tase-eriä ovat kunnan ja siitä kirjanpidollisesti eriytetyn taseyksikön väliset saamiset ja velat sekä peruspääomasijoitus taseyksikköön tai peruspääoman palautus taseyksiköltä. Myös pysyvien tai vaihtuvien vastaavien hyödykkeisiin sisältyvät sisäiset katteet ja niistä tehdyt poistot on eliminointava yhdisteltäessä taseyksikön tilinpäätös kunnan tilinpäätökseen.

Sisäistä katetta voi syntyä sekä kunnassa itse valmistetusta hyödykkeestä että alun perin ulkoa hankitusta hyödykkeestä. Jos esimerkiksi kunta luovuttaa taseyksikölle hyödykkeen korkeampaan hintaan kuin sen hankintamenu on, syntyy sisäistä katetta, joka tulee eliminoida. Realisointiperiaatteen mukaan ainoastaan realisoituneet menot ja tulot merkitään kirjanpitoon. Esimerkiksi itse valmistetun pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintamenuon voidaan aktivoida vain sellaisia menoja, jotka maksetaan ulkopuoliselle. Kirjanpitovelvollisen sisäisiä veloituksia tai oman työvoiman vaihtoehtoisia tuottomahdollisuuksia ei miltei osin voida merkitä kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä hankintamenuon lisäykseksi. Nämä realisointiperiaatteen mukaiset periaatteet sisältyvät KILAn lausuntoon 1373/1996².

Pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintamenuon ei voida lukea esimerkiksi myynnin, markkinoinnin tai yleishallinnon kuluja tai näiden laskennallisia osuuksia. Edellä mainitut menot merkitään tuloslaskelmaan vuosikuluiksi.

Tarkista tilastoinnin vuosikohtaiset raportointiohjeet ja sisäisten erien esittämistapa Tilastokeskuksen vuositiedonkeruussa ja neljännesvuosiraportoinnissa.

5.4 Arvonlisävero

Arvonlisäverokäsittelyn vaatimat erittelyt verottajaa varten tulee saada suoraan pääkirjanpidosta.

Arvonlisäveron palautusjärjestelmän vuoksi vakuutusyhtiöt ovat vähentäneet kunnalle maksettavasta vakuutuskorvauksesta arvonlisäveron määrän. Jos vakuutusyhtiö esimerkiksi maksaa suoraan kunnan vahingoittuneen auton korjaamisesta aiheutuneen laskun, ovat vakuutusyhtiöt yleensä maksaneet vain nettosumman korjaamon laskusta ja lähettäneet arvonlisäveron osuudesta laskun kunnalle. Arvonlisäveron osuus kirjataan kunnassa palautuskelpoisen arvonlisäveron saamiseksi, ellei kyseessä ole palautusrajoitteinen toiminta.

² Kirjanpitolautakunta 1996/1372. Hankintamenua ei ole opiskelijoiden suorittamasta työstä ulkopuolisilta laskutettava hinta, vaan ainoastaan työstä aiheutuneet muuttuvat menot ja osuus kiinteistä menoista, jos niiden määrä hankintamenuon nähden on olennainen. Kirjanpitovelvollinen voi tehdä sisäisiä veloituksia sisäisen laskennan tarkoituksia varten. Tällaiset sisäiset veloitukset eivät kuitenkaan ole liiketapahtumia ja ne on pidettävä selkeästi erillään liikekirjanpidosta.

5.5 Konsernitilinpäätöksen edellyttämät eliminointi- ja oikaisukirjaukset

Kunnan ja sen tytäryhteisöjen muodostamaan konserniin kuuluvien yhteisöjen väliset liiketapahtumat voidaan kunnan kirjanpidossa yksilöidä vastapuolitunnisteella, jonka avulla eliminointi- ja oikaisukirjaukset voidaan konsernitilinpäätöksessä tehdä. Pysyvien vastaavien osakkeet ja osuudet, lainasaamiset ja muut saamiset, vaihtuvien vastaavien myyntisaamiset, lainasaamiset, muut saamiset ja siirtosaamiset sekä taseen Vastattavaa-puolella olevat saadut ennakot, ostovelat, muut velat ja siirtovelat tulee eritellä taseen liitetiedoissa seuraavasti: sijoitukset/saamiset/velat tytäryhteisöille, kuntayhtymille, joissa kunta on jäsenenä, sekä osakkuus- ja muille omistusyhteisyhteisöille. Keskinäisten saatavien ja velkojen sekä keskinäisen omistuksen eliminoinnissa voidaan käyttää hyväksi vastapuolitunnisteen lisäksi myös osto- ja myyntireskontria tai tase-erittelyjä. Konsernitilinpäätökseen laadittavassa tuloslaskelmassa eliminoinnit tehdään vastapuolitunnisteella.

5.6 Selvittelytilit

Osakirjanpitojen kuten reskontra- ja palkkakirjanpitojen sekä pääkirjanpidon väliset täsmäykset hoidetaan selvittelytilien avulla. Jos selvittelytileillä on kauden vaihteessa saldoa, esitetään menojen selvittelytili tilivuoden aikana vaihtuvien vastaavien ryhmässä muissa saamisissa ja tulojen selvittelytili muissa lyhytaikaisissa veloissa. Selvittelytilit on täsmäytettävä kuukausittain ja vähintään tilikausittain, eikä tileillä tulisi tilinpäätöksessä olla saldoa. [2014]

5.7 Aikaisemman tilikauden virheiden korjaukset ja laskentakäytännön muutokset

Jos aikaisempien tilikausien kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä havaitaan virhe tai laskentakäytäntöä muutetaan, oikaisukirjaukset tulee tehdä sen tilikauden kirjanpidossa, jolloin virhe havaitaan.

Aikaisempia tilikausia koskevien tilinpäätösperiaatteiden muutokset sekä olennaisten virheiden oikaisut tehdään oman pääoman erää *Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä* oikaisemalla. Vähäiset, aikaisemmille kausille kuuluvat erät merkitään tuloslaskelmassa ja taseessa nimikettään vastaavaan erään. Olennaisia virheiden oikaisuja ei siten tehdä tulosvaikutteisesti vaan takautuvasti. Oikaisuja tehtäessä tulee ottaa huomioon olennaisuuden periaate³. Kuluvan tilikauden tiedossa olevat virheet on korjattava aina tulosvaikutteisesti. Jaksotuksesta aiheutuvat erot eivät ole tässä tarkoitettuja virheitä, eivät myöskään pakollisen varauksen arviointierot⁴.

6 Tuloslaskelmaa koskevat säännökset, ohjeet ja määräykset

6.1 Toimintatuotot

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, Kons⁵

Toimintatuotot jaotellaan tuloslaskelmassa seuraavasti:

- Myyntituotot
- Maksutuotot

³ Ks. mm. kirjanpitolautakunta 2005/1750.

⁴ Ks. tarkemmin kirjanpitolautakunnan kuntajaoston *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta* (2011) s. 7 ja *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta* (2010) s. 6. Lisäksi kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 2012/105 *Aikaisempien vuosien virheiden korjaaminen tilinpäätöksessä* [2014].

⁵ Termit ja lyhenteet on kuvattu luvussa 4.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

- Tuet ja avustukset
- Muut toimintatuotot.

Myynti- ja maksutuotot ovat tuotetuista suoritteista saatuja vastikkeita ulkopuolisilta. Myynti- ja maksutulot kirjataan suoriteperusteen mukaisesti tuloksi tilikaudelle, jonka aikana suorite on luovutettu. Erityisestä syystä pitkän valmistusajan vaativan suoritteen kohdalla *kirjanpitolain 5:4 §:ssä* sallitaan vaihtoehtoiseksi menettelytavaksi tuloutus valmistusasteen perusteella edellyttäen, että suoritteesta kertyvä erilliskate on luotettavalla tavalla ennakoitavissa ⁶.

Myynti- ja maksutuotoista vähennetään ennen tuloslaskelmaan merkitsemistä oikaisuerät, joita ovat myynnin perusteella määräytyvät välilliset verot, kuten arvonlisäverot, ja muut vastaavat myynnin perusteella määräytyvät verot sekä myyntiin välittömästi liittyvät vuosi-, käteis- ym. alennukset ja hyvitykset. Lisäksi myyntiin liittyvät valuuttakurssien muutoksista aiheutuneet kurssierot voidaan oikaista siten kuin kirjanpitolautakunnan voimassa olevassa ulkomaanrahan määräisten erien kirjanpitokäsittelyä koskevassa yleisohjeessa esitetään.

Muut myyntiin liittyvät oikaisuerät kuten myyntisaamisista syntyneet luottotappiot ja muut myynnin oikaisuerät sekä välilliset verot, jotka eivät perustu välittömästi myynnin määrään, kuten valmisteverot, vähennetään tuloslaskelmassa muina toimintakuluina.

Myyntiin liittyvistä kulueristä myyntirahteja ja myyntiprovisioita ei käsitellä oikaisueränä, vaan ne kirjataan luonteensa mukaiseen kululajiin. Vaihtokaupassa myyntitulo kirjataan bruttoperusteisesti. Vaihdoissa vastaanotetun hyödykkeen hankintameno kirjataan luonteensa mukaiseen menolajiin. Mikäli vaihdossa vastaanotettu hyödyke on tarkoitettu myytäväksi, se kirjataan vaihto-omaisuuteen, ja mikäli se tulee omaan käyttöön esimerkiksi kalustoksi, se kirjataan pysyviin vastaaviin.

Myynti- ja maksutuotot sekä vuokratuotot on eriteltävä alv-verokantojen ja muiden tarvittavien erittelytarpeiden mukaisesti. Alv-verokantaa varten tehdään erittely kirjauskoodin alv-tunnisteella.

Ympäristötuotot ja -kulut sisältyvät useisiin kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelmakaavan mukaisiin tilinpäätöseriin. Niiden esittämistä tuloslaskelmassa omana tilinpäätöseränään ei vaadita. Kunta voi tilinpäätöksen harkinnanvaraisina liitetietoina esittää ympäristökulujen ja ympäristötuottojen kokonaissummat sekä niihin sisältyvien ympäristönsuojelun avustusmenojen ja -tulojen määrät ⁷.

6.2 Myyntituotot/liikevaihto

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL

6.2.1 Myyntituotot

Myyntituottoja ovat tulot tavaroista ja palveluista, jotka on tarkoitettu myytäväksi pääsääntöisesti tuotantokustannukset peittävään hintaan. Kunnan liiketoiminnan (mm. vesi-, jätehuolto-, liikennelaitos, kanttiini, pesula yms. liikeluontoinen toiminta) suoritteista perimät korvaukset merkitään kuitenkin myyntituottoihin riippumatta siitä, kattavatko ne tuotantokustannukset. Myös ei-palautettavat liittymismaksut merkitään myyntituottoihin ⁸.

Täyden korvauksen perusteella saadut korvaukset valtiolta

⁶ Kirjanpitolautakunnan yleisohje tulon kirjaamisesta tuotoksi valmistusasteen perusteella (30.9.2008).

⁷ Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohje ympäristöasioiden kirjaamisesta ja esittämisestä ja yleisohje tilinpäätöksen liitetiedoista.

⁸ Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 2004/65, myös kirjanpitolautakunta 2000/1650.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Myyntituottoja ovat myös korvaukset suoritteista, jotka kunta on valtion toimeksiannosta tuottanut ja luovuttanut kolmannelle osapuolelle. Tällaisia ns. täyden korvauksen periaatteella saatuja korvauksia ovat mm.

- yliopistosairaaloiden erityisvaltionosuus tutkimustoimintaan
- lääkäreiden tutkimus- ja koulutuskorvaus
- varusmiesten, siviilipalvelusmiesten ja vankien sairaanhoitokorvaukset
- korvaukset pakolaisten toimeentulon turvaamisesta ja muista kustannuksista
- sotilasvammalain muuttamisesta annetun lain ja asetuksen mukaiset Valtiokonttorin korvaukset
- lomituspalvelujen korvaukset
- asiakaskohtaisen velkaneuvonnan korvaukset
- valvontakorvaukset (sis. eläinlääkintähuolto)
- muut korvaukset, kuten
 - kotikuntakorvaukset vailla kotikuntaa olevasta oppilaasta, tai jolla on kotipaikka Ahvenanmaan maakunnassa
 - kotoutumislain perusteella maksettavat korvaukset
 - korvaus edunvalvontapalveluiden tuottamisesta (virkaholhaus)
 - presidentin- ja eduskuntavaalien vaalikustannusten korvaus.

Tähän ryhmään kuuluvat myös opetustoimintaa harjoittavan kuntayhtymän (ammattikoulutuksen ja lukion) käyttökustannuksiin saama yksikköhintarahaus, mukaan lukien rahoitus oppisopimuskoulutukseen. Oppisopimuskoulutuksesta työnantajana saadut koulutuskorvaukset (esimerkiksi järjestävä kuntayhtymä maksaa kunnalle) kuuluvat muihin myyntituottoihin. Oppisopimuskoulutuksesta aiheutuvat kulut kuten myös oppisopimuskoulutukseen kuuluvan koulutuksen (esimerkiksi tietopuolinen koulutus) osto muilta koulutuspalveluiden tuottajilta kirjataan asianomaisen tehtävän asianomaisille kululajeille.

Korvaukset kunnilta ja kuntayhtymiltä

Kotikuntakorvaukset

Kotikuntakorvauksiin kirjataan esi- ja perusopetuksen kotikuntakorvaustulot kunnan peruspalvelujen valtionosuuden⁹ kuukausittaisesta maksuerittelystä sekä mahdolliset kunnan toiselta kunnalta saamat kuntien keskinäiseen sopimukseen perustuvat niitä täydentävät kotikuntakorvaukset. Kotikuntakorvauksia ovat myös kuntayhtymän muulta kunnalta kuin jäsenkunnalta saamat korvaukset sosiaali- ja terveydenhuollon palveluista, joiden tuottaminen ei perustu kuntien keskinäiseen sopimukseen yhteistoiminnasta (*Terveydenhuoltolaki 58 §*)¹⁰.

Uuden kotikunnan kotikuntalain perusteella aikaisemmalta kotikunnalta perimiä kotikuntakorvaustuloja on perusteltua seurata kirjanpidossa erikseen. Jos uusi kotikunta on järjestänyt palvelun kuntayhtymästä ja kuntayhtymä laskuttaa suoraan entistä kotikuntaa, myös kuntayhtymän on perusteltua kirjata ko. myyntituotot erikseen.

Jäsenkuntien korvaukset ja maksuosuudet kuntayhtymälle

Korvaus, jonka kuntayhtymän jäsenkunta maksaa suoritemäärään tai sijaissuoritemäärään (esimerkiksi asukasmäärään) perustuvan laskutuksen mukaisena kuntayhtymälle, merkitään kuntayhtymän kirjanpitoon jäsenkunnan korvauksena tai maksuosuutena myyntituottoihin. Jäsenkunnan korvauksena kirjataan myös erikoissairaanhoidopiirin kuntayhtymän erikseen perimät ylisuurten hoitokustannusten tasausmaksut.

Kuntayhtymän investointien rahoituksesta tulisi perussopimuksessa sopia riittävän yksityiskohtaisesti siitä, miten jäsenkunnan maksuosuus kuntayhtymän investointiin käsitellään. Jäsenkunta voi osallistua

⁹ Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 2010/93 kotikuntakorvausten käsittelystä.

¹⁰ Ks. Suomen Kuntaliiton yleiskirje 30/80/2011 Terveydenhuoltolain 58 §:n mukainen kuntalaskutus ja 6/80/2014 Valinnanvapaus julkisessa terveydenhuollossa.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

investoinnin hankintamenon kattamiseen tulo-rahoituksella, rahoitusosuudella tai pääomasijoituksella¹¹. Tulorahoituksella osallistuminen tarkoittaa sitä, että jäsenkunnan maksuosuus sisällytetään kuntayhtymän myymien palvelujen hintoihin. Rahoitusosuudella osallistuminen tarkoittaa sitä, että jäsenkunnan maksuosuus vähennetään kuntayhtymässä rahoitusosuutena pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintamenosta (rahoitusavustus). Investointien jäsenkuntaosuuksien vähentäminen hankintamenosta edellyttää jäsenkuntien sopimusta, koska jäsenkuntien pääomarahoitus kuntayhtymään ei näin tule otetuksi huomioon jaettaessa kuntayhtymän peruspääomaa jäsenkuntien osuuksiin. Käytännössä yleisin menettely on, että jäsenkunnat osallistuvat investoinnin rahoittamiseen pääomasijoituksella, joka merkitään jäsenkunnassa kuntayhtymäosuuden lisäykseksi. Jos kuntayhtymän investoinnit rahoitetaan vieraalla pääomalla, tulisi perussopimuksessa sopia tällöin myös siitä, osallistuvatko jäsenkunnat vieraan pääoman takaisinmaksun rahoitukseen pääomasijoituksin vai sisällytetäänkö takaisinmaksun kustannukset esimerkiksi palvelujen hintoihin¹².

Muut yhteistoimintakorvaukset

Muihin yhteistoimintakorvauksiin sisältyvät *kuntalain* 76 §:n tarkoittaman sopimusperusteisen yhteistoiminnan perusteella kunnan toiselta kunnalta saamat korvaukset kuten vastuukunnan (isäntäkunnan) saamat korvaukset sopimuskunnalta sopimuksen mukaisesta toiminnasta.

Muut myyntituotot

Muita myyntituottoja ovat muut kuin edellä eri myyntituottoihin luetellut erät, esimerkiksi henkilöstön maksamat ateriakorvaukset, muut tuotot mm. tavaroiden ja palveluiden myynnistä (esimerkiksi korvaukset hammasteknisistä kuluista tai tuotot kunnan myymistä vuosikuluiksi kirjatusta hyödykkeistä, asiakkailta perityt korvaukset oppilastöistä taikka maksullisesta palvelutoiminnasta tai asiakkailta aterioiden perittävät korvaukset) sekä täyskustannuskorvaukset pakollisista vakuutuksista (vahinkovakuutuskorvaukset muihin tuottoihin).

Työterveyshuollon myyntituotot

Työterveyshuollon myyntituottoihin kirjataan kunnan tai kuntayhtymän perimät korvaukset työterveyshuollon palveluista.

Kunnan tai kuntayhtymän oman henkilöstön työterveyshuollon järjestämisestä saadut korvaukset Kansaneläkelaitokselta kirjataan sen sijaan tulolajiin *Tuet ja avustukset*.

6.2.2 Liikevaihto

Käytetään laskelmakaavoissa: LL

Liikelaitoksen liikevaihtoon luetaan liikelaitoksen varsinaisen toiminnan myyntituotot, joista on vähennetty myönnettyt alennukset sekä arvonlisävero ja muut välittömästi myynnin määrään perustuvat verot (*kirjanpitolaki* 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.

¹¹ Vaihtoehtoiset menetelmät perustuvat kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausuntoon nro 1997/15. Vaihtoehtoiset menetelmät ovat: 1. Jäsenkunnan maksuosuus sisällytetään kuntayhtymän myymien palvelujen hintoihin. 2. Jäsenkunnan maksuosuus käsitellään avustuksena tulolaskelmaosassa. 3. Jäsenkunnan maksuosuus vähennetään rahoitusosuutena pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintamenosta (rahoitusavustus). 4. Jäsenkunnan maksuosuus käsitellään pääomasijoituksena.

¹² Perussopimukseen liittyviä taloutta koskevia määräyksiä on tarkasteltu mm. Suomen Kuntaliiton yleiskirjeessä nro 20/1999.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

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 liikevaihtoon¹³. Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeessa kunnallisen liikelaitoksen kirjanpidollisesta käsittelystä (2013) 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.

6.3 Maksutuotot

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, Kons

Maksutuottoja ovat asiakasmaksut ja muut maksut niistä tavaroista ja palveluista, joiden hinnoittelun tarkoituksena ei ole kattaa tuotantokustannuksia kokonaisuudessaan tai joiden hinnat määritellään asiakkaan maksukyvyn mukaan. Usein maksujen perusteista säädetään laissa tai asetuksessa. Tällaisia maksutuottoja ovat mm. terveydenhuollon asiakasmaksut kuten terveyskeskus-, poliklinikka- ja hoitopäivämaksut¹⁴, sosiaalitoimen erilaiset sosiaalipalvelumaksut, lukukausimaksut, suunnittelu- ja mittaus- ja mittaus- ja rakennusvalvonta- ja tarkastusmaksut (esimerkiksi toimenpidelupa-, purkamis- ja maisematyölupamaksut)¹⁵ sekä pysäköinti-¹⁶ ja lomituspalvelumaksut.

Maksutuottoja eivät sen sijaan ole esimerkiksi henkilöstöltä tai muilta asiakkailta ateroista perittävät korvaukset, asiakkailta perityt korvaukset oppilastöistä taikka maksullisesta palvelutoiminnasta, vaikka niistä käytettäisiinkin puhekielessä nimitystä ”maksut” ja vaikka peritty korvaus ei kattaisi tuotantokustannuksia. Tämän tyyppiset korvaukset ovat myyntituloja.

Liikelaitoksen viranomaistoiminnasta saamat tuotot kirjataan tuloslaskelmassa liiketoiminnan muihin tuottoihin, ei maksutuottoihin.

Kaikki maksutuotot kirjataan vastapuolitunnisteella [2014].

Tilastoinnissa on raportoitava erikseen omana eränä seuraavat terveydenhuollon maksutuotot (Käyttötalous):

- Perusterveydenhuollon (pl. hammashuolto) avohoidon lääkäripalvelujen maksut
- Vuosi-, käynti- ja päivystysmaksut (Asiakasmaksu A 7 §)
- Erikoissairaanhoidon laitoshoidon asiakasmaksut
- Erikoissairaanhoidon päiväkirurgian asiakasmaksut

Edellä mainitut erikseen raportoitavat tietotarpeet voidaan raportoida muunkin laskentatunnisteen ja raportointihierarkian kuin tilin kautta.

¹³ Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 2004/65, myös kirjanpitolautakunta 2001/1650. Kantaverkon liittymismaksujen merkitsemisestä liittymisen tilinpäätökseen kirjanpitolautakunta 2013/1905.

¹⁴ Korvaukset hammasteknisistä kuluista merkitään myyntituotoiksi.

¹⁵ Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunnot 2010/94, 2005/70 ja 2005/67 maankäyttösopimuksista.

¹⁶ Pysäköintivirhemaksu ei ole suoritteesta perittävä maksu, vaan sakonluonteinen erä, joka merkitään toiminnan muihin tuottoihin.

6.4 Tuet ja avustukset

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky

Tuloslaskelmaan merkitään omaksi ryhmäkseen tuet, avustukset ja muut tulonsiirrot valtiolta, Euroopan unionilta ja muulta yhteisöltä silloin, kun tuki tai avustus ei ole kunnan suoritteidensa perusteella saama korvaus eikä investoinnin rahoitusosuus. Tällaisia korvauksia ovat mm.

- valtionavustus perustoimeentulotukeen
- työllistämistuki
- yhdistymisavustukset
- maakunnan kehittämisraha
- EU-tuki kunnan omaan käyttötalouden kehittämisprojektiin
- Kansaneläkelaitoksen korvaukset sairaankuljetuksesta
- Kansaneläkelaitoksen korvaukset kunnalle/kuntayhtymälle oman henkilöstön työterveyshuollon järjestämisestä
- lukion ja ammatillisen oppilaitoksen opiskelijoiden koulumatkatuki niissä tapauksissa, kun Kansaneläkelaitos hakemuksesta maksaa korvauksen ylläpitäjälle
- koulujen ja päiväkotien maidon hintatuki, kun kunta itse hakee ja saa sen suoraan tuloksi ¹⁷
- kuntayhtymän jäsenkunnalta erikseen perimät maksuosuudet lainan korkoon
- kaikki muut ¹⁸ valtionosuudet ja avustukset paitsi ne, jotka kirjataan kunnan tuloslaskelmassa suoraan kohtaan *Valtionosuudet* tai kuntayhtymässä kohtaan *Myyntituotot* (täyden korvauksen perusteella saadut korvaukset valtiolta)
- kuntayhtymän valtiolta saama osuus tai avustus, joka ei ole täyden korvauksen mukaista yksikköhintarahoitusta (mm. kuntayhtymän ylläpitämän kansanopiston saama 57 %:n valtionosuus käyttökustannuksiin)
- koulutuskorvaukset Työttömyysvakuutusrahastolta.

Muihin tukiin ja avustuksiin kirjataan myös erilaiset hakemuksesta myönnettävät valtionavustukset.

Tilastokeskuksen käyttötaloustilaston raportointivaatimus alkaen tilastovuodesta 2015:

- Työllistämistuet
- Muut tuet ja avustukset valtiolta
- Tuot ja avustukset kunnilta ja kuntayhtymiltä
- Tuot ja avustukset sosiaaliturvarahastoilta (mm. Kansaneläkelaitos)
- Tuot ja avustukset suoraan Euroopan Unionilta
- Tuot ja avustukset muilta.

Nämä tilastoinnissa erikseen raportoitavat tietotarpeet voidaan raportoida muunkin laskentatunnisteen ja raportointihierarkian kuin tilin kautta. Suositellaan käytettäväksi vastapuolitunnistetta. [2014]

6.4.1 Muut tuet ja avustukset [2014]

Käytetään laskelmakaavoissa: LL

¹⁷ Meijerin hyvittämää tukea ei kirjata tuloksi, vaan menot kirjataan nettona elintarvikkeiden ostoihin.

¹⁸ Esi- ja perusopetuksen kotikuntakorvaustulot kunnan peruspalvelujen valtionosuuden kuukausittaisesta maksuerittelystä kirjataan myyntituottojen kotikuntakorvauksiin.

Myös sopimuskunta voi antaa avustusta yhteiselle isäntäkuntamallin liikelaitokselle. Avustus merkitään tuloksi erään *Liiketoiminnan muut tuotot* tai jos se on olennainen, erään *Muut tuet ja avustukset*.

Tämä on tilastoinnissa erikseen raportoitava tietotarve, joka voidaan raportoida muunkin laskentatunnisteen ja raportointihierarkian kuin tilin kautta.

6.5 Muut toimintatuotot

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky

6.5.1 Vuokratuotot

Muihin toimintatuottoihin sisältyvät mm. vuokratuotot, jotka voidaan esittää myös omalla rivillään, mikäli niiden määrä toimintatuotoissa on olennainen. Tämä on tilastoinnissa erikseen raportoitava tietotarve, joka voidaan raportoida muunkin laskentatunnisteen ja raportointihierarkian kuin tilin kautta. Tilastoinnissa edellytetään vuokratuottojen erittelyä seuraavasti:

- Vuokratuotot, sisäiset
- Vuokratuotot, ulkoiset
 - Ulkoisista vuokratuotoista maa- ja vesialueiden vuokrat.

6.5.2 Muut tuotot

Muihin tuottoihin sisältyvät muut kuin edellä mainitut säännöllisesti kertyvät toimintatuotot (vuokratuotot), esimerkiksi kirjaston myöhästymismaksut ja toimeentulotuen takaisinperinnän tuotot.

Muissa tuotoissa esitetään myös olennaiset pysyvien vastaavien aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden luovutusvoitot¹⁹. Nämä luovutusvoitot on eriteltävä tilinpäätöksen liitetiedoissa.

Lukion ja ammatillisten oppilaitosten opiskelijoiden koulumatkatuen oppilaalta peritty osuus kustannuksista kirjataan muihin tuottoihin. Muita tuottoja voivat olla lisäksi esimerkiksi vahingosta johtuvat vakuutus- tai muut korvaukset.

Tilastoinnissa on seuraavat erikseen raportoittavat tietotarpeet, jotka voidaan raportoida muunkin laskentatunnisteen ja raportointihierarkian kuin tilin kautta [2014]:

- Perustoimeentulotuen takaisinperintä
- Täydentävän ja ehkäisevän toimeentulotuen takaisinperintä
- Vakuutusyhtiöiden vahinkovakuutuskorvaukset
 - Tähän kuuluvat vakuutusyhtiöiltä vahinkovakuutussoimusten perusteella saadut korvaukset henkilö- ja omaisuusvahingoista.
 - Haittakorvaukset, jolloin saadaan korvaus toiminnan keskeytymisestä, eikä vakuutuskorvausta voida kohdistaa menoihin. Yleensä vahingonkorvaukset ovat kuitenkin luonteeltaan menonoikaisua.

¹⁹ Vähäiset pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitot voidaan esittää tuloslaskelmassa poistojen oikaisuina. Satunnaisina tuottoina esitetään olennaiset luovutusvoitot silloin, kun kunta tai kuntayhtymä luopuu kokonaan toiminnasta, jossa hyödykettä on käytetty.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Sakot, uhkasakot ja muut sakontyyppiset maksut [2014]

Tänne kirjataan kunnan viranomaisena perimät sakot ja uhkasakot. Tähän kuuluvat esimerkiksi tulot pysäköintivirhemaksuista, rengaslukkokorvaukset, liputta matkustavien tarkastusmaksuista sekä muista hallinto-oikeudellisista kurinpitomaksuista. Tämä tili pitää sisällään myös rakennusvalvonnan sakot, jotka aiheutuvat silloin, kun rakentamisvelvoitetta ei ole noudatettu.

Tämä tili ei pidä sisällään urakkasopimuksiin liittyviä sakkoja, jotka aiheutuvat esimerkiksi urakan viivästymisestä. Viivästys- tai muu vahingonkorvaus rakennusurakasta kirjataan hankintamenon vähennykseksi²⁰. Muutkin vahingonkorvaukset ovat luonteeltaan menonoikaisua.

6.6 Liiketoiminnan muut tuotot [2014]

Käytetään laskelmakaavoissa: LL

Liikelaitoksen liiketoiminnan muihin tuottoihin luetaan tulot, joilla on yhteyttä liikelaitoksen suoritustuotantoon kuulumatta kuitenkaan siihen. Ne on ansaittu tavanomaisen liiketoiminnan puitteissa mutta ovat liikelaitokselle merkitykseltään toissijaisia. Mm. pysyvien vastaavien hyödykkeiden myynnistä saadut luovutusvoitot sekä vakuutuksen perusteella saadut kohdistamattomat korvaukset, esimerkiksi keskeytysvakuutuskorvaukset ovat yleensä liiketoiminnan muina tuottoina esitettäviä tuottoja²¹. Viranomaistoiminnasta saadut tuotot kirjataan tuloslaskelmassa liiketoiminnan muihin tuottoihin.

Muilta kuin omalta kunnalta tai kuntayhtymältä taikka liikelaitoskuntayhtymässä kuntayhtymän jäseneltä saadut toimintatuet ja avustukset käsitellään erässä *Liiketoiminnan muut tuotot*. Jos ne ovat olennaisia, ne voidaan merkitä tuloslaskelmaan omaksi eräksi *Muut tuet ja avustukset*. Myös sopimuskunta voi antaa avustusta yhteiselle isäntäkuntamallin liikelaitokselle. Avustus merkitään tuloksi erään *Liiketoiminnan muut tuotot*, tai jos se on olennainen, erään *Muut tuet ja avustukset*.

6.7 Tuet ja avustukset kunnalta/kuntayhtymältä [2014]

Käytetään laskelmakaavoissa: LL

Kunnalliselle liikelaitokselle voidaan siirtää tehtäviä, joiden kustannuksia asiakkailta perittävät maksut eivät kata täysimääräisesti. Kunta tai kuntayhtymä taikka liikelaitoskuntayhtymän jäsen voi myöntää liikelaitokselle tukea tai toiminta-avustusta tällaisen tehtävän hoitamisesta aiheutuvien kustannusten kattamiseksi.

Tuloslaskelmaan kirjattavalla tuella tarkoitetaan suoritemäärään tai vastaavaan, toimintavolyymia kuvaavaan perusteeseen sidottua korvausta. Tuki voi olla esimerkiksi liikennelaitokselle liikennesuoritemäärään perusteella maksettavaa tariffitukea.

Toiminta-avustusta voidaan maksaa sijaissuoritteeseen (esimerkiksi asiakasmäärään) perustuen, muulla määrittäisperusteella tai suoritemäärästä riippumatta. 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 voidaan laskea välittömien kustannusten lisäksi pääomakustannukset (poistot ja korvaus pääomalle) sekä osuus liikelaitoksen hallinnon kustannuksista. Kustannuksista vähennetään tehtävän hoitamisesta saadut muut tulot kuten asiakasmaksut.

²⁰ Kirjanpitolautakunta 2011/1867: Jos korvaussumma tai osa siitä käytetään rakennusvirheiden korjaamiseen, aktivoidaan menot suoritetuista korjauksista perusparannuksen luonteisina rakennuksen menojäännöksen lisäykseksi taseeseen.

²¹ Ks. myös kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 1998/20.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

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-avustus²². Avustus käsitellään tässä erässä riippumatta siitä, mihin kuluerään se on annettu.

Kunnan tai kuntayhtymän taikka liikelaitoskuntayhtymän jäsenen maksamat tuet ja toiminta-avustukset on ilmoitettava erikseen kunnallisen liikelaitoksen tilinpäätöslaskelmissa tai tilinpäätöksen liitetiedoissa.

Myös *arvonlisäverolain* 79 §:n säännöksen huomioon ottaen on perusteltua kirjata kunnan tai kuntayhtymän antamat tuet ja avustukset liikelaitoksen tuloslaskelmassa omaksi eräkseen²³.

6.8 Valmisteverastojen muutos

6.8.1 Valmisteverastojen muutos / Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen lisäys tai vähennys

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL

Mikäli kunnalla on arvoltaan merkittäviä valmisteverastoja, on valmisteveraston muutoksen esittäminen erikseen tuloslaskelmassa toimintatuottojen jälkeen perusteltua. Tällöin valmisteverastojen muutos esitetään tuloslaskelmassa siten, että toimintatuottojen jälkeen esitetään tuottoja lisäävänä eränä keskeneräisten töiden ja valmiiden tuotteiden varastojen lisäys ja tuottoja vähentävänä eränä niiden vähennys. Kunnat ja kuntayhtymät lisäävät rivin tarvittaessa. Valmisteveraston muutoksen ottaminen kunnan tuloslaskelmaan voi tulla kysymykseen lähinnä vain myytäväksi tarkoitettujen tonttien ja liiketoiminnan keskeneräisten töiden kohdalla. Mikäli valmiiden tuotteiden hankintamenon aktivoimatta jättämisellä ei ole olennaista vaikutusta kunnan tai sen liikelaitoksen tilikauden tulokseen, ei aktivointia voida pitää tarkoituksenmukaisena.

Jos liikelaitoksella on euomäärältään huomattavia valmisteverastoja, valmisteverastojen muutos esitetään erikseen tuloslaskelmassa liikevaihdon jälkeen. Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen lisäys esitetään tuottoja lisäävänä eränä. Tuottoja vähentävänä eränä tuloslaskelmassa esitetään valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen vähennys.

6.9 Valmistus omaan käyttöön

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL

Kunta voi hankkia pysyvien vastaavien hyödykkeen joko rakentamalla itse tai rakennuttaa sen ulkopuolisella urakoitsijalla taikka ostaa jo olemassa olevan valmiin hyödykkeen²⁴.

Omajohtoisella rakentamisella tarkoitetaan aktivoitavien pysyvien vastaavien hankinnassa rakennustoimintaa, jossa kunta tai kuntayhtymä kantaa kokonaisvastuun rakentamisesta. Kun kunta itse

²² Kirjanpitolautakunta on antanut kaksi lausuntoa (1989/204 ja 1994/1255) julkisyhteisöltä saatujen tukien kirjaamisesta joukkoliikennettä harjoittavien yhtiöiden tilinpäätöksessä. Lausuntojen mukaan kilometrituki ja muu vastaava, varsinaiseen suoritustuotantoon saatu tuki ja avustus kirjataan liiketoiminnan muihin tuottoihin.

²³ Arvonlisäverolain 79 §:n muutoksen (1486/29.12.1994) mukaan arvonlisäveron perusteeseen luettavaan tavaran tai palvelun hintaan liittyvänä tukena tai avustuksena ei pidetä toiminnan harjoittamisesta tai järjestämisestä aiheutunutta kunnan tai osakaskuntien tukena tai avustuksena kattamaa alijäämää silloin, kun tavaran tai palvelun myyjänä on kunta tai pääkaupunkiseudun yhteistyövaltuuskunta.

²⁴ Ks. kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 2011/101 investointihyödykkeen valmistuksen kirjanpidollisesta käsittelystä ja siihen liittyvä Kuntataloustiedotteen 4/2011 ohjeistus valmistettaessa hyödyke kunnan toiselle tehtävälle ja kunnan omaan käyttöön. [2014]

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

rakentaa pääasiallisesti hyödykkeen omaa henkilökuntaa käyttäen ja mahdollisesti voi käyttää joitakin osin myös ali- tai sivu-urakoita, voidaan toimintaa pitää valmistuksena omaan käyttöön. Tällaisen hankkeen kaikkien menojen kirjaaminen tuloslaskelman kulutileille ja *Valmistus omaan käyttöön* -erän avulla aktivoitavaksi taseeseen on perusteltua. Ko. erän käyttämisen etuna on, että mm. kaikki henkilöstökulut sisältyvät tuloslaskelmaan, ja siten yksinkertaistavat niiden käsittelyä. Jos henkilöstömenoja aktivoidaan taseeseen, on ne ilmoitettava myös taseen liitetiedoissa ²⁵.

Omaan käyttöön valmistettavan aktivoitavan hyödykkeen valmistuksen arvo esitetään tuloslaskelmassa toimintatuottojen jälkeen omana nimikkeenään *Valmistus omaan käyttöön*. Valmistus omaan käyttöön on tuloslaskelman oikaisua, jolla omaan käyttöön valmistuksen vaikutus tilikauden tulokseen eliminoidaan silloin, kun hyödykkeen valmistuksen menoja sisältyy tuloslaskelman menoihin. Tätä menettelyä pidetään ensisijaisena tapana.

Tuloslaskelmassa esitettyyn omaan käyttöön valmistuksen määrään ja taseeseen aktivoitavan pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintamenoon ei voi sisältyä olennaisia sisäisiä katteita. Olennaiset sisäiset katteet on eliminoitava pysyviin vastaaviin aktivoitavasta hankintamenoista.

Jos liikelaitoksella on merkittävässä määrin valmistusta omaan käyttöön, on oman käytön valmistusarvon esittäminen erikseen tuloslaskelmassa liikevaihdon jälkeen perusteltua ²⁶.

Kunnan tai muun konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän yhteisön erillistilinpäätökseen sisältyvät *Valmistus omaan käyttöön* ja *Valmisteverastojen muutos* -erät merkitään kunnan konsernituloslaskelmassa toimintakulujen oikaisuksi. [2014]

6.10 Toimintakulut

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL

Toimintakulut jaotellaan tuloslaskelmassa seuraavasti:

- Henkilöstökulut
- Palvelujen ostot
- Aineet, tarvikkeet ja tavarat
- Avustukset
- Muut toimintakulut.

6.11 Henkilöstökulut

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL

Henkilöstökulut sisältävät ennakonpidätyksen alaiset palkat, palkkiot ja niihin verrattavat kulut sekä välittömästi palkan, palkkion tms. perusteella määräytyvät kulut kuten eläkekulut, sosiaaliturvamaksut ja lakisääteiset ja vapaaehtoiset henkilövakuutusmaksut.

Henkilöstökuluihin ei lueta matkakorvauksia, omaishoidon tuen palkkioita, perhehoidon palkkiota, ennakoperintärekisteriin merkityille yrittäjille maksettuja työpalkkioita eikä henkilöstön koulutuspalveluja eikä terveydenhoitopalveluja. Henkilöstön työtehtäviin liittyviä matkustus- ja koulutuskuluja ei sisällytetä tuloslaskelmassa eikä sen liitetiedoissa henkilöstökuluihin vaan ao. kululajeihin.

²⁵ Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohje tilinpäätöksen liitetiedoista [2014]

²⁶ Omaan käyttöön valmistuksen kirjanpidollisesta käsittelystä on annettu ohjeet kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta (2011). [2014]

6.11.1 Palkat ja palkkiot

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL

6.11.1.1 Maksetut palkat ja palkkiot

Maksetut palkat ja palkkiot sisältävät palkat ja palkkiot, ansionmenetyksestä maksetut korvaukset sekä muut ennakonpidätyksen alaiset kustannusten korvaukset, joista maksetaan työnantajan sosiaaliturvamaksut. Myös ennakonpidätyksen alaiset luottamushenkilöiden palkkiot, vaikka niistä ei makseta eläkevakuutus- eikä sosiaaliturvamaksuja, ennakonpidätyksen alaiset päivärahat ja kilometrikorvaukset sekä siviilipalvelusmiehille maksetut päivärahat. Eläke- ja sosiaaliturvamaksujen täsmäysten helpottamiseksi tällaiset erät on perusteltua erottaa maksettujen palkkojen ja palkkioiden ryhmässä omille alatileilleen tai erottaa muulla tunnisteella. Siviilipalvelusmiehistä aiheutuneet muut kustannukset kuin päivärahat kirjataan ao. kululajeihin eli esimerkiksi matkakorvaukset Matkustus- ja kuljetuspalveluihin. Palkkoihin ei lueta esimerkiksi omaishoidon tukea (joka on avustusta kotitalouksille) eikä perhehoitajien palkkioita (jotka kirjataan asiakaspalvelujen ostoihin).

Palkkojen erittely voidaan tehdä pääkirjatilien sijaan palkkakirjanpidossa. Tuloslaskelman liitetiedoissa on ilmoitettava tilikauden palkat, palkkiot, eläkekulut ja muut henkilösivukulut, jollei niitä ole eritelty tuloslaskelmassa (KPA 2:8 §).

Luontoisedut

Luontoisetujen raha-arvoja ei merkitä menonsiirtoina eikä muinakaan liiketapahtumina ulkoiseen kirjanpitoon²⁷ eikä taloustilaston toimintakuluihin eikä toimintatuloihin. Luontoiseduista on kuitenkin tehtävä merkinnät ennakkoperintälain tarkoittamalla tavalla palkkakirjanpitoon. Luontoisetujen seurantaan varten voidaan avata kirjanpidon puitteisiin sellaiset kunnan sisäistä laskentaa palvelevat tilit, joita ei käytetä liiketapahtumien kirjaamiseen, ja joiden saldoja ei päätetä tilinpäätöstileille. Tällaiset tilit ja niille tehdyt merkinnät on selkeästi erotettava ulkoisesta kirjanpidosta.

6.11.1.2 Jaksotetut palkat ja palkkiot

Jaksotetut palkat sisältävät lomapalkkajaksotuksen lisäksi mahdolliset tuntipalkkojen ja muiden palkkojen jaksotukset ao. tilikausille. Lomapalkkojen, lomarahojen ja niiden henkilösivukulujen jaksotus voidaan merkitä tilinpäätökseen siten, että jaksotettuihin palkkoihin, eläkemenoihin ja sosiaalivakuutusmaksuihin kululajeittain vastatilinä *Siirtovelat* kirjataan tilikauden jaksotettavien kuluerien muutos. Siirtovelkoihin sisältyy siis sekä lomapalkkajaksotus että siihen liittyvät henkilösivukulut.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on ohjeistanut tarkemmin lomapalkkajaksotuksen kirjausta tilinpäätöksestä 2011 alkaen, lausunnolla 103. Aiemman lausunnon mukaan lomapalkkavelan laskemista vaihtoehtoisesti joko henkilöittäin tai laskennallista menettelyä käyttäen sovelletaan edelleen. [2014]

Peruskoulun, lukion ja ammattioppilaitosten opettajien sekä muiden vuosituntityöaikajärjestelmään kuuluvien opetusalan viranhaltijoiden palkkojen jaksotus tehdään vain lomarahoista ja niiden henkilösivukuluista.

²⁷ Kirjanpitolautakunnan lausunto 1991/1149 perustuu siihen, että luontoisedun raha-arvoa vastaavan määrän kirjaaminen menonsiirtona alun perin kirjatuista menoista palkkamenoihin ei yleensä vastaa suuruudeltaan luontoisetujen hankinnasta työnantajalle aiheutuneita menoja. Luontoiseduista on kuitenkin tehtävä merkinnät ennakkoperintälaisissa tarkoitettuun palkkakirjanpitoon.

6.11.1.3 Aktivoidut palkat ja palkkiot

Omaan käyttöön aktivoitavan pysyvien vastaavien hyödykkeen valmistuksen arvo voidaan edellä 5.6. kohdassa esitetyn pääsäännön sijasta käsitellä myös siten, että tuloslaskelmaan kirjattuihin menoihin ei sisällytetä aktivoitavan pysyvien vastaavien hyödykkeen valmistusmenoja, vaan oman käytön osuus käsitellään menonsiirtona siten, että osuus vähennetään tuloslaskelmaan kirjatuihin menoista ja aktivoidaan pysyviin vastaaviin. Tällöin mm. tuloslaskelman henkilöstömenot eivät sisällä aktivoituja henkilöstömenoja²⁸.

Aktivoidut palkat, Aktivoidut eläkemeno ja *Aktivoidut sosiaalivakuutusmaksut* -tileille kirjataan (kredit) aktivoitavat menonsiirrot, joita syntyy mm. silloin, kun kunta valmistaa pysyvien vastaavien hyödykkeen omaan käyttöön.

6.11.1.4 Henkilöstökorvaukset

Henkilöstökuluista (palkoista ja palkkioista) vähennettäviä henkilöstökorvauksia ja muita henkilöstökulujen korjauseriä varten avataan *Henkilöstökulut*-tiliryhmään omat tilit. Henkilöstökorvauksien tilit ovat menonoikaisutilejä, jotka oikaisevat tuloslaskelmassa *Palkat ja palkkiot* -tiliryhmää.

Henkilöstökuluista vähennetään kunnan saamat yksittäistä viranhaltijaa tai työntekijää koskevat henkilöstökorvaukset kuten Kansaneläkelaitoksen ja muiden vakuutuslaitosten suorittamat sairaus- ja vanhempainpäivärahat sekä niihin liittyvät lomakustannuskorvaukset. Korvaukset kunnalle oman henkilöstön työterveyshuollon järjestämisestä kirjataan tuotoksi erään *Tuet ja avustukset*.

6.11.2 Henkilösivukulut

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL

Henkilösivukuluissa esitettäviä eläkekuluja ovat eläkevakuutusmaksut ja eläkkeet sekä muita henkilösivukuluja sosiaaliturvamaksut ja lakisääteiset ja vapaaehtoiset henkilövakuutusmaksut.

6.11.2.1 Eläkekulut

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL

KuEL- ja VaEL-maksut

Eläkevakuutusmaksut (sekä palkka- että eläkemenerusteiset ja varhe-maksut) Kevalle, myös purkautuneen kuntayhtymän jälkeen jäsenkunnalle tulevat eläkemenerusteiset maksut. Tähän kirjataan myös vapaaehtoiset eläkevakuutusmaksut. *Kunnallisten viranhaltijain ja työntekijäin eläkelain* mukaan jäsenyhteisö voi harkintansa mukaan ottaa viranhaltijalleen tai työntekijälleen tämän lain mukaisen eläketurvan lisäksi vapaamuotoisen eläkevakuutuksen tai myöntää hänelle yksittäistapauksessa ylimääräisen eläkkeen (19 §). Kustannukset muodostuvat vapaaehtoisista vakuutusmaksuista.

Niin omaishoitajan kuin perhehoitajankin eläketurva määräytyy *kunnallisten viranhaltijoiden ja työntekijöiden eläkelain* mukaan, ts. kunta maksaa eläkevakuutusmaksun ja perii työnantajan eläkemaksun. Myös omaishoidon tuesta ja perhehoitajan palkkiosta maksettavat eläkevakuutusmaksut kirjataan kohtaan KuEL-maksut, vaikka ko. toiminnasta aiheutuneita kuluja ei kirjatakaan *Palkat ja palkkiot* -kululajille.

²⁸ Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on antanut lausunnon 2011/101 investointihyödykkeen valmistuksen kirjanpidollisesta käsittelystä.

6.11.2.1.1 Muut eläkevakuutusmaksut

Muille kuin Kevalle maksettavat työeläkevakuutusmaksut, muun muassa TyEL ja MyEL.

6.11.2.1.2 Maksetut eläkkeet

Kunnan tai kuntayhtymän maksamat eläkkeet.

6.11.2.2 Muut henkilösivukulut

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL

Muihin henkilösivukuluihin sisältyvät määräosuutena palkan tai palkkion perusteella määräytyvät sivukulut, kuten työnantajan sosiaaliturvamaksut ja työttömyysvakuutusmaksut sekä työttömyysturvan omavastuumaksu. Mm. työ- ja virkasuhteeseen perustumattomista kokouspalkkioista, luento- ja esitelmäpalkkioista sekä hallintoelimien jäsenyydestä saaduista palkkioista ei peritä sosiaaliturvamaksua, jos niiden perusteella ei työeläkejärjestelmän säännösten mukaan tarvitse maksaa työntekijän eläkemaksua. Tämän vuoksi luottamushenkilöille maksettavista kokouspalkkioista ei suoriteta sosiaaliturvamaksua. Sen sijaan luottamushenkilöille maksettavista vuosi-, kuukausi- tai muista vastaavista palkkioista sekä ansionmenetyskorvauksista suoritetaan sosiaaliturvamaksua.

Muihin henkilösivukuluihin kuuluviin muihin sosiaalivakuutusmaksuihin sisältyvät mm. taloudellinen tuki sekä lakisääteiset ja vapaaehtoiset tapaturmavakuutukset.

Työnantaja ei ole velvollinen maksamaan työnantajan työttömyysvakuutusmaksua *perhehoitajalaissa* tarkoitetusta perhehoitajan palkkiosta. Myöskään työntekijä ei maksa palkansaajan työttömyysvakuutusmaksua perhehoitajan palkkiosta. Edellä mainittu koskee toimeksiantosuhteessa olevia perhehoitajia. Kuntatyönantajan on maksettava perhehoitajan palkkiosta tapaturmavakuutusmaksu. Perhehoitajan palkkio kirjataan menolajiin *Asiakaspalvelujen ostot*. [2014]

Omaishoidon tuesta hoitajan kanssa sopimuksen tehneen kunnan on otettava *tapaturmavakuutuslain* mukainen vakuutus hoitajalle. Kyseessä on niin kutsuttu vapaaehtoinen vakuutus omaishoitotyössä sattuvan tapaturman varalta. Sitä vastoin työttömyysvakuutus ei liity omaishoitajalle ehdotettuun tapaturmavakuutukseen, vaan se kytkeytyy ainoastaan pakolliseen tapaturmavakuutukseen. Kunta ei siten ole velvollinen maksamaan työnantajan työttömyysvakuutusmaksua omaishoitajille maksetun palkkasumman perusteella eikä omaishoitajilta liioin peritä palkansaajan työttömyysvakuutusmaksua.

Muut pakolliset ja vapaaehtoiset henkilösivukulut, kuten henkilökunnan ruokailusta, työterveydenhuollosta ja virkistyksestä aiheutuneet kulut sekä henkilöstölle sellaisenaan luovutetut tavarat ja ostopalveluna hankitut lopputuotteet kuten merkkipäivä- ja kannustelahjat sekä henkilöstölle luovutetut, vapaa-ajan harrastustoimintaan liittyvät tavarat ja palvelut esimerkiksi osanotto- ja kilpailumaksut, pääsy- ja alennusliput liikuntahalleihin ja kulttuuritilaisuuksiin, liikunta- ja kulttuurisetelit jne. kirjataan luonteensa mukaisesti kululajeihin, yleensä *Palvelujen ostoihin* tai *Aineet, tarvikkeet ja tavarat* -tiliryhmän eri tileille.

6.12 Palvelujen ostot

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL

Palvelujen ostot voidaan jakaa tuloslaskelmassa tai sen liitteessä suoraan asiakkaalle eli kuntalaiselle ostettuihin palveluihin ja palveluihin, joita kunta käyttää omassa palvelutuotannossaan. Vähimmäisvaatimuksena on palvelujen ostojen kokonaismäärän esittäminen.

6.12.1 Asiakaspalvelujen ostot [2014]

Asiakaspalvelut ovat kuntalaisille tarkoitettuja lopputuotepalveluja, joita kunta tai kuntayhtymä ostaa muilta palvelujen tuottajilta. Tähän erään kirjataan kaikki kuntien ja kuntayhtymien asiakaspalvelujen ostot, myös muille kuin oman kunnan tai jäsenkuntien asukkaille ostetut asiakaspalvelut. Ostopalvelut, jotka ovat osa kunnan omaa palveluntuotantoa tai jotka tukevat kunnan omaa palveluntuotantoa, eivät ole asiakaspalvelun ostoa vaan muiden palvelujen ostoa.

Asiakaspalveluista maksetaan täysi korvaus joko sopimukseen perustuen, maksusuutena kuntayhtymälle tai ns. kotikuntakorvauksena. Asiakaspalvelujen ostoja ovat mm. korvaus (osuus) kuntayhtymälle tai toiselle kunnalle potilaan tutkimuksesta tai hoidosta terveyskeskuksessa, sairaanhoitopalvelujen osto kuntayhtymältä, hoitopalvelujen osto sosiaalitoimen kuntayhtymältä tai toiselta kunnalta tai yksityiseltä palvelujen tuottajalta, maatalouslomituspalvelujen osto toiselta kunnalta. Opetuspalvelujen ostoista tähän kuuluu esi- ja perusopetuksen kotikuntakorvaukset, kuntayhtymän perussopimuksessa erikseen sovittuna valtionrahoituksen yli menevien osuuksien maksaminen kuntayhtymälle tai erillissopimuksella toiselle kunnalle tai yksityiselle oppilaitokselle, perusopetuspalvelujen, esiopetuspalvelujen sekä aamu- ja iltapäivätoiminnan palvelujen osto toiselta kunnalta, kuntayhtymältä, yksityiseltä päiväkodilta, seurakunnalta tai muulta yhteisöltä (ei muilta oman kunnan yksiköiltä).

Asiakaspalveluina pidetään vain ns. lopputuotepalveluja. Esimerkiksi terveyskeskuksen laboratorio- ja röntgenpalvelujen ostot eivät ole asiakaspalvelujen ostoa, koska ne ovat yleensä ainoastaan osa asiakkaan terveyskeskukselta saamasta sairaanhoitopalvelusta.

Vastaavasti ei myöskään toiselle kunnalle maksettavaa osuutta yhteisen opettajan palkkaukseen lueta asiakaspalvelujen ostoon, vaan se kuuluu menolajin *Muiden palvelujen ostot* alakohtaan *Koulutus- ja kulttuuripalvelut*. Kyseessä on välituotepalvelu, jota koulu käyttää tuottaessaan oppilailleen koulutuspalveluja.

Ns. kollektiivipalvelujen ostot, missä asiakas ei ole tunnistettavissa, esimerkiksi teiden kunnossapitopalvelut, elintarviketutkimusten ostot, muun ympäristöterveydenhuollon tai eläinlääkäripalvelujen ostot, palo- ja pelastustoimen palvelujen ostot eivät ole asiakaspalvelujen ostoja. Tilastokeskuksen tiedonkeruuohjeet tarkentavat, mitkä tilastotehtävät ovat ns. kollektiivipalveluita, joihin ei voi tulla asiakaspalvelujen ostoja, vaan kaikki palvelujen ostot merkitään muiden palvelujen ostoihin.

Taloustilastossa asiakaspalvelujen ostot on eriteltävä sektorijaottelun mukaisesti: ostot valtiolta, kunnilta, kuntayhtymiltä, muilta. Tilastokeskuksen tiedonkeruuohjeissa on tarkennus jaottelusta eri sektoreihin. Erottelu voidaan tehdä vastapuolitunnisteella seuraavasti:

Asiakaspalvelujen ostot valtiolta

Asiakaspalvelujen ostoja valtiolta ovat esimerkiksi valtion sairaaloilta ostetut hoitopalvelut.

Asiakaspalvelujen ostot kunnilta

Asiakaspalvelujen ostoja kunnilta ovat esimerkiksi sosiaali- ja terveydenhoitopalvelujen ostot toiselta kunnalta sekä esi- ja perusopetuspalvelujen kotikuntakorvaukset²⁹. Tähän ei sisällytetä kunnan sisäisiä ostoja. Oman kunnan sisäiset palvelujen ostot toiselta tulosyksiköltä, liikelaitokselta taikka muulta taseyksiköltä eivät ole asiakaspalvelujen ostoja vaan muiden palvelujen ostoja.

Aikaisemman kotikunnan *kotikuntalain* perusteella uudelle kotikunnalle maksamat kotikuntakorvauskulut kuuluvat asiakaspalvelujen ostoihin kunnilta. Aikaisemman kotikunnan on perusteltua seurata kotikuntalain muutoksen nojalla maksamiaan kotikuntakorvauskuluja laskentatunnisteen osalla esimerkiksi *Asiakaspalvelujen ostot kunnilta, kotikuntalain kotikuntakorvaukset kunnille*.

²⁹ Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 2010/93 kotikuntakorvauksista.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Asiakaspalvelujen ostot kuntayhtymiltä

Jäsenkunnan maksuosuudet kuntayhtymän käyttökuluihin ovat yleensä asiakaspalvelujen ostoja. Poikkeuksena ovat sellaiset maksuosuudet, jotka eivät aiheudu asiakaspalvelujen hankkimisesta kuntalaisille, esimerkiksi osuus yhdyskuntasuunnittelun kustannuksiin, palo- ja pelastustoimen palvelut, eläinlääkäripalvelut ja muut ympäristöterveydenhuollon palvelut. Nämä kuuluvat kululajiin *Muiden palvelujen ostot*, ja ne kirjataan siellä kululuonteensa mukaiseen kohtaan.

Jos uusi kotikunta on järjestänyt *kotikuntalain* perusteella laissa tarkoitettua palvelun kuntayhtymässä ja tämä kuntayhtymä laskuttaa suoraan aikaisempaa kotikuntaa, aikaisemman kotikunnan on perusteltua seurata näitä kotikuntakorvauskuluja omalla erillisellä laskentatunnisteella, esimerkiksi *Asiakaspalvelujen ostot, kotikuntalain kotikuntakorvaukset kuntayhtymiltä*.

Asiakaspalvelujen ostot muilta

Tähän merkitään vastaavalla tavalla palvelujen ostot muilta palvelujen tuottajilta kuin kunnilta, kuntayhtymiltä tai valtiolta. Tähän kuuluvat yllä olevan asiakaspalvelujen oston määrittelyn mukaisesti mm. perhehoitajan palkkio (sen sijaan perhehoidon kulukorvaukset kuuluvat muiden palvelujen ostoihin) sekä aamu- ja iltapäivätoiminnan osto seurakunnalta tai yksityiseltä palvelujen tuottajalta.

Yhteistoiminnan kirjaukset

Yhteistoiminta-alueiden asiakaspalvelujen ostot eivät poikkea yllä olevista ohjeista. Esim. isäntäkunta kirjaa sekä omille kuntalaisille että muille kunnille ostetut asiakaspalvelut asiakaspalvelujen ostoihin. Myös esim. peruspalveluliikelaitos kirjaa sekä jäsenkunnille että muille kuin jäsenkunnille ostetut asiakaspalvelut asiakaspalvelujen ostoihin. Tilastokeskus antaa tarkemmat ohjeet muusta yhteistoiminnan tilastoinnista.

6.12.2 Muiden palvelujen ostot

Muut kuin asiakaspalvelut ovat kunnan suoritetuotannossaan käyttämiä palveluja. Myös ns. kollektiivipalvelujen ostot ja jäsenmaksut kuntien keskusjärjestölle kuuluvat muiden palvelujen ostoihin.

6.12.2.1 Toimisto- ja asiantuntijapalvelut [2014]

Tähän merkitään toimisto- ja asiantuntijapalveluiden ostot³⁰. Mikäli asiantuntijapalveluista peritään ennakonpidätys ja suoritetaan sosiaaliturvamaksu, ne kirjataan menolajiin *Palkat ja palkkiot*. Toimialasta riippumatta henkilöstön vuokraus ei kuulu toimisto- ja asiantuntijapalveluihin, vaan henkilöstön vuokraus - palveluihin.

Toimisto- ja asiantuntijapalveluihin kuuluvat muun muassa:

- Asiantuntija- ja konsulttipalvelut
- Käännös- ja tulkkaukset
- Lakiasiainpalvelut
- Laskentatoimen ja kirjanpidon palvelut
- Tilintarkastuspalvelut³¹
- Veroneuvontapalvelut
- Arkkitehtipalvelut ja niihin liittyvät konsultointipalvelut
- Tekniset testaus- ja analysointipalvelut
- Luonnontieteen ja tekniikan tutkimus- ja kehittämisspalvelut

³⁰ Ks. myös kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohje ympäristöasioiden kirjaamisesta ja esittämisestä.

³¹ Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston liitetietoja koskevan yleisohjeen mukaan lakisääteistä tilintarkastusta suorittavalle tilintarkastusyhteisölle maksettavat palkkiot tulee eritellä tilintarkastajien ja tarkastettavan yhteisön välisen suhteen läpinäkyvyyden vuoksi esimerkiksi seuraavasti: tilintarkastuspalkkiot, tilintarkastajan lausunnot, tarkastuslautakunnan sihteerin tehtävät ja muut palkkiot.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

- Erikoistuneet muotoilu- ja suunnittelupalvelut
- Valokuvauspalvelut
- Hallinto- ja tukipalvelut
- Aulapalvelut
- Kokousten ja messujen järjestämispalvelut.

Jos asiantuntijapalvelut liittyvät painatus-, ilmoitus- tai markkinointimateriaaliin, merkitään ko. palvelut *Painatukset, ilmoitukset ja markkinointi* -tilille.

6.12.2.2 ICT-palvelut [2014]

ICT -palveluihin kirjataan tietotekniikka- ja tietojärjestelmä-, tietoliikenne- ja televiestintäpalvelut. Tähän kuuluu muun muassa:

- Kiinteän puhelinverkon palvelut
- Langattoman verkon telepalvelut
- Satelliittiviestintäpalvelut
- Tietokoneiden ohjelmointi- ja konsultointipalvelut
- Tietojenkäsittely- ja internet-palvelinpalvelut
- Verkkoportaalit
- Palvelinympäristöjen ylläpitopalvelu
- Varmistus- ja tallennuspalvelut
- Tietohallintopalvelut
- Sovelluspalvelut.

Ohjelmistojen ostot ja käyttöoikeudet kirjataan muiden palveluiden ostoihin silloin, kun niitä ei käsitellä aktivoitavana investointimenona.

6.12.2.3 Rahoitus- ja pankkipalvelut

Rahoitus- ja pankkipalveluihin kirjataan rahoituksen välittämiseen ja sijoitustoimintaan liittyvät palvelut, peruspankkipalvelut, talletus- sekä lainapalvelut. [2014]

6.12.2.4 Työvoiman vuokraus [2014]

Tähän kuuluu tilapäisen työvoiman hankinta asiakkaille korvaamaan tai täydentämään asiakkaan työvoimaa. Työllistetyt henkilöt ovat työsuhteessa työvoimaa vuokralle antavaan yritykseen. Työvoiman vastaanottavat yksiköt huolehtivat vuokratyöntekijöiden työnjohdosta ja valvonnasta.

Tähän kuuluu työvoiman vuokraus kaikilta toimialoilta, mm.:

- tietotekniikan ja viestintäalan työntekijät
- toimistotyöntekijät
- teollisuus- ja rakennustyöntekijät
- kuljetus- ja varastotyöntekijät
- hotelli- ja ravintolatyöntekijät
- maatalouden työntekijät
- lääkäri- ja sairaanhoitohenkilöstö
- muiden toimialojen vuokratyövoima.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

6.12.2.5 Painatukset, ilmoitukset ja markkinointi [2014]

Painatus-, ilmoitus- ja mainospalvelut suunnitteluineen sekä markkina- ja mielipidetutkimuspalvelut yms. menot. Kansantalouden tilinpito sisällyttää markkina- ja mielipidetutkimuspalvelut tähän yhteyteen, siksi niitä ei merkitä asiantuntijapalveluiden ostoihin.

6.12.2.6 Posti- ja kuriiripalvelut [2014]

Postin yleispalvelut ja muut posti-, jakelu- ja kuriiripalvelut.

6.12.2.7 Vakuutukset

Omaisuus-, vastuu- ja potilasvahinkovakuutukset yms. vakuutukset, ei kuitenkaan kunnan/kuntayhtymän työnantajana maksamia sosiaalivakuutusmaksuja.

Sisäiset vakuutusmaksut kunnan omille vahinko- ja vakuutusrahastoille käsitellään tilinpäätöksessä rahastoon siirtoina. Talousarvioseurantaa varten kirjanpitoon voidaan kuitenkin avata tilikauden ajaksi Sisäiset vakuutusmaksut -kulutitit tehtävittäin ja kulutitien vastatiliksi tuottotili, joka talousarvion tuloslaskelmaosan toteutumisvertailussa merkitään muihin rahoitustuottoihin. Tilinpäätöksessä sisäiset vakuutusmaksutitit eliminoidaan vastakirjauksin ja sisäisiä vakuutusmaksuja vastaava erä kirjataan tuloslaskelmasta rahastosiirtona taseen vakuutusrahaston pääomaan.

Tarkista tilastoinnin vuosikohtaiset raportointiohjeet ja sisäisten erien esittämistapa vuositiedonkeruussa ja neljännesvuosiraportoinnissa.

6.12.2.8 Puhtaanapito- ja pesulapalvelut

Puhtaanapitoon kuuluvat viemäri- ja jätevesihuolto (jätevesimaksut), jätehuolto (jätehuoltomaksut), rakennusten puhdistus- ja siivouspalvelut, teiden, katujen ja ulkoalueiden puhtaanapito jne. Pesulapalveluihin kuuluvat esimerkiksi vaatteiden pesu ja huolto.

6.12.2.9 Rakennusten ja alueiden rakentamis- ja kunnossapitopalvelut [2014]

Kunnossapitolaskuissa laskutetaan usein myös materiaalikuluja. Vähäiset materiaalikulut voidaan kirjata kunnossapitopalveluihin. Yleisperiaatteena voidaan katsoa, että jos kunnossapitopalvelun laskussa on alle puolet materiaalikuluja, tai jos materiaalikuluja ei voida erottaa, ne voidaan kirjata kunnossapitopalveluihin.

Tähän kuuluvat muun muassa:

- Urakoitsijoille maksetut urakkasummat, mikäli ne kirjataan tuloslaskelmaan kuluksi.
- Rakennusten, kiinteistöjen ja niihin kuuluvien kiinteiden laitteiden, teiden, kaatopaikkojen, puistojen sekä muiden alueiden korjauksesta ja kunnossapidosta maksetut korvaukset
- Hissihuoltomaksut
- Nuohousmaksut.

6.12.2.10 Koneiden, kaluston ja laitteiden rakentamis- ja kunnossapitopalvelut

Koneiden, kaluston, laitteiden ja kuljetusvälineiden rakentamis-, kunnossapito-, huolto- ja korjauspalvelujen ostot. Kunnossapitolaskuissa laskutetaan usein myös materiaalikuluja. Vähäiset materiaalikulut kirjataan kunnossapitopalveluihin. Yleisperiaatteena voidaan katsoa, että jos kunnossapitopalvelun laskussa on alle puolet materiaalikuluja, tai jos materiaalikuluja ei voida erottaa, ne voidaan kirjata kunnossapitopalveluihin.

6.12.2.11 Majoitus- ja ravitsemispalvelut

Majoitus- ja ravitsemispalveluja ovat esimerkiksi hotelli- ja ravintolapalvelut, ruoka- ja tarjoilupalveluiden osto yritykseltä, toiselta kunnalta, kuntayhtymältä tai toiselta kunnan yksiköltä sekä virka- ja

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

työehtosopimusten mukaiset ateriakorvaukset. Tositteelta tulee käydä ilmi mm. osallistujat ja tilaisuuden/majoituksen tarkoitus. [2014]

6.12.2.12 Matkustus- ja kuljetuspalvelut

Henkilökuljetukset, oppilas- ja potilaskuljetukset mukaan lukien, myös mm. ylläpitäjän koulumatkakustannukset sekä sairaankuljetuspalvelujen osto. Matkustuspalveluja ovat myös luottamushenkilöiden ja henkilöstön virka- yms. matkoista aiheutuneet matkakustannukset (ei majoitus- ja ravitsemispalvelut), verottomat päivärahat ja kilometrikorvaukset, tavaroiden rahti- ja rahtivakuutus- yms. palvelut.

6.12.2.13 Sosiaali- ja terveystyöpalvelut

Sosiaali- ja terveystyöpalveluihin kuuluvat muun muassa laboratorio- ja röntgenpalvelut, kun ne ovat ns. välituotepalvelun luonteisia, osa kokonaispalvelua, myös mm. ensivastehoitopalvelut, henkilöstön terveydenhuoltopalvelut, oppilaitosten oppilaiden terveydenhoitomaksut, perhepäivähoidon ja perhehoidon käynnistämisen- ja kulukorvaukset. Lääkäri- ja sairaanhoitohenkilöstön vuokraus on henkilöstön vuokrausta, ei sosiaali- ja terveystyöpalvelujen ostoa. [2014]

Katso tarkemmat yhteistoiminta-alueiden vuosittaiset raportointiohjeet Tilastokeskuksen internet-sivuilta.

6.12.2.14 Koulutus- ja kulttuuripalvelut [2014]

Koulutuspalveluihin kuuluvat kurssi-, osallistumis- ja ilmoittautumismaksut (ei matkakustannukset ja päivärahat). Myös sellaiset opettajien ja luennoitsijoiden palkkiot, joista ei peritä ennakonpidätystä eikä suoriteta sosiaaliturvamaksua, sekä esimerkiksi osuus yhteisen opettajan palkkaukseen.

6.12.2.15 Osuus verotuskustannuksiin

Lain verohallinnosta 6:30 §:n mukaan määräytyvä kunnan osuus verotuskustannuksista.

6.12.2.16 Muut yhteistoimintaosuudet

Muun muassa osuudet maakuntien liitoille, osuudet ympäristöterveydenhuollon kustannuksiin, jäsenmaksut Suomen Kuntaliitolle ja työmarkkinalaitokselle, kuntayhtymien pakolliset jäsen-/tasausmaksuosuudet, maaseutupalvelut yhteistoiminnassa, osuudet aluepelastuslaitokselle ym. osuudet (ns. kollektiivipalvelut), jotka eivät ole asiakaspalvelujen ostoja, ja joita ei voida lukea mihinkään edellä olevaan *Muiden palvelujen ostot* -menolajin alakohtaan.

6.12.2.17 Muut palvelut

Kaikki ne palvelujen ostoista aiheutuneet menot, jotka eivät kuulu edellä oleviin kohtiin. Tähän kuuluvat mm. vartiointipalvelut, työpuku- ja työkalukorvaukset, katsastusmaksut, lääketieteelliset ruumiinavauskustannukset yms. palvelut. Myös musiikin käyttöluupa, valokopioiden tekijänoikeuskorvaus ja korvaus musiikin julkisesta esittämisestä.

6.13 Aineet, tarvikkeet ja tavarat

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL

Aineisiin, tarvikkeisiin ja tavaroihin luetaan mm. toimisto- ja koulutarvikkeet, kirjallisuus, elintarvikkeet, vaatteisto, lääkkeet ja hoitotarvikkeet, puhdistusaineet ja -tarvikkeet, poltto- ja voiteluaineet sekä lämmön, veden ja sähkön hankintamenot. Sen sijaan jätevesimaksut kuuluvat palvelujen ostoihin.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Kulueraan *Aineet, tarvikkeet ja tavarat* sisällytetään näiden hyödykkeiden tilikauden aikaiset suoriteperusteiset ostot. Aineiden ja tarvikkeiden hankintamenon aktivoinnissa ja kuluksi kirjaamisessa voidaan kunnassa noudattaa vaihtoehtoisia menettelytapoja:

- Hankintameno kirjataan *Ostot tilikauden aikana* -tilille ja tilinpäätöksessä ostojen kuluvaikutusta oikaistaan taseeseen merkittävällä varaston muutoksella ³².
- Hankintameno kirjataan ao. vaihto-omaisuuserää koskevalle varastotilille ja sen jälkeen aine- ja tarvikkeikäytön mukaisesti toimintayksikön kuluksi.

Kirjaustavasta riippumatta tuloslaskelmassa esitetään yksi erä *Aineet, tarvikkeet ja tavarat* ³³.

6.13.1 Toimisto- ja koulutarvikkeet

Erilaiset toimistotarvikkeet kuten kirjoitustarvikkeet, monistusaineet ja -tarvikkeet, lomakkeet, kirjekuoret, arkistokansiot, askarteluvälineet ja -aineet yms. sekä IT-tarvikkeet (koulukirjat kuuluvat kohtaan *Kirjallisuus*).

6.13.2 Kirjallisuus

Kaikki kirjat ml. koulukirjat ja kirjastoaineisto sekä sanoma- ja aikakauslehdet, kartat, esitteet, levyt, kasetit jne.

Yleisten kirjastojen kirjastoaineiston hankintamenot, (johon ei kuulu sidonta, muovitus yms., jotka kirjataan kohtaan muu materiaali), ml. e-kirjan lataus.

6.13.3 Elintarvikkeet

Ruoka-aineet ja ruoanlaitossa tarvittavat muut aineet ja pienehköt tarvikkeet.

6.13.4 Vaatteisto

Vaatteistoon kuuluvat kaikki vaatteisto, kengät, sisustustekstiilit, liinavaatteisto, suojavaatteet, kertakäyttövaatteet ja muut tekstiilivalmisteet, myös opetusmateriaalina käytetyt tekstiilivalmisteet.

6.13.5 Lääkkeet ja hoitotarvikkeet [2014]

Lääkkeet, hoitoaineet ja hoitotarvikkeet, myös röntgenfilmit ja kehitysaineet, tutkimuslaitteiden tulostustarvikkeet yms. Myös lääkinnälliseen kuntoutukseen liittyvät apuvälineet kuten proteesit, peruukit tms. Näyttöpäätelasit kirjataan muuhun materiaaliin.

6.13.6 Puhdistusaineet ja -tarvikkeet

Siivous- ja puhdistusvälineet ja -tarvikkeet kuten pesu-, puhdistus- ja kiillotusaineet, saniteettitarvikkeet.

6.13.7 Poltto- ja voiteluaineet

Ajoneuvojen, koneiden jne. poltto- ja voiteluaineet (ei lämmitykseen kuuluvia poltto- ja voiteluaineita).

6.13.8 Lämmitys

Kaukolämmön ja -kylmän hankinta (sekä lämmitysaineet apuaineineen ja lämmitystarvikkeet).

³² Ks. myös kirjanpitolausautakunnan kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta, luku 4.2.2 *Vaihto-omaisuuden arvostus ja jaksottaminen*.

³³ Ks. myös kirjanpitolausautakunnan kuntajaoston yleisohje ympäristöasioiden kirjaamisesta ja esittämisestä.

6.13.9 Sähkö ja kaasu

Sähköenergia, sähkölämmitys ja sähkön siirto sekä kaasumaisten polttoaineiden jakelupalvelut putkiverkoston kautta. Sähkön (ja kaasun) käyttöön liittyvät tarvikkeet kuten lamput ja sulakkeet.

6.13.10 Vesi

Käyttövesimaksut eli veden puhdistus- ja jakelumaksut (sen sijaan jätevesimaksut kuuluvat kululajiin *Puhtaanapito- ja pesulapalvelut*). Tähän kirjataan myös vesilaitoksissa veden osto sekä jäteveden ja veden puhdistuskemikaalit. [2014]

6.13.11 Kalusto

Muu kuin pysyvien vastaavien hyödykkeisiin luettava kalusto ja välineistö, eli kertapoistoisen kaluston ja välineistön hankinta, esimerkiksi tablet-laitteet, e-kirjan lukulaitteet, tietokoneiden oheislaitteet kuten näytöt, näppäimistöt, printterit, skannerit, kaapelit sekä puhelimet, puhelinvastaajat, faksit ja antennit, murto- ja palohälytysjärjestelmät, televisiot, videot, dvd-/blu-ray -laitteet, monitorit ja projektorit, video- ja digitaalikamerat, radiovastaanottimet, vahvistimet ja kaiuttimet.

6.13.12 Rakennusmateriaali

Rakennusaineet ja -tarvikkeet kuten sora, sementti, puuaines, tiilet, naulat, tapetit, maalit, lakat, lvi-tarvikkeet ym. rakennusmateriaali.

6.13.13 Muu materiaali

Kaikki ne menot aineiden ja tarvikkeiden ostoista, joita ei voida kirjata muihin edellä oleviin materiaalin ostojen alakohtiin.

6.13.14 Varastojen lisäys/vähennys

Käytetään laskelmakaavoissa: LL

Tilikauden ostomenot oikaistaan tuotannontekijöiden käyttöä vastaavasti kuluiksi oikaisemalla ostomenoja tuloslaskelmassa varastojen muutoksella. Aineet, tarvikkeet ja tavarat voidaan kirjata tuloslaskelmaan kuluiksi myös käytön mukaan, jolloin ostomenoja ja varastojen muutosta ei erikseen esitetä. [2014]

6.14 Avustukset

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky

Avustukset sisältävät kotitalouksille maksetut tuet ja avustukset samoin kuin yhteisöille myönnettyt tuet ja avustukset.

6.14.1 Avustukset kotitalouksille

Tilastoinnissa erikseen raportoitavat tietotarpeet, jotka voidaan raportoida muunkin laskentatunnisteen ja raportointihierarkian kuin tilin kautta:

- Lasten kotihoidon tuki
- Lasten kotihoidon tuen kuntalisä
- Lasten yksityisen hoidon tuki
- Lasten yksityisen hoidon tuen kuntalisä
- Omaishoidon tuki

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

- Palvelusetelit

Lasten kotihoidon tuki (lakisääteinen)

Lain lasten kotihoidon ja yksityisen hoidon tuesta mukaiset tehtävät hoitaa Kansaneläkelaitos, ja kunta korvaa tämän lain nojalla maksetusta tuesta Kansaneläkelaitokselle aiheutuneet kustannukset. Lasten kotihoidon tuella tarkoitetaan lapsen hoidon järjestämiseksi vanhemmalle tai muulle huoltajalle suoritettavaa tukea, johon voi kuulua hoitoraha ja hoitolisä.

Lasten kotihoidon tuen kuntalisä

Kunnat voivat päätöksellään maksaa omaa kunnallista lisää lasten kotihoidon tukeen, jonka maksatuksen kunta voi hoitaa itse tai kunta voi sopia maksatuksesta Kansaneläkelaitoksen kanssa.

Lasten yksityisen hoidon tuki

Lasten yksityisen hoidon tuella tarkoitetaan lapsen hoidon järjestämiseksi vanhemman tai muun huoltajan osoittamalle hoidon tuottajalle suoritettua tukea, johon voi kuulua hoitoraha ja hoitolisä.

Lasten yksityisen hoidon tuen kuntalisä

Kunnat voivat päätöksellään maksaa omaa kunnallista lisää yksityisen hoidon tukeen, jonka maksatuksen kunta voi hoitaa itse tai kunta voi sopia maksatuksesta Kansaneläkelaitoksen kanssa.

Omaishoidon tuki

Tähän kirjataan omaishoitajalle maksetut palkkiot.

Omaishoidon tuki ei ole palkkaa vaan *ennakkoperintälain 6 §:n* mukaista korvausta. Kunta ei maksa niistä työnantajan sosiaaliturvamaksua. Ennakonpidätys toimitetaan, jos hoitajaa ei ole merkitty ennakkoperintärekisteriin. Alaikäisen lapsen vanhemmalle maksetusta omaishoidon tuesta toimitetaan ennakonpidätys rekisterimerkinnästä riippumatta. (Ks. myös kohta 6.11.2. *Henkilösivukulut*).

Toimeentulotuki

Perustoimeentulotuen menoihin kunta saa 50 % valtionosuutta tilityksen perusteella. Valtionosuustilitystä ja tilastointia varten kirjanpidossa tarvitaan seuranta eri perustein myönnettäville toimeentulotuen menoilte: *Perustoimeentulotuki, Täydentävä toimeentulotuki ja Ehkäisevä toimeentulotuki*.

Aluehallintovirasto kerää tiedon toimeentulotuesta. Tieto voidaan tuottaa laskentatunnisteen osalla.

Kuntouttava työtoiminta

Kuntouttavaan työtoimintaan osallistuvalla toimeentulotukea pääasiallisena tulonaan saavalle maksettava toimintaraha kirjataan menokohdalle/laskentatunnisteen osalle *Kuntouttavan työtoiminnan toimintaraha*. Matkakorvaus kuntouttavaan työtoimintaan osallistuvalla henkilölle kirjataan joko menokohdalle/laskentatunnisteen osalle *Ehkäisevä toimeentulotuki* tai *Kuntouttavan työtoiminnan toimintaraha* riippuen siitä, saako ao. henkilö pääasiallisena tulonaan toimeentulotukea vai työmarkkinatukea.

Vammaisille annetut avustukset

Sellaiset vammaisille suunnatut tukitoimet, joissa kunta korvaa tietyt, tuen saajan itse hankkimat tavarat tai palvelut (mm. päivittäisistä toiminnoista suoriutumisessa tarvittavat välineet, koneet ja laitteet, asunnon muutostyöt, ylimääräiset vaatekustannukset tai erityisravinnosta aiheutuvat kustannukset). Myös vammaisten matkoihin annetut avustukset (mm. taksisetelit) tai tavarana annetut avustukset.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Jos kunta työnantajana maksaa henkilökohtaisen avustajan palkkion suoraan avustajalle ja maksaa palkkiosta sosiaali- ja eläkevakuutusmaksut yms. lakisääteiset maksut, palkkio kuuluu luonteensa mukaisesti menolajiin *Palkat ja palkkiot*. Jos palkkio maksetaan eri työnantajan y-tunnuksen kautta (mm. sijaismaksajana), kirjataan koko palkkion määrä avustuksiin.

Koulumatkatuki

Lukion tai ammattioppilaitoksen oppilaalle koulumatkakustannusten omavastuuosuuden takaisinmaksu.

6.14.1.1 Palveluseteli

Palvelusetelillä tarkoitetaan kunnan tai kuntayhtymän palvelujen saajalle myöntämää sitoumusta korvata palvelujen tuottajan antaman palvelun kustannukset kunnan ennalta määrittelemään arvoon asti. Palveluseteli on yksi tapa järjestää mm. kunnan vastuulle kuuluvia sosiaali- ja terveystalvveluja.

Tilinpäidossa voidaan käyttää palveluluokituksen valmistumiseen asti tarkempia yksilöityjä tilejä tilastoinnin tarpeiden takia. Mikäli tilastoinnin tarpeet saadaan raportoiduksi jonkun muun laskentatunnisteen osan kautta, erillisiä palvelusetelikohtaisia tilejä ei ole syytä käyttää.

Tarkista tilastoinnin vuosikohtaiset raportointiohjeet ja sisäisten erien esittämistapa vuositiedonkeruussa ja neljännesvuosiraportoinnissa.

Alla olevat ovat tilastoinnissa erikseen raportoitavia tietotarpeita, jotka voidaan raportoida muunkin laskentatunnisteen ja raportointihierarkian kuin tilin kautta. [2014]

Päivähoidon palvelusetelikulut

Palvelusetelillä järjestetyt lasten päiväkotitoiminnan, lasten perhepäivähoidon ja muun lasten päivähoiton palvelut.

Mikäli lasten yksityisen hoidon tuen kuntalisän maksamiseen käytetään palvelusetelisopimusta, sitä ei kirjata tähän, vaan kohtaan *lasten yksityisen hoidon tuen kuntalisä*.

Kotihoidon palvelusetelikulut

Kotihoidon palvelusetelikuluihin luetaan kotipalvelun ja kotisairaanhoidon palvelusetelikulut.

Kotipalvelu sisältää kodinhoitoavun sekä asiakkaiden selviytymistä omissa kodeissaan tukevat kotipalvelun tukipalvelut, kuten kuljetus-, saatto-, ateria-, kylvytys- ja siivouspalvelut, vaatehuolto, turvapalvelut, lumityöapu, ilta- ja yötyöpartioiminta.

Kotisairaanhoido sisältää kotona annettavat terveyden- ja sairaanhoidon palvelut.

Palveluasumisen palvelusetelikulut

Palveluasumiseen annettujen palvelusetelien kulut (sekä ympärivuorokautinen että ei-ympärivuorokautinen palveluasuminen). Palveluasumisessa palveluseteli voidaan antaa hoito- ja hoivapalveluihin sekä siivous-, turva- ja muihin tukipalveluihin.

Terveydenhuollon palvelusetelikulut

Palvelusetelillä järjestetyt terveydenhuollon avohoidon, vuodeosastohoidon sekä suun terveydenhuollon palvelut. Kotisairaanhoidon palvelusetelikulut sisältyvät kotihoidon palvelusetelikuluihin.

Muut palvelusetelikulut

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Muut palvelusetelillä järjestetyt sosiaali- ja terveystalvet, jotka eivät sisälly kohtiin kotihoidon, palveluasumisen, lasten päivähoiton ja terveydenhuollon palvelusetelikulut.

6.14.1.2 Muut avustukset kotitalouksille

Kotitalouksille maksetut muut avustukset kuten erilaiset apurahat, korvaus itse järjestetystä maatalouslomituksesta sekä mm. veroton kuntoutus-, ahkeruus- tai terapiaraha sekä erilaiset apurahat. Jos kunta osallistuu *eläinlääkintähuoltolain 16 §:n* perusteella eläinlääkärin hyötyeläimelle antamasta eläinlääkärinavusta aiheutuneisiin kustannuksiin, esimerkiksi käynti- tai toimenpidemaksuihin, merkitään tämä avustukseksi.

Vastaanottoraha turvapaikanhakijoille

Vastaanottolaissa säädetty turvapaikanhakijoille maksettava vastaanottoraha voidaan seurantaa ja tilityksiä varten erottaa omalle laskentatunnisteen osalle tai tilille.

Käyttöraha turvapaikanhakijoille

Vastaanottolaissa säädetty turvapaikanhakijoille maksettava käyttöraha voidaan seurantaa ja tilityksiä varten erottaa omalle laskentatunnisteen osalle tai tilille.

6.14.2 Avustukset yhteisöille

Muille kuin kotitalouksille myönnettävät avustukset. Tällaisia ovat muun muassa erilaisille yhdistyksille, seuroille ja tiehoitokunnille maksettavat toiminta-avustukset, jäsenkunnan osallistuminen kuntayhtymän investointiin silloin, jos sitä ei voida merkitä taseen muihin pitkävaikutteisiin menoihin sekä säätiölle maksettava säädepääoma (ei ole taseeseen muihin osuuksiin aktivoitava meno).

Avustuksiin yhteisöille kuuluvat myös kunnan osuudet työmarkkinatuen rahoitusmenoihin (Työmarkkinatuen kuntaosuus), jotka Kansaneläkelaitos laskuttaa kunnilta.

Tarkista tilastoinnin vuosikohtaiset raportointiohjeet ja sisäisten erien esittämistapa vuositiedonkeruussa ja neljännesvuosiraportoinnissa.

6.15 Muut toimintakulut

Käytetään laskentakaavoissa: Kunta, ky

Muihin toimintakuluihin sisältyvät mm. vuokratulut ja kunnan maksamat välittömät verot, esimerkiksi liiketoiminnan yhteisövero³⁴, kiinteistöverot ja välilliset verot kuten jätevero. Tähän kuuluu myös arvonnalisävero omasta käytöstä tai luontoisetuateriasta siltä osin kuin sitä ei voida kohdistaa ao. kululajiin. Vuokratulut voidaan esittää tuloslaskelmassa myös omalla rivillään, mikäli niiden määrä toimintakuluissa on olennainen. Myyntiin liittyvät kuluerät kuten myyntisaamisista syntyneet luottotappiot sekä välilliset verot, jotka eivät perustu välittömästi myynnin määrään, kuten valmistevero, vähennetään tuloslaskelmassa muina toimintakuluina. Myyntiin liittyvistä kulueristä myyntirahdit ja myyntiprovisiot kirjataan luonteensa mukaiseen kululajiin.

Oikaisuerät on pyrittävä kirjaamaan ensisijaisesti kulu- tai tuottolajiin, johon oikaistava liiketapahtuma on kirjattu.

Kunnan tai muun konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän yhteisön erillistilinpäätökseen sisältyvät välittömät verot merkitään kunnan konsernituloslaskelmassa toimintakuluihin.

³⁴ Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunnon 2003/60 mukaan kuntayhtymän liiketoiminnasta maksama yhteisövero voidaan esittää omana eränä tuloslaskelmassa ennen *tilikauden ylijäämä (alijäämä)* -riviä.

6.15.1 Vuokratulot

Vuokratulujen yhteismäärästä tulee eritellä sisäiset vuokratulot. Asuntojen sekä muiden rakennusten ja huoneistojen vuokriin sisältyvät sekä ulkoiset että sisäiset vuokrat (tai yhtiövastikkeet) rakennuksista ja huoneistoista. Ns. elinkaarimallin, PPP-mallin tai kumppanuussopimuksen perusteella maksetut kokonaispalvelumaksut erotetaan omaksi eräkseen, koska tilastoinnin alijäämä- ja velkaraportoinnissa raportoidaan tietoja tällaisiin hankkeisiin liittyen mm. palvelumaksuista³⁵. Koneiden ja laitteiden vuokriin kirjataan muun muassa vuokrattujen koneiden ja kaluston ja kuljetusvälineiden (myös toimistokoneiden ja -laitteiden) vuokramenot mukaan lukien leasingvuokrat ja niihin sisältyvät vakuutusmaksut. Muihin vuokratuluihin kirjataan esimerkiksi vaatteiston vuokrat. Sen sijaan esimerkiksi työkonerajoittajalle maksetut työsuoritusten korvaukset luetaan muiden palvelujen ostoihin.

Alla on tilastoinnissa erikseen raportoitava tietotarve ulkoisista vuokratuloista, joka voidaan raportoida muunkin laskentatunnisteen ja raportointihierarkian kuin tilin kautta: [2014]

- Maa- ja vesialueiden vuokrat
- Rakennusten ja huoneistojen vuokrat
- Koneiden ja laitteiden vuokrat
- Muut vuokrat.

Tarkista tilastoinnin vuosikohtaiset raportointiohjeet ja sisäisten vuokrien esittämistapa vuositiedonkeruussa ja neljännesvuosiraportoinnissa.

6.15.2 Muut kulut

Muihin kuluihin kuuluvat mm. ulosottomiesten tilityspalkkiot, jäsenmaksut muille yhteisöille kuin kuntien keskusjärjestölle ja kunnalliselle työmarkkinalaitokselle sekä verotilin ilmoitusten myöhästymismaksut. Myös takaustappiot, ellei niitä ole kirjattava satunnaisiin kuluihin.

Varastotilien oikaisut ja muut oikaisuerät on pyrittävä kirjaamaan ensisijaisesti kulu- tai tuottolajiin, johon oikaistava liiketapahtuma on kirjattu.

6.15.2.1 Jätevero [2014]

Kunnan maksama jätevero kirjataan erikseen muista välillisistä ja välittömistä veroista Tilastokeskuksen tiedonkeruun takia.

6.15.2.2 Muut välilliset ja välittömät verot [2014]

Välillisiin ja välittömiin veroihin kirjataan mm. ajoneuvovero, dieselvero sekä arvonlisävero omasta käytöstä tai luontoisetuateriasta siltä osin, kun sitä ei voida kohdistaa ao. kululajiin. Lisäksi muita vastaavia veroja ovat kiinteistövero ja metsänhoitomaksu sekä liiketoiminnan yhteisövero.

Kunnan tai muun konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän yhteisön erillistilinpäätökseen sisältyvät välittömät verot merkitään kunnan konsernituloslaskelmassa toimintakuluihin. Kunnan konserniin kuuluvan osakeyhtiön maksama yleisradiovero kirjataan konsernitilinpäätöksessä muihin välillisiin ja välittömiin veroihin. [2014]

³⁵ Elinkaarimallin tms. kirjauksista kirjanpitolausuntakunnan kuntajaoston lausunto 2011/100.

6.15.2.3 Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustappiot

Olelliset pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustappiot kirjataan muina toimintakuluina³⁶. Nämä luovutustappiot on eriteltävä tilinpäätöksen liitetiedoissa.

6.15.2.4 Luottotappiot toimintatuotoista (myyntisaamiset)

Muihin kuluihin kuuluvat myyntisaamisista syntyneet luottotappiot. Myyntisaamisten luottotappio vähennetään arvonalisäveroilmoituksessa myynnin vähennyksenä.

6.15.2.5 Takaustappiot

Muihin kuluihin kuuluvat annetuista takauksista syntyneet tappiot.

6.16 Liiketoiminnan muut kulut [2014]

Käytetään laskelmakaavoissa: LL

Liiketoiminnan muihin kuluihin kirjataan mm. pysyvien vastaavien myynnistä syntyneet luovutustappiot, välilliset verot kuten jätevero ja kiinteistövero toisen kunnan alueella olevasta kiinteistöstä. Liikelaitoksen maksama liiketoiminnan tulovero³⁷ voidaan myös kirjata tähän erään, ellei sitä esitetä tilinpäätössiirtojen jälkeen erillisessä erässä *Tuloverot*.

6.17 Osuus osakkuusyhteisöjen voitoista (tappioista) [2014]

Käytetään laskelmakaavoissa: Kons

Osuus osakkuusyhteisön tilikauden voitosta tai tappiosta esitetään konsernituloslaskelmassa toimintatuottojen ja -kulujen ryhmässä nimikkeellä "Osuus osakkuusyhteisöjen voitosta (tappiosta)".

6.18 Verotulot

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, Kons

6.18.1 Verotulojen kirjaamisperusteet

Tuloslaskelmassa tai sen liitteenä verotulot eritellään kunnan tuloveroon, osuuteen yhteisöveron tuotosta, kiinteistöveroon ja muihin verotuloihin. Kunnan verotulot kirjataan tilinpäätöksessä verohallinnon tilitysten suoritusajankohdan mukaan ao. tilikauden verotuloksi.

Kunnan tuloveron tilikaudelle kohdistuvia tilityksiä ovat

- ennakonpidätysten ja ennakonkannon tilitykset kuukausittain
- verotusmenettelylain mukaisten verojen tilitykset tilikautta edeltäviltä verovuosilta
- oikaisutilitykset.

³⁶ Vähäiset pysyvien vastaavien aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden luovutustappiot voidaan esittää tuloslaskelmassa poistojen oikaisuna. Satunnaisina kuluina esitetään olelliset luovutustappiot silloin, kun kunta tai kuntayhtymä luopuu kokonaan toiminnasta, jossa pysyvien vastaavien hyödykettä on käytetty.

³⁷ Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunnon 2003/60 mukaan kuntayhtymän liiketoiminnasta maksama yhteisövero voidaan esittää omana eräänä tuloslaskelmassa ennen *Tilikauden ylijäämä (alijäämä)* -riviä.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

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

Kunnan kiinteistöverotuloksi kirjataan tilikauden aikana tilitetty kiinteistövero.

Koiravero, jonka maksuunpanosta ja kantamisesta huolehtii kunta, kirjataan laskutustilikauden tuloksi tai kertymän mukaan.

6.18.2 Kunnan verotulojen tilityksissä tehtyjen vähennysten ja lisäysten kirjaaminen

Kunnan saamissa tilityksissä tehdyt vähennykset ja lisäykset kirjataan seuraavasti:

- *Ennakkoperintälain 12 §:n 2 momentin* mukaista kuittausmenettelyä käyttäen kunnan työnantajana suoritettavat ennakonpidätykset ja sosiaaliturvamaksut kirjataan ennakonpidätys- ja sosiaaliturvamaksuvelan vähennykseksi muihin lyhytaikaisiin velkoihin.
- *Verohallintolain 11 §:n* mukaan määräytyvä kunnan osuus verotuskustannuksista kirjataan *Palvelujen ostot* -kuluryhmään.
- Tilitettyjen määrien oikaisujen mukaan kunnalta takaisin perittävät erät pienentävät verotulojen määrää. Mikäli kuukausitilitys, jossa vähennys on tehty, riittää takaisinperintään, ei perittäviä eriä kirjata erikseen. Seuraaviin tilityksiin perittäväksi jäävä määrä kirjataan verotulokohtaa veloittaen siirtovelaksi.
- Tilikauden verotilityksiin sisältyvät virheellisistä suorituksista johtuvat oikaisut kirjataan verotulokohtaan. Mikäli oikaisuerä siirtyy seuraavan tilikauden tilityksiin, esitetään se tilinpäätöksessä siirtosaamisena tai siirtovelkana. Mikäli kunta suorittaa takaisin kunnalle liikaa suoritettua veroa tilitystä odottamatta, kirjataan palautettava määrä verotulokohtaan vähennykseksi.
- Verojen korot kirjataan tuloslaskelman rahoituseriin tilikaudelle, jona korkosuoritus tilityksen perusteella saadaan tai suoritetaan.

6.19 Valtionosuudet

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, Kons

Kunnan tuloslaskelmaan suoraan kirjattaviin valtionosuuksiin sisältyvät valtionosuudet ja -avustukset, jotka perustuvat valtion ja kuntien väliseen kustannustenjakoon, ja joilla ei ole käyttökorvauksen tai maksun luonnetta. Kaikki muut valtionosuudet ja -avustukset kirjataan kohtaan *muut tuet ja avustukset* paitsi myyntituottoihin kirjattavat täyden korvauksen perusteella saadut korvaukset valtiolta. Tuloslaskelmaan suoraan kirjattavia valtionosuuksia ovat laskennallisesti määräytyvät kunnan peruspalvelujen valtionosuus ja opetus- ja kulttuuritoimen valtionosuus sekä harkinnanvarainen valtionosuuden korotus (esitetty poistettavaksi vuodesta 2015 alkaen). Valtionosuudet kirjataan tilinpäätöksessä valtionosuusviranomaisten tilitysten ja päätösten mukaan suoriteperustetta vastaavalla tavalla³⁸.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on antanut lausunnon 2010/93 Valtionosuuksien, kotikuntakorvausten ja elatustuen takaisinperinnän palautusten käsittelystä kunnan kirjanpidossa (elatustuen takaisinperinnän palautukset ovat poistuneet järjestelmästä vuonna 2015). Lausunnon mukaan valtionosuudet tulee eritellä tilinpäätöksen liitetiedoissa seuraaviin eriin:

- Kunnan peruspalvelujen valtionosuus pl. tasaukset (paitsi vuoden 2015 siirtymätasaus)
- Verotuloihin perustuva valtionosuuden tasaus
- Järjestelmämuutoksen tasaus

taikka liitetiedon erittely voidaan laatia tilitysten perusteella.

³⁸ Suoriteperustetta vastaavana tapana voidaan pitää muun muassa päätökseen perustuvaa kirjaamista samoin kuin korkojen jaksottamista ajan kulumisen perusteella (Kirjanpitolautakunta 1998/1542 kohta 2.2.1). Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto nro 1998/37.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Järjestelmään kuuluvat kotikuntakorvaukset erotetaan valtionosuustilityksistä, jolloin kotikuntakorvaustulot kirjataan myyntituottoihin ja kotikuntakorvausmenot asiakaspalvelujen ostoihin.

Opetus- ja kulttuuritoimen valtionosuus (kunnan kirjanpidossa)

Kunnan peruspalvelujen valtionosuuden lisäksi kuntien valtionosuusjärjestelmän toinen osa on *opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetun lain (1705/2009)* mukainen valtionosuusrahoitus. Sen euromääräisesti merkittävin osa on koulutuksen ylläpitäjille myönnettävä yksikköhintarahoitus lukiokoulutukseen ja ammatilliseen koulutukseen. Lisäksi opetus- ja kulttuuriministeriö myöntää perusopetukseen oppilaskohtaista lisärahoitusta perusopetuksen lisäopetukseen, maahanmuuttajien perusopetukseen valmistavaan opetukseen, joustavaan perusopetukseen, muille kuin oppivelvollisille järjestettävään esi- ja perusopetukseen, pidennettyyn oppivelvollisuuteen kuuluvaan perusopetukseen (vammaisopetus) ja sisäoppilaitoslisää, kun perusopetusta järjestetään sisäoppilaitosmuotoisesti.

Opetus- ja kulttuuritoimen valtionosuuteen sisältyy rahoitusta myös esimerkiksi liikuntaan, nuorisotyöhön, kansalaisopistojen, museoiden, teattereiden ja orkestereiden toimintaan sekä aamu- ja iltapäivätoimintaan. Kunnan kirjanpidossa opetus- ja kulttuuritoimen rahoituslain mukainen valtionrahoitus erotetaan omaksi eräkseen.

Lukiokoulutuksen ja ammatillisen koulutuksen ylläpitäjinä on kuntien lisäksi kuntayhtymiä ja yksityisiä koulutuksen järjestäjiä. Valtio osallistuu tähän koulutukseen valtionosuusprosentin mukaisella osuudella, joka kuvaa valtion osallistumista kustannuksiin koko maan tasolla. Valtion ja kuntien välisen kustannusten jaon toteutumiseksi kunnilla on tästä koulutuksesta laskettu oma rahoitusosuus, joka kunnan on maksettava, vaikkei ole koulutuksen ylläpitäjä. Tämä kunnille yhtä suuri asukaskohtainen rahoitusosuus vähentää kunnan saamaa valtionosuutta niin, että opetus- ja kulttuuritoimen kunnan valtionosuus saattaa muodostua negatiiviseksi. Se pienentää silloin kunnan tuloslaskelman muita valtionosuuksia.

Kuntayhtymällä ei ole valtionosuutena kirjattavaa valtion rahoitusta. Lukiokoulutuksen ja ammattikoulutuksen kuntayhtymän toimintaan saama yksikköhintarahoitus kirjataan myyntituottoihin valtiolta.

Kuntayhtymän ylläpitämä kansanopisto, joka saa valtionosuutta 57 % käyttökustannuksista, kirjaa saamansa valtionosuuden tukiin ja avustuksiin. Kuntayhtymän kansanopiston perusopetukseen, lukiokoulutukseen ja ammatilliseen peruskoulutukseen saama yksikköhintaan perustuva valtionrahoitus kirjataan myyntituottoihin.

Harkinnanvarainen valtionosuuden korotus (esitetty poistettavaksi vuodesta 2015 alkaen)

Harkinnanvaraista valtionosuuden haetaan vuosittain ja valtiovarainministeriö myöntää sen kunnalle varainhoitovuoden loppuun mennessä. Sitä varten kirjanpitoon avataan tuloslaskelman valtionosuuksiin oma tili niissä kunnissa, joille korotus on myönnetty.

Valtionosuustilitykset

Kirjaamisen tulee perustua aina tehtyihin valtionosuuspäätöksiin ja niiden tilityserittelyihin sekä kirjanpidosta annettuihin ohjeisiin.

6.20 Rahoitustuotot ja -kulut

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Rahoitustuotoissa ja -kuluissa ilmoitetaan rahoitustoiminnan luonteiset tuotot ja kulut.

Pääsääntöisesti korko ja muu rahoitustulo ja -meno jaksotetaan sen tilikauden tuotoksi tai kuluksi, jolta sen suoritusvelvollisuus ajan kulumisen perusteella syntyy. Suoriteperusteesta poiketaan kuitenkin siten, että

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

verojen korkomenot kirjataan tuotoksi tai kuluksi tilikaudelle, jona korkosuoritus tilityksen perusteella saadaan tai suoritetaan.

Rahoitustuotot

Rahoitustuotoista ilmoitetaan erikseen korkotuotot ja muut rahoitustuotot.

Rahoituskulut

Rahoituskuluissa ilmoitetaan erikseen korkokulut ja muut rahoituskulut. Toiminta- tai rahoitusavustusta liikelaitokselle tai muulle taseyksikölle ei käsitellä rahoituskuluna vaan kuluryhmässä *avustukset*.

Jos rahoitusomaisuudesta KPL 5:2 §:n tai pysyvien vastaavien sijoituksesta KPL 5:13 §:n perusteella tehty kulukirjaus (arvonalennus) osoittautuu viimeistään tilikauden päättymispäivänä aiheettomaksi, se on kirjattava kulukirjauksen oikaisuksi, kuitenkin korkeintaan hankintamenoonsa. (KPL 5:16 §).

6.20.1 Korkotuotot

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Korkotuotoissa ilmoitetaan antolainoista, muista sijoituksista ja talletuksista sekä maksuliikennetileiltä saadut korkotuotot suoriteperusteen mukaisesti jaksotettuna.

Tilastoinnissa on erikseen raportoitava tietotarve ”Kunnan korkotuotot liikelaitoksilta”, joka voidaan raportoida muunkin laskentatunnisteen ja raportointihierarkian kuin tilin kautta. [2014]

6.20.2 Muut rahoitustuotot

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Muihin rahoitustuottoihin sisällytetään verotilityskorot ja -korotukset, osingot ja osuuspääomien korot, verotilin korot, liikelaitoksen tai muun taseyksikön peruspääoman tuotto, korvaus jäännöspääomasta laskennallisesti eriytettyä liiketoiminnalta, viivästyskorot, ei-suojaavan koronvaihtosopimuksen korkotuotot sekä kurssivoitot rahoituslainoista ja arvopapereiden luovutusvoitot.

Tilastokeskuksen neljännesvuositilastoinnissa on erikseen raportoitava tietotarve ”Korvaus peruspääomasta liikelaitoksilta”, joka voidaan raportoida muunkin laskentatunnisteen ja raportointihierarkian kuin tilin kautta. [2014]

6.20.3 Korkokulut

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, Kons

Korkokuluihin kuuluvat pitkäaikaisista ja lyhytaikaisista lainoista maksetut korot. Myös suojaamistarkoituksessa tehdyn johdannaissopimuksen korkokulut merkitään tänne. Johdannaissopimuksen perusteella pankilta saatu samamääräinen tulo merkitään ko. tilin hyvitykseksi (oikaisuueräksi). Lisäksi samalle tilille merkitään johdannaissopimuksen perusteella veloituksiksi kiinteäkorkoinen meno ³⁹ [2014].

Pysyvien vastaavien hyödykkeiden valmistusaikaiset korot voidaan eräin edellytyksin sisällyttää hankintamenoon. Valmistusaikaisten lainojen korkomenot tulee olla kohdistettavissa valmistamiseen. Lisäksi

³⁹ Kirjanpitolautakunnan lausunnot 2011/1878 Koronvaihtosopimusten käsittelystä ns. pienen kirjanpitovelvollisen tilinpäätöksessä ja 2014/1912 Pankkilainaan liittyvän koronvaihtosopimuksen käsittelystä tilinpäätöksessä [2014].

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

niiden tulee olla yhdessä muiden hankinnan ja valmistuksen kiinteiden menojen kanssa olennaisia hyödykkeen hankinnan ja valmistuksen muuttuviin menoihin verrattuna. (KPL 4:5.3 §) ⁴⁰ [2014].

Liikelaitosten tilastoinnissa on erikseen raportoitava tietotarve ”Kunnalle/ky:lle maksetut korkokulut” ja ”Muille maksetut korkokulut”, jotka voidaan raportoida muunkin laskentatunnisteen ja raportointihierarkian kuin tilin kautta. [2014]

6.20.4 Muut rahoituskulut

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Muita rahoituskuluja ovat mm. korvaus peruspääomasta liikelaitokselta tai muulta taseyksiköltä tai korvaus jäännöspääomasta laskennallisesti eriytetyltä liiketoiminnalta (kunnalle). Muita rahoituskuluja ovat lisäksi mm. verotilityskorot, verotilin korot, viivästyskorot, ei-suojaamistarkoituksessa tehdyn koronvaihtosopimuksen korkokulut, takaus-, luotto- ja luottokorttiprovisiot samoin kuin muut koron lisäksi rahoituslainasta johtuvat kulut kuten kurssitappiot sekä lainasaamisiin ja rahoitusomaisuuteen kuuluvien arvopapereiden ⁴¹ ja muiden sellaisten rahoitusvarojen arvonalentumiset. Lainasaamisista aiheutuneet luottotappiot, myös sosiaalisen luotonuksen luottotappiot, ovat muihin rahoituskuluihin sisältyviä arvonalentumisia.

Lisäksi rahoituskuluissa esitetään arvonalentumiset pysyviin vastaaviin kuuluvien muiden sijoitusten kuin sellaisten pysyvien vastaavien osakkeiden ja -osuuksien hankintamenosta, joille ei ole ennakoitavissa rajallista taloudellista vaikutusaikaa eikä niistä tehdä suunnitelman mukaisia poistoja. Pysyvien vastaavien osakkeiden ja -osuuksien (toimialasijoittamisen ⁴²) arvonalennukset esitetään poistojen ja arvonalentumisten ryhmän erässä *Arvonalentumiset*.

Jos rahoitusomaisuudesta KPL 5:2 §:n tai pysyvän vastaavan sijoituksesta KPL 5:13 §:n perusteella tehty kulukirjaus osoittautuu viimeistään tilikauden päättymispäivänä aiheettomaksi, se on oikaistava samassa erässä, mihin kulukirjaus on tehty. Rahoitusomaisuuden kulukirjauksen oikaisu oikaistaan kohdassa rahoitustuotot (pääsääntöisesti tuoton tapaan siinä tuloslaskelman ryhmässä, johon arvonalennus on aikaisemmin merkitty ⁴³) ja pysyvien vastaavien sijoitusten oikaisu kohdassa *Arvonalentumiset*.

Katso rahoitustuottojen ja -kulujen sisäisten erien tarkemmat ohjeet vuosittain Tilastokeskuksen neljännesvuositilaston raportointiohjeista.

6.21 Poistot ja arvonalentumiset

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Poistot ja arvonalentumiset esitetään kahtena eränä tuloslaskelmassa: suunnitelman mukaiset poistot ja arvonalentumiset. Jos pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen tai sijoituksen todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämä tulo on pysyvästi vielä poistamatonta hankintamenoa pienempi, erotus on kirjattava arvonalennuksena kuluksi (KPL 5:13 §). Kuntien ja kuntayhtymien tilinpäätöksessä arvonalennus voidaan tehdä vain hyödykkeistä, joista ei tehdä suunnitelman mukaisia poistoja. Muista hyödykkeistä tehdään suunnitelman mukaiset poistot, joihin sisällytetään myös mahdollisesti tehtävät lisäpoistot. Myös vähäiset pysyvien vastaavien aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden luovutusvoitot ja -tappiot voidaan käsitellä suunnitelmapoistojen oikaisuna.

⁴⁰ Ks. myös kirjanpitolautakunnan kuntajaoston *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta*, 2.2.1 Hankintamenon määräytyminen.

⁴¹ Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 2010/96 rahoitusomaisuusosakkeiden arvostamisesta ja arvomuutosten kirjaamisesta.

⁴² Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto (2012/106) Kaupungin tytäryhtiön tekemien pääomasijoitusten arvostuksesta [2014].

⁴³ Kirjanpitoasetuksen esittelymuistio 20.12.1997.

6.21.1 Suunnitelman mukaiset poistot

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Poistoina esitetään kaikki suunnitelman mukaiset poistot pysyviin vastaaviin kuuluvien aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden hankintamenoista. Suunnitelman mukaiset poistot on eriteltävä tase-erittäin liitetiedoissa. Suunnitelman mukaisten poistojen kohteena olevien pysyvien vastaavien arvonalentumiset käsitellään lisäpoistoina.

Luottotappioita ei sisällytetä poistoihin, vaan ne ilmoitetaan muissa varsinaisen toiminnan kuluissa taikka muissa rahoituskuluissa saatavan luonteesta riippuen.

Lisäpoisto, joka tehdään suunnitelman mukaisten poistojen kohteena olevasta aineettomasta tai aineellisesta hyödykkeestä sen vuoksi, että hyödykkeen tulonodotukset tai palvelutuotantokyky ovat heikentyneet olennaisesti, merkitään suunnitelman mukaiseksi poistoksi. Olennainen lisäpoisto on eriteltävä tilinpäätöksen liitetiedoissa.

Poistoeron lisäys, joka tehdään katettaessa hankintamenoa investointivaruuksella, merkitään tilikauden tuloksen jälkeen kohtaan *Poistoeron lisäys*.

6.21.2 Kertaluonteiset poistot

Kertaluonteisina poistoina käsitellään muut kuin suunnitelman mukaiset poistot eli pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitot ja -tappiot sekä muut lisäpoistot.

6.21.2.1 Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitot ja -tappiot

Poistettavan pysyvien vastaavien hyödykkeen luovutuksesta aiheutunut epäolennainen luovutusvoitto ja -tappio merkitään poistojen oikaisuna poistoihin, ellei sitä ole merkitty toiminnan muiksi tuotoiksi tai kuluiksi eikä satunnaisiksi eriksi⁴⁴. Suunnitelmapoistojen oikaisuina kirjatut luovutusvoitot ja -tappiot sisältyvät pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustuottoihin, eikä niitä oikaista rahoituslaskelmassa. Poistoiksi merkityt luovutustappiot on eriteltävä olennaisuuden periaatetta noudattaen tuloslaskelman liitteessä.

6.21.3 Tilikauden yli- ja alipariarvot

Käytetään laskelmakaavoissa: Kons

Eliminointiero osakkeiden tai osuuksien hankintamenon ja hankintahetken oman pääoman osuuden välillä merkitään konsernituloslaskelmassa *Poistojen ja arvonalentumisten* ryhmään, omaksi rivikseen *Tilikauden yli- ja alipariarvot*. Rivin erittely yli- ja alipariarvoihin (positiiviset ja negatiiviset tulosvaikutteiset eliminointierot) esitetään konsernitilinpäätöksen liitetiedoissa.

6.21.4 Arvonalentumiset

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Arvonalentumiseksi merkitään kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksessä pysyvien vastaavien maa- ja vesialueiden, ennakkomaksujen ja keskeneräisten hankintojen sekä toimialasijoittamisen osakkeiden ja -osuuksien sekä aineettomien hyödykkeiden, joista ei tehdä suunnitelman mukaisia poistoja, arvonalentumiset. Ne esitetään tuloslaskelmassa poistojen ja arvonalentumisten ryhmässä erikseen erässä *Arvonalentumiset*.

⁴⁴ Vähäiset pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitot ja -tappiot syntyvät myytäessä hyödyke hintaan, joka poikkeaa vähän jäljellä olevasta poistamattomasta hankintamenoista. Asiaa on selostettu tarkemmin Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston *tuloslaskelmayleisohjeessa*, s. 17.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Muissa rahoituskuluissa esitetään arvonalentumiset pysyviin vastaaviin kuuluvien sijoitusten ryhmään kuuluvien joukkovelkakirjalainasaamisten, muiden lainasaamisten ja muiden saamisten, joille ei ole ennakoitavissa rajallista taloudellista vaikutusaikaa eikä niistä tehdä suunnitelman mukaisia poistoja, hankintamenoista. Suunnitelman mukaisten poistojen kohteena olevien pysyvien vastaavien hyödykkeiden arvonalentumiset käsitellään lisäpoistoina. Arvonalentumisten käsittelystä on kaaviokuva *liitteenä 12*.

Arvonalennus voi tulla kysymykseen kunnan liiketoiminnassa ja muussa tuloa tuottavassa toiminnassa, jossa hyödykkeen tuottoarvo määritetään suhteessa tämän toiminnan tulonodotuksiin ⁴⁵. Tarkastelussa otetaan tällöin huomioon tulevaisuudessa kertyvien tulojen nykyarvo, jos hyödykkeen tuottamat tulot jakautuvat pitkälle aikavälille. Mikäli kysymyksessä on pitkäaikainen sijoitus, vastaa siihen liittyviä tulonodotuksia parhaiten todennäköinen luovutushinta. Arvonalennus on kirjattava, jos arvonalentuminen on pysyvä.

Aiheettomaksi osoittautunut arvonalennus on oikaistava siinä tuloslaskelman ryhmässä, jossa kulukirjaus on tehty (*KPL 5:16 §*). Aiheettomaksi osoittautuneen arvonalennuksen oikaisusta on annettava selvitys liitetiedoissa.

6.22 Satunnaiset tuotot ja kulut / Satunnaiset erät

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, Kons

Satunnaiset tuotot ja kulut on määritelty *kirjanpitolain 4:2 §:ssä*. Kunnassa ja kuntayhtymässä satunnaisiksi tuotoiksi ja kuluiksi katsotaan sellaiset tulot ja menot, jotka perustuvat kunnan tai kuntayhtymän tavanomaisesta toiminnasta poikkeaviin, kertaluonteisiin ja olennaisiin tapahtumiin. Ne on perusteltua esittää omana ryhmänään vuosikatteen jälkeen, mikäli niiden määrä vuosikatteeseen suhteutettuna on olennainen. Näin vuosikatteen vertailtavuus eri vuosien ja eri kuntien välillä paremmin toteutuu.

Satunnaisia tuottoja ja kuluja saattaa syntyä mm.

- toiminnan lopettamisesta aiheutuvasta suurehkosta pysyvien vastaavien hyödykkeen luovutusvoitosta tai -tappiosta ⁴⁶
- tytär- ja osakkuusyhteisöjen omistusosuuksien luovuttamisesta tai näiden yhteisöjen purkamisesta taikka fuusioitumisesta
- takaustappioista, vahingonkorvauksista ja sopimussakoista
- vakuutusturvan ylittävistä kertaluonteisista vahingoista sekä
- rangaistusluonteisista sakoista ja vastaavista maksuista,

jos ne ovat olennaisia, tavanomaisesta toiminnasta poikkeavia ja kertaluonteisia. Muutoin ne kirjataan muihin toimintakuluihin. Kirjanpitolain perustelujen mukaan satunnaisuutta tulee tulkita suppeasti.

Tuloslaskelman liitteenä on annettava satunnaisiin tuottoihin ja kuluihin sisällyvistä eristä selvitys (*KPA 2:3.1 § 2 k*).

6.23 Tilinpäätössiirrot [2014]

Käytetään laskelmakaavoissa: Kons

Tilinpäätössiirrot tarkoittavat kunnan konsernitilinpäätöksessä poistoeron, varausten ja rahastojen muutosta.

⁴⁵ Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto (2012/106) Kaupungin tytäryhtiöön tekemien pääomasijoitusten arvostuksesta [2014]

⁴⁶ Esimerkiksi kunnan yhtiöittäessä tai myydessä energialaitoksen syntyvä luovutusvoitto tai -tappio käsitellään satunnaisena eränä.

6.23.1 Poistoeron muutos / Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+)

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL

Investointivarausten käyttö pysyvien vastaavien poistonalaisen hyödykkeen hankintamenon kattamiseen kirjataan varauksen vähennyksenä (+) tuloslaskelmaan. Varauksen vähennystä kumoamaan tuloslaskelmaan merkitään varauksen käyttöä vastaava poistoeron lisäys (-). Investointivarausten käyttö merkitsee investointivarausten muuttamista poistoeroksi, jota varauksen käyttövuonna ja seuraavina tilikausina vähennetään enintään kyseisen pysyvien vastaavien hyödykkeen kunkin tilikauden suunnitelmapoiston verran⁴⁷. Kertyneen poistoeron purkaminen siten, että poistamatta oleva hankintamenon osa lisääntyisi, ei ole hyvän kirjanpitotavan mukaista.

6.23.2 Varausten muutos / Varausten lisäys (-) tai vähennys (+)

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL

Vapaaehtoisten varausten muutokset

Kirjanpitolain 5:15 §:ssä luetelluista vapaaehtoisista varauksista tulee kunnassa ja kuntayhtymässä kysymykseen investointivaraus. Investointivaraus saadaan tehdä vastaista hankintamenoa varten. Investointivarausten avulla voidaan varautua tulevana vuosina tehtävään kuntatalouden kannalta merkittävään investointiin keräämällä sitä varten tuloja etukäteen. Investointivarauksella katettava kohde on yksilöitävä kunnan taloussuunnitelmassa. Vaikka kirjanpitolaki ei edellytäkään vapaaehtoisen varauksen yksilöimistä hankekohtaisesti, hyvän kirjanpitotavan mukaisena voidaan pitää sitä, että investointivarausten tekeminen on suhteutettu lähivuosien investointisuunnitelmiin. Menettely, jossa investointivarausta kartutetaan, taikka puretaan tilikauden tuloksen tasaamiseksi ilman, että siirtojen perustana ovat suunnitellut investointihankkeet tai niiden toteutuminen, ei ole hyvän kirjanpitotavan mukainen.

Investointivaraus puretaan peruspääomaan tai tuloutetaan viimeistään tilikaudella, jona hyödyke hankitaan tai jolloin hyödykkeestä aletaan tehdä suunnitelman mukaisia poistoja.

Jos varauksena on tilinpäätökseen merkitty enemmän kuin kokonaan valmistuneen tai hankitun hyödykkeen toteutunut hankintameno, on hankintamenon ylittävä osuus tuloutettava varauksen muutoksena sinä tilikautena, jona poistojen tekeminen aloitetaan tai jona hyödyke on kokonaan valmistunut tai hankittu.

Investointivaraussiirot eivät ole suoriteperusteista menoa eivätkä pakollisten varausten luonteisia vastaisia menoja tai menetyksiä. Tämän vuoksi ne esitetään tuloslaskelmassa tilikauden tuloksen jälkeen.

Pakollinen varaus on tehtävä tilikauden tuloksesta riippumatta, silloin kun velvoite sen tekemiseen on syntynyt. Pakolliset varaukset kirjataan tuloslaskelmaan luonteensa mukaisesti kulueriin ennen tilikauden tulosta.

6.23.3 Rahastojen muutos / Rahastojen lisäys (-) tai vähennys (+)

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL

Kirjanpidollisen menettelyn kannalta vapaaehtoisella varauksella ja rahastosiirrolla ei ole eroa. Rahaston ja varauksen kartuttamista ja käyttöä koskeva päätöksenteko poikkeaa kuitenkin toisistaan. Rahaston hallinnoinnin kannalta on perusteltua, että rahaston kartuttaminen ja käyttö perustuvat pysyväisluonteiseen sääntöön, vaikka säännökset sitä eivät enää edellytäkään. Kuntalain ja kirjanpitolain säännökset eivät edellytä pakollisten rahastojen perustamista. Hyvän kirjanpitotavan mukaisesti rahastoon siirto voidaan

⁴⁷ Katso esimerkki kirjanpitolautakunnan kuntajaoston *tuloslaskelmayleisohjeesta* s. 19 alaviite 16.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

pääsääntöisesti tehdä vain niissä rajoissa, jotka tilikauden tulos (tuloslaskelman erä *Tilikauden tulos*) tekee mahdolliseksi. Rahasto voi olla erityiskatteinenkin, kun taas varaukset ovat aina yleiskatteisia ⁴⁸.

Investointirahaston tai investoinnin rahoittamiseen tarkoitetun muun rahaston purkamisessa investoinnin toteuduttua menetellään vastaavalla tavalla kuin edellä investointivarausten yhteydessä on sanottu.

Lahjoitusrahastojen pääomat, joiden kartuttamiseen ja käyttämiseen liittyy lahjakirjaan tai muuhun sopimukseen perustuvia erityismääräyksiä, merkitään toimeksiantojen pääoman erään *Lahjoitusrahastojen pääomat*. Toimeksiantojen pääomiin sisältyvän lahjoitusrahaston pääoman muutoksia ei käsitellä tulosvaikutteisesti. Yleiskatteisten lahjoitusrahastojen varat sisältyvät rahoitusomaisuuteen ja erityiskatteisten lahjoitusrahastojen varat toimeksiantojen varojen erään *Lahjoitusrahastojen erityiskatteet*.

Rahastojen kartuttaminen ja käyttö tehdään pääsääntöisesti tuloslaskelman *Rahastojen muutos* -tilejä vastaan. Asiaa on tarkemmin selostettu taseen Vastattavaa-puolella rahastojen kohdalla ⁴⁹.

6.24 Vähemmistöosuudet [2014]

Käytetään laskelmakaavoissa: Kons

Vähemmistöosuudet merkitään konsernituloslaskelmaan erilliseksi tilikauden ylijäämää tai alijäämää edeltäväksi eräksi (*KPA 3:2.4 §*).

Muiden kuin konserniyhteisöjen omistusta vastaavat osuudet tytäryhteisöjen tuloksista merkitään konsernituloslaskelmaan omaksi eräkseen (vähemmistöosuus konsernituloslaskelmassa, *KPL 6:7.2 §*). Vastaavasti muiden kuin konserniyhteisöjen omistusta tytäryhteisöissä vastaavat osuudet tytäryhteisöjen omista pääomista merkitään konsernitaseeseen omaksi eräkseen (vähemmistöosuus konsernitaseessa, *KPL 6:7.3 §*).

7 Tasetilejä koskevat säännökset, ohjeet ja määräykset

7.1 Pysyvät vastaavat

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Taseen vastaavat jaetaan pysyviin ja vaihtuviin vastaaviin käyttötarkoituksen ja suunnitellun vaikutusajan perusteella. Pysyviä ovat erät, jotka on tarkoitettu tuottamaan tuloa jatkuvasti useana tilikautena. Pysyviin vastaaviin sisällytetään pysyvien vastaavien aineettomat ja aineelliset hyödykkeet ja muut pitkäaikaiset sijoitukset. Muut vastaavien erät ovat vaihtuvia. Tarkempia ohjeita pysyvien vastaavien kirjaamisesta on antanut kirjanpitolautakunnan kuntajaosto yleisohjeessaan suunnitelman mukaisista poistoista. Koko tasetta koskevia ohjeita on vastaavasti yleisohjeessa taseen laatimisesta.

7.1.1 Yleistä pysyvien vastaavien hyödykkeiden kirjaamisessa

Pysyvien vastaavien hyödykkeistä ilmoitetaan sen alkuperäinen hankintameno, hankintameno lisäykset tilikauden aikana, rahoitusosuudet tilikaudella ⁵⁰ ja vähennykset tilikauden aikana, siirrot tilikauden aikana, ennen tilikautta kertyneet poistot ja arvonalentumiset, poistamaton hankintameno ja tilikauden poisto. Vähäisiä pysyvien vastaavien hyödykkeitä, joita hankitaan jatkuvasti, voidaan käsitellä yhtenä eränä, ellei

⁴⁸ Vapaaehtoisesti perustettuja rahastoja on käsitelty kirjanpitolautakunnan kuntajaoston *taseyleisohjeen* luvussa 5.4 *Muut omat rahastot*.

⁴⁹ Vahinkorahastoihin ja muihin vapaaehtoisiin rahastoihin liittyviä kirjausesimerkkejä on liitteenä 11.

⁵⁰ Ks. kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 2010/94 ”Maankäyttösopimusten kirjanpitokysymyksiä”.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

niitä ole kirjattu kuluksi. Mikäli kunnalla tai kuntayhtymällä ei ole pysyvien vastaavien hyödykkeiden kirjanpitoa, josta em. liitetiedot saadaan, on tietotarve syytä ottaa huomioon muuten kunnan kirjanpidossa.

Maa- ja vesialueiden ja arvopapereiden arvonorotukset on syytä kirjata erillistileille. Pysyvien vastaavien hyödykkeisiin kirjattuja sisäisiä katteita varten on tarkoituksenmukaista avata kirjanpitoon tase-erien mukaiset sisäisten katteiden tilit, joilta katteet ilman lisäselvityksiä voidaan tilinpäätöstä laadittaessa eliminoida.

Osakkeiden ja osuuksien samoin kuin lainasaamisten tiliöinnissä otetaan huomioon konsernitilinpäätöksen eliminointivaatimusten ja yhdistelyperiaatteiden edellyttämät ryhmittelyt. Peruspääomasijoitukselle liikelaitokseen tai muuhun taseyksikköön ja lainasaamisiin liikelaitoksilta ja muilta taseyksiköiltä avataan omat tilit tai ne erotellaan muilla tunnisteilla.

Aktivointiedellytykset täyttävä pitkävaikutteinen ympäristömeno voidaan aktivoida ja kirjata vaikutusaikanaan poistoina kuluksi. Aktivoidujen ympäristömenojen esittämistä taseen vastaavissa omana tilinpäätöseränään ei vaadita. Jos ne halutaan esittää liitetietona, ne voidaan eritellä yksityiskohtaisesti kuntajaoston yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista (2008) luvussa 7 esitetyn mukaisesti. Ympäristömenot voidaan aktivoida, jos ne liittyvät tuleviin ympäristönsuojelutoimenpiteisiin ja ne tuottavat tulevaisuudessa tuloa. Kunnassa hyödyke voidaan aktivoida myös tulon tuottamisen tarkoituksesta riippumatta, jos se vaikuttaa jatkuvasti tuotannontekijänä hyödyke- tai palvelutuotannossa useana tilikautena.

7.1.2 Aineettomat hyödykkeet

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

7.1.2.1 Aineettomat oikeudet

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Aineettomia oikeuksia ovat kunnan erikseen luovutettavissa olevien käyttö- ja valmistusoikeuksien hankintamenot. Aineettomiin oikeuksiin voidaan kirjata vastikkeellisesti hankitut liikenneluvat, patentit, tekijänoikeudet, tavaramerkit yms. Aineettoman oikeuden aktivointi tulee kysymykseen silloin, kun se tuottaa tuloa tai vaikuttaa tuotannontekijänä jatkuvasti useana tilikautena ja hankintamenon kerralla kuluksi kirjaamisella on olennaista vaikutusta kunnan tilikauden tulokseen.

Taseessa IT-ohjelmistojen lisenssioikeudet voidaan yhdistää aineettomiin oikeuksiin. IT-ohjelman hankintaan liittyvät muut menot kuin lisenssioikeuden hankintameno on katsottu muiksi pitkävaikutteisiksi menoiksi. Taseessa ostettujen IT-ohjelmistojen hankintamenot saadaan myös merkitä olennaisuuden ja taloudellisuuden periaatteet huomioon ottaen yhtenä eränä muihin pitkävaikutteisiin menoihin ⁵¹.

7.1.2.2 Konserniliikearvo [2014]

Kohdistamatta jäänyttä konserniaktiivan osaa nimitetään konserniliikearvoksi. Konserniliikearvo poistetaan viiden vuoden kuluessa tai, jos sen vaikutusaika on tätä pidempi, vaikutusaikanaan, kuitenkin enintään 20 vuoden kuluessa.

7.1.2.3 Muut pitkävaikutteiset menot

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Muihin pitkävaikutteisiin menoihin kirjataan aktivoidut kehittämismenot samoin kuin aktivoitu liikearvo ja lainan pääoma-alennus ja lainan liikkeeseenlaskumenot. Lisäksi muihin pitkävaikutteisiin menoihin voidaan

⁵¹ Ks. kirjanpitolautakunta 2000/1604 Atk-ohjelmiston hankintamenon aktivointi.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

kirjata muita em. ryhmiin kuulumattomia aineettomia hyödykkeitä kuten osake-⁵² ja vuokrahuoneistojen peruskorjausmenot.

Pääsääntöisesti kehittämismenot kirjataan kuluksi.

Liikearvon hankintameno saadaan aktivoida. Liikearvon aktivointi tulee kysymykseen ostettaessa liiketoimintaa harjoittava yritys sen tuotannontekijöiden substanssiarvoa korkeammasta kauppahinnasta. Substanssiarvolla tarkoitetaan tällöin yrityksen varojen ja velkojen erotusta. Liikearvo voi syntyä yrityskaupan lisäksi myös yritysjärjestelyn (fuusion) yhteydessä. Silloin liikearvolla tarkoitetaan fuusioaktiivan määrää, jota kunta ei voi kohdistaa vastaanotetuille taseessa näkyville tuotannontekijöille.

Lainan ottamisesta aiheutunut pääoma-alennus ja siihen rinnastettavat menot sekä lainan liikkeeseen laskusta aiheutuneet menot saadaan aktivoida erityistä varovaisuutta noudattaen.

Muita pitkävaikutteisia menoja voivat edellä mainittujen lisäksi olla tavanomaista suuremmat rahoitusosuudet tai -avustukset muiden yhteisöjen pysyvien vastaavien hyödykkeiden hankintamenoihin (esimerkiksi jäsenkunnan rahoitusosuus kuntayhtymän pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintamenoon, mikäli jäsenkuntien kesken asiasta on näin sovittu)⁵³, osake- ja vuokrahuoneistojen perusparannusmenot ja tavanomaista vuotuiskestannusta suuremmat kaavoitusmenot.

Perustamis- ja tutkimusmenot kirjataan tilikauden kuluksi (*KPL 5:7 ja 8.1 §*).

7.1.2.4 Ennakkomaksut

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Ennakkomaksut ilmoitetaan viimeisenä eränä siinä ryhmässä, johon vastaava aktivoitu menokin kuuluu. Maksu käsitellään ennakkomaksuna, jos maksun perustana olevaa hyödykettä ei ole vielä vastaanotettu.

7.1.3 Aineelliset hyödykkeet

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

7.1.3.1 Maa- ja vesialueet

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Maa- ja vesialueita ovat maa- ja metsäalueet, rakennetut ja rakentamattomat tontit, koskitilat ja vesialueet. Aktivoitavaan hankintamenoon lasketaan mukaan nimellishankintahinnan lisäksi alueen erottamis-, lainhuudatus- yms. välittömästi alueen kunnan käyttöön saattamiseen liittyvät menot. Kutakin maa- ja vesialuetta seurataan erikseen pysyvien vastaavien hyödykkeiden kirjanpidossa.

Kunnan metsäalueet sisältyvät maa- ja vesialueisiin. Metsän myynti kirjataan myyntituotoksi tuloslaskelmaan luovutushetken perusteella (ei esimerkiksi metsän kasvun perusteella).

Kunnan maa-alueet ovat joko palvelutuotannon pysyvien vastaavien hyödykkeitä kuten vuokratontit, katualueet ja puistot, tai muihin pitkäaikaisiin sijoituksiin rinnastettavaa omaisuutta kuten maa-alueet, joiden

⁵² Osakehuoneistojen perusparannusmenoja ei merkitä osaksi huoneiston hallintaan oikeuttavien osakkeiden hankintamenoa (kirjanpitolautakunta 1999/1588).

⁵³ Jäsenkunnan maksuosuuden käsittelyä kuntayhtymän investointiin on käsitelty kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunnossa nro 1997/15 ja kunnan osallistumista yhdistyksen tai tytäryhtiön pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintameno rahoittamiseen on käsitelty lausunnossa nro 1998/32. Muita yhteisöjä, joiden pysyvien vastaavien rahoitusmenoihin kunta voi osallistua, ovat tytäryhteisöt ja muut yhteisöt, jotka hoitavat kunnan tehtäviä tai joiden toiminnan tarkoituksena on kunnan tehtäviin liittyviä päämääriä. Katso myös lausunto 1997/17: ”Koulukiinteistön hankintameno ja siihen saadun rahoitusosuuden käsittelemisestä kirjanpidossa”.

käyttötarkoituksesta ei ole päätetty, taikka vaihto-omaisuuteen rinnastettavaa omaisuutta kuten myytäväksi tarkoitettut tontit.

Käyttötarkoituksesta riippumatta maa-alueiden hankintameno käsitellään investointimenona ja kirjataan taseessa pysyviin vastaaviin⁵⁴. Myytäväksi tarkoitettujen tonttien hankintameno voidaan siirtää vaihtuviin vastaaviin, kun käyttötarkoitus on määrätty. Pysyvistä vastaavista maa-alue siirretään vaihto-omaisuuteen hankintameno taseeseen merkittävä osaa vastaavasta määrästä ja mahdollinen maa-alueeseen tehty arvonorotus peruutetaan (*KPL 5:19 §*). Kirjanpidollisesti siirto vaihtuviin vastaaviin vaikuttaa vain tase-eriin.

Tonttien muodostamisesta ja kunnallistekniikan rakentamisesta aiheutuva hankintameno voidaan aktivoida ja lisätä tonttien hankintamenoon. Aktivointi voidaan tehdä taseessa sekä pysyviin että vaihtuviin vastaaviin kirjattujen tonttien hankintamenoon.

Rakennuksen purkamismenot voidaan poikkeuksellisesti aktivoida tonttien hankinnan yhteydessä, kun rakennus puretaan tonttien saattamiseksi rakennuskelpoiseksi uudisrakennusta tai tonttien muuta käyttöä varten. Aktivoinnissa on noudatettava varovaisuuden periaatetta siten, että tonttien aktivoitu hankintameno ei muodostu sen todennäköistä luovutusarvoa tai muutoin määriteltyä käyttöarvoa suuremmaksi⁵⁵.

Taloustilastossa investoinnit maa- ja vesialueisiin eritellään edelleen hankinta- ja parannusinvestointeihin. Katso tarkemmat ohjeet Tilastokeskuksen vuosittaisista raportointiohjeista.

7.1.3.1.1 Kiinteistöjen liittymismaksut / Kiinteistöjen vuokraoikeudet ja niihin liittyvät liittymismaksut

Kunnan maksamat siirtokelpoiset, mutta ei-palautettavat liittymismaksut on perusteltua aktivoida. Kun kyseessä on oma tontti, siirtokelpoiset, ei-palautettavat liittymismaksut kirjataan pysyvien vastaavien aineellisten hyödykkeiden tase-erään *Maa- ja vesialueet*. Kun kyseessä on vuokratontti, siirtokelpoiset, ei-palautettavat liittymismaksut kirjataan pysyvien vastaavien aineellisten hyödykkeiden tase-erään *Maa- ja vesialueet* alaräksi nimikkeellä *Kiinteistöjen vuokraoikeudet*. Jos tase-erä sisältää ainoastaan aktivoituja liittymismaksuja, erälle on kuitenkin suositeltavaa antaa nimike *Kiinteistöjen liittymismaksut*.

7.1.3.1.2 Maa- ja vesialueiden arvonorotukset

Arvonorotuksen edellytyksenä on, että todennäköinen luovutushinta on tilinpäätöspäivänä pysyvästi alkuperäistä hankintamenoa olennaisesti suurempi. Arvonorotus saadaan merkitä taseeseen johdonmukaisuutta ja erityistä varovaisuutta noudattaen ja sen enimmäismäärä on arvonorotuskohteen todennäköisen luovutushinnan⁵⁶ ja kirjanpidossa poistamatta olevan hankintamenoerotus.

7.1.3.2 Rakennukset

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Tase-erään *Rakennukset* aktivoidaan hankintamenoista niistä rakennuksista, joita käytetään palvelutuotannossa, tai jotka ovat realisoitavissa, tai joihin muutoin liittyy vähintään taseeseen merkittävä arvoa vastaava tulonodotus. Poistamaton hankintameno rakennuksesta, jonka kohdalla mikään mainituista ehdoista ei täyty, kirjataan kuluksi.

Taloustilastossa rakennusinvestoinnit on eriteltävä asuinrakennuksiin ja muihin rakennuksiin. Lisäksi nämä investoinnit eritellään edelleen korjausinvestointeihin ja hankintainvestointeihin. Katso tarkemmat ohjeet korjaus- ja hankintainvestoinneista Tilastokeskuksen vuosittaisista raportointiohjeista. Asuinrakennuksia ovat tällöin sellaiset rakennukset, joiden kerrosalasta yli puolet on asumiskäytössä. Lastenkoteja,

⁵⁴ Kirjanpitolausuntokunnan kuntajaoston lausunnot 2010/94, 2005/70 ja 2005/67 maankäyttösopimuksista.

⁵⁵ Kirjanpitolausuntokunnan kuntajaoston lausunto 2009/91.

⁵⁶ Kirjanpitolausuntokunta 1996/1427: Todennäköisestä luovutushinnasta on suositeltavaa hankkia ulkopuolisen asiantuntijan antama lausunto, jossa esitetään arvio myös arvonorotuksen pysyvyydestä.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

vanhainkoteja tms. laitoksia ei lueta asuinrakennuksiin. Asuinrakennuksia eivät ole myöskään asuntolat tms., joissa on yhteiset keittiö-, oleskelu- ja saniteetitilat. Muita rakennuksia ovat rakennukset, joissa yli puolet kerrosalasta on muussa kuin asumiskäytössä.

Rakennusten teknisten laitteiden kuten hissien, ilmanvaihto-, lämmitys- ja jäähdytyslaitteistojen ja keskusantennien hankintameno lasketaan mukaan varsinaisen rakennusrungon hankintamenoon.

Tase-erään *Rakennukset* sisällytetään myös rakennelmat, joita ovat mm. polttoaine- ja happosäiliöt sekä kevyet esimerkiksi puusta tehdyt, usein tilapäiset varastot. Pumppuhuoneet ja verkostoon kytketyt säiliöt voidaan sisällyttää kiinteisiin rakenteisiin ja laitteisiin. Rakennuksen perusparannusmenot voidaan aktivoida joko omana eränä tai ne on mahdollista yhdistää rakennuksen poistamatta olevaan hankintamenoon.

7.1.3.3 Kiinteät rakenteet ja laitteet

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Kiinteät rakenteet ja laitteet esitetään omana tase-eränään, joka sisältää mm.

- maarakenteet eli katujen, teiden ja siltojen sekä puistojen ja virkistysalueiden ja vastaavien rakenteiden hankintamenot, ei kuitenkaan maapohjan hankintamenoa
- vesirakenteiden eli patojen, kanavien ja altaiden hankintamenot
- johtoverkostojen ja niiden laitteiden hankintamenot
- muiden kiinteiden koneiden ja laitteiden hankintamenot, jotka eivät ole rakennuksen hankintamenoa.

7.1.3.4 Koneet ja kalusto

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Taseen Koneet ja kalusto -erä on taloustilaston investointiosassa eriteltävä neljään erään:

- Tietokonelaitteet
- Viestintälaitteet
- Kuljetusvälineet
- Muut koneet ja kalusto.

Katso tarkemmat erittelyt Tilastokeskuksen ohjeistuksesta.

Olenaisuuden ja varovaisuuden periaatteet huomioon ottaen kirjataan vähäarvoisten aineellisten ja aineettomien hyödykkeiden hankintamenot kirjanpidossa kokonaisuudessaan käyttöönottoilikauden kuluksi, vaikka niiden odotetaan tuottavan tuloa useamman tilikauden aikana. Kunnan poistosuunnitelmassa on yleensä määritelty ns. aktivointiraja, joka tulee huomioida kirjauksissa ⁵⁷.

Ensikertainen kalustaminen käsitteenä liittyy pääsääntöisesti Opetushallituksen/opetus- ja kulttuuriministeriön valtionavustuksiin (peruskoulujen rakentaminen ja kalustaminen). Siten ensikertaisen kalustamisen hankintoja voidaan aktivoida taseeseen, vaikka yksittäisen hankinnan arvo ei ylittäisi pienhankintarajaa. Kalustamisen on liiyyttävä uuden yksikön tms. toiminnon aloittamiseen silloin, kun se kerralla hankitaan, pääsääntöisesti kuitenkin ennen toiminnan aloittamista; täydentäviä hankintoja ei voida enää pitää ensikertaisena kalustamisena. Kulutushyödykkeitä (esimerkiksi koulutarvikkeet) ei voida aktivoida taseeseen ⁵⁸.

⁵⁷ Pysyvien vastaavien kirjanpidon ja poistolaskennan yksinkertaistamiseksi hyödykkeen hankintameno voidaan kirjata kokonaan hankintatilikauden kuluksi, vaikka se tuottaa tuloa tai on palvelutoiminnan käytössä useamman tilikauden aikana, mikäli hankintameno ennen rahoitusosuuden vähentämistä alittaa enintään 10.000 euroa (pienhankinta), eikä kirjaustavalla ole olennaista vaikutusta tilikauden tulokseen eikä taloudellisesta asemasta annettavaan kuvaan.

⁵⁸ Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston *poistoyleisohjeen* liitteessä 2 on ohjausta hankintameno määrittelemiseksi.

7.1.3.5 Muut aineelliset hyödykkeet

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Tase-erässä *Muut aineelliset hyödykkeet* esitetään luonnonvarat, kunnan omistamat arvo- ja taide-esineet sekä ns. kasvatettavat varat.

Luonnonvaroja ovat mm. soranottoaikat, malmiesiintymät, kivilouhokset ja turvesuot.

Kunnan omistamat arvoesineet kuten taideteokset ja museoesineistö aktivoidaan samoin perustein kuin muutkin pysyvien vastaavien hyödykkeet. Taloustilastossa kysytään erikseen kunnan arvo- ja taide-esineistön hankintameno. Tästä syystä voi esineistön aktivointi taseeseen olla tarkoituksenmukaista, vaikka sen realisointi ei käytännössä tulisi kysymykseen.

Muihin aineellisiin hyödykkeisiin luetaan myös ns. kasvatettavat varat kuten jalostuseläimet, lypsykarja, työeläimet sekä hedelmätarhat ja muut istutukset, jotka tuottavat toistuvasti satoa.

7.1.3.6 Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat -erä sisältää aineellisten hyödykkeiden ennakkomaksut ja valmisteilla olevista investoinneista aiheutuneet hankintamenot. Keskeneräiset hankinnat voivat koskea sekä omaa valmistusta että ostoja ulkopuolisilta.

7.1.4 Sijoitukset

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Pysyvien vastaavien tase-erään *Sijoitukset* aktivoidaan kunnan toiminnan edistämiseksi hankitut arvopaperit ja muut pitkäaikaiset sijoitukset. Toimialasijoituksia ovat oman tai vieraan pääoman ehtoiset sijoitukset yhtiöihin, jotka hoitavat kunnan tehtäviä tai joiden toiminnan tarkoituksena on tukea kunnan tehtäviin liittyviä päämääriä kuten palvelutuotannon järjestämistä, elinkeinorakenteen muutosta tai työllisyyden turvaamista kunnan tai seutukunnan alueella. Toimialasijoitukset ovat pääsääntöisesti pääomasijoituksia investoinnin rahoittamiseen kuten antolainoja sekä osake- ja osuuspääomasijoituksia⁵⁹. Antolainat voivat olla velkakirjalainoja tai pääomalainoja. Toimialasijoitus voi olla myös vaihtovelkakirjana.

7.1.4.1 Osakkeet ja osuudet

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Pysyvien vastaavien sijoituksiin kuuluvat pysyvään käyttöön hankitut osakkeet ja osuudet kuten palvelutoiminnan toimitilojen hallintaan oikeuttavat osakkeet ja muut toimialasijoittamisen osakkeet ja osuudet. Muut osakkeet ja osuudet ovat rahoitusarvopapereita. Lahjoitusrahastojen erityiskatteena olevat osakkeet ja osuudet merkitään toimeksiantojen varoihin kohtaan *Lahjoitusrahastojen erityiskatteet*.

Osakkeet ja osuudet eritellään taseen liitetiedoissa seuraavasti:

- Osakkeet konserniyhteisöt
- Osakkeet ja osuudet omistusyhteisyhteisöt
- Kuntayhtymäosuudet
- Muut osakkeet ja osuudet.

⁵⁹ Ks. myös kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohje taseen laatimisesta alaviite 13.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Osakkeet ja osuudet omistusyhteisyyshyönteisöt -erään merkitään kunnan omistamat osakkeet ja osuudet osakkuusyhteisöissä, omistusyhteisyyshyönteisöissä ja yhteisyyshyönteisöissä⁶⁰.

Kunnan konsernitilinpäätökseen yhdistellään konserniyyshyönteisöjen omistususuutta vastaava määrä osakkuusyhteisöjen voitosta tai tappiosta sekä oman pääoman muutoksesta (*KPL 6:12 §*). Konsernitaseessa osuus osakkuusyhteisöön voitosta kirjataan osakkuusyhteisöosuudet sisältävän tase-erän lisäyksenä sekä osuus tappiosta ja jaetut osingot tase-erän vähennyksenä.

Kuntayhtymäosuuksiin merkitään osuudet niissä kuntayhtymissä, joissa kunta on jäsenenä.

Taloustilaston investointiosassa kysytään erikseen asunto-osakkeiden hankinta ja myynti. Tilastokeskus antaa tarkemmat vuosittaiset raportointiohjeet.

7.1.4.2 Joukkovelkakirjalainasaamiset

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Toimialasijoittamisen pitkäaikainen joukkovelkakirjalaina, jota on tarkoitus pitää sijoituksena juoksuajan loppuun, merkitään pysyviin vastaaviin. Sen sijaan joukkovelkakirjalainasaaminen, joka on tarkoitus realisoida maksuvalmiuden tai korkokehityksen sitä vaatiessa, merkitään vaihtuviin vastaaviin, vaikka se erääntymispäivän perusteella olisi pitkäaikainen. Taloustilastossa joukkovelkakirjalainasaamiset eritellään valtiolta, kunnilta ja kuntayhtymiltä sekä muilta kuin edellä mainituilta.

7.1.4.3 Muut lainasaamiset

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Muut lainasaamiset ovat muita antolainoja kuin joukkovelkakirjalainoja. Toimialasijoittamiseen liittyvät antolainat kunnan tytäryhteisöille ja muiden kunnallisia palveluja tuottavien yhteisöjen pysyväisluonteiseen rahoittamiseen, esimerkiksi investointimenojen rahoittamiseen mukaan lukien pääomalainat, kuuluvat tähän ryhmään. Antolainat voivat olla korollisia tai korottomia velkakirja- tai pääomalainoja. Taloustilastossa muut lainasaamiset eritellään valtiolta, kunnilta ja kuntayhtymiltä sekä muilta kuin edellä mainituilta.

Lainasaamisten ja muiden saamisten tilioinnissa otetaan huomioon konsernitilinpäätöksen eliminointivaatimusten edellyttämät ryhmittelyt sekä taseen liitetiedoissa tarvittavat ryhmittelyt.

7.1.4.4 Muut saamiset

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Pysyvien vastaavien tase-erä *Muut saamiset* voi sisältää kunnan varsinaista toimintaa palvelevia, edellä mainittuihin tase-eriin kuulumattomia eriä, jotka ovat luonteeltaan pysyviä. Myös kunnan maksamat palautuskelpoiset liittymismaksut kirjataan tähän tase-erään. Jos liittymismaksusaaminen on määrältään olennainen, se tulee ilmoittaa omana eräänään taseen liitetiedoissa.

Pysyvien vastaavien joukkovelkakirjasaamiset, muut lainasaamiset ja muut saamiset eritellään taseen liitetiedoissa seuraavasti:

- Joukkovelkakirjasaamiset
- Saamiset konserniyyshyönteisöt
- Saamiset kuntayhtymät (joissa kunta on jäsenenä)
- Saamiset muut yyshyönteisöt.

⁶⁰ Yhteisöjen määritelmät on esitetty kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta (2011).

Pysyvien vastaavien sijoituksiin merkittyjen pitkäaikaisten lainasaamisten ja muiden saamisten seuraavana tilikautena erääntyviä lyhennyksiä ei tilinpäätöksessä siirretä vaihtuvien vastaavien lyhytaikaisiin lainasaamisiin.

7.2 Toimeksiantojen varat

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Toimeksiantojen varoja ovat

- Valtion toimeksiannot
- Lahjoitusrahastojen erityiskatteet
- Muut toimeksiannot.

Toimeksiantojen varat ja niitä vastaavat pääomat muodostuvat kunnan hoitamista toimeksianto- ja välitystehtävistä. Toimeksiantojen varat osoittavat kunnan hoidossa olevien varojen määrän, ja toimeksiantojen pääomat osoittavat velat (vastuut), joista kunta vastaa toimeksiantajalle.

Välitetyissä lainoissa ja muissa vastaavissa toimeksiannoissa, joissa kunta saa toimeksiantajalta maksusuorituksen välitettäväksi edelleen kolmannelle osapuolelle, otetaan käyttöön sekä toimeksiantojen varoja että toimeksiantojen pääomia koskevat tilit. Toimeksiannoissa, joissa kunta saa toimeksiantajalta jälkikäteen korvauksen suorituksistaan kolmannelle osapuolelle, riittää, että liiketapahtumat kirjataan toimeksiantojen varojen tilille.

Lahjoitusrahaston varat, jotka käsitellään kirjanpidossa erityiskatteisina rahoitussaamisina tai arvopapereina, merkitään omaksi eräksi *Lahjoitusrahastojen erityiskatteet*. Muut kunnan yleisiin rahoitusvaroihin sisältyvät lahjoitusten rahat ja pankkisaamiset sisältyvät luonteensa mukaisiin omaisuuseriin kunnan taseen vastaavissa.

Huollettavien varoja samoin kuin vakuustalletuksia ei sisällytetä kunnan taseeseen, vaan ne esitetään taseen liitetietoina. Tilikauden aikana huollettavien varojen kertymistä ja käyttöä voidaan seurata kunnan kirjanpitojärjestelmään avatuilla tileillä tai niistä voidaan pitää erillistä kirjanpitoa ⁶¹.

7.3 Vaihtuvat vastaavat

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Vaihtuvia vastaavia ovat vaihto-omaisuus ja rahoitusomaisuus. Rahoitusomaisuutta ovat rahat, saamiset sekä tilapäisesti muussa muodossa olevat rahoitusvarat (*KPL 4:4.3 §*).

7.3.1 Vaihto-omaisuus

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Vaihto-omaisuutta ovat sellaisinaan tai jalostettuina luovutettaviksi tai kulutettaviksi tarkoitetut hyödykkeet (*KPL 4:4.2 §*). Vaihto-omaisuuteen voidaan lukea myös aineettomia hyödykkeitä. Esimerkiksi keskeneräiset ja valmiit tuotteet voivat olla joko konkreettisia, aineellisia hyödykkeitä tai vielä luovuttamatta olevia palveluja, joiden tuottamisesta aiheutuneet menot on aktivoitu.

7.3.1.1 Aineet ja tarvikkeet

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

⁶¹ Asiakkaiden omien varojen käsittelystä mm. Suomen Kuntaliiton yleiskirje 4/80/2000, 27.1.2000.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Aineilla ja tarvikkeilla tarkoitetaan tavaroiden valmistamista tai palvelujen käyttämistä varten hankittuja hyödykkeitä kuten raaka-aineita, apu- ja tarveaineita sekä pakkaustarvikkeita. Aineet ja tarvikkeet saattavat liittyä paitsi välittömästi myytäväksi tarkoitettujen hyödykkeiden valmistamiseen, myös valmistuksessa käytettävien koneiden ja laitteiden huoltoon taikka luovutettavien palvelujen tuottamiseen. Aineisiin ja tarvikkeisiin sisällytetään myös myytäväksi tarkoitettujen hyödykkeiden pakkaustarvikkeet.

7.3.1.2 Keskeneneräiset tuotteet

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Keskeneneräisillä tuotteilla tarkoitetaan itse valmistettuja, myytäväksi tai palvelutoiminnassa käytettäväksi tarkoitettuja hyödykkeitä, joiden valmistusprosessi on tilinpäätöshetkellä kesken (puolivalmisteet). Tuote voi olla yhtä hyvin aineellinen kuin aineetonkin, esimerkiksi suunnittelutyö.

Palvelujen aikaansaamiseksi kertyneet menot voidaan aktivoida tilinpäätöksessä siihen saakka, kunnes palvelu luovutetaan tai sitä vastaava tulo merkitään tuloslaskelmaan tuotoksi. Aktivointi ei kuitenkaan ole suotavaa, jos palvelutoimeksiantojen määrä on suuri tai palvelun kestoaika on lyhyt. Kun palvelutoimeksiantojen määrä on suuri ja ne ovat lyhytkestoisia, kirjataan tuloslaskelmaan suoriteperusteisesti kuluksi keskeneneräistenkin palvelutoimeksiantojen menot. Näin toimitaan, vaikka kulukirjaus tulee merkityksi tilinpäätökseen ennen kuin palvelu on luovutettu.

7.3.1.3 Valmiit tuotteet

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Valmiilla tuotteilla tarkoitetaan itse valmistettuja ja luovutusvalmiiksi saatettuja, myytäväksi tai palvelutuotannossa käytettäväksi tarkoitettuja aineellisia hyödykkeitä. Valmisteisiin sisällytetään myös varsinaisten tuotteiden valmistuksessa syntyvät, myytäväksi tarkoitetut sivutuotteet ja valmistusjätteet.

7.3.1.4 Muu vaihto-omaisuus

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Tase-erään *Muu vaihto-omaisuus* sisällytetään sellaisinaan tai jalostettuina myytäväksi hankitut tai jalostetut hyödykkeet, jotka eivät sisälly edellä käsiteltyihin vaihto-omaisuuseriin. Muuta vaihto-omaisuutta voivat olla mm. myytäväksi tarkoitetut tontit tai muut kiinteistöt, jotka on siirretty pysyvästä vastaavista vaihto-omaisuuteen. Myytäväksi tarkoitettujen tonttien hankintameno voidaan siirtää vaihtuviin vastaaviin, kun käyttötarkoitus on määrätty.

7.3.1.5 Ennakkomaksut

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Ennakkomaksuilla tarkoitetaan vaihto-omaisuushyödykkeistä niiden toimittajille ennen hyödykkeen vastaanottamista maksettuja kauppahintoja tai kauppahinnan osia. Ennakkomaksut ovat luonteeltaan saamia.

7.3.2 Rahoitusomaisuus

7.3.2.1 Saamiset

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Kunnan rahoitusomaisuuteen kuuluvat saamiset tulee esittää taseessa jaettuna lyhytaikaisiin saamisiin ja pitkäaikaisiin saamisiin (*KPA 1:6.2 §*). Saaminen tai sen osa on pitkäaikainen, jos se eräännyy maksettavaksi yhtä vuotta pidemmän ajan kuluttua. Jos saaminen tai sen osa eräännyy yhden vuoden tai sitä lyhyemmän ajan kuluttua, se on lyhytaikainen (*KPL 4:7.1 §*).

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Saamisten tiliöinnissä otetaan huomioon konsernitilinpäätöksen eliminointivaatimusten edellyttämät ryhmittelyt. Taseen liitteessä on ilmoitettava erikseen saamiset tytäryhteisöiltä, saamiset kuntayhtymiltä (joissa kunta on jäsenenä) sekä saamiset osakkuus- ja muilta omistusyhteisyyksiltä.

7.3.2.1.1 Myyntisaamiset

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Myyntisaamiaisia ovat varsinaiseen toimintaan liittyvän suoritteen tai palvelun luovuttamisesta syntyneet saamiset samoin kuin pysyviin vastaaviin kuuluvien hyödykkeiden myynnistä aiheutuneet saamiset. Myyntisaamisiin merkitään sekä myynti- että maksutuloihin perustuvat saamiset.

Asuntojen vuokraus on kunnan varsinaista toimintaa, mistä syystä vuokrasaamiset on perusteltua esittää myyntisaamisissa.

Myyntisaamisissa esitetään myös kunnan antamat toimitusluottosaamiset, kunnan myymiin hyödykkeisiin liittyvät kauppahinta- ja osamaksusaamiset (myös esimerkiksi kiinteistön kauppahintasaamiset) sekä factoringsaamiset.

7.3.2.1.2 Lainasaamiset

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Lainasaamiset liittyvät suoranaiseen lainaustoimintaan. Lainasaamiaisia ovat mm. kunnan tytäryhteisöjen, kuntayhtymien sekä osakkuus- ja muiden omistusyhteisyyksien ja muiden yhteisöjen toimintapääoman rahoittamiseen myönnettävät lainat (ml. konsernitilin saaminen tytäryhteisöiltä), kunnan kuntalaisille suoraan antamat asunto- ja muut lainat (ml. sosiaalisen luotonuksen lainat) sekä notariaattitalletukset. Tähän ei lueta joukkovelkakirjalainasaamiaisia eikä sijoituksia rahamarkkinainstrumentteihin, vaan ne esitetään luonteensa mukaisesti joko sijoituksissa tai rahoitusarvopapereissa.

Ns. notariaattitalletuksia käsitellään luotonantona ja ne merkitään rahoitusomaisuuden lainasaamisiin.

Henkilökunnalle myönnettävät lyhytaikaiset lainat kuten palkka- ja matkaennakot ovat myös rahoitusomaisuuteen merkittäviä lainoja.

Jos laina on syntynyt esimerkiksi tavara- tai palvelukaupan yhteydessä, se esitetään luonteensa mukaisesti myyntisaamisissa tai siirtosaamisissa.

Antolainat kunnan tytäryhteisöjen ja muiden kunnallisia palveluja tuottavien yhteisöjen investointimenojen rahoittamiseen ja muut pysyväisluontoiset toimialasijoittamisen sijoitukset lainainstrumentteihin merkitään kunnan taseessa pysyvien vastaavien tase-erään *Sijoitukset*.

Lainasaamiset tulee jakaa erikseen pitkäaikaisiin ja lyhytaikaisiin saamisiin. Pitkäaikaisia ovat ne lainasaamiset, joiden erääntymiseen on aikaa enemmän kuin yksi vuosi. Pysyvien vastaavien sijoituksiin merkittyjen lainasaamisten seuraavana tilikautena erääntyviä lyhennyksiä ei kuitenkaan tilinpäätöksessä siirretä rahoitusomaisuuteen.

Tilastoinnissa on erikseen raportoitava tietotarve, joka voidaan raportoida muunkin laskentatunnisteen ja raportointihierarkian kuin tilin kautta, erityisesti vastapuolitunnisteen avulla: Lainasaamiset jaotellaan erikseen valtiolta, kuntayhtymiltä ja kunnilta sekä muilta.

7.3.2.1.3 Muut saamiset

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Muina saamisina ilmoitetaan ne saamiset, jotka eivät sisälly saamisten muihin alaryhmiin eivätkä ole siirtosaamiaisia. Muina saamisina esitetään mm. pitkäaikaisesti sidotut talletukset, jotka on annettu esimerkiksi

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

luottojen tai takausten vakuudeksi, talletukset sulkutileille ja alv-saamiset. Muihin saamisiin merkitään myös sekä käyttötalouden että pysyvien vastaavien investointien valtionosuussaamiset. Muut saamiset tulee jakaa erikseen pitkäaikaisiin ja lyhytaikaisiin saamisiin.

Liikelaitoksen ja keskuskassan välinen yhdistyli esitetään taseryhmässä *Saamiset kunnalta/kuntayhtymältä*. Keskuskassan ja taseyksikön väliset sisäiset yhdistylit avataan vastaavasti saamisiin ja velkoihin.

7.3.2.1.4 Siirtosaamiset

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Siirtosaamisilla tarkoitetaan:

- tilikaudella tai aikaisemmalla tilikaudella suoritettuja maksuja sellaisista menoista, jotka toteutuvat suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla tulevina tilikausina, ellei näitä ole merkittävä ennakkomaksuihin; sekä
- sellaisia päätyneellä tai aikaisemmalla tilikaudella suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla toteutuneita tuloja, joista ei ole saatu maksua, ellei niitä ole merkittävä myyntisaamisiin.

Siirtosaamisia (menoennakkoja) ovat mm. etukäteen maksetut korot, vuokrat, palkat ja (tulojäämiä) tilikauden päättyessä maksamatta olevat, tilikaudella syntyneet korkotulot, tuet ja avustukset sekä vakuutuskorvaussaamiset, joiden kirjaaminen perustuu tilikauden aikana maksuperusteella kirjattujen menojen ja tulojen suoriteperusteen mukaiseen jaksottamiseen tilinpäätöstä laadittaessa.

Asuntojen vuokraus on kunnan varsinaista toimintaa, mistä syystä vuokrasaamiset on perusteltua esittää myyntisaamisissa.

Siirtosaamiset tulee jakaa erikseen pitkäaikaisiin ja lyhytaikaisiin saamisiin. Pitkäaikaisia ovat ne siirtosaamiset, joiden erääntymiseen on aikaa enemmän kuin yksi vuosi.

7.3.2.2 Rahoitusarvopaperit

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Rahoitusarvopaperit ovat rahavarojen sijoituksia tai ne on saatu maksuna myyntisaamisesta. Kaikki sijoitusluontoiset osakkeet, osuudet, joukkovelkakirjat ja muut vastaavat arvopaperisijoitukset merkitään tähän tase-erään, vaikka ne tultaisiin realisoimaan pitemmän aikavälin kuluessa.

7.3.2.2.1 Osakkeet ja osuudet

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Osakkeet ja osuudet sisällytetään rahoitusomaisuuteen, jos ne tullaan realisoimaan kunnan toiminnan rahoittamiseksi lyhyellä tai pitkällä aikavälillä likviditeetin tai tuottomahdollisuuksien niin edellyttäessä. Tähän kuuluvat pörssiosakkeet ja muut kassavarojen sijoittamiseksi hankitut osakkeet ja osuudet (ei pysyviin vastaaviin kuuluvat osakkeet ja osuudet eikä sijoitukset osake- tai muihin sijoitusrahasto-osuuksiin).

7.3.2.2.2 Sijoitukset rahamarkkinainstrumentteihin

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Kunnan likvidien varojen sijoituksia rahamarkkinainstrumentteihin ovat mm. valtion velkasitoumukset, sijoitustodistukset, kuntatodistukset ja yritystodistukset.

7.3.2.2.3 Joukkovelkakirjalainasaamiset

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Joukkovelkakirjalainasaamisiin merkitään joukkovelkakirjalainasijoitukset, jotka on tarkoitus realisoida maksuvalmiuden tai korkokehityksen sitä vaatiessa.

Tilastoinnissa on erikseen raportoitava tietotarve, joka voidaan raportoida muunkin laskentatunnisteen ja raportointihierarkian kuin tilin kautta erityisesti vastapuolitunnisteen avulla: Joukkovelkakirjalainasaamiset jaotellaan erikseen kunnilta, kuntayhtymiltä, valtiolta ja muilta.

7.3.2.2.4 Muut arvopaperit

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Muina arvopapereina ilmoitetaan rahoitusomaisuuteen kuuluvat arvopaperit, jotka eivät ole osakkeita tai osuuksia, sijoituksia rahamarkkinainstrumentteihin tai joukkovelkakirjalainasaamisia.

Sijoitukset osakerahastoihin ja muut sijoitusrahasto-osuudet kuuluvat tähän tase-erään.

7.3.2.3 Rahat ja pankkisaamiset

Käytetään laskelmakaavoissa: Kons

7.3.2.3.1 Rahat

Rahoilla tarkoitetaan kunnan käteisiä kassavaroja (kolikoita ja seteleitä). Käteiseen rahaan verrattavia ovat esimerkiksi kassassa tavanomaisin määrin olevat lounassetelit.

7.3.2.3.2 Pankkisaamiset

Pankkisaamiset ovat pankkien ottolainautileilla olevia talletuksia. Pankkisaamisiin sisältyvät pankkitileillä olevat talletukset riippumatta niiden erääntymisajankohdasta. *KPA 1:6.2 §:n* säännös saamisen jakamisesta pitkä- ja lyhytaikaiseen ei koske pankkisaamisia. Nostamattoman shekkituliluoton merkitsemistä pankkisaamisiin ja vastattavissa vieraaseen pääomaan ei voida pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena ⁶².

Kunnan taseeseen merkitään kaikkien pankkitilien saldot, jotka ovat kunnan nimissä (ml. konsernitilin saldo).

Pitkäaikaisesti sidottuja pankkitalletuksia esimerkiksi velan tai sopimuksen vakuudeksi ei ilmoiteta erässä Rahat ja pankkisaamiset, vaan niiden luonnetta vastaavassa rahoitusomaisuuden erässä *Muut saamiset*.

7.4 Oma pääoma

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Muodollista oman pääoman jakamista sidottuun ja vapaaseen omaan pääomaan ei kuntalaissa eikä kirjanpitolaissa tehdä. Määrätyt oman pääoman erät ovat kuitenkin pysyväisluonteisia siten, että niitä voidaan lisätä tai vähentää vain erityisestä syystä. Pysyväisluonteisia kunnan oman pääoman erä ovat *Peruspääoma* ja *Arvonkorotusrahasto*. Jos rahoitusvälineiden käyvän arvon arvostaminen otetaan käyttöön, arvonkorotusrahaston jälkeen tulee erä *Käyvän arvon rahasto*.

⁶² Kirjanpitolausuntokunnan lausunto 2009/1835 luotollisen shekkitilin käsittelystä.

7.4.1 Peruspääoma

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Kunnan peruspääomaa voidaan korottaa vapaaehtoisista varauksista, muista omista rahastoista tai edellisten tilikausien ylijäämästä tehtävällä siirrolla. Kunnan peruspääomaa on perusteltua vahvistaa silloin, kun sen määrä yhdessä arvonkorotusrahaston pääoman kanssa on olennaisesti ja pysyvästi pysyvien vastaavien määrää alempi. Siirrot peruspääomaan voivat perustua investointivarausten ja rahastojen purkamiseen niiden tulouttamisen sijasta tai siirrot voidaan tehdä edellisten tilikausien ylijäämästä.

*Kuntalain 65.3 §:n*⁶³ perustelujen mukaan peruspääoman alentaminen on mahdollista, kun määrätty edellytykset ovat olemassa. Peruspääoman alentamisen perusteena voi olla pysyvien vastaavien määrän pysyvä alentuminen joko omaisuuden luovutuksen, menetyksen tai ylimääräisten poistojen taikka arvonalentumisten seurauksena. Peruspääomaa ei kuitenkaan saa alentaa enempää kuin peruspääoman ja pitkäaikaisen vieraan pääoman yhteismäärä ylittää pysyvien vastaavien määrän.

Oman pääoman siirroista päättää valtuusto tilinpäätöksessä tai sen yhteydessä tilikauden tuloksen käsittelystä tai talouden tasapainottamisesta päättäessään⁶⁴.

Kuntayhtymän peruspääoma muodostuu ensisijaisesti jäsenkuntien pääomasijoituksista kuntayhtymään, peruspääomaan tai sijoitusrahastoon. Kuntayhtymän peruspääomaa on mahdollista korottaa rahastopääomista tai edellisten tilikausien ylijäämästä⁶⁵.

7.4.2 Arvonkorotusrahasto

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Arvonkorotusrahastoon merkitään pysyvien vastaavien eriin tehdyt arvonkorotukset. Arvonkorotusten edellytyksiä on käsitelty Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston antamassa taseyleisohjeessa. Arvonkorotuksella muodostetun rahaston pääomaa ei voida käyttää alijäämän kattamiseen.

7.4.3 Muut omat rahastot

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Muut omat rahastot ovat kunnan vapaaehtoisesti perustamia rahastoja. Tällainen rahasto on muun muassa vahinkorahasto. Kunnan omaa rahastoa kartutetaan ainoastaan tilikauden positiivisesta tuloksesta tuloslaskelman erää *Rahastojen lisäys (-) tai vähennys (+)* lisäämällä ja sitä käytetään em. erää vähentämällä. Omien yleiskatteisten rahastojen sijaan on lähtökohtaisesti perusteltua merkitä ylijäämä taseen tilikauden ylijäämä -tilille.

Tavanomaisen toiminnan menojen kattamiseen tarkoitettua omaa rahastoa ei voida pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena⁶⁶.

Oman rahaston pääomaa voidaan siirtää peruspääomaan, ellei rahaston säännöstä muuta johdu.

Taseyksikkönä käsiteltävään rahastoon sovelletaan Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston kunnallisen liikelaitoksen kirjanpidollisesta käsittelystä antamaa yleisohjetta, jos rahasto perustetaan kuntalain tarkoittamaksi kunnalliseksi liikelaitokseksi tai muuksi taseyksiköksi.

⁶³ Kuntalain uudistus on käynnissä vuonna 2014.

⁶⁴ Ks. peruspääoman korottamisesta tai alentamisesta kirjanpitolautakunnan kuntajaoston *yleisohje taseen laatimisesta*. Lisäksi HE 8/2006 ja kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 2006/77 kertyneiden alijäämien kattamisesta peruspääomasta.

⁶⁵ Erityisesti kuntayhtymien peruspääomaa koskeviin kirjauksiin kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on ottanut kantaa lausunnoissaan nro:t 1997/14, 1998/31 ja 1998/33.

⁶⁶ Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 2006/76 kuntayhtymän oman rahaston kartuttamisesta ja käyttämisestä.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Lahjoitusrahasto, jonka käyttöä on rajattu lahjakirjan tai testamentin määräyksillä, merkitään taseessa *Toimeksiantojen pääomiin*.

7.4.3.1 Omien rahastojen kirjaussuosituks

Rahaston säännöistä ei ole kuntalaissa säännöksiä. Rahaston hallinnoinnin selkeys edellyttää kuitenkin yleensä sääntöä, jossa määrätään rahaston kartuttamisen, käytön ja varojen hoidon periaatteet.

Rahaston pääoma voidaan muodostaa ainoastaan ylijäämäisestä tilikauden tuloksesta. Rahaston lisäyksen valtuusto hyväksyy kunnanhallituksen tilikauden tuloksen käsittelystä tekemän esityksen pohjalta.

Rahastoa voidaan käyttää valtuuston rahaston säännössä hyväksymään tarkoitukseen. Omien rahastojen pääoma taseessa ei ole määrärahan luonteinen erä, jota vastaan menoja voidaan kirjata. Jos rahastoa käytetään esimerkiksi myönnettäviin avustuksiin, on määrärahat avustuksiin otettava kunnan talousarvioon, ja rahaston käyttö kirjataan tuloslaskelman kautta rahaston vähennyksenä. Rahastoa voidaan purkaa valtuuston niin päättäessä myös peruspääomaan, muuhun rahastopääomaan, edellisten tilikausien ylijäämään/alijäämään tai vapaaehtoiseen varaukseen tasetilien välisin kirjauksin.

7.4.3.2 Vahinkorahasto

Vahinkorahaston tarkoituksena on varautua vastaisiin menetyksiin. Rahastoinnilla voidaan esimerkiksi nostaa kunnan omavastuuosuutta vakuutus sopimuksissa ja näin pyrkiä aikaansaamaan säästöjä vakuutusmaksuissa. Vahinkorahaston kartuttamista ja käyttämistä koskevat kirjaukset tehdään tuloslaskelman kautta. Vahinkorahaston pääomaa vastaan ei kirjata menoa.

Rahaston käyttö hankintamenon kattamiseen merkitsee poistoerän lisäystä, sillä tuloslaskelmaan merkitään varauksella katetun hankintamenon suuruinen poistoeron muutos⁶⁷.

Vahinkorahastoihin ja muihin vapaaehtoisii rahastoihin liittyviä kirjausesimerkkejä on *liitteessä 11*.

7.4.3.3 Kehittämisrahasto

Kehittämisrahaston tarkoituksena voi olla esimerkiksi varautuminen elinkeinotoimen kehittämishankkeisiin. Rahastoa voidaan kartuttaa tilikauden tuloksesta esimerkiksi määrättyä vastaista menoa varten, ja rahastoa tuloutetaan tuloslaskelmaan tilikautena, jolloin vastainen meno on realisoitunut eikä varautumistarvetta menoon enää ole.

7.4.3.4 Sijoitusrahasto (kuntayhtymässä)

Kuntayhtymässä voi olla sellaisia jäsenkuntien pysyväisluonteisia pääomasijoituksia, joita ei sisällytetä peruspääomaan, mutta jotka kuitenkin merkitään jäsenkuntakohtaisesti. Tämän tyyppinen lisäsijoitus voidaan merkitä erikseen muihin omiin rahastoihin kuuluvaksi sijoitusrahastoksi.

Sijoitusrahaston kartuttamisesta ja käytöstä päätetään perussopimuksessa. Ensisijaisesti kirjaukset tehdään rahoitusomaisuustilin ja rahaston pääomatilin välisenä. Rahaston pääomalla voidaan kattaa myös edellisten tilikausien alijäämää tase siirtona, jos perussopimus tekee sen mahdolliseksi.

7.4.4 Edellisten tilikausien ylijäämä ja alijäämä

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Edellisiltä tilikausilta kertynyt ylijäämä tai alijäämä merkitään erilliseksi oman pääoman eräksi, ellei sitä valtuuston päätöksellä ole siirretty peruspääomaan tai muun oman rahaston pääomaan.

Tilinpäätösperiaatteiden muutokset sekä aikaisempia tilikauusia koskevien olennaisten virheiden oikaisut

⁶⁷ Ks. tarkemmin poistoerosta kirjanpitolautakunnan kuntajaoston *yleisohje kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista* (2011).

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

tehdään tätä erää oikaisemalla. Oikaisuja ei siten tehdä tulosvaikutteisesti vaan takautuvasti. Edellisten tilikausien ylijäämä- tai alijäämäsaldo ei siten välttämättä vastaa määrältään kaikkien edellisten tilikausien yli- ja alijäämien summaa.

7.4.5 Tilikauden ylijäämä ja alijäämä

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Tilikauden tulos rahasto- ja varaussirtojen jälkeen esitetään erikseen taseessa oman pääoman eränä. Mahdolliset ylijäämän palautukset tilikauden ylijäämästä kuntayhtymässä jäsenkunnille tehdään tilinpäätösvuotta seuraavana vuotena edellisten tilikausien ylijäämästä.

7.4.6 Oman pääoman erien väliset siirrot

Oman pääoman välisistä siirroista päättää valtuusto tilinpäätöksessä tai sen yhteydessä päättäessään tilikauden tuloksen käsittelystä tai talouden tasapainottamisesta. Peruspääoman korottamista ja alentamista on käsitelty peruspääoman kohdalla. Rahastoja koskevia kirjausesimerkkejä on *liitteessä 11*.

Valtuuston päätöksellä voidaan oman pääoman sisällä tehdä seuraavia siirtoja:

- siirto edellisten tilikausien ylijäämästä peruspääomaan tai muuhun omaan rahastoon
- siirto muun oman rahaston pääomasta
 - toiseen omaan rahastoon
 - edellisten tilikausien alijäämään/ylijäämään
 - peruspääomaan
- siirto peruspääomasta
 - oman rahaston pääomaan
 - edellisten tilikausien alijäämään/ylijäämään.

Peruspääoman alentaminen edellyttää erityistä selvitystä siitä, että alentaminen ei vaaranna kunnan talouden tasapainoa.

Omasta pääomasta ei voida tehdä ainakaan seuraavia siirtoja:

- tuloksentasaussiiro rahastosta tai edellisten tilikausien ylijäämästä tuloslaskelmaan
- menon kirjaaminen suoraan rahastopääomaa vastaan
- tulon kirjaaminen suoraan rahastoon
- tilikauden ylijäämän tai alijäämän siirto oman pääoman muihin eriin.

Kuntayhtymissä oman pääoman välisistä siirroista ja päätösvallassa on yleensä sovittu perussopimuksessa ⁶⁸.

7.5 Vähemmistöosuudet [2014]

Muiden kuin konserniyhteisöjen omistusta tytäryhteisöissä vastaavat osuudet tytäryhteisöjen omista pääomista merkitään konsernitaseeseen omaksi eräkseen (vähemmistöosuus konsernitaseessa, *KPL 6:7.3 §*). Vähemmistöosuus erotetaan kustakin oman pääoman erästä erikseen.

Vähemmistöosuuden erottamista konsernin omasta pääomasta on käsitelty yksityiskohtaisesti kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta.

⁶⁸ Kuntayhtymän perussopimuksen taloutta koskevia määräyksiä on tarkemmin selostettu Suomen Kuntaliiton yleiskirjeessä nro 20/80/1999.

7.6 Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons ⁶⁹

7.6.1 Poistoero

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Kunnan kirjanpidossa poistoeron kirjaaminen liittyy investointivarausten ja investointirahaston purkamiseen. Poistonalaisen investointiin tehdyn varauksen tai rahaston käyttöä vastaavaa poistoeroa vähennetään sen muodostamistilikaudella ja sitä seuraavina tilikausina enintään kohteena olevan pysyvien vastaavien hyödykkeen suunnitelmapoistoa vastaava määrä.

Poistoeron käsittelyä on yksityiskohtaisemmin selostettu kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeessa suunnitelman mukaisista poistoista.

7.6.1.1 Kunnan liiketoiminnan poistoero

Kunnan liiketoiminnassa taseen positiivista poistoeroa voi muodostua verotuksen kumulatiivisista ylipoistoista tilikauden ja aikaisempien tilikausien kokonais- ja suunnitelmapoistojen erotuksena. Poistoeron merkitseminen saattaa tulla perustelluksi kunnan tai kuntayhtymän 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 §).

7.6.2 Vapaaehtoiset varaukset

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

7.6.2.1 Investointivaraus

Investointivaraus saadaan tehdä kunnassa pysyvien vastaavien hyödykkeen vastaista hankintamenoa varten. Investointivarausten avulla kunta voi varautua tulevana vuosina tehtävään kuntatalouden kannalta merkittävään investointiin keräämällä sitä varten tuloja etukäteen. Kuntakonsernissa voi olla myös investointivarauksiin yhdisteltäviä asuintalovaroja ⁷⁰.

Investointivarausta on tarkemmin selostettu kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeessa taseen laatimisesta ja suunnitelman mukaisista poistoista annetun yleisohjeen liitteessä.

7.6.2.2 Kunnan liiketoiminnan vapaaehtoinen varaus

Kunnan liiketoiminnalle saattaa muodostua tuloverovelvollisuus toisen kunnan alueella harjoittamastaan elinkeinotoiminnasta (esimerkiksi kunnan vesilaitoksen toiminta oman kunnan alueen ulkopuolella) tai toisen kunnan alueella omistamistaan kiinteistöistä, jotka eivät ole yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä (TVL 21.4 §). Kuntayhtymälle saattaa muodostua tuloverovelvollisuus elinkeinotoiminnasta tai

⁶⁹ Ks. kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta kpl 4.3 Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset.

⁷⁰ Kuntaa koskevaa verovapaussäännöstä ei voitu soveltaa kuntayhtymään, vaan kuntayhtymän katsottiin olevan verovelvollinen kaikesta harjoittamastaan 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).

omistamistaan kiinteistöistä⁷¹. Tällaisessa liike- ja elinkeinotoiminnassa varausten tekemisessä noudatetaan elinkeinoverolain säännöksiä vapaaehtoisista varauksista⁷².

7.7 Pakolliset varaukset

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Pakolliset varaukset merkitään tuloslaskelmassa kuluiksi. Niiden kirjaustekniikka vastaa näin ollen siirtovelkojen kirjaamista ja esittämistä. Menon tai menetyksen realisoituessa kirjataan toteutuneet menot kuluksi tuloslaskelmaan ja pakollinen varaus oikaistaan vastaavan kulutilin vähennykseksi.

Pakolliset varaukset jaetaan taseessa eläkevarauksiksi ja muiksi pakollisiksi varauksiksi. Pakollisia varauksia on tarkemmin selostettu kirjanpitolautakunnan kuntajaoston taseyleisohjeen luvussa 7.

7.7.1 Eläkevaraukset

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Eläkevaraukset sisältävät KuEL-järjestelmän ulkopuolella järjestettyjen eläkkeiden eläkevastuut. Tällaisia ovat *Kunnallisen eläkelain voimaanpanolain 4 §*:ssä mainitut eläkkeet eli varhennetun eläkkeen eläkealeneman korvaukseksi kunnan myöntämä eläke⁷³.

Kirjanpitovelvollisen eläkesitoumuksista johtuvat vastaiset menot on kirjattava kuluksi ja pakolliseksi varaukseksi (*KPL 5:1 §*). KuEL:n ulkopuolisista eläkesitoumuksista aiheutuvat vastaiset menot tulee kirjata kuluksi ja pakolliseksi varaukseksi sen tilikauden tilinpäätöksessä, jonka aikana eläkevastuuseen on sitouduttu.

7.7.2 Muut pakolliset varaukset

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Pakollisten varausten tekemistä edellyttävä vastainen meno voi kunnassa olla esimerkiksi takaus- tai tuotevastuusta tai ympäristövelvoitteesta aiheutunut tai todennäköisesti seuraava korvausvelvollisuus⁷⁴. Pakollisina varauksina tuotoista vähennettäviä vastaisia menoja voivat olla lisäksi kunnan takuu- ja lopputyövaraus, potilasvahinkovastuu, sopimuksen irtisanomisesta aiheutuvat menot, vuokra tyhjäksi jääneestä tai alemmalla vuokralla edelleen vuokratusta vuokratilasta sekä liiketoiminnan vasta seuraavina vuosina toteutuvat saneeraus- ja lopettamismenot, joiden suorittamiseen kunta on jo tilikauden aikana tai tilinpäätöstä laatiessaan sitoutunut. Vastaisia menetyksiä ovat esimerkiksi kurssitappiot sekä takaushäviöt. Muut pakolliset varaukset eritellään liitetiedoissa.

⁷¹ Kuntaa koskevaa verovapaussäännöstä ei voitu soveltaa kuntayhtymään, vaan kuntayhtymän katsottiin olevan verovelvollinen kaikesta harjoittamastaan 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).

⁷² Kirjanpidossa saa muodostaa vain verotuksessa vähennyskelpoisia varauksia (ks. HE 111/1992 ja 173/1997), kirjanpitolautakunta 2001/1659 ja 2002/1694). Tällaisia tilinpäätöksessä muodostettavia elinkeinoverolain (EVL) mukaan vähennyskelpoisia vapaaehtoisia varauksia ovat mm. jälleenhankintavarauks (43 §), toimintavarauks (46a §) ja hinnanlaskuvaraus (49 §). Lisäksi vähennyskelpoisuus verotuksessa edellyttää varauksen tekemistä kirjanpidossa.

⁷³ Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 2009/89 kunnallisten yhteisöjen omien eläkkeiden eläkevastuun arvioimisesta, jolla on samalla kumottu aikaisempi lausunto 1996/3.

⁷⁴ Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on antanut lausunnot 2002/52 ja 2011/97 kaatopaikan sulkemis- ja jälkihoitomenojen kirjaamisesta. Silloin kun kaatopaikan jälkihoitovelvoitteesta aiheutuissa menoissa toteutuvat kirjanpitolain 5:14 §:ssä mainitut pakollisen varauksen tunnusmerkit, on menot siltä osin, kuin ne ovat vielä toteutumatta, kirjattava kuluksi ja pakolliseksi varaukseksi. Tehty varaus puretaan vastaisissa tilinpäätöksissä kuluksi kirjattavia toteutuneita menoja vastaan.

7.8 Toimeksiantojen pääomat

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Toimeksiantojen pääomia ovat: Valtion toimeksiannot, Lahjoitusrahastojen pääomat ja Muiden toimeksiantojen pääomat. Toimeksiantojen pääomat muodostuvat kunnan hoitamista toimeksianto- ja välitystehtävistä. Toimeksiantojen varat osoittavat kunnan hoidossa olevien varojen määrän ja toimeksiantojen pääomat osoittavat velat (vastuut), joista kunta vastaa toimeksiantajalle.

Välitetyissä lainoissa ja muissa vastaavissa toimeksiannoissa, joissa kunta saa toimeksiantajalta maksusuorituksen välitettäväksi edelleen kolmannelle osapuolelle, otetaan käyttöön sekä toimeksiantojen varoja että toimeksiantojen pääomia koskevat tilit.

7.8.1 Lahjoitusrahastot

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky

Lahjoitusrahaston pääoma merkitään kunnan taseessa toimeksiantojen pääomiin silloin, kun rahaston pääoman kartuttamiseen tai käyttöön liittyy sopimukseen, lahjakirjaan tai testamenttiin perustuvia ehtoja. Muutoin lahjoitusrahaston pääoma sisältyy kunnan muihin omiin rahastoihin. Toimeksiantojen pääomiin merkityn lahjoitusrahaston varat, jotka käsitellään kirjanpidossa erityiskatteisina rahoitussäästöinä tai arvopapereina, merkitään toimeksiantojen varoihin. Muut lahjoitusrahaston varat, kuten kunnan yleisiin rahoitusvaroihin sisältyvät rahat ja pankkisaamiset tai pysyvien vastaavien hyödykkeet, sisältyvät luonteensa mukaisesti omaisuuseriin kunnan taseen vastaavissa.

Toimeksiantojen pääomiin ja varoihin sisältyvän lahjoitusrahaston kartuttaminen ja käyttö käsitellään kunnan kirjanpidossa tasetileillä. Muuhun omaan pääomaan sisältyvän lahjoitusrahaston kartuttaminen ja käyttö kirjataan tuloslaskelman kautta.

Toimeksiantojen pääomiin ja varoihin sisältyvän lahjoitusrahaston muutoksia ei käsitellä kunnan tuloslaskelmassa. Rahoituslaskelmassa toimeksiantojen ja varojen muutokset sisältyvät muuhun maksuvalmiuden muutokseen. Jos kunta suorittaa lahjoitusrahaston yleiskatteisesti sijoitetuille rahastovaraille korkoa, kirjataan koron määrää vastaava erä tilikauden tuloksesta rahoituskulukseksi ⁷⁵.

7.9 Konsernireservi

Käytetään laskelmakaavoissa: Kons

Konsernipassiiva muodostuu esimerkiksi seuraavissa tapauksissa:

- hankitun yrityksen omaisuuserät ovat konsernin kannalta yliarvostettuja,
- hankitun yrityksen todelliset velat ovat taseeseen merkittyjä velkoja suuremmat,
- hankitun yrityksen kulumassa olevan tai tulevien tilikausien odotetaan olevan tappiollisia, tai
- hankinta on tapahtunut edullisella hinnalla.

Sitä osaa konsernipassiivasta, jota ei voida kohdentaa, kutsutaan konsernireserviksi. Konsernipassiiva kohdennetaan konsernin omistussuuden mukaisesti niihin tytäryrityksen omaisuus- ja velkaeriin, joista konsernipassiivan katsotaan johtuvan (KPL 6:8.4 §). Velkoihin rinnastetaan myös pakolliset varaukset. Kohdentaminen tarkoittaa konsernipassiivan vähentämistä omaisuuserien kirjanpitoarvoista ja lisäämistä velkaerien kirjanpitoarvoihin konsernitaseessa ⁷⁶. [2014]

⁷⁵ Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 2007/80 Valtion aluekehitysvarojen ja EU:n rakennerahastovarojen kirjanpidollinen käsittely maakunnan liiton kirjanpidossa.

⁷⁶ Kirjanpitolautakunnan yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta.

7.10 Vieras pääoma

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Vieras pääoma tulee jakaa taseessa kahdeksi pääryhmäksi: pitkäaikaiseksi ja lyhytaikaiseksi vieraaksi pääomaksi. Pitkäaikaisella velalla tarkoitetaan sellaista velkaa, joka erääntyy maksettavaksi yhtä vuotta pidemmän ajan kuluttua. Lyhytaikainen velka erääntyy maksettavaksi tasan vuoden tai sitä lyhyemmän ajan kuluessa.

Konsernitase voidaan esittää myös lyhennettynä. Silloin tehdään jako pitkä- ja lyhytaikaiseen korolliseen ja korottomaan vieraaseen pääomaan. Korottomina velkoina käsitellään saadut ennakot, ostovelat, muut velat ja siirtovelat.

7.10.1 Pitkäaikainen vieras pääoma

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Lainapääomien tiliöinnissä noudatetaan tasekaavan mukaista luokitusta. Lisäksi lainapääomien tiliöinnissä otetaan huomioon konsernitilinpäätöksen eliminointivaatimukset, tai keskinäiset lainat selvitetään esimerkiksi lainareskontrista.

Tilinpäätöstä seuraavana vuonna erääntyvät pitkäaikaisten lainojen lyhennykset siirretään tilinpäätöksessä pitkäaikaisesta vieraasta pääomasta lyhytaikaiseen vieraaseen pääomaan.

7.10.1.1 Joukkovelkakirjalainat

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Joukkovelkakirjalainat eli joukkolainat ovat haltijalle asetettuja, edelleen myytävissä olevia eli jälkimarkkinakelpoisia velkakirjalainoja. Yleensä joukkolaina jaetaan useiksi velkakirjoiksi ja näitä velkakirjoja tarjotaan merkitsijöille ostettaviksi. Kunnilla on kuntatodistuksia ja tytäryhtiöillä voi olla obligaatiolainoja ja debentuurilainoja.

7.10.1.2 Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta -erään sisällytetään pankeilta ja muilta rahoituslaitoksilta sekä vahinko- ja henkivakuutusyhtiöiltä saadut lainat, myös kuntatodistukset kyseisiltä luotonantajilta. Lainat työeläkelaitoksilta kuuluvat erään Lainat julkisyhteisöiltä.

Rahalaitoslaina saattaa olla myös sekkiluotto. Luotollisesta sekkilistä merkitään taseeseen velaksi kulloinenkin sekkivelan määrä. Maksuvalmiuden kannalta merkittävä sekkilimiitti ja siitä käyttämättä oleva määrä on kuitenkin suotavaa ilmoittaa taseen liitetietona. Käytettyä luottolimiittiä käsitellään taseessa pitkäaikaisena velkana silloin, kun luotolla ei ole ennakolta määriteltyä eräpäivää tai eräpäivä on yli vuosi tilinpäätöksestä. Muussa tapauksessa käytettyä limiittiä käsitellään lyhytaikaisena velkana.

Rahoitus- ja vakuutuslaitoksia ovat kotimaiset talletuspankit, Kuntarahoitus Oyj, muut kotimaiset rahoitus- ja vakuutuslaitokset sekä ulkomaiset rahoitus- ja vakuutuslaitokset. (Luettelot tarkistetaan vuosittain ja ne ovat saatavilla Tilastokeskuksen taloustilastoa koskevissa ohjeissa.)

7.10.1.3 Lainat julkisyhteisöiltä / Lainat kunnalta/kuntayhtymältä

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Julkisyhteisöjä ovat valtio, kunnat ja kuntayhtymät sekä sosiaaliturvarahastot. (Luettelot tarkistetaan vuosittain ja ne ovat saatavilla Tilastokeskuksen taloustilastoa koskeissa ohjeissa.)

Liikelaitoksen ja keskuskassan välinen yhdistili esitetään taseryhmässä Lainat kunnalle/kuntayhtymälle. Keskuskassan ja taseyksikön väliset sisäiset yhdistilit avataan vastaavasti saamisiin ja velkoihin.

7.10.1.4 Lainat muilta luotonantajilta

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Muita luotonantajia ovat:

Muut kotimaiset lainanantajat

Tähän luokkaan luetaan muut lainanantajat kuin rahoitus- ja vakuutuslaitokset ja julkisyhteisöt. Näitä ovat mm. yksityiset ja julkiset yritykset (myös valtion ja kuntien yritykset), asunto-osakeyhtiöt ja muut asuntoyhteisöt, seurakunnat, säätiöt, yhdistykset, yms. voittoa tavoittelemattomat yhteisöt sekä kotitaloudet.

Muut ulkomaiset lainanantajat

Tähän luetaan ne ulkomailta saadut lainat, joissa kunnan velkojana on muu ulkomainen lainanantaja kuin rahoitus- tai vakuutuslaitos (esimerkiksi ulkomainen yritys).

7.10.1.5 Saadut ennakot

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Saaduilla ennakoilla tarkoitetaan varsinaiseen toimintaan kuuluvasta suoritemyynnistä ennen suoritteen luovuttamista saatua maksua. Muut kuin varsinaisesta suoritetuotannosta saadut ennakot (esimerkiksi korkoennakot) merkitään tavallisesti siirtovelkoihin. Asuntojen vuokraus on kunnan varsinaista toimintaa, mistä syystä vuokraennakot on perusteltua kirjata saatuihin ennakoihin. Saatuina ennakoina käsitellään myös pysyvien vastaavien myynnistä saadut ennakkomaksut.

Saadut ennakkomaksut merkitään pitkäaikaiseen vieraaseen pääomaan, jos niitä vastaavan suoritteen luovuttamiseen tilinpäätösajankohdasta lukien kuluu enemmän kuin vuosi ⁷⁷. Kun suorite, josta ennako on maksettu, luovutetaan, ennakkomaksu kirjataan tuloksi. Kun suoritteen luovuttamiseen on aikaa yksi vuosi tai vähemmän, saatu ennako siirretään pitkäaikaisesta vieraasta pääomasta lyhytaikaiseen.

7.10.1.6 Ostovelat

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Ostovelkoina esitetään ne velat, jotka johtuvat tuotannontekijöiden hankintojen kirjaamisesta suoriteperusteella. Ostoveloiksi kirjataan tuotannontekijähankinnoista kuten raaka-aineiden, tarvikkeiden, tavaroiden ja palvelujen sekä tuotantovälineiden hankinnasta aiheutuvat velat. Ostovelat ovat sellaisia, jotka merkitään velkojareskontraan toisin kuin siirtovelat. Ostovelaksi kirjaamisen perusteena on oltava hyödykkeen vastaanottaminen.

Ostovelka on pitkäaikainen, jos se eräännyy toimittajalle maksettavaksi yhtä vuotta pidemmän ajan kuluttua tilikauden päättymisestä. Jos velka eräännyy maksettavaksi useammassa erässä, on se osa velasta, joka eräännyy maksettavaksi yhden vuoden tai sitä lyhyemmässä ajassa, esitettävä lyhytaikaisen vieraan pääoman ryhmässä.

⁷⁷ Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunnot 2010/94, 2005/70 ja 2005/67 maankäyttösopimuksista.

7.10.1.7 Muut velat/Liittymismaksut ja muut velat

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Muina pitkäaikaisina velkoina ilmoitetaan muut kuin edellä mainitut pitkäaikaiset velat siltä osin kuin niiden takaisinmaksuun on aikaa enemmän kuin yksi vuosi. Muihin pitkäaikaisiin velkoihin merkitään esimerkiksi vuokrakohteen lunastusvelka silloin, kun kunta vuokralaisena merkitsee taseen pysyviin vastaaviin vuokrakohteen lunastusehdon mukaisesti. Tällöin hankintamenoa vastaava lunastusvelka merkitään pitkäaikaiseen vieraaseen pääomaan, paitsi seuraavan vuoden lyhennystä vastaavalta osaltaan lyhytaikaisiin velkoihin. Lunastusvelka on suositeltavaa esittää taseessa erillisenä tai mainita siitä liitetiedoissa.

Muita velkoja ovat myös saadut avainpantit ja vuokravakuudet. Yleensä ne ovat pitkäaikaisia.

Jos kunnan laitoksen liittymismaksu on palautuskelpoinen (ts. palautusvelvollisuus), se merkitään taseeseen erään Muut velat, jonka nimikkeenä suositellaan käytettäväksi nimikettä Liittymismaksut ja muut velat. Palautuskelpoiset liittymismaksut suositellaan esitettäväksi erän erillisenä alanimikkeenä. Erän jakaantuminen liittymismaksuihin ja muihin velkoihin voidaan ilmoittaa myös liitetietona ⁷⁸.

Tilastoinnissa pitkäaikaisten liittymismaksujen ja muiden velkojen erittely on erikseen raportoitava tietotarve, joka voidaan raportoida muunkin laskentatunnisteen ja raportointihierarkian kuin tilin kautta, erityisesti vastapuolitunnisteen avulla: valtiolta, kuntayhtymiltä ja kunnilta sekä muilta.

7.10.1.8 Siirtovelat

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Siirtovelka liittyy tuloon tai menoon, joka realisoituu suoriteperusteisesti eri tilikaudella kuin se saadaan tai maksetaan rahana. Siirtoveltoilla tarkoitetaan mm. seuraavia eriiä (katso esimerkit myös lyhytaikaisen vieraan pääoman kohdalta):

- Tilikaudella tai aikaisemmalla tilikaudella saatuja maksuja sellaisista tuloista, jotka toteutuvat suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla tulevina tilikausina, ellei näitä ole merkittävä ennakkomaksuihin. Tuloennakoina siirtovelaksi kirjattavia eriiä ovat mm. etukäteen saadut valtionosuudet, tuet ja avustukset sekä korkotulot.
- Vastaisia menoja ja menetyksiä, ellei niitä merkitä pakollisiin varauksiin *KPL 5:4.3 §:n* mukaan. Siirtovelkoihin sisällytetään tilikauden päättyessä realisoitumattomat menetykset ja velvoitteista johtuvat menot, joiden toteutuminen, realisoitumisen ajankohta ja määrä ovat tilinpäätöstä laadittaessa varmoja ⁷⁹.

7.10.2 Lyhytaikainen vieras pääoma

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Lyhytaikaisen vieraan pääoman Joukkovelkakirjalainat ovat tilinpäätöstä seuraavana vuonna erääntyviä joukkovelkakirjalainojen lyhennyksiä.

Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta, Lainat julkisyhteisöiltä ja Lainat muilta luotonantajilta sisältävät ns. kassalainojen lisäksi tilinpäätöstä seuraavan vuoden lyhennykset pitkäaikaisista lainoista.

7.10.2.1 Muut velat

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, Kons

⁷⁸ Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2004/65, kirjanpitolautakunta 2001/1650

⁷⁹ Vastaisten menojen ja menetysten vähentämistä tilinpäätöksessä on selvitetty Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeessa taseen laatimisesta luvussa 7 Pakollinen varaus.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Muihin lyhytaikaisiin velkoihin sisällytetään mm. veroihin ja sosiaaliturvaan liittyvät velat, esimerkiksi maksettujen palkkojen ennakonpidätykset, sosiaaliturvamaksut ja muut ennakonpidätyksen yhteydessä tilitettävät sosiaaliturvaan liittyvät erät ⁸⁰.

Arvonlisäverovelka käsitellään muuna velkana. Arvonlisäveroa ei missään vaiheessa merkitä tuloslaskelmaan tuotoksi tai kuluksi. Se on luonteeltaan läpikulkuera, jonka suorittamisvelvollisuus on syntynyt kunnalle silloin, kun se on laskuttanut arvonlisäveron suoritemyyntinsä yhteydessä.

7.10.2.2 Siirtovelat

Siirtovelka liittyy tuloon tai menoon, joka realisoituu suoriteperusteisesti eri tilikaudella kuin se saadaan tai maksetaan rahana. Siirtovelkoilla tarkoitetaan mm. seuraavia eriä (katso myös pitkäaikaisen vieraan pääoman kohdalta):

- Sellaisia suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla toteutuneita menoja, joista ei ole suoritettu maksua, ellei näitä ole merkittävä ostovelkoihin. Menojääminä siirtovelaksi kirjattavia eriä ovat mm. tilikaudelta maksamattomat palkat (esimerkiksi ylityöpalkat tai tulospalkkiot) ja vuosilomapalkkavelka ⁸¹ niihin liittyvine henkilösivukuluineen, tilikaudelta maksettuihin palkkoihin liittyvät laskennalliset henkilösivukulut, mm. KuEL-velka, työttömyys-, tapaturma- ja ryhmähenkivakuutusvelka siltä osin kuin niitä ei tilitetä tilikaudelta maksettuja palkkoja koskevien ennakonpidätysten yhteydessä, sekä vuosi- ja muut alennusvelat, korko-, vakuutusmaksu- ja vuokratvelat.

Taloustilastossa kerätään erikseen tieto siirtyvistä koroista eli tilikaudelle jaksotetuista korkovelkoista.

7.10.3 Velat tytäryhteisöille, kuntayhtymille sekä osakkuus- ja muille omistusyhteisöille

Tilinpäätöksen liitetiedoissa on eriteltävä erikseen velat tytäryhteisöille, erikseen kuntayhtymille, joissa kunta on jäsenenä, sekä erikseen osakkuus- ja muille omistusyhteisöille pitkäaikaisesta ja lyhytaikaisesta vieraasta pääomasta. Nämä velat on liitetiedoissa eriteltävä molemmissa ryhmissä:

- Saadut ennakot
- Ostovelat
- Muut velat
- Siirtovelat.

⁸⁰ Kirjanpitolautakunnan lausunnossa 1999/1561 on käsitelty siirtovelkojen ja muiden lyhytaikaisten velkojen tilien ryhmittelyä.

⁸¹ Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on antanut lausunnon 2012/103 lomapalkkavelan kirjaamisesta.

8 Tuloslaskelman tilit

TULOSLASKELMAN TILIT ⁸²	TILIN NUMERO	KUNTAKAAVA	TILASTOKESKUKSEN TIEDONKERUU
TOIMINTATUOTOT		Kunta, ky, Kons	Ulk, TK-Kons, Nekku, Käyttötalous
Myyntituotot/Liikevaihto	3000-3199	Kunta, ky, LL	Ulk, LL, Nekku, LL-Nekku, Käyttötalous
Myyntituotot	3005		Ulk, Nekku, Käyttötalous
Liiketoiminnan tuotot	3070		LL, LL-Nekku
Työterveyshuollon myyntituotot*			Käyttötalous
Maksutuotot	3200-3299	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, Nekku, Käyttötalous
Maksutuotot	3295		
Perusterveydenhuollon (pl. hammashuolto) avohoidon lääkäripalvelujen maksut*			Käyttötalous
Erikoissairaanhoidon laitoshoidon asiakasmaksut*			Käyttötalous
Erikoissairaanhoidon päiväkirurgian asiakasmaksut*			Käyttötalous
Tuet ja avustukset	3300-3399	Kunta, ky	Ulk, LL, LL-Nekku, Käyttötalous
Työllistämistuki*			Käyttötalous
Muut toimintatuotot	3400-3599	Kunta, ky	Ulk
Vuokratuotot	3400-3499		Käyttötalous
Vuokratuotot	3499		Käyttötalous
Maa- ja vesialueiden vuokrat*			Käyttötalous
Muut tuotot	3500-3599		Käyttötalous

82

*= Erillistä tiliä voidaan käyttää kunnes palveluluokitusstandardi valmistuu.

Kunta = Kunnan tilinpäätöskaava

Ky = Kuntayhtymän tilinpäätöskaava

LL = Liikelaitoksen tilinpäätöskaava

Ulk = Tilastokeskuksen keräämä kuntien ja kuntayhtymien vuositilinpäätöstilasto

LL = Tilastokeskuksen vuositiedonkeruu liikelaitosten tilinpäätöksistä

TK-Kons = Tilastokeskuksen vuositiedonkeruu konsernitilinpäätöksistä

Nekku = Tilastokeskuksen neljännesvuositilaston tiedonkeruu kunnilta ja kuntayhtymiltä

LL-Nekku = Tilastokeskuksen neljännesvuositilaston tiedonkeruu liikelaitoksilta

Käyttötalous = Tilastokeskuksen keräämä kunnan ja kuntayhtymän (sisältää liikelaitokset) käyttötalousosan tieto

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

TULOSLASKELMAN TILIT ⁸³	TILIN NUMERO	KUNTAKAAVA	TILASTOKESKUKSEN TIEDONKERUU
Pysyvien vastaavien luovutusvoitot	3510		
Perustoimeentulotuen takaisinperintä*			Käyttötalous
Täydentävän ja ehkäisevän toimeentulotuen takaisinperintä*			Käyttötalous
Vakuutusyhtiöiden vahinkovakuutuskorvaukset*			Käyttötalous
Muut tuotot	3530		
Liiketoiminnan muut tuotot	3533	LL	LL, LL-Nekku
Tuet ja avustukset kunnalta/kuntayhtymältä	3534	LL	LL, LL-Nekku
Sakot ja uhkasakot	3536		Käyttötalous
Valmisteverastojen muutos	3600-3699		Ulk, Nekku, LL-Nekku, Käyttötalous
Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen lisäys tai vähennys	3610	LL	LL
Valmistus omaan käyttöön	3700-3799	Kunta, ky, LL	Ulk, LL, Nekku, LL-Nekku, Käyttötalous
Valmistus omaan käyttöön	3710	Kunta, ky	
TOIMINTAKULUT		Kunta, ky, Kons	Ulk, TK-Kons, Nekku, Käyttötalous
Henkilöstökulut	4000-4299	Kunta, ky, LL	Ulk, LL, Nekku, LL-Nekku, Käyttötalous
Palkat ja palkkiot	4000-4099	Kunta, ky, LL	Ulk, LL, Nekku, LL-Nekku, Käyttötalous
Maksetut palkat ja palkkiot	4000		
Jaksotetut palkat ja palkkiot	4060		
Aktivoidut palkat ja palkkiot	4065		
Henkilöstökorvaukset	4265		

83

*= Erillistä tiliä voidaan käyttää kunnes palveluluokitusstandardi valmistuu.

Kunta = Kunnan tilinpäätöskaava

Ky = Kuntayhtymän tilinpäätöskaava

LL = Liikelaitoksen tilinpäätöskaava

Ulk = Tilastokeskuksen keräämä kuntien ja kuntayhtymien vuositilinpäätöstilasto

LL = Tilastokeskuksen vuositiedonkeruu liikelaitosten tilinpäätöksistä

TK-Kons = Tilastokeskuksen vuositiedonkeruu konsernitilinpäätöksistä

Nekku = Tilastokeskuksen neljännesvuositilaston tiedonkeruu kunnilta ja kuntayhtymiltä

LL-Nekku = Tilastokeskuksen neljännesvuositilaston tiedonkeruu liikelaitoksilta

Käyttötalous = Tilastokeskuksen keräämä kunnan ja kuntayhtymän (sisältää liikelaitokset) käyttötalouden osan tieto

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

TULOSLASKELMAN TILIT ⁸⁴	TILIN NUMERO	KUNTAKAAVA	TILASTOKESKUKSEN TIEDONKERUU
Henkilösivukulut	4100-4229	Kunta, ky, LL	Ulk, LL, Nekku, LL- Nekku, Käyttötalous
Eläkekulut	4100-4149	Kunta, ky, LL	Ulk, LL, Käyttötalous
Eläkevakuutusmaksut	4110		
Maksetut eläkkeet	4120		Käyttötalous
Jaksotetut eläkekulut	4130		
Aktivoitunut eläkemenot	4135		
Muut henkilösivukulut	4150-4229	Kunta, ky, LL	Ulk, LL, Käyttötalous
Muut henkilösivukulut	4210		
Jaksotetut sosiaalivakuutusmaksut	4190		
Aktivoitunut sosiaalivakuutusmaksut	4200		
Palvelujen ostot	4300-4499	Kunta, ky, LL	Ulk, LL, Nekku, LL- Nekku, Käyttötalous
Asiakaspalvelujen ostot	4300-4339		Nekku, Käyttötalous
Asiakaspalvelujen ostot	4330		
Muiden palvelujen ostot	4340-4499		Nekku, Käyttötalous
Toimisto- ja asiantuntijapalvelut	4340		Käyttötalous
ICT-palvelut	4342		Käyttötalous
Rahoitus- ja pankkipalvelut	4344		Käyttötalous
Työvoiman vuokraus	4346		Käyttötalous
Painatukset ja ilmoitukset	4350		Käyttötalous
Posti- ja kuriiripalvelut	4360		Käyttötalous

84

*= Erillistä tiliä voidaan käyttää kunnes palveluluokitusstandardi valmistuu.

Kunta = Kunnan tilinpäätöskaaava

Ky = Kuntayhtymän tilinpäätöskaaava

LL = Liikelaitoksen tilinpäätöskaaava

Ulk = Tilastokeskuksen keräämä kuntien ja kuntayhtymien vuosittain päätöstilasto

LL = Tilastokeskuksen vuosittain päätöstilaston liikelaitosten tilinpäätöksistä

TK-Kons = Tilastokeskuksen vuosittain päätöstilaston konsernitilinpäätöksistä

Nekku = Tilastokeskuksen neljännesvuositilaston tiedonkeruu kunnilta ja kuntayhtymiltä

LL-Nekku = Tilastokeskuksen neljännesvuositilaston tiedonkeruu liikelaitoksilta

Käyttötalous = Tilastokeskuksen keräämä kunnan ja kuntayhtymän (sisältää liikelaitokset) käyttötalousosan tieto

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

TULOSLASKELMAN TILIT ⁸⁵	TILIN NUMERO	KUNTAKAAVA	TILASTOKESKUKSEN TIEDONKERUU
Vakuutukset	4370		Käyttötalous
Puhtaanapito- ja pesulapalvelut	4380		Käyttötalous
Rakennusten ja alueiden rakentamis- ja kunnossapitopalvelut	4390		Käyttötalous
Koneiden, kaluston ja laitteiden rakentamis- ja kunnossapitopalvelut	4400		Käyttötalous
Majoitus- ja ravitsemispalvelut	4410		Käyttötalous
Matkustus- ja kuljetuspalvelut	4420		Käyttötalous
Sosiaali- ja terveystalot	4430		Käyttötalous
Koulutus- ja kulttuuripalvelut	4440		Käyttötalous
Osuus verotuskustannuksiin	4450		Käyttötalous
Muut yhteistoimintaosuudet	4460		Käyttötalous
Muut palvelut	4470		Käyttötalous
Aktivoidut palvelujen ostot	4480		
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	4500-4699	Kunta, ky, LL	Ulk, LL, Nekku, LL- Nekku, Käyttötalous
Ostot tilikauden aikana	4500-4699	LL	LL
Toimisto- ja koulutarvikkeet	4500		Käyttötalous
Kirjallisuus	4510		Käyttötalous
Elintarvikkeet	4520		Käyttötalous
Vaatteisto	4530		Käyttötalous

85

*= Erillistä tiliä voidaan käyttää kunnes palveluluokitusstandardi valmistuu.

Kunta = Kunnan tilinpäätöskäytä

Ky = Kuntayhtymän tilinpäätöskäytä

LL = Liikelaitoksen tilinpäätöskäytä

Ulk = Tilastokeskuksen keräämä kuntien ja kuntayhtymien vuosittain tilinpäätöstilasto

LL = Tilastokeskuksen vuosittain tiedonkeruu liikelaitosten tilinpäätöksistä

TK-Kons = Tilastokeskuksen vuosittain tiedonkeruu konsernitilinpäätöksistä

Nekku = Tilastokeskuksen neljännesvuosittain tiedonkeruu kunnilta ja kuntayhtymiltä

LL-Nekku = Tilastokeskuksen neljännesvuosittain tiedonkeruu liikelaitoksilta

Käyttötalous = Tilastokeskuksen keräämä kunnan ja kuntayhtymän (sisältää liikelaitokset) käyttötalouden tieto

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

TULOSLASKELMAN TILIT ⁸⁶	TILIN NUMERO	KUNTAKAAVA	TILASTOKESKUKSEN TIEDONKERUU
Lääkkeet	4533		Käyttötalous
Hoitotarvikkeet	4536		Käyttötalous
Puhdistusaineet ja tarvikkeet	4550		Käyttötalous
Poltto- ja voiteluaineet	4560		Käyttötalous
Lämmitys	4568		Käyttötalous
Sähkö ja kaasu	4569		Käyttötalous
Vesi	4570		Käyttötalous
Kalusto	4580		Käyttötalous
Rakennusmateriaali	4590		Käyttötalous
Muu materiaali	4600		Käyttötalous
Pysyviin vastaaviin aktivoituneet aineet, tarvikkeet ja tavarat	4640		
Varastojen lisäys/vähennys	4670	LL	LL
Avustukset	4700-4799		Ulk, Nekku, Käyttötalous
Avustukset kotitalouksille	4700-4739	Kunta, ky	Nekku, Käyttötalous
Lasten kotihoidon tuki (lakisääteinen)*			Käyttötalous
Lasten kotihoidon tuen kuntalisä*			Käyttötalous
Lasten yksityisen hoidon tuki*			Käyttötalous
Lasten yksityisen hoidon tuen kuntalisä*			Käyttötalous
Omaishoidon tuki, hoitopalkkiot*	4710		Käyttötalous

⁸⁶

*= Erillistä tiliä voidaan käyttää kunnes palveluluokitusstandardi valmistuu.

Kunta = Kunnan tilinpäätöskäytä

Ky = Kuntayhtymän tilinpäätöskäytä

LL = Liikelaitoksen tilinpäätöskäytä

Ulk = Tilastokeskuksen keräämä kuntien ja kuntayhtymien vuosittain päätöstilasto

LL = Tilastokeskuksen vuosittain tiedonkeruu liikelaitosten tilinpäätöksistä

TK-Kons = Tilastokeskuksen vuosittain tiedonkeruu konsernitilinpäätöksistä

Nekku = Tilastokeskuksen neljännesvuosittain tiedonkeruu kunnilta ja kuntayhtymiltä

LL-Nekku = Tilastokeskuksen neljännesvuosittain tiedonkeruu liikelaitoksilta

Käyttötalous = Tilastokeskuksen keräämä kunnan ja kuntayhtymän (sisältää liikelaitokset) käyttötalouden tieto

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

TULOSLASKELMAN TILIT ⁸⁷	TILIN NUMERO	KUNTAKAAVA	TILASTOKESKUKSEN TIEDONKERUU
Palveluseteli	4730		Käyttötalous
Päivähoidon palvelusetelikulut*			Käyttötalous
Kotihoidon palvelusetelikulut*			Käyttötalous
Palveluasumisen palvelusetelikulut*			Käyttötalous
Terveydenhuollon palvelusetelikulut*			Käyttötalous
Muut palvelusetelikulut*			Käyttötalous
(Muut) avustukset kotitalouksille	4739		
Avustukset yhteisöille	4740-4749		Nekku, Käyttötalous
Avustukset yhteisöille	4742		
Muut toimintakulut	4800-4995	Kunta, ky	Ulk
Vuokratulot	4800-4899		Käyttötalous
Maa- ja vesialueiden vuokrat*			Käyttötalous
Rakennusten ja huoneistojen vuokrat*			Käyttötalous
Koneiden ja laitteiden vuokrat*			Käyttötalous
Muut vuokrat*			Käyttötalous
Muut kulut	4900-4995		Käyttötalous
Jätevero	4901		Käyttötalous

⁸⁷

*= Erillistä tiliä voidaan käyttää kunnes palveluluokitusstandardi valmistuu.

Kunta = Kunnan tilinpäätöskaava

Ky = Kuntayhtymän tilinpäätöskaava

LL = Liikelaitoksen tilinpäätöskaava

Ulk = Tilastokeskuksen keräämä kuntien ja kuntayhtymien vuosittain päätöstilasto

LL = Tilastokeskuksen vuosittain päätöstilasto liikelaitosten tilinpäätöksistä

TK-Kons = Tilastokeskuksen vuosittain päätöstilasto konsernitilinpäätöksistä

Nekku = Tilastokeskuksen neljännesvuositilaston tiedonkeruu kunnilta ja kuntayhtymiltä

LL-Nekku = Tilastokeskuksen neljännesvuositilaston tiedonkeruu liikelaitoksilta

Käyttötalous = Tilastokeskuksen keräämä kunnan ja kuntayhtymän (sisältää liikelaitokset) käyttötalousosan tieto

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

TULOSLASKELMAN TILIT ⁸⁸	TILIN NUMERO	KUNTAKAAVA	TILASTOKESKUKSEN TIEDONKERUU
Muut välilliset ja välittömät verot	4910		
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustappiot	4920		
Luottotappiot toimintatuotoista (myyntisaamiset)	4921		
Takaustappiot	4930		
Muut toimintakulut	4940		
Aktivoidut muut kulut	4990		
Liiketoiminnan muut kulut	4700-4995	LL	LL, LL-Nekku
Osuus osakkuusyhteisöjen voitosta (tappiosta)	4996-4999	Kons	TK-Kons
Osuus osakkuusyhteisöjen voitosta	4996		
Osuus osakkuusyhteisöjen tappiosta	4997		
Verotulot	5000-5499	Kunta, ky, Kons	Ulk, TK-Kons, Nekku
Kunnan tulovero	5000		Ulk
Kiinteistövero	5100		
Osuus yhteisöveron tuotosta	5200		Ulk
Muut verotulot	5400		Ulk
Valtionosuudet	5500-5899	Kunta, ky, Kons	Ulk, TK-Kons, Nekku
Kunnan peruspalvelujen valtionosuus	5501-5503		

⁸⁸

*= Erillistä tiliä voidaan käyttää kunnes palveluluokitusstandardi valmistuu.

Kunta = Kunnan tilinpäätöskäytä

Ky = Kuntayhtymän tilinpäätöskäytä

LL = Liikelaitoksen tilinpäätöskäytä

Ulk = Tilastokeskuksen keräämä kuntien ja kuntayhtymien vuosittain päätöstilasto

LL = Tilastokeskuksen vuosittain tiedonkeruu liikelaitosten tilinpäätöksistä

TK-Kons = Tilastokeskuksen vuosittain tiedonkeruu konsernitilinpäätöksistä

Nekku = Tilastokeskuksen neljännesvuositilaston tiedonkeruu kunnilta ja kuntayhtymiltä

LL-Nekku = Tilastokeskuksen neljännesvuositilaston tiedonkeruu liikelaitoksilta

Käyttötalous = Tilastokeskuksen keräämä kunnan ja kuntayhtymän (sisältää liikelaitokset) käyttötalouden osan tieto

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

TULOSLASKELMAN TILIT ⁸⁹	TILIN NUMERO	KUNTAKAAVA	TILASTOKESKUKSEN TIEDONKERUU
Kunnan peruspalvelujen valtionosuus (ilman tasauksia)	5501		
Verotuloihin perustuva valtionosuuksien tasaus	5502		
Järjestelmämuutoksen tasaus	5503		
Muut valtionosuudet	5700-5899		
Opetus- ja kulttuuritoimen muut valtionosuudet	5701		
Harkinnanvarainen valtionosuuden korotus	5801		
Muut valtionosuudet	5850		
Rahoitustuotot ja -kulut	6000-6999	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, TK-Kons, Nekku, LL-Nekku
Korkotuotot	6000-6099	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, TK-Kons, Nekku, LL-Nekku
Korkotuotot antolainoista	6040		Nekku
Muut korkotuotot	6050		
Muut rahoitustuotot	6100-6199	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, TK-Kons, Nekku, LL-Nekku
Osinkotuotot ja osuuspääomien korot	6100		Ulk, LL, Nekku
Korvaus peruspääomasta	6115	LL	Nekku
Korvaus jäännöspääomasta	6116		
Verotilitysten korot ja korotukset	6120		
Viivästyskorot	6130		
Peruspääoman korot kuntayhtymiltä	6140		Nekku

⁸⁹

*= Erillistä tiliä voidaan käyttää kunnes palveluluokitusstandardi valmistuu.

Kunta = Kunnan tilinpäätöskaava

Ky = Kuntayhtymän tilinpäätöskaava

LL = Liikelaitoksen tilinpäätöskaava

Ulk = Tilastokeskuksen keräämä kuntien ja kuntayhtymien vuositilinpäätöstilasto

LL = Tilastokeskuksen vuositiedonkeruu liikelaitosten tilinpäätöksistä

TK-Kons = Tilastokeskuksen vuositiedonkeruu konsernitilinpäätöksistä

Nekku = Tilastokeskuksen neljännesvuositilaston tiedonkeruu kunnilta ja kuntayhtymiltä

LL-Nekku = Tilastokeskuksen neljännesvuositilaston tiedonkeruu liikelaitoksilta

Käyttötalous = Tilastokeskuksen keräämä kunnan ja kuntayhtymän (sisältää liikelaitokset) käyttötalouden osan tieto

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

TULOSLASKELMAN TILIT ⁹⁰	TILIN NUMERO	KUNTAKAAVA	TILASTOKESKUKSEN TIEDONKERUU
Kurssivoitot rahoituslainoista	6150		
Arvopapereiden luovutusvoitot	6160		
Korkofutuuri/termiinisopimukseen liittyvät korkotuotot	6168		
Koronvaihtosopimukseen liittyvät korkotuotot (ei-suojaava)	6169		
Muut rahoitustuotot	6170		
Rahoitusarvopapereiden arvonalentumisten oikaisut (Arvonalentumisten palautumiset)	6180		
Korkokulut	6200-6299	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, TK-Kons, Nekku, LL-Nekku
Kunnalle/ky:lle maksetut korkokulut / Korkokulut lainoista ulkopuolisilta (ml. suojaava koronvaihtosopimus)	6250		
Muut rahoituskulut	6300-6399	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, TK-Kons, Nekku, LL-Nekku
Peruspääoman korko	6301		
Korvaus peruspääomasta	6304		LL, LL-Nekku
Korvaus jäännöspääomasta	6306		
Kurssitappiot rahoituslainoista	6330		
Arvopapereiden luovutustappiot	6335		

⁹⁰

*= Erillistä tiliä voidaan käyttää kunnes palveluluokitusstandardi valmistuu.

Kunta = Kunnan tilinpäätöskaava

Ky = Kuntayhtymän tilinpäätöskaava

LL = Liikelaitoksen tilinpäätöskaava

Ulk = Tilastokeskuksen keräämä kuntien ja kuntayhtymien vuositilinpäätöstilasto

LL = Tilastokeskuksen vuositiedonkeruu liikelaitosten tilinpäätöksistä

TK-Kons = Tilastokeskuksen vuositiedonkeruu konsernitilinpäätöksistä

Nekku = Tilastokeskuksen neljännesvuositilaston tiedonkeruu kunnilta ja kuntayhtymiltä

LL-Nekku = Tilastokeskuksen neljännesvuositilaston tiedonkeruu liikelaitoksilta

Käyttötalous = Tilastokeskuksen keräämä kunnan ja kuntayhtymän (sisältää liikelaitokset) käyttötalousosan tieto

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

TULOSLASKELMAN TILIT ⁹¹	TILIN NUMERO	KUNTAKAAVA	TILASTOKESKUKSEN TIEDONKERUU
Arvonalentumiset vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopapereista	6360		
Arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista (pl. toimialasijoittamisen osakkeet ja -osuudet)	6370		
Korkofutuuri-/terminisopimukseen liittyvät korkokulut	6376		
Koronvaihtosopimukseen liittyvät korkokulut (ei-suojaava)	6379		
Muut rahoituskulut	6380		
Poistot ja arvonalentumiset	7000-7299	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, TK-Kons, Nekku, LL-Nekku, Käyttötalous
Suunnitelman mukaiset poistot	7100-7199	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, TK-Kons
Suunnitelman mukaiset poistot	7170		
Kertaluonteiset poistot	7200-7219		
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitot ja -tappiot (epäoleennaiset, ellei muissa tuotoissa/kuluissa)	7200		
Tilikauden yli- ja alipariarvot	7220	Kons	TK-Kons
Arvonalentumiset	7230-7299	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, TK-Kons
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden arvonalentumiset	7230		
Satunnaiset tuotot ja kulut/Satunnaiset erät	8000-8199	Kunta, ky, Kons	Ulk, LL, TK-Kons, Nekku, LL-Nekku
Satunnaiset tuotot	8000-8099	Kunta, ky	Ulk, LL, Nekku, LL-Nekku
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitot	8000		
Omistusosuuksien luovutukset	8010		
Vahingonkorvaukset, takauskorvaukset ja sopimussakot	8020		
Muut satunnaiset tuotot	8050		

91

*= Erillistä tiliä voidaan käyttää kunnes palveluluokitusstandardi valmistuu.

Kunta = Kunnan tilinpäätöskaaava

Ky = Kuntayhtymän tilinpäätöskaaava

LL = Liikelaitoksen tilinpäätöskaaava

Ulk = Tilastokeskuksen keräämä kuntien ja kuntayhtymien vuositilinpäätöstilasto

LL = Tilastokeskuksen vuositiedonkeruu liikelaitosten tilinpäätöksistä

TK-Kons = Tilastokeskuksen vuositiedonkeruu konsernitilinpäätöksistä

Nekku = Tilastokeskuksen neljännesvuositilaston tiedonkeruu kunnilta ja kuntayhtymiltä

LL-Nekku = Tilastokeskuksen neljännesvuositilaston tiedonkeruu liikelaitoksilta

Käyttötalous = Tilastokeskuksen keräämä kunnan ja kuntayhtymän (sisältää liikelaitokset) käyttötalouden osan tieto

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

TULOSLASKELMAN TILIT ⁹²	TILIN NUMERO	KUNTAKAAVA	TILASTOKESKUKSEN TIEDONKERUU
Satunnaiset kulut	8100-8199	Kunta, ky	Ulk, LL, Nekku, LL-Nekku
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustappiot	8100		
Omistussuoksien luovutukset	8110		
Vahingonkorvaukset, takauskorvaukset ja sopimussakot	8120		
Annetut akordit ja konserniavustukset	8130		
Muut satunnaiset kulut	8150		
Tilinpäätössiirrot		Kons	TK-Kons
Poistoeron muutos / Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+)	8500-8599	Kunta, ky	Ulk, LL
Poistoeron lisäys (-)	8500		
Poistoeron vähennys (+)	8550		
Varausten muutos / Varausten lisäys (-) tai vähennys (+)	8600-8699	Kunta, ky	Ulk, LL
Varausten lisäys (-)	8600		
Varausten vähennys (+)	8650		
Rahastojen muutos / Rahastojen lisäys (-) tai vähennys (+)	8700-8759	Kunta, ky, LL	Ulk, LL
Rahastojen lisäys (-)	8700		
Rahastojen vähennys (+)	8750		
Tuloverot	8760	LL	LL

⁹²

*= Erillistä tiliä voidaan käyttää kunnes palveluluokitusstandardi valmistuu.

Kunta = Kunnan tilinpäätöskaava

Ky = Kuntayhtymän tilinpäätöskaava

LL = Liikelaitoksen tilinpäätöskaava

Ulk = Tilastokeskuksen keräämä kuntien ja kuntayhtymien vuositilinpäätöstilasto

LL = Tilastokeskuksen vuositiedonkeruu liikelaitosten tilinpäätöksistä

TK-Kons = Tilastokeskuksen vuositiedonkeruu konsernitilinpäätöksistä

Nekku = Tilastokeskuksen neljännesvuositilaston tiedonkeruu kunnilta ja kuntayhtymiltä

LL-Nekku = Tilastokeskuksen neljännesvuositilaston tiedonkeruu liikelaitoksilta

Käyttötalous = Tilastokeskuksen keräämä kunnan ja kuntayhtymän (sisältää liikelaitokset) käyttötalouden osan tieto

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

TULOSLASKELMAN TILIT ⁹³	TILIN NUMERO	KUNTAKAAVA	TILASTOKESKUKSEN TIEDONKERUU
Vähemmistöosuudet	8780-8799	Kons	TK-Kons
Vähemmistöosuudet	8780		
Tilikauden ylijäämä / alijäämä	8800	Kunta-ky, LL, Kons	Ulk, TK-Kons, Nekku

9 Tasetilit

TASEEN TILIT ⁹⁴	TILIN NUMERO	KUNTAKAAVA	TILASTOKESKUKSEN TIEDONKERUU
TASE VASTAAVAA			
PYSYVÄT VASTAAVAT	1000-1299		
Aineettomat hyödykkeet	1000-1029		
Aineettomat oikeudet	1000	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, TK-Kons
Tietokoneohjelmistot	1005		
Muut pitkävaikutteiset menot	1010	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, TK-Kons
Konserniliikearvo	1012		TK-Kons

⁹³

*= Erillistä tiliä voidaan käyttää kunnes palveluluokitusstandardi valmistuu.

Kunta = Kunnan tilinpäätöskaaava

Ky = Kuntayhtymän tilinpäätöskaaava

LL = Liikelaitoksen tilinpäätöskaaava

Ulk = Tilastokeskuksen keräämä kuntien ja kuntayhtymien vuositilinpäätöstilasto

LL = Tilastokeskuksen vuositiedonkeruu liikelaitosten tilinpäätöksistä

TK-Kons = Tilastokeskuksen vuositiedonkeruu konsernitilinpäätöksistä

Nekku = Tilastokeskuksen neljännesvuositilaston tiedonkeruu kunnilta ja kuntayhtymiltä

LL-Nekku = Tilastokeskuksen neljännesvuositilaston tiedonkeruu liikelaitoksilta

Käyttötalous = Tilastokeskuksen keräämä kunnan ja kuntayhtymän (sisältää liikelaitokset) käyttötalousosan tieto

⁹⁴

Kunta = Kunnan tilinpäätöskaaava

Ky = Kuntayhtymän tilinpäätöskaaava

LL = Liikelaitoksen tilinpäätöskaaava

Ulk = Tilastokeskuksen keräämä kuntien ja kuntayhtymien vuositilinpäätöstilasto

LL = Tilastokeskuksen vuositiedonkeruu liikelaitosten tilinpäätöksistä

TK-Kons = Tilastokeskuksen vuositiedonkeruu konsernitilinpäätöksistä

Nekku = Tilastokeskuksen neljännesvuositilaston tiedonkeruu kunnilta ja kuntayhtymiltä

LL-Nekku = Tilastokeskuksen neljännesvuositilaston tiedonkeruu liikelaitoksilta

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

TASEEN TILIT ⁹⁵	TILIN NUMERO	KUNTAKAAVA	TILASTOKESKUKSEN TIEDONKERUU
Ennakkomaksut	1020	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, TK-Kons
Aineelliset hyödykkeet	1100-1199	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, TK-Kons
Maa- ja vesialueet	1100-1109	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, TK-Kons
Maa- ja vesialueet	1100-1104		
Maa- ja vesialueet	1100		
Kiinteistöjen liittymismaksut	1102		
Kiinteistöjen vuokraoikeudet ja niihin liittyvät liittymismaksut	1104		
Maa- ja vesialueiden arvonorotukset	1105		
Rakennukset	1110-1129	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, TK-Kons
Kiinteät rakenteet ja laitteet	1130-1159	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, TK-Kons
Koneet ja kalusto	1160-1179	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, TK-Kons
Kuljetusvälineet	1160		
Muut koneet ja kalusto	1170		
Muut aineelliset hyödykkeet	1180-1189	Kunta, ky, LL, kons	Ulk, LL, TK-Kons
Luonnonvarat	1180		
Arvo- ja taide-esineet	1184		Ulk
Muut hyödykkeet	1187		
Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat	1190-1199	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, TK-Kons
Ennakkomaksut	1190		

95

Kunta = Kunnan tilinpäätöskäytä

Ky = Kuntayhtymän tilinpäätöskäytä

LL = Liikelaitoksen tilinpäätöskäytä

Ulk = Tilastokeskuksen keräämä kuntien ja kuntayhtymien vuosittain päätöstilasto

LL = Tilastokeskuksen vuosittain tiedonkeruu liikelaitosten tilinpäätöksistä

TK-Kons = Tilastokeskuksen vuosittain tiedonkeruu konsernitilinpäätöksistä

Nekku = Tilastokeskuksen neljännesvuositilaston tiedonkeruu kunnilta ja kuntayhtymiltä

LL-Nekku = Tilastokeskuksen neljännesvuositilaston tiedonkeruu liikelaitoksilta

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

TASEEN TILIT ⁹⁶	TILIN NUMERO	KUNTAKAAVA	TILASTOKESKUKSEN TIEDONKERUU
Keskeneräiset hankinnat	1195		
Sijoitukset	1200-1299	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, TK-Kons, Nekku, LL-Nekku
Osakkeet ja osuudet	1200-1214	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, Nekku, LL-Nekku
Osakkeet ja osuudet tytäryhteisöissä	1201-1202		
Tytäryhteisöosakkeet ja -osuudet	1201		
Kuntayhtymäosuudet	1203-1204		Ulk, LL, Nekku
Kuntayhtymäosuudet	1203		
Osakkuusyhteisöosuudet	1205-1208	Kons	TK-Kons
Osakkuusyhteisöosakkeet ja -osuudet	1205		
Yhteisyhteisöosakkeet ja -osuudet	1207		
Muut osakkeet ja osuudet	1208		
Liikelaitosten peruspääomaosuudet	1209		
Muiden taseyksiköiden peruspääomaosuudet	1210		
Muut osakkeet ja osuudet	1212-1213		Ulk, TK-Kons
Muut osakkeet ja osuudet	1212		
Osakkeiden ja osuuksien arvonkorotukset	1214-1216		
Joukkovelkakirjalainasaamiset	1215-1229	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, TK-Kons, Nekku, LL-Nekku
Joukkovelkakirjalainasaamiset	1222		

96

Kunta = Kunnan tilinpäätöskaaava

Ky = Kuntayhtymän tilinpäätöskaaava

LL = Liikelaitoksen tilinpäätöskaaava

Ulk = Tilastokeskuksen keräämä kuntien ja kuntayhtymien vuosittain päätöstilasto

LL = Tilastokeskuksen vuosittain tiedonkeruu liikelaitosten tilinpäätöksistä

TK-Kons = Tilastokeskuksen vuosittain tiedonkeruu konsernitilinpäätöksistä

Nekku = Tilastokeskuksen neljännesvuositilaston tiedonkeruu kunnilta ja kuntayhtymiltä

LL-Nekku = Tilastokeskuksen neljännesvuositilaston tiedonkeruu liikelaitoksilta

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

TASEEN TILIT ⁹⁷	TILIN NUMERO	KUNTAKAAVA	TILASTOKESKUKSEN TIEDONKERUU
Muut lainasaamiset	1230-1239	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, TK-Kons, Nekku, LL-Nekku
Pääomalainasaamiset	1237		
Muut lainasaamiset	1239		
Muut saamiset	1240-1249	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, TK-Kons, Nekku, LL-Nekku
Muut saamiset	1247		
Liittymismaksut palautettavat	1248		
TOIMEKSIANTOJEN VARAT	1400-1499	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, TK-Kons
Valtion toimeksiannot	1400-1429	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk
Välitetyt valtion lainat	1410		
Muut valtion toimeksiannot	1420		
Lahjoitusrahastojen erityiskatteet	1440-1459	Kunta, ky, Kons	Ulk
Muut toimeksiantojen varat	1460-1499	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk
VAIHTUVAT VASTAAVAT		Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, TK-Kons
Vaihto-omaisuus	1500-1599	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, TK-Kons
Aineet ja tarvikkeet	1500	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL
Keskeneräiset tuotteet	1530	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL
Valmiit tuotteet	1550	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL
Muu vaihto-omaisuus	1570	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL
Ennakkomaksut	1590	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL
Saamiset	1600-1829	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, TK-Kons, Nekku, LL-Nekku

97

Kunta = Kunnan tilinpäätöskaaava

Ky = Kuntayhtymän tilinpäätöskaaava

LL = Liikelaitoksen tilinpäätöskaaava

Ulk = Tilastokeskuksen keräämä kuntien ja kuntayhtymien vuosittain päätöstilasto

LL = Tilastokeskuksen vuosittain päätöstilasto liikelaitosten tilinpäätöksistä

TK-Kons = Tilastokeskuksen vuosittain päätöstilasto konsernitilinpäätöksistä

Nekku = Tilastokeskuksen neljännesvuositilaston tiedonkeruu kunnilta ja kuntayhtymiltä

LL-Nekku = Tilastokeskuksen neljännesvuositilaston tiedonkeruu liikelaitoksilta

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

TASEEN TILIT ⁹⁸	TILIN NUMERO	KUNTAKAAVA	TILASTOKESKUKSEN TIEDONKERUU
Pitkäaikaiset saamiset	1600-1719	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, TK-Kons, Nekku, LL-Nekku
Myyntisaamiset	1600-1629	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, Nekku, LL-Nekku
Myyntisaamiset	1621		
Lainasaamiset	1630-1656	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, Nekku, LL-Nekku
Lainasaamiset	1656		Ulk, LL, Nekku, LL-Nekku
Saamiset kunnalta ja kuntayhtymältä		LL	LL, LL-Nekku
Muut saamiset	1660-1689	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, Nekku, LL-Nekku
Muut saamiset	1688		
Siirtosaamiset	1690-1719	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, Nekku, LL-Nekku
Siirtyvät korot	1711		
Muut siirtosaamiset	1712		
Lyhytaikaiset saamiset	1720-1829	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, TK-Kons, Nekku, LL-Nekku
Myyntisaamiset	1720-1749	Kunta, ky, LL	Ulk, LL, Nekku, LL-Nekku
Myyntisaamiset	1741		
Lainasaamiset	1750-1779	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, Nekku, LL-Nekku
Lainasaamiset	1779		
Saamiset kunnalta ja kuntayhtymältä		LL	LL, LL-Nekku
Muut saamiset	1780-1814	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, Nekku, LL-Nekku
Muut saamiset	1811		
Siirtosaamiset	1815-1829	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, Nekku, LL-Nekku
Siirtyvät korot	1816		
Muut siirtosaamiset	1829		
Rahoitusarvopaperit	1830-1899	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, TK-Kons, Nekku, LL-Nekku

98

Kunta = Kunnan tilinpäätöskaaava

Ky = Kuntayhtymän tilinpäätöskaaava

LL = Liikelaitoksen tilinpäätöskaaava

Ulk = Tilastokeskuksen keräämä kuntien ja kuntayhtymien vuosittain päätöstilasto

LL = Tilastokeskuksen vuosittain tiedonkeruu liikelaitosten tilinpäätöksistä

TK-Kons = Tilastokeskuksen vuosittain tiedonkeruu konsernitilinpäätöksistä

Nekku = Tilastokeskuksen neljännesvuositilaston tiedonkeruu kunnilta ja kuntayhtymiltä

LL-Nekku = Tilastokeskuksen neljännesvuositilaston tiedonkeruu liikelaitoksilta

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

TASEEN TILIT ⁹⁹	TILIN NUMERO	KUNTAKAAVA	TILASTOKESKUKSEN TIEDONKERUU
Osakkeet ja osuudet	1830-1849	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, Nekku, LL-Nekku
Sijoitukset rahamarkkinainstrumentteihin	1850-1869	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, Nekku, LL-Nekku
Sijoitukset valtion velkasitoumuksiin	1850		Ulk, Nekku
Sijoitukset kuntatodistuksiin	1855		Ulk, Nekku
Sijoitukset muihin rahamarkkinainstrumentteihin	1860		Ulk, Nekku
Joukkovelkakirjalainasaamiset	1870-1889	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, Nekku, LL-Nekku
Muut arvopaperit	1890-1899	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, Nekku, LL-Nekku
Rahasto-osuudet (yhteensä)	1891		Ulk
Muut arvopaperit	1892		Ulk
Rahat ja pankkisaamiset	1900-1999	Kons	Ulk, LL, TK-Kons, Nekku, LL-Nekku
VASTAAVAA YHTEENSÄ		Kons	Ulk, LL, TK-Kons
TASE VASTATTAVAA		Kunta, ky, LL, Kons	
OMA PÄÄOMA	2000-2099	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, TK-Kons
Peruspääoma ¹⁰⁰	2000	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, TK-Kons
Arvonkorotusrahasto	2010	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, TK-Kons
Käyvän arvon rahasto	2012		
Muut omat rahastot	2015-2020	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, TK-Kons
Rahastopääomat	2015		

99

Kunta = Kunnan tilinpäätöskaava

Ky = Kuntayhtymän tilinpäätöskaava

LL = Liikelaitoksen tilinpäätöskaava

Ulk = Tilastokeskuksen keräämä kuntien ja kuntayhtymien vuositilinpäätöstilasto

LL = Tilastokeskuksen vuositiedonkeruu liikelaitosten tilinpäätöksistä

TK-Kons = Tilastokeskuksen vuositiedonkeruu konsernitilinpäätöksistä

Nekku = Tilastokeskuksen neljännesvuositilaston tiedonkeruu kunnilta ja kuntayhtymiltä

LL-Nekku = Tilastokeskuksen neljännesvuositilaston tiedonkeruu liikelaitoksilta

¹⁰⁰ Osuus Kuntayhtymän oman pääoman lisäyksestä poistettu. Jos niitä edelleen on, ne ilmoitetaan omalla rivillä Peruspääoman ja Arvonkorotusrahaston välissä.

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

TASEEN TILIT ¹⁰¹	TILIN NUMERO	KUNTAKAAVA	TILASTOKESKUKSEN TIEDONKERUU
Edellisten tilikausien yli-/alijäämä	2040	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, TK-Kons
Tilikauden yli-/alijäämä	2050	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, TK-Kons
VÄHEMMISTÖOSUUDET		Kons	TK-Kons
Vähemmistöosuudet	2060		
POISTOERO JA VAPAAEHTOISET VARAUKSET	2100-2199	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, TK-Kons
Poistoero	2100-2109	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, TK-Kons
Vapaaehtoiset varaukset	2110-2119	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, TK-Kons
PAKOLLISET VARAUKSET	2120-2130	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, TK-Kons
Eläkevaraukset	2120	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, TK-Kons
Muut pakolliset varaukset	2130	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, TK-Kons
TOIMEKSIANTOJEN PÄÄOMAT	2300-2389	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, TK-Kons, Nekku, LL-Nekku
Valtion toimeksiannot	2300-2324	Kunta, ky, LL	Ulk, Nekku
Välitettävät valtion lainat	2300		
Välitetyt valtion lainat	2310		
Muut valtion toimeksiantojen pääomat	2320		
Lahjoitusrahastojen pääomat	2325-2329	Kunta, ky	Ulk
Lahjoitusrahastojen pääomat	2325		
Muut toimeksiantojen pääomat	2330-2389	Kunta, ky	Ulk

101

Kunta = Kunnan tilinpäätöskaaava

Ky = Kuntayhtymän tilinpäätöskaaava

LL = Liikelaitoksen tilinpäätöskaaava

Ulk = Tilastokeskuksen keräämä kuntien ja kuntayhtymien vuosittain päätöstilasto

LL = Tilastokeskuksen vuosittain tiedonkeruu liikelaitosten tilinpäätöksistä

TK-Kons = Tilastokeskuksen vuosittain tiedonkeruu konsernitilinpäätöksistä

Nekku = Tilastokeskuksen neljännesvuositilaston tiedonkeruu kunnilta ja kuntayhtymiltä

LL-Nekku = Tilastokeskuksen neljännesvuositilaston tiedonkeruu liikelaitoksilta

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

TASEEN TILIT ¹⁰²	TILIN NUMERO	KUNTAKAAVA	TILASTOKESKUKSEN TIEDONKERUU
Muiden toimeksiantojen pääomat	2360		
KONSERNIRESERVI	2399	Kons	TK-Kons
Konsernireservi	2399		
VIERAS PÄÄOMA	2400-2600	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, TK-Kons, Nekku, LL-Nekku
Pitkäaikainen (korollinen vieras pääoma)	2400-2499	Kunta, ky, LL, Kons	TK-Kons
Joukkovelkakirjalainat	2400-2409	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, Nekku, LL-Nekku
Joukkovelkakirjalainat	2409		
Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta	2410-2419	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, Nekku, LL-Nekku
Lainat kunnalta/kuntayhtymältä		LL	LL, LL-Nekku
Lainat julkisyhteisöiltä	2420-2429	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, Nekku, LL-Nekku
Lainat muilta luotonantajilta	2430-2439	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, Nekku, LL-Nekku
Pitkäaikainen (koroton vieras pääoma)	2440-2499	Kons	TK-Kons
Saadut ennakot	2440-2449	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, Nekku, LL-Nekku
Saadut ennakot	2449		
Ostovelat	2450-2457	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, Nekku, LL-Nekku
Ostovelat	2457		
Korottomat velat kunnalta/kuntayhtymältä		LL	LL, LL-Nekku
Muut velat/Liittymismaksut ja muut velat	2458-2469	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, Nekku, LL-Nekku
Johdannaissopimusten perusteella vastaanotetut käteisvakuudet	2458		
Liittymismaksut ja muut velat	2469		
Siirtovelat	2470-2479	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, Nekku, LL-Nekku
Lyhytaikainen	2500-2999	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, Nekku, LL-Nekku

102

Kunta = Kunnan tilinpäätöskaaava

Ky = Kuntayhtymän tilinpäätöskaaava

LL = Liikelaitoksen tilinpäätöskaaava

Ulk = Tilastokeskuksen keräämä kuntien ja kuntayhtymien vuosittain päätöstilasto

LL = Tilastokeskuksen vuosittain päätöstilasto liikelaitosten tilinpäätöksistä

TK-Kons = Tilastokeskuksen vuosittain päätöstilasto konsernitilinpäätöksistä

Nekku = Tilastokeskuksen neljännesvuosittain päätöstilasto kunnilta ja kuntayhtymiltä

LL-Nekku = Tilastokeskuksen neljännesvuosittain päätöstilasto liikelaitoksilta

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

TASEEN TILIT ¹⁰³	TILIN NUMERO	KUNTAKAAVA	TILASTOKESKUKSEN TIEDONKERUU
Lyhytaikainen (korollinen vieras pääoma)	2500-2539	Kons	TK-Kons
Joukkovelkakirjalainat	2500-2509	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, Nekku, LL-Nekku
Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta	2510-2519	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, Nekku, LL-Nekku
Lainat kunnalta/kuntayhtymältä		LL	LL, LL-Nekku
Lainat julkisyhteisöiltä	2520-2529	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, Nekku, LL-Nekku
Lainat muilta luotonantajilta	2530-2539	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, Nekku, LL-Nekku
Lyhytaikainen (koroton vieras pääoma)	2540-2999	Kons	TK-Kons
Saadut ennakot	2540-2544	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, Nekku, LL-Nekku
Ostovelat	2545-2549	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, Nekku, LL-Nekku
Korottomat velat kunnalta/kuntayhtymältä		LL	LL, LL-Nekku
Muut velat/Liittymismaksut ja muut velat	2550-2569	Kunta, ky, Kons	Ulk, LL, Nekku, LL-Nekku
Johdannaissopimusten perusteella vastaanotetut käteisvakuudet	2561		
Liittymismaksuvelat	2568		
Muut velat	2569		
Siirtovelat	2570-2589	Kunta, ky, LL, Kons	Ulk, LL, Nekku, LL-Nekku
Siirtyvät korot	2579		Nekku, LL-Nekku
Lomapalkkajaksotus	2580		
Muut siirtovelat	2589		
VASTATTAVAA YHTEENSÄ		Kons	Ulk, LL, TK-Kons

103

Kunta = Kunnan tilinpäätöskaava

Ky = Kuntayhtymän tilinpäätöskaava

LL = Liikelaitoksen tilinpäätöskaava

Ulk = Tilastokeskuksen keräämä kuntien ja kuntayhtymien vuositilinpäätöstilasto

LL = Tilastokeskuksen vuositiedonkeruu liikelaitosten tilinpäätöksistä

TK-Kons = Tilastokeskuksen vuositiedonkeruu konsernitilinpäätöksistä

Nekku = Tilastokeskuksen neljännesvuositilaston tiedonkeruu kunnilta ja kuntayhtymiltä

LL-Nekku = Tilastokeskuksen neljännesvuositilaston tiedonkeruu liikelaitoksilta

10 Opastavat tiedot

Tätä suositusta ylläpitää Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta JUHTA, puh. 0295 16001, sähköposti: jhs-sihteeeri@jhs-suositukset.fi.

JHS-järjestelmän verkkosivut:
<http://www.jhs-suositukset.fi>

11 Liitteet

Liite 1: Kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelma

Liite 2: Kunnan ja kuntayhtymän rahoituslaskelma

Liite 3: Kunnan ja kuntayhtymän tase

Liite 4: Kunnan ja kuntayhtymän konsernituloslaskelma

Liite 5: Kunnan ja kuntayhtymän konsernin rahoituslaskelma

Liite 6: Kunnan ja kuntayhtymän konsernitase

Liite 7: Kunnan ja kuntayhtymän konsernitase (lyhennetty)

Liite 8: Kunnallisen liikelaitoksen tuloslaskelma

Liite 9: Kunnallisen liikelaitoksen rahoituslaskelma

Liite 10: Kunnallisen liikelaitoksen tase

Liite 11: Rahastoja koskevia kirjausesimerkkejä

Liite 12: Kaavio arvonalentumisen esittämisestä

JHS 192 Kuntien ja kuntayhtymien tililuettelo

Liite 1. Kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelma

Versio: 1.0

Julkaistu: 2.9.2015

Voimassaoloaika: toistaiseksi

	2014		2013	
Toimintatuotot				
Myyntituotot	+		+	
Maksutuotot	+		+	
Tuet ja avustukset	+		+	
Muut toimintatuotot	+	+	+	+
Valmistus omaan käyttöön		+	+	+
Toimintakulut				
Henkilöstökulut				
Palkat ja palkkiot	-		-	
Henkilösivukulut				
Eläkekulut	-		-	
Muut henkilösivukulut	-		-	
Palvelujen ostot	-		-	
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	-		-	
Avustukset	-		-	
Muut toimintakulut	-	-	-	-
Toimintakate		=	=	
Verotulot		+	+	
Valtionosuudet		+	+	
Rahoitustuotot ja -kulut				
Korkotuotot	+		+	
Muut rahoitustuotot	+		+	
Korkokulut	-		-	
Muut rahoituskulut	-	+/-	-	+/-
Vuosikate		=	=	
Poistot ja arvonalentumiset				
Suunnitelman mukaiset poistot	-		-	
Arvonalentumiset	-	-	-	
Satunnaiset erät				
Satunnaiset tuotot	+		+	
Satunnaiset kulut	-	+/-	-	+/-
Tilikauden tulos		=	=	
Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+)		-/+		-/+
Varausten lisäys (-) tai vähennys (+)		-/+		-/+
Rahastojen lisäys (-) tai vähennys (+)		-/+		-/+
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)		=	=	

Kuntayhtymässä jätetään Verotulot ja Valtionosuudet rivit pois (KPA 1:11 §).

JHS 192 Kuntien ja kuntayhtymien tililuettelo

Liite 2. Kunnan ja kuntayhtymän rahoituslaskelma

Versio: 1.0

Julkaistu: 2.9.2015

Voimassaoloaika: toistaiseksi

			Tiedon lähde:
Toiminnan rahavirta			
Vuosikate	XXX		Tuloslaskelmasta
Satunnaiset erät	±XXX		Tuloslaskelmasta
Tulorahoituksen korjauserät	±XXX	XXX	Liitetiedoista
Investointien rahavirta			
Investointimenot	-XXX		Vs AI, AII, AIII1
Rahoitusosuudet investointimenoihin	-XXX		Vs AI, AII, AIII1
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot	-XXX	-XXX	Liitetiedoista
Toiminnan ja investointien rahavirta		±XXX	
Rahoituksen rahavirta			
Antolainauksen muutokset			
Antolainasaamisten lisäys	-XXX		Vs AIII2-4
Antolainasaamisten vähennys	XXX	±XXX	Vs AIII2-4
Lainakannan muutokset			
Pitkäaikaisten lainojen lisäys	+XXX		Vt E I 1-4
Pitkäaikaisten lainojen vähennys	-XXX		Vt E I 1-4
Lyhytaikaisten lainojen muutos	±XXX	±XXX	Vt E II 1-4
Oman pääoman muutokset		±XXX	Vt A
Muut maksuvalmiuden muutokset			
Toimeksiantojen varojen ja pääomien muutokset	±XXX		Vs B, Vt D
Vaihto-omaisuuden muutos	±XXX		Vs C1
Saamisten muutos	±XXX		Vs CII
Korottomien velkojen muutos	±XXX	±XXX	Vt E I5-8, E II5-8
Rahoituksen rahavirta		±XXX	
Rahavarojen muutos			±XXX
Rahavarojen muutos			
Rahavarat 31.12.	XXX		Vs CIII,CIV
Rahavarat 1.1.	XXX	±XXX	Vs CIII,CIV

Vs=Vastaavaa
Vt=Vastattavaa

JHS 192 Kuntien ja kuntayhtymien tililuettelo

Liite 3. Kunnan ja kuntayhtymän tase

Versio: 1.0

Julkaistu: 2.9.2015

Voimassaoloaika: toistaiseksi

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. Muut saamiset
4. Siirtosaamiset

Lyhytaikaiset saamiset

1. Myyntisaamiset
2. Lainasaamiset
3. Muut saamiset
4. Siirtosaamiset

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. Muut toimeksiantojen pääomat

E VIERAS PÄÄOMA

I Pitkäaikainen

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

II Lyhytaikainen

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

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

III Rahoitusarvopaperit

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

IV Rahat ja pankkisaamiset

JHS 192 Kuntien ja kuntayhtymien tililuettelo

Liite 4. Kunnan ja kuntayhtymän konsernituloslaskelma

Versio: 1.0

Julkaistu: 2.9.2015

Voimassaoloaika: toistaiseksi

		2014	2013
Toimintatuotot		+	+
Toimintakulut		-	-
Osuus osakkuusyhteisöjen voitosta (tappiosta)		+/-	+/-
Toimintakate		=	=
Verotulot		+	+
Valtionosuudet		+	+
Rahoitustuotot ja -kulut			
Korkotuotot	+	+	
Muut rahoitustuotot	+	+	
Korkokulut	-	-	
Muut rahoituskulut	-	+/-	+/-
Vuosikate		=	=
Poistot ja arvonalentumiset			
Suunnitelman mukaiset poistot	-	-	-
Tilikauden yli- ja alipariarvot	+/-	+/-	+/-
Arvonalentumiset	-	-	-
Satunnaiset erät		+/-	+/-
Tilikauden tulos		=	=
Tilinpäätössiirrot		+/-	+/-
Vähemmistöosuudet		+/-	+/-
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)		=	=

JHS 192 Kuntien ja kuntayhtymien tililuettelo

Liite 5. Kunnan ja kuntayhtymän konsernin rahoituslaskelma

Versio: 1.0

Julkaistu: 2.9.2015

Voimassaoloaika: toistaiseksi

Toiminnan rahavirta		Tiedon lähde:
Vuosikate	+/ -	Konsernituloslaskelmasta
Satunnaiset erät	+/ -	Konsernituloslaskelmasta
Tulorahoituksen korjauserät	+/ - <u>-</u>	Konsernitaseesta, -tuloslaskelmasta, liitetiedoista ja erikseen kerättävistä tiedoista
Investointien rahavirta		
Investointimenot	-	Erikseen kerättävistä tiedoista
Rahoitusosuudet investointimenoihin	+	Erikseen kerättävistä tiedoista
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot	+ <u>+</u>	Liitetiedoista ja erikseen kerättävistä tiedoista
Toiminnan ja investointien rahavirta		=
Rahoituksen rahavirta		
Antolainauksen muutokset		
Antolainasaamisten lisäykset	-	Erikseen kerättävistä tiedoista
Antolainasaamisten vähennykset	+ <u>+</u>	Erikseen kerättävistä tiedoista
Lainakannan muutokset		
Pitkäaikaisten lainojen lisäys	+	Erikseen kerättävistä tiedoista
Pitkäaikaisten lainojen vähennys	-	Erikseen kerättävistä tiedoista
Lyhytaikaisten lainojen muutos	+/ <u>-</u>	Erikseen kerättävistä tiedoista
Oman pääoman muutokset	-	Konsernitaseesta ja erikseen kerättävistä tiedoista
Muut maksuvalmiuden muutokset		
Toimeksiantojen varojen ja pääomien muutokset	+/ -	Konsernitaseesta
Vaihto-omaisuuden muutos	+/ -	Konsernitaseesta
Saamisten muutos	+/ -	Konsernitaseesta
Korottomien velkojen muutos	+/ <u>-</u>	Konsernitaseesta
Rahoituksen rahavirta		=
Rahavarojen muutos		+/ -
Rahavarojen muutos		
Rahavarat 31.12.	+	Konsernitaseesta
Rahavarat 1.1.	- <u>-</u>	Konsernitaseesta

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

JHS 192 Kuntien ja kuntayhtymien tililuettelo

Liite 6. Kunnan ja kuntayhtymän konsernitase

Versio: 1.0

Julkaistu: 2.9.2015

Voimassaoloaika: toistaiseksi

VASTAAVAA

PYSYVÄT VASTAAVAT

Aineettomat hyödykkeet
Aineettomat oikeudet
Muut pitkävaikutteiset menot
Ennakkomaksut

Aineelliset hyödykkeet

Maa- ja vesialueet
Rakennukset
Kiinteät rakenteet ja laitteet
Koneet ja kalusto
Muut aineelliset hyödykkeet
Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat

Sijoitukset

Osakkuusyhteisöosuudet
Muut osakkeet ja osuudet
Joukkovelkakirjalainasaamiset
Muut lainasaamiset
Muut saamiset

TOIMEKSIANTOJEN VARAT

Valtion toimeksiannot
Lahjoitusrahastojen erityiskatteet
Muut toimeksiantojen varat

VAIHTUVAT VASTAAVAT

Vaihto-omaisuus
Aineet ja tarvikkeet
Keskeneräiset tuotteet
Valmiit tuotteet
Muu vaihto-omaisuus
Ennakkomaksut

Saamiset

Pitkäaikaiset saamiset

Myyntisaamiset
Lainasaamiset
Muut saamiset
Siirtosaamiset

Lyhytaikaiset saamiset

Myyntisaamiset
Lainasaamiset
Muut saamiset
Siirtosaamiset

VASTATTAVAA

OMA PÄÄOMA

Peruspääoma
Arvonkorotusrahasto
Muut omat rahastot
Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä)
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)

VÄHEMMISTÖOSUUDET

POISTOERO JA VAPAAEHTOISET VARAUKSET

Poistoero
Vapaaehtoiset varaukset

PAKOLLISET VARAUKSET

Eläkevaraukset
Muut pakolliset varaukset

TOIMEKSIANTOJEN PÄÄOMAT

Valtion toimeksiannot
Lahjoitusrahastojen pääomat
Muut toimeksiantojen pääomat

VIERAS PÄÄOMA

Pitkäaikainen
Joukkovelkakirjalainat
Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta
Lainat julkisyhteisöiltä
Lainat muilta luotonantajilta
Saadut ennakot
Ostovelat
Muut velat/Liittymismaksut ja muut velat
Siirtovelat

Lyhytaikainen

Joukkovelkakirjalainat
Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta
Lainat julkisyhteisöiltä
Lainat muilta luotonantajilta
Saadut ennakot
Ostovelat
Muut velat/Liittymismaksut ja muut velat
Siirtovelat

VASTATTAVAA YHTEENSÄ

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Rahoitusarvopaperit

Osakkeet ja osuudet

Sijoitukset rahamarkkinainstrumentteihin

Joukkovelkakirjalainasaamiset

Muut arvopaperit

Rahat ja pankkisaamiset

VASTAAVAA YHTEENSÄ

JHS 192 Kuntien ja kuntayhtymien tililuettelo

Liite 7. Kunnan ja kuntayhtymän konsernitase (lyhennetty)

Versio: 1.0

Julkaistu: 2.9.2015

Voimassaoloaika: toistaiseksi

VASTAAVAA

PYSYVÄT VASTAAVAT

Aineettomat hyödykkeet

 Aineettomat oikeudet

 Muut pitkävaikutteiset menot

 Ennakkomaksut

Aineelliset hyödykkeet

 Maa- ja vesialueet

 Rakennukset

 Kiinteät rakenteet ja laitteet

 Koneet ja kalusto

 Muut aineelliset hyödykkeet

 Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat

Sijoitukset

 Osakkuusyhteisöosuudet

 Muut osakkeet ja osuudet

 Joukkovelkakirjalainasaamiset

 Muut lainasaamiset

 Muut saamiset

TOIMEKSIANTOJEN VARAT

VAIHTUVAT VASTAAVAT

Vaihto-omaisuus

Saamiset

 Pitkäaikaiset saamiset

 Lyhytaikaiset saamiset

Rahoitusarvopaperit

Rahat ja pankkisaamiset

VASTAAVAA YHTEENSÄ

VASTATTAVAA

OMA PÄÄOMA

 Peruspääoma

 Arvonkorotusrahasto

 Muut omat rahastot

 Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä)

 Tilikauden ylijäämä (alijäämä)

VÄHEMMISTÖOSUUDET

POISTOERO JA VAPAAEHTOISET VARAUKSET

 Poistoero

 Vapaaehtoiset varaukset

PAKOLLISET VARAUKSET

 Eläkevaraukset

 Muut pakolliset varaukset

TOIMEKSIANTOJEN PÄÄOMAT

VIERAS PÄÄOMA

 Pitkäaikainen korollinen vieras pääoma

 Pitkäaikainen koroton vieras pääoma

 Lyhytaikainen korollinen vieras pääoma

 Lyhytaikainen koroton vieras pääoma

VASTATTAVAA YHTEENSÄ

JHS 192 Kuntien ja kuntayhtymien tililuettelo

Liite 8. Kunnallisen liikelaitoksen tuloslaskelma

Versio: 1.0

Julkaistu: 2.9.2015

Voimassaoloaika: toistaiseksi

	1.1.-31.12.2013	1.1.-31.12.201	2
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		-	-
Liikelylijäämä (-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		+	+

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+)	-/+	-/+
Vapaaehtoisten varausten lisäys (-) tai vähennys (+)	-/+	-/+
Rahastojen lisäys (-) tai vähennys (+)	-/+	-/+
Tuloverot	-	-
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)	+ / (-)	+ / (-)

JHS 192 Kuntien ja kuntayhtymien tililuettelo

Liite 9. Kunnallisen liikelaitoksen rahoituslaskelma

Versio: 1.0

Julkaistu: 2.9.2015

Voimassaoloaika: toistaiseksi

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

JHS 192 Kuntien ja kuntayhtymien tililuettelo

Liite 10. Kunnallisen liikelaitoksen tase

Versio: 1.0

Julkaistu: 2.9.2015

Voimassaoloaika: toistaiseksi

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

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

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

III Rahoitusarvopaperit

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

IV Rahat ja pankkisaamiset

VASTAAVAA YHTEENSÄ

JHS 192 Kuntien ja kuntayhtymien tililuettelo

Liite 11. Rahastoja koskevia kirjausesimerkkejä

Versio: 1.0

Julkaistu: 2.9.2015

Voimassaoloaika: toistaiseksi

1 Vahinkorahaston kartuttaminen

Vakuutusmaksut ovat kunnan toiminnan kustannuksia, jotka tulisi ottaa huomioon eri tehtävien budjetoinnissa, kustannuslaskennassa ja palvelujen hinnoittelussa. Vastaavasti ao. tehtävän kustannuksia ovat vakuutusmaksuja korvaavat sisäiset siirtoerät, joilla kartutetaan vahinkorahaston pääomaa.

Sisäiset siirtoerät voidaan kirjata vakuutusmaksujen tapaan talousarvioiseurantaa varten kuluksi seuraavalla tavalla:

Per Palvelujen ostot, Sisäiset vakuutusmaksut An Muut rahoitustuotot, Vahinkorahaston kartuttaminen

Sisäisiä vakuutusmaksuja voidaan käsitellä myös pelkästään kustannuslaskennallisena eränä, jota ei viedä kunnan ulkopuoliseen kirjanpitoon. Talousarvioiseurantaa palvelevat sisäiset kirjaukset eliminoidaan aina tilinpäätöksessä.

Vahinkorahastoa kartuttavat siirrot tehdään tilikauden tuloksen jälkeen, mikäli tilikauden tulos on rahastosiirtoon riittävä. Siirto tehdään kirjauksella:

Per Rahastojen lisäys An Rahastopääomat, Vahinkorahasto

Talousarviossa valtuusto hyväksyy vahinkorahaston kartuttamista koskevan suunnitelman. Rahaston lisäystä ei kuitenkaan käsitellä talousarviossa määrärahana. Tilinpäätöksessä tehtävän rahaston lisäyksen valtuusto hyväksyy kunnanhallituksen tilikauden tuloksen käsittelystä tekemän esityksen pohjalta.

2 Vahinkorahaston käyttö ja sitä koskevia kirjausesimerkkejä

Vahinkorahastoa tuloutetaan tuloslaskelmaan vahingoittuneesta, tuhoutuneesta tai kadonneesta pysyvien vastaavien hyödykkeestä tehtävää ylimääräistä poistoa vastaava määrä tai määrä, joka vastaa kunnan vahingon kärsineelle suorittamaa korvausta. Vahinkorahaston pääoma taseessa ei ole määrärahan luonteinen erä, jota vastaan menoja voidaan kirjata.

Vahingonkorvauksia varten kunnan on varattava talousarvioon määräraha, josta korvaukset maksetaan. Vahingoittuneen tai tuhoutuneen pysyvien vastaavien hyödykkeen korvaamista varten varataan määräraha talousarvion investointiosaan. Toistuviin, kokemuksen perusteella ennustettaviin menetyksiin varataan määrärahat talousarvion hyväksymisen yhteydessä, esimerkiksi yhtenä kokonaismäärärahana kaikille hallintokunnille. Poikkeuksellisiin ja suuriin vahinkoihin määrärahat hyväksytään talousarviomuutoksina sen jälkeen, kun vahingon tai menetyksen korvaussumma on arvioitavissa.

2.1 Rakennus, jonka kirjanpitoarvo on 300 000,- tuhoutuu tulipalossa. Kunta on kattanut palovahinkoriskin palovahinkorahastolla.

Suunnitelman mukaiset poistot an Hallinto- ja laitosrakennukset 300 000,-

Rahastopääomat, Palovahinkorahasto an Rahastojen vähennys 300 000,-

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta

Ylimääräinen poisto esitetään tuloslaskelmassa samalla rivillä kuin suunnitelmapoistot. Mikäli ylimääräinen poisto on olennainen, tehdään siitä selkoa taseen liitetiedoissa.

2.2 Kunta maksaa vahingonkorvausta isännänvastuun perusteella 12 000,-

Muut kulut an Rahatili 12 000,-

Rahastopääomat, henkilövahinkorahasto an Rahastojen vähennys 12 000,-

2.3 Kunta, joka hoitaa henkilöstön tapaturmariskit omavastuisesti, joutuu korvaamaan työntekijälleen poikkeuksellisen suuren tapaturmakorvauksen 200 000,-

Tapaturmavakuutusmaksut an Rahatili 200 000,-

Rahastopääomat, henkilövahinkorahasto an Rahastojen vähennys 200 000,-

Kunta, joka hoitaa vakuutusyhtiön kanssa tekemän sopimuksen mukaisesti tapaturmavahingot omavastuisesti, kirjaa sekä vakuutusmaksuennakot että jälkilaskun kuluksi tapaturmavakuutusmaksutilille. Erillistä pakollista varausta tapaturmariskin kattamiseen ei voi tehdä menetyksiin, jotka eivät ole toteutuneet. Sen sijaan, jos tapaturma on toteutunut ja tiedossa on poikkeuksellisen suuri korvaussumma, jota tavanomainen vuosimaksu ei kata, on pakollisen varauksen tekeminen tätä määrättyä tulevaisuudessa lankeavaa korvaussummaa vastaan katsottava hyvän kirjanpitotavan mukaiseksi.

Tapaturmavakuutuskorvauksia varten kunta ottaa talousarvioon määrärahat tehtävittäin tai kokonaismäärärahan, josta tapaturmakorvaukset tilikauden aikana katetaan. Kokonaismäärärahan käyttö jaetaan kunnan eri tehtäville palkkasumman suhteessa, kuten jaetaan vakuutusyhtiölle suoritettavat tapaturmavakuutusmaksut ja niiden ennakot. Vahinkorahastosta tuloutetaan tilinpäätöksessä maksettuja tapaturmakorvauksia vastaava määrä rahastosta siirtona tilikauden tuloksen jälkeen.

3 Kirjausesimerkkejä lahjoitusrahaston kartuttamisesta

3.1 Lahjoitus kunnalle

Kunta saa lahjoituksen, jonka käyttöön liittyy rajoittava ehto. Lahjoitus koostuu 35 000 euron arvopapereista ja 20 000 eurosta pankkitalletuksia. Pankkitalletukset kunta voi siirtää omalle pankkitilille. Arvopapereita ei tässä vaiheessa realisoida.

Rahatili an Toimeksiantojen pääomat, Lahjoitusrahastojen pääomat 20 000,-

Toimeksiantojen varat, Lahjoitusrahastojen erityiskatteet an

Toimeksiantojen pääomat, Lahjoitusrahastojen pääomat 35 000,-

3.2 Osinkotuotto rahastosijoitukselle

Lahjoituksena saaduista arvopapereista saadaan osinkotuottoa 1 500,-

Toimeksiantojen varat, Lahjoitusrahastojen erityiskatteet an

Toimeksiantojen pääomat, Lahjoitusrahastojen pääomat 1 500,-

3.3 Sisäinen korko kunnan yleisissä rahoitusvaroissa oleville rahastovaroille

Rahastovaroille maksettava sisäinen korko kirjataan rahastosiirtona tilikauden tuloksesta.

Rahaston lisäys an Toimeksiantojen pääomat, Lahjoitusrahastojen pääomat 1 000,-

4 Kirjausesimerkkejä lahjoitusrahaston käytöstä

4.1 Kunta maksaa yhdistykselle avustusta 3 000,- lahjoitusrahastosta, joka on merkitty toimeksiantojen pääomiin

Toimeksiantojen pääomat, Lahjoitusrahastojen pääomat an

Toimeksiantojen varat, Lahjoitusrahastojen erityiskatteet 3 000,-

tai jos varat kunnan yleisissä rahoitusvaroissa

Toimeksiantojen pääomat, Lahjoitusrahastojen pääomat an Rahatili 3000,-

Lahjoitusrahaston käyttö avustukseen kirjataan tasetileiltä. Talousarvioon ei oteta määrärahaa avustukseen.

4.2 Kunta myy lahjoituksena saamiaan arvopapereita ja käyttää varat käyttöomaisuuden hankintaan

Lahjoituksena saadut arvopaperit realisoidaan ja varat käytetään hätäpuhelinjärjestelmän hankintaan vanhuksille. Arvopapereiden myyntihinta on 40 000,- ja kirjanpitoarvo 35 000,-. Arvopapereiden myyntivoitto 5 000,- siirretään lahjakirjan ehtojen mukaisesti rahastoon. Hätäpuhelinjärjestelmä maksaa 50 000,-.

Rahatili an Toimeksiantojen varat, Lahjoitusrahastojen erityiskatteet 35 000,-

Rahatili an Toimeksiantojen pääomat, Lahjoitusrahastojen pääomat 5 000,-

Koneet ja kalusto, Laitteet an Rahatili 50 000,-

Toimeksiantojen pääomat, Lahjoitusrahastojen pääomat an Koneet ja kalusto, Laitteet 40 000,-

5 Muiden omien rahastojen kirjausesimerkkejä

Kunta maksaa stipendejä kunnan omasta stipendirahastosta.

Stipendirahasto on muodostettu valtuuston päätöksellä siirtämällä tilikauden tuloksesta rahastolle pääoma. Rahaston pääomaa kartutetaan vuosittain tilikauden tuloksesta tehtävällä siirrolla, joka vastaa määrältään 5 %:n vuotuisista korkoa pääomalle. Stipendejä myönnetään vuosittain 5 000,-, jota varten talousarvion käyttötalousosaan on otettu määräraha.

Maksettuja stipendejä koskevat kirjaukset:

Avustukset an Rahatili 5 000,-

Stipendirahaston pääoma an Rahastojen vähennys 5 000,-

JHS 192 Kuntien ja kuntayhtymien tililuettelo

Liite 12. Kaavio arvonalentumisen esittämisestä

Versio: 1.0

Julkaistu: 2.9.2015

Voimassaoloaika: toistaiseksi

