

KIRJANPITOLAUTAKUNNAN KUNTAJAOSTO
Työ- ja elinkeinoministeriö

YLEISOHJE KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN TASEEN
LAATIMISESTA

Helsinki
2016

KIRJANPITOLAUTAKUNNAN KUNTAJAOSTO

Työ- ja elinkeinoministeriö

Helsinki

13.9.2016

YLEISOHJE KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN TASEEN LAATIMISESTA

Sisällysluettelo

1 Taseen laadintaperiaatteet	4
2 Pysyvät vastaavat	7
2.1 Määritelmät ja ryhmittelyt taseessa	7
2.1.1 Aineettomat hyödykkeet	8
2.1.2 Aineelliset hyödykkeet	10
2.1.3 Sijoitukset	12
2.2 Hankintameno ja sen jaksottaminen	14
2.2.1 Hankintamenon määräytyminen	14
2.2.2 Pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintamenon jaksottaminen	16
2.3 Arvonkorotus	17
2.4 Arvonalennus	18
3 Toimeksiantojen varat	18
4 Vaihtuvat vastaavat	19
4.1 Määritelmät	19
4.2 Vaihto-omaisuus	20
4.2.1 Vaihto-omaisuuden ryhmittely taseessa	20
4.2.2 Vaihto-omaisuuden arvostus ja jaksottaminen	21
4.2.3 Vaihto-omaisuuden ja pysyvien vastaavien väliset siirrot	22
4.3 Rahoitusomaisuus	22
4.3.1 Rahoitusomaisuuden ryhmittely taseessa	22
4.3.2 Rahoitusomaisuuden arvostus	26
5 Oma pääoma	27
5.1. Oman pääoman ryhmittely taseessa	27
5.2 Peruspääoma	27
5.3 Arvonkorotusrahasto	28
5.4 Muut omat rahastot	28
5.5 Ylijäämä ja alijäämä	29
6 Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset	30
6.1 Poistoero	30
6.2 Vapaaehtoiset varaukset	30

7 Pakolliset varaukset	31
7.1 Vastaiset menot ja menetykset.....	31
7.2 Pakollisten varausten esittäminen taseessa ja liitetiedoissa.....	33
8 Toimeksiantojen pääomat	34
9 Vieras pääoma.....	34
9.1 Vieraan pääoman ryhmittely.....	34
9.1.1 Joukkovelkakirjalainat.....	35
9.1.2 Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta.....	35
9.1.3 Lainat julkisyhteisöiltä	35
9.1.4 Lainat muilta luotonantajilta.....	36
9.1.5 Saadut ennakot.....	36
9.1.6 Ostovelat.....	36
9.1.7 Muut velat/Liittymismaksut ja muut velat.....	36
9.1.8 Siirtovelat.....	37
9.2 Ulkomaanrahan määräinen velka.....	37
10 Tase-erittelyt	38
11 Taseen liitetiedot.....	41
LIITE Kunnan ja kuntayhtymän tasekaava.....	42

LYHENTEET:

KuntaL 113 §	Kuntalain (410/2015) 113 §
KPL 5:5.3 §	Kirjanpitolain (1336/1997) 5. luku 5 § 3. mom.
KPA 2:4.1 § 6 k	Kirjanpitoasetuksen (1339/1997) 2. luku 4 § 1. mom. 6. kohta
KILA 1997/1453	Kirjanpitolautakunnan lausunto no 1453 vuodelta 1997
Kuntajaosto 1998/33	Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto no 33 vuodelta 1998

1 Taseen laadintaperiaatteet

Taseen laadinta

Kunnan on sisällytettävä tilinpäätökseensä tase ja sen liitetiedot (KuntaL 113 §). Kunnan tilinpäätöksen laadinnassa noudatetaan kuntalain ja sovelletaan kirjanpitolain säännöksiä. Kirjanpitolain ja kuntalain kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevien säännösten soveltamisesta antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolautakunnan kuntajaosto (KuntaL 112 §). Sen antamat ohjeet ja lausunnot ohjaavat kuntien ja kuntayhtymien hyvää kirjanpitoa.

Tähän lukuun on koottu kirjanpitolain keskeisiä säännöksiä taseen laadintaperiaatteista. Myös muita kirjanpitolain säännöksiä sovelletaan kunnan taseen laadinnassa, ellei myöhemmin ole muuta esitetty.

Laadintaperiaatteita

Tasetta laadittaessa on noudatettava hyvää kirjanpitoa (KPL 1:3 §).

Jokainen tili on pidettävä jatkuvasti sisällöltään samana. Tilin sisältöä voidaan kuitenkin muuttaa toiminnan kehityksen, tililuettelon muutoksen tai muun erityisen syyn vuoksi. Kunnalla tulee olla kultakin tilikaudelta kirjanpilotileistä selkeä ja riittävästi eritelty luettelo, joka selittää tilien sisällön (tililuettelo) (KPL 2:2 §). Tililuetteloon on merkittävä käyttöaika.

Kirjanpito on järjestettävä niin, että liiketapahtumien, tositteiden ja kirjausten yhteys mahdollisten osakirjanpitojen kautta pääkirjanpitoon ja siitä tilinpäätökseen on vaikeuksitta todettavissa kumpaankin suuntaan (KPL 2:6 §). [2016]

Taseen tulee kuvata tilinpäätöspäivän taloudellista asemaa (KPL 3:1.1 §). Kustakin taseen erästä on esitettävä vastaava tieto viimeistä edelliseltä tilikaudelta (vertailutieto). Jos taseen erittelyä on muutettu, on vertailutietoa mahdollisuuksien mukaan oikaistava. Samoin on meneteltävä, jos vertailutieto ei muun syyn takia ole käyttökelpoinen. (KPL 3:1.2 §)

Taseen ja sen liitetietojen on oltava selkeitä ja tilinpäätöksen on muodostettava yhtenäinen kokonaisuus (KPL 3:1.7 §).

Oikea ja riittävä kuva [2016]

Tilinpäätöksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta olennaisuusperiaatteen mukaisesti ottaen huomioon kirjanpitovelvollisen harjoittaman toiminnan laatu ja laajuus (KPL 3:2 §). Tätä varten tarpeelliset lisätiedot on ilmoitettava liitetiedoissa.

Olennaisuus tilinpäätösperiaatteena

Tilinpäätöksessä esitettävä seikka on olennainen silloin, kun sen pois jättämisen tai väärin ilmoittamisen voidaan kohtuullisesti odottaa vaikuttavan päätöksiin, joita tiedon käyttäjät tekevät tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen perusteella. Vaikka seikka olisi yksittäisenä epäolennainen, olennaisuuden arviointi tulee kohdistaa kokonaisuuteen, jos samankaltaisia

seikkoja on useita. Erityistä painoarvoa on annettava sellaisten seikkojen esittämiselle, jotka ovat olennaisen merkityksellisiä oikealle ja riittävälle kuvalle. (KPL 3:2 §) Olennaisuusperiaate suhteutuu kirjanpitovelvollisen kokoon ja toiminnan laatuun ja luonteeseen nähden. [2016]

Muut yleiset tilinpäätösperiaatteet

Tilinpäätöstä ja toimintakertomusta laadittaessa ja tilinavausta tehtäessä noudatettaviin periaatteisiin kuuluvat:

- 1) oletus kirjanpitovelvollisen toiminnan jatkuvuudesta;
- 2) johdonmukaisuus laatimisperiaatteiden ja -menetelmien soveltamisessa tilikaudesta toiseen;
- 3) huomion kiinnittäminen liiketapahtumien tosiasialliseen sisältöön eikä yksinomaan niiden oikeudelliseen muotoon (*sisältöpainotteisuus*);
- 4) tilikauden tuloksesta riippumaton varovaisuus;
- 5) tilinavauksen perustuminen edellisen tilikauden päättäneeseen taseeseen;
- 6) tilikaudelle kuuluvien tuottojen ja kulujen huomioon ottaminen riippumatta niihin perustuvien maksujen suorituspäivästä (*suoriteperuste*);
- 7) kunkin hyödykkeen ja muun tase-eriin merkittävän erän erillisarvostus; sekä
- 8) taseessa vastaaviin ja vastattaviin kuuluvien erien ja tuloslaskelmassa tuottojen ja kulujen esittäminen täydestä määrästä niitä toisistaan vähentämättä, jollei yhdisteleminen ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi (*netottamiskiello*). (KPL 3:3 §) [2016]

Tasejatkuvuus [2016]

Tasejatkuvuuden periaate edellyttää, että tilikauden aloittava tase vastaa edeltävän tilikauden päättävää tasetta. Myös kuntaliitoksessa noudatetaan pääsääntöisesti tasejatkuvuutta¹.

Hyvän kirjanpitotavan mukaan aikaisempaan tilikauteen kohdistuva olennainen virhe tai laskentakäytännön muutos tehdään oman pääoman erää *Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä* oikaisemalla². Oikaisuja ei siten tehdä tulosvaikutteisesti vaan takautuvasti. Vastaava oikaisu on myös tehtävä vertailuvuotena olevan edellisen tilikauden päättävään taseeseen. Vertailuvuoden tuloslaskelmaa ei ole välttämätöntä saattaa vertailukelpoiseksi, mutta oikean ja riittävän kuvan sitä vaatiessa on muutoksen tulosvaikutuksesta tilikausien vertailun mahdollistamiseksi annettava liitetieto. Jos vertailulaskelmaa kuitenkin oikaisetaan, tulee tehtyjen muutosten ja niiden perusteiden vastaavasti käydä ilmi liitetiedoista. Jos toimintakertomuksessa tai tilinpäätöksen liitetiedoissa esitetään tilinpäätöksiä tai tunnuslukuja useammalta tilikaudelta, on myös nämä saatettava mahdollisuuksien mukaan vertailukelpoisiksi tai ainakin selkeästi mainittava niiden mahdollinen vertailukelvottomuus. Vähäiset aikaisemmille tilikausille kuuluvat erät merkitään tuloslaskelmassa ja taseessa nimikettään vastaavaan erään.³

1

Kuntajaoston lausunto 2007/81 kuntajaon muutoksen kirjanpidollisesta käsittelystä

2

KILA 1750/2005 Lausunto tilinpäätösperiaatteiden muutosten ja aikaisempia tilikausia koskevien virheiden käsittelystä tilinpäätöksessä

3

Ks. Kuntajaoston lausunto 2012/105 aikaisempien vuosien virheiden korjaaminen tilinpäätöksessä

Tilikauden aikana syntyneet virheet on oikaistava tulosvaikutteisesti. Jaksotuksesta syntyneet erot eivät ole edellisessä kappaleessa tarkoitettuja virheitä.

KPA 2:2.1 § velvoittaa esittämään liitetietona aikaisempiin tilikausiin kohdistuvat tuotot ja kulut sekä virheiden korjaukset, jos ne eivät ole merkitykseltään vähäisiä. Liitetietona on vastaavasti esitettävä oikean ja riittävän kuvan vaatimus huomioon ottaen eriteltyä tilinpäätösperiaatteiden muutoksista ja aikaisempien tilikausien virheiden oikaisuista aiheutuvat muutokset omaan pääomaan.⁴

Menettelytapojen jatkuvuus

Menettelytapojen jatkuvuuden periaatteella tarkoitetaan sitä, että tilinpäätöksen laajuus-, mittaamis-, arvostus- ja kohdistamisongelmat ratkaistaan mahdollisimman yhtenäisellä tavalla tilikaudesta toiseen. Kirjanpitolainsäädännössä on useita vaihtoehtoisia menettelytapoja. Kunnan on kuitenkin jatkuvasti noudatettava kerran valitsemaansa menettelytapaa, eikä sitä voi muuttaa tilikaudesta toiseen. Muuttaminen edellyttää perusteltua syytä. Johdonmukaisuuden periaate ei kuitenkaan oikeuta virheellisen menettelytavan jatkamista, kun virheellisyys on havaittu. Muutosperusteista ja muutoksen vaikutuksista tilinpäätöstietojen vertailukelpoisuuteen on annettava selvitys liitetiedoissa (KPL 3:1.2 § ja KPA 2:2 §).

Varovaisuus [2016]

Varovaisuuden periaate on tilinpäätöksen laadinnassa noudatettava yleisperiaate, jonka mukaan mm. kulut on kirjattava riittävän suurina ja vastaavasti aktivoinnit tehtävä riittävän kriittistä harkintaa käyttäen. Myös tulojen kirjaamisessa on noudatettava varovaisuutta.

Varovaisuus taseen laatimisessa edellyttää erityisesti, että tilinpäätöksessä ja toimintakeromuksessa otetaan huomioon

- ainoastaan tilikaudella toteutuneet voitot
- kaikki poistot ja arvonalennukset vastaavista
- velkojen arvonlisäykset
- kaikki päättyneeseen tai aikaisempiin tilikausiin liittyvät, ennakoitavissa olevat vastuut ja mahdolliset menetykset, vaikka ne tulisivat tietoon vasta tilikauden päättymisen jälkeen. (KPL 3:3.2 §)

Silloin, kun on kysymys kirjanpitolain 3 luvun 2 a §:ssä tarkoitettusta olennaisesta seikasta, saadaan edellä mainitusta 1 ja 2 momentissa säädetystä periaatteesta poiketa vain erityisestä syystä. Tällaisen poikkeamisen on perustuttava lakiin tai sen nojalla annettuun säännökseen tai määräykseen. Liitetietoihin on sisällytettävä selostus poikkeamisen perusteista sekä laskelma poikkeamisen vaikutuksesta tilikauden tulokseen ja taloudelliseen asemaan.

Tilinpäätöksen varmentaminen [2016]

Tilinpäätöstä varmentamaan on laadittava tase-erittelyt (KPL 3:13.1 §), joiden sisällöstä säädetään tarkemmin kirjanpitoasetuksessa (KPA 5:1 §). Kunnassa sovellettavat ohjeet on esitetty tämän yleisohjeen luvussa 10.

4

KILA 2005/1750 Tilinpäätösperiaatteiden muutosten ja aikaisempia tilikausia koskevien virheiden käsittelystä tilinpäätöksessä

Muita säännöksiä [2016]

Taseen esittämistapaa ei saa muuttaa, ellei se ole tarpeen kirjanpitolain 3 luvun 2 §:ssä tarkoitetun oikean ja riittävän kuvan antamiseksi. (KPA 1:8 §). Tase on laadittava kuntajaoston antamaa tasekaavaa yksityiskohtaisempana, jos se on tarpeen tase-erien selventämiseksi.

Jos yksittäisen tasanimikkeen kohdalle ei tule lukua tilikaudelta ja edeltävältä tilikaudelta, se on jätettävä pois taseesta (KPA 1:11 §).

Pien- ja mikroyritystä koskevat säännökset [2016]

Kunnissa ei sovelleta kirjanpitolain 1 luvun 4 a ja b §:ssä tarkoitetuille pien- ja mikroyrityksille annettuja säännöksiä tilinpäätöksen laatimiseksi.

Kansainväliset tilinpäätösstandardit

Kunnan ja kuntayhtymän kirjanpidossa ei sovelleta kirjanpitolain 7a lukua kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaan laadittavasta tilinpäätöksestä ja konsernitilinpäätöksestä.

Yleisohjeen voimaantulo ja sisältö

Tätä tarkistettua yleisohjetta noudatetaan kunnan ja kuntayhtymän kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä 1.1.2016 alkaen. [2016]

2 Pysyvät vastaavat

2.1 Määritelmät ja ryhmittelyt taseessa

Taseen vastaavat jaetaan erien käyttötarkoituksen ja suunnitellun vaikutusajan perusteella pysyviin vastaaviin ja vaihtuviin vastaaviin sekä toimeksiantojen varoihin.

Pysyviä ovat erät, jotka on tarkoitettu tuottamaan tuloa jatkuvasti useana tilikautena (KPL 4:3 §). Pysyviin vastaaviin sisällytetään aineettomat ja aineelliset hyödykkeet ja sijoitukset.

Tällä yleisohjeella täydennetään kirjanpitolain pysyvien vastaavien määritelmää siten, että *kunnan pysyviä vastaavia ovat tulon tuottamisen tarkoituksesta riippumatta aineettomat ja aineelliset hyödykkeet, jotka vaikuttavat jatkuvasti tuotannontekijöinä useana tilikautena, sekä toimialasijoittamisen osakkeet ja osuudet ja muut sijoitukset*. Tämä pysyvien vastaavien käsitteen laajennus on perusteltua sen vuoksi, että kunnan palvelutuotannossa tuotannontekijöiden hankinnan tarkoituksena ei aina ole tulojen kerryttäminen, vaan peruspalvelujen tuottaminen, joka lakisääteisesti ja/tai valtuuston päätöksellä rahoitetaan verovaroin. *Meno tulon kohdalle* -periaatteen lisäksi kunnassa sovelletaan siten *meno tuotannontekijän käytön kohdalle* -periaatetta jaksotettaessa pitkävaikutteisten tuotannontekijöiden hankintamenoa.

Pysyvät vastaavat eritellään kunnan taseessa kolmeen pääryhmään:

Aineettomat hyödykkeet

Aineelliset hyödykkeet

Sijoitukset

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

2.1.1 Aineettomat hyödykkeet

Aineettomat hyödykkeet on eriteltävä kunnan taseessa kolmeen ryhmään:

Aineettomat oikeudet,

Muut pitkävaikutteiset menot

Ennakkomaksut

Aineettomat oikeudet

Aineettomia oikeuksia ovat kunnan erikseen luovutettavissa olevien käyttö- ja valmistusoikeuksien hankintamenot. Aineettoman oikeuden aktivointi tulee kysymykseen silloin, kun se tuottaa tuloa tai vaikuttaa tuotannontekijänä jatkuvasti useana tilikautena ja hankintamennon kerralla kuluksi kirjaamisella on olennaista vaikutusta kunnan tilikauden tulokseen.

Aineettomaan omaisuuteen kuuluvien vastikkeellisesti hankittujen toimilupien, patenttien, lisenssien, tavaramerkkien sekä vastaavien oikeuksien ja varojen hankintameno aktivoidaan. Muun aineettoman omaisuuden hankintameno voidaan aktivoida varovaisuutta noudattaen, jollei KPL 5:7-10 §:stä muuta johdu.

Pysyviin vastaaviin kirjattaviin aineettomiin oikeuksiin voidaan kirjata muun muassa atk-ohjelmien lisenssioikeudet⁵, liikenneluvat, patentit, tekijänoikeudet yms.

Muut pitkävaikutteiset menot

Muihin pitkävaikutteisiin menoihin sisällytetään aktivoitua kehittämismenoja samoin kuin aktivoitu liikearvo ja lainan pääoma-alennus ja lainan liikkeeseenlaskumenot. Lisäksi muihin pitkävaikutteisiin menoihin voidaan kirjata muita em. ryhmiin kuulumattomia aineettomia hyödykkeitä.

5

Atk-ohjelman hankintaan liittyvät muut menot kuin lisenssioikeuden hankintameno on katsottu muiksi pitkävaikutteisiksi menoksi. Ostettujen atk-ohjelmistojen hankintamenot saadaan myös merkitä olennaisuuden ja taloudellisuuden periaatteet huomioon ottaen yhtenä eränä muihin pitkävaikutteisiin menoihin. (KILA 2000/1604).

Tavanomaista suuremmat rahoitusosuudet muiden yhteisöjen pysyvien vastaavien hankintamenoihin voidaan merkitä muihin pitkävaikutteisiin menoihin⁶. Muita pitkävaikutteisia menoja voivat edellä mainittujen lisäksi olla osake- ja vuokrahuoneistojen perusparannusmenot⁷, tavanomaista vuotuskustannusta suuremmat kaavoitusmenot, atk-ohjelman hankintaan liittyvät muut menot kuin lisenssioikeuden hankintamenot sekä osallistuminen valtion tie-, rata- ja vesiväylähankkeisiin. Muut pitkävaikutteiset menot on poistettava suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan. Jollei kirjanpitovelvollinen voi luotettavalla tavalla arvioida vaikutusaikaa, on meno poistettava enintään kymmenessä vuodessa (KPL 5:11 §). [2016]

Kehittämismenot saadaan aktivoida, jos niiden odotetaan tuottavan tuloa useampana tilikautena. (KPL 5:8.2)⁸ Kehittämistoimintaan hankitut koneet ja laitteet yms. hyödykkeet kirjataan aineellisiin hyödykkeisiin ja ne poistetaan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan. Jollei kirjanpitovelvollinen voi luotettavalla tavalla arvioida vaikutusaikaa, on kehittämismenot poistettava enintään kymmenessä vuodessa. Pääsääntöisesti kehittämismenot kirjataan kuitenkin kuluksi.⁹ [2016]

Liikearvon hankintameno saadaan aktivoida ja se on poistettava suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan. Jollei kirjanpitovelvollinen voi luotettavalla tavalla arvioida vaikutusaikaa, on liikearvo poistettava enintään kymmenessä vuodessa. (KPL 5:9 §).¹⁰ [2016]

Lainan ottamisesta aiheutunut pääoma-alennus ja siihen rinnastettavat menot sekä lainan liikkeeseen laskusta aiheutuneet menot saadaan aktivoida varovaisuutta noudattaen. Aktivoidut erät on kirjattava laina-ajan kulumiseen perustuvan suunnitelman mukaan kuluksi, kuitenkin vähintään samassa suhteessa kuin lainaa maksetaan takaisin. (KPL 5:10 §) Pääsääntö mainituissa menoissa on kuitenkin kuluksi kirjaaminen.

Perustamis- ja tutkimusmenot kirjataan tilikauden kuluksi (KPL 5:7 ja 8.1 §). Jos kunta on vanhojen säännösten mukaan aktivoinut taseeseen tällaisia menoja, niiden poistot saa tehdä loppuun saakka aikaisemmin voimassa olleiden säännösten mukaan.

6

Jäsenkunnan maksuosuuden käsittelyä kuntayhtymän investointiin on käsitelty mm. kuntajaoston lausunnossa 1997/15 ja kunnan osallistumista yhdistyksen tai tytäryhtiön pysyvien vastaavien hankintamenojen rahoittamiseen on käsitelty lausunnossa 1998/32. Muita yhteisöjä, joiden pysyvien vastaavien hankintamenoihin kunta voi osallistua, ovat tytäryhteisöt ja muut yhteisöt, jotka hoitavat kunnan tehtäviä tai joiden toiminnan tarkoituksena on tukea kunnan tehtäviin liittyviä päämääriä.

7

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

8

Kunnissa kehittämismenojen jaksottamisessa noudatetaan kirjanpitolaian mukaisia säännöksiä. Kirjanpitolaista poiketen kehittämismenot kirjataan muina pitkävaikutteisina menoina.

9

On otettava huomioon, että tutkimustoiminta ei kuulu kehittämistoimintaan. Tutkimustoiminnan menoilla tarkoitetaan uuden tieteellisen ja teknisen tiedon tuottamiseksi ja ymmärtämiseksi tarpeellisia, suunnitelmallisesta tutkimustoiminnasta aiheutuneita menoja. Tutkimustoiminta voitaneen käsittää kehittämistoimintaa laajemmaksi siten, että siihen uhratuista menoista vain osa kypsyi kehittämistoiminnaksi ja sen menoksi. Tutkimustoiminta voi siten edeltää kehittämistoimintaa.

10

Liikearvon hankintameno saattaa muodostua yrityskaupan tai yritysjärjestelyn yhteydessä, kun ostetusta yrityksestä maksetaan enemmän kuin aineellisten hyödykkeiden arvo. Ylimenevä osa on liikearvoa.

2.1.2 Aineelliset hyödykkeet

Aineelliset hyödykkeet ryhmitellään kunnan taseessa seuraavasti:

Maa- ja vesialueet

Rakennukset

Kiinteät rakenteet ja laitteet

Koneet ja kalusto

Muut aineelliset hyödykkeet

Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat

Maa- ja vesialueet

Tase-erään *Maa- ja vesialueet* sisällytetään maa- ja metsäalueet, rakennetut ja rakentamattomat tontit, koskitilat ja vesialueet. Aktivoitavaan hankintamenuon lasketaan mukaan nimellishankintahinnan lisäksi erottamis-, lainhuudatus- yms. välittömästi alueen kunnan käyttöön saattamisesta aiheutuneet menot. Kutakin maa- ja vesialuetta seurataan erikseen kirjanpidossa.

Kunnan maa-alueet ovat joko palvelutuotannossa käytettävää omaisuutta kuten rakennetut tontit ja piha-alueet, vuokratontit, katualueet ja puistot sekä virkistysalueet, tai muihin pitkäaikaisiin sijoituksiin rinnastettavaa omaisuutta kuten maa-alueet, joiden käyttötarkoituksesta ei ole päätetty, taikka vaihto-omaisuuteen rinnastettavaa omaisuutta kuten myytäväksi tarkoitetut tontit. Yhteismetsän alue kuuluu niiden osakastiloihin yhteisenä alueena. Kunnan kirjanpidossa maa-alueen esittämisaikaa tai hankintamenu ei muutu, vaikka se siirretään yhteismetsään. [2016]

Käyttötarkoituksesta riippumatta maa-alueiden hankintamenu käsitellään investointimenona ja kirjataan taseessa pysyviin vastaaviin. Myytäväksi tarkoitetun tontin hankintamenu voidaan siirtää vaihtuviin vastaaviin, kun käyttötarkoitus on määrätty. Pysyvistä vastaavista tonttima-alue siirretään vaihtuviin vastaaviin hankintamenuon taseeseen merkittyä osaa vastaavasta määrästä ja mahdollinen, maa-alueeseen tehty arvokorotus peruutetaan (KPL 5:19 §). Kirjanpidollisesti siirto vaihtuviin vastaaviin vaikuttaa vain tase-eriin.

Tontin muodostamisesta ja kunnallistekniikan rakentamisesta sekä maksettavista maankäyttö- ja kehittämiskorvauksista¹¹ aiheutuvat menot voidaan aktivoida ja lisätä tontin hankintamenuon. Aktivointi voidaan tehdä taseessa sekä pysyviin että vaihtuviin vastaaviin aktivoidun tontin hankintamenuon.

Kunnan maksamat ei-palautettavat liittymismaksut on perusteltua aktivoida. Kun kyseessä on oma tontti, ei-palautettavat liittymismaksut kirjataan pysyvien vastaavien tase-erään *Maa- ja vesialueet*. Kun kyseessä on vuokratontti, ei-palautettavat liittymismaksut kirjataan pysyvien vastaavien aineellisten hyödykkeiden tase-erään *Maa- ja vesialueet* alaeräksi nimikkeellä *Kiinteistöjen vuokraoikeudet*. Jos tase-erä sisältää ainoastaan aktivoituja liittymismaksuja, erälle on kuitenkin suositeltavaa antaa nimike *Kiinteistöjen liittymismaksut*.¹²

11

Kuntajaoston lausunto 2005/71 määräalojen ja rakennusten vaihdon kirjaamisesta

12

Kuntajaoston lausunto 2004/65 liittymismaksujen kirjaamisesta, myös KILA:n lausunto 2001/1670.

Rakennukset

Tase-erään *Rakennukset* aktivoidaan hankintamenot kunnan niistä rakennuksista, joita käytetään palvelutuotannossa tai jotka ovat realisoitavissa taikka joihin muutoin liittyy vähintään taseeseen merkittyä arvoa vastaava tulonodotus. Poistamaton hankintameno rakennuksesta, jonka osalta mikään mainituista ehdoista ei täyty, kirjataan kuluksi.¹³

Rakennusten teknisten laitteiden kuten hissien, ilmanvaihto-, lämmitys- ja jäähdytyslaitteistojen ja keskusantennien hankintameno lasketaan mukaan varsinaisen rakennusrungon hankintamenoon. Poistosuunnitelmaa laadittaessa otetaan kuitenkin huomioon, että ns. teknisiä laitteita joudutaan uusimaan nopeammin kuin rakennusrunkoa.

Rakennuksia ovat asuin-, laitos-, hallinto-, koulu-, teollisuus- ja muut rakennukset. Tase-erään *Rakennukset* sisällytetään myös rakennelmat, joita ovat mm. polttoaine- ja happosäiliöt sekä kevyet esim. puusta tehdyt, usein tilapäiset varastot. Pumppuhuoneet ja verkostoon kytketyt säiliöt voidaan sisällyttää kiinteisiin rakenteisiin ja laitteisiin. Rakennuksen peruseräparannukset voidaan aktivoida joko omana eränä tai ne on mahdollista yhdistää rakennuksen poistamatta olevaan hankintamenoon.

Kiinteät rakenteet ja laitteet

Kiinteät rakenteet ja laitteet esitetään omana taseryhmänään, joka sisältää mm.

- maarakenteet kuten katujen, teiden ja siltojen sekä puistojen ja virkistysalueiden ja vastaavien rakenteiden hankintamenot, ei kuitenkaan maapohjan hankintamenoa
- vesirakenteiden kuten patojen, kanavien ja altaiden hankintamenot
- johtoverkostojen ja niiden laitteiden hankintamenot
- muiden kiinteiden rakenteiden ja laitteiden hankintamenot, joita ei lueta rakennuksen hankintamenoon kuuluviksi.

Koneet ja kalusto

Tase-erä *Koneet ja kalusto* sisältää kuljetusvälineet ja muut koneet ja kalusteet. Kuljetusvälineitä ovat henkilö- ja tavarakuljetuksiin tarkoitetut liikennevälineet, esim. autot, perävaunut, laivat ja raitiovaunut. Muita koneita ja kalustoa ovat mm. voimakoneet, nosto- ja siirtolaitteet, maansiirtokoneet ja liikkuvat työkoneet, maa- ja metsätalouskoneet, työstökoneet, konttori- ja tietokoneet, muut sähkökoneet ja -laitteet, tietoliikennevälineet, lääkintäkojeet, optiset instrumentit, huonekalut, soittimet ja urheiluvälineet. Rakennuksiin kiinteästi kuuluvat koneet ja laitteet eivät kuulu tähän erään vaan ne lasketaan rakennuksen hankintamenoon.

Muut aineelliset hyödykkeet

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

13

Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista, kohta 3.5.1: Mikäli hyödykkeen käyttö on lopetettu kunnan palvelutuotannossa, eikä sille kolmen seuraavan vuoden aikana tule käyttöä, on jäljellä oleva poistamaton menojäännös poistettava kokonaan kirjanpidosta.

Luonnonvaroja ovat mm. soranottoaikat, malmiesiintymät, kivilouhokset ja turvesuot. Luonnonvarojen hankintamenosta tehdään yleensä ns. substanssipoistoja eli vuotuista käyttöä vastaavia poistoja.

Kunnan omistamat arvoesineet kuten taideteokset ja museoesineistö aktivoidaan samoin perustein kuin muutkin pysyvien vastaavien hyödykkeet. Toisin sanoen, jos arvo- ja taidesineistöä käytetään esimerkiksi kulttuuripalvelujen tuottamiseen useana tilikautena tai ne ovat luovutettavissa vastikkeellisesti esimerkiksi vaihtokaupan yhteydessä, ovat ne aktivoitavia hyödykkeitä. Jos kumpikaan em. ehdoista ei täyty, kirjataan em. esineistön hankintameno kuluksi¹⁴. Arvo- ja taide-esineistöstä ei pääsääntöisesti tehdä suunnitelman mukaisia poistoja, mutta arvonalennus on kirjattava, jos arvonalennus on todennäköinen.

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

Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat

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

2.1.3 Sijoitukset

Pysyvien vastaavien tase-erä *Sijoitukset* sisältää kunnan toiminnan edistämiseksi hankitut arvopaperit, kunnan toimialaan liittyvät sijoitukset ja muut pitkäaikaiset sijoitukset.

Toimialasijoituksia ovat oman tai vieraan pääoman ehtoiset sijoitukset yhteisöihin, 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 investointien rahoittamiseen kuten investointien rahoitukseen tarkoitettuja antolainoja sekä osake- ja osuuspääomasijoituksia¹⁵. Antolainat voivat olla velkakirjalainoja tai pääomalainoja. Toimialasijoitus voi olla myös vaihtovelkakirja.¹⁶ Sijoitukset on kunnan taseessa eriteltävä seuraaviin ryhmiin:

14

Taloustilastoa varten joudutaan selvittämään kunnan arvo- ja taide-esineistön hankintameno. Tästä syystä voi esineistön aktivointi taseeseen olla tarkoituksenmukaista, vaikka sen realisointi ei käytännössä tulisi kysymykseen.

15

Kuntayhtymäosuuksien hankintameno aktivoidaan, mutta kuntayhtymän peruspääoman jäsenkuntaosuuden valtionosuudesta johtuvaa muutosta ei kirjata jäsenkunnan taseeseen. Olennaisista kuntayhtymäosuuksien arvon muutoksista annetaan selvitys kunnan tilinpäätöksen liitetiedoissa. Kuntayhtymän taseen liitetiedoissa annetaan selvitys peruspääoman jakautumisesta jäsenkuntien kesken. Ks. yleisohje kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista, kohta 2.5, Avustuksella, valtionosuudella tai muulla rahoitusosuudella katettu hankintameno ja kuntajaoston lausunto 2000/47.

16

Toimialasijoittamisesta ks. myös julkaisu Kunnan ja kuntayhtymän varallisuudenhoito, sijoitustoiminta ja niiden perusteista päättäminen, Suomen Kuntaliitto (2016)

Osakkeet ja osuudet
Joukkovelkakirjalainasaamiset
Muut lainasaamiset
Muut saamiset

Osakkeet ja osuudet

Tase-erään *Osakkeet ja osuudet* kuuluvat pysyvään käyttöön hankitut osakkeet ja osuudet kuten palvelutoiminnan toimitilojen hallintaan oikeuttavat osakkeet ja muut toimialasijoittamisen osakkeet ja osuudet (ks. toimialasijoittamisen määritelmä edeltä ja alaviite 16). Muut osakkeet ja osuudet ovat rahoitusarvopapereita.

Osakkeiden hankintamenoon luetaan sellaiset osakehankinnasta johtuvat menot, joiden syntyminen jäisi toteutumatta ilman osakehankintaa¹⁷. Osakkeiden hankintameno lisäykseksi kirjataan myös esimerkiksi kiinteistöyhtiölle maksetut pääomavastikkeet, mikäli kiinteistöosakeyhtiö on päättänyt rahastoida ne omaan pääomaan.¹⁸[2016]

Pörssiyhtiöiden osakkeet ja osakkeet, jotka on hankittu rahavarojen (kuten maksuliikennevarojen ja kassaylijäämän) sijoittamiseksi, merkitään vaihtuviin vastaaviin tase-erään *Rahoitusarvopaperit*. Pörssiyhtiön osakkeet ovat luonteeltaan palvelutuotantoon kuulumatonta omaisuutta, minkä vuoksi sen pitäminen pysyvissä vastaavissa ei ole perusteltua, vaikka osakkeet realisoitaisiinkin pitkän ajan kuluessa¹⁹.

Toimeksiantojen pääomiin kirjattujen lahjoitusrahastojen osakkeet ja osuudet merkitään toimeksiantojen varoihin tase-erään *Lahjoitusrahastojen varat*.

Osakkeiden ja osuuksien tiliöinnissä otetaan huomioon konsernitilinpäätöksen eliminointivaatimusten edellyttämät ryhmittelyt sekä taseen liitetiedoissa tarvittavat ryhmittelyt.

Joukkovelkakirjalainasaamiset

Toimialasijoittamiseen kuuluvat pitkäaikaiset joukkovelkakirjalainat esitetään taseen pysyvissä vastaavissa.

Muut lainasaamiset

Muut lainasaamiset ovat muita antolainoja kuin joukkovelkakirjalainoja²⁰. Toimialasijoittamiseen liittyvät antolainat kunnan tytäryhteisöille ja muiden kunnallisia palveluja tuottavien yhteisöjen pysyväisluonteiseen rahoittamiseen, esim. investointimenojen rahoittami-

17

KILA:n lausunto 2015/1942 Osakehankintaan liittyvien menojen kirjaamisesta [2016]

18

KILA:n lausunto 2014/1916 Kiinteistöosakeyhtiön osakkeisiin kohdistuvan lainaosuuden kirjaamisesta, asuntoosakeyhtiöiden kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskeva yleisohje 7.12.2010 kohta 2.4. [2016]

19

Kuntajaoston lausunto 2001/51 sulautumisen yhteydessä saatavien pörssiyhtiön osakkeiden käsittelystä

20

Joukkovelkakirjalainojen esittäminen erillään muista antolainoista lähtee kansantalouden tilinpidon tarpeista.

seen, kuuluvat tähän ryhmään. Antolainat voivat olla korollisia tai korottomia velkakirjaitai pääomalainoja.

Muut saamiset

Tase-erä *Muut saamiset* voi sisältää kunnan varsinaista toimintaa palvelevia, edellä mainittuihin tase-eriin kuulumattomia eriä, jotka ovat luonteeltaan pysyviä. Myös kunnan maksumat palautuskelpoiset liittymismaksut kirjataan tähän tase-erään. Jos liittymismaksusaaminen on määrältään olennainen, se tulee ilmoittaa omana eränään taseen liitetiedoissa²¹.

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

Lainasaamisten ja muiden saamisten tiliöinnissä otetaan huomioon konsernitilinpäätöksen eliminointivaatimusten edellyttämät ryhmittelyt sekä taseen liitetiedoissa tarvittavat ryhmittelyt²².

2.2 Hankintameno ja sen jaksottaminen

2.2.1 Hankintamenon määräytyminen

Pysyvien vastaavien hankintameno on luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet välittömät menot (KPL 4:5.1 §). Pysyvien vastaavien hyödykkeen tai sijoituksen aktivoituun hankintameno on luetut hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet menot on voitava selvittää kustannuslaskennan tai -laskelmien avulla (KPL 5:5.2 §).

Välittömien menojen lisäksi kohtuullinen osuus hankinnan ja valmistuksen välillisistä menoista saadaan lukea hyödykkeen hankintameno on siltä osin kuin nämä menot kohdistuvat tuotantopaksoon. Välilliset menot on voitava selvittää kustannuslaskelman tai -laskelmien avulla (KPL 4:5.2 §). Yksittäisten, omaan käyttöön tulevien pysyvien vastaavien hyödykkeiden hankintojen kohdalla tilinpäätöksen yhteydessä laadittava kustannuslaskelma riittää myös välillisten menojen aktivoimiseen²³. Kirjanpitolautakunta on antanut yleisohjeen kiinteiden menojen lukemisesta hankintameno on 31.1.2006.

Sellaisia välillisiä menoja, jotka voidaan KPL 4:5.2 §:n perusteella aktivoida, ovat yleensä varastoinnin ja muiden materiaalitoimintojen kiinteät menot, tuotantopakso on palkka- ja sosiaalimenot, tuotantopakso on hallintomenot, kuten vakuutusmaksut sekä valmistustoimin-

21

Kuntajakso on lausunto 2004/65 liittymismaksujen kirjaamisesta.

22

Konsernitilinpäätöksen edellyttämät ryhmittelyt esitetään kuntajakso on kuntakonsernia koskevissa yleisohjeissa ja saamisten liitetietojen ryhmittelyt kuntajakso on liitetietoja koskevassa yleisohjeessa.

23

Muodollisia kokorajoja välillisten menojen aktivoimisehdoksi ei ole asetettu. Kustannuslaskentaa koskevat vaatimukset aiheuttanevat kuitenkin sen, että välillisten menojen aktivoiminen ei yleensä tule kysymykseen aivan pienissä kuntayksiköissä.

nassa käytettävien pysyvien vastaavien hyödykkeiden poistot²⁴. Aktivoitavissa olevat välilliset menot ovat ominaisia valmistustoiminnassa. Valmiste omaan käyttöön voi olla yhtä hyvin aineellinen kuin aineetonkin hyödyke.

Hyödykkeen tuotantoon kohdistettavissa olevan lainan korkomenot tuotantojaksolta saadaan lukea hankintameno. (KPL 4:5.3 §).

Kunnissa ei sovelleta kirjanpitolain 5:5 b §:n mukaista rahoitusleasingsopimuksella hankitun omaisuuden merkitsemistä, jossa vuokralleottaja saa merkitä hyödykkeen tilinpäätökseensä siten kuin se olisi ostettu. [2016]

Kunnissa ei myöskään sovelleta kirjanpitolain 5:2 b §:n mukaista mahdollisuutta merkitä sijoituskiinteistö käypään arvoon. [2016]

Kunta on saattanut hankkia rakennetun kiinteistön yhdellä erittelemättömällä kauppakirjalla tms. saannolla. Kunkin hyödykkeen erillisarvostuksen periaatteeseen (KPL 3:3.1 § 7-kohta) perustuen sekä rakennuksen poistopohjan määrittämiseksi yhteishinta on jaettava maa-alueen ja rakennuksen osuuksiin.

Rakennuksen purkamismenot kirjataan pääsääntöisesti purkamisvuoden kuluksi. Rakennuksen purkamismenot voidaan kuitenkin aktivoida tontin hankintameno, kun rakennus puretaan tontin saattamiseksi rakentamiskelpoiseksi uudisrakennusta tai tontin muuta käyttöä varten. Aktivoinnissa on noudatettava varovaisuuden periaatetta siten, että tontin aktivoitu hankintameno ei muodostu sen todennäköistä luovutusarvoa tai muutoin määritettyä käyttöarvoa suuremmaksi.²⁵

*Lahjoituksena saatu omaisuus*²⁶[2016]

Lahjoituksena tai testamenttina saatu omaisuus, johon ei liity käyttörajoituksia, kirjataan luonteensa mukaisesti tase-eriin ja tuloksi tuloslaskelmaan.²⁷ (Ks. käyttörajoitteisten lahjoitusten käsittelystä luku 3 Toimeksiantojen varat).

Rahat ja pankkitalletukset ja muut rahaan verrattavat lahjoitukset merkitään nimellisarvoon. Lahjoituksena saadut osakkeet merkitään taseeseen luovutushetken mukaiseen arvoon. Lahjoituksena saadut maa- ja vesialueet voidaan merkitä taseeseen luovutushetken mukaiseen arvoon. Perusteltua on, ettei taseeseen merkitsemistä harkita tapauskohtaisesti erikseen, vaan noudatetaan valittua menettelyä pysyvästi ja yhdenmukaisesti. Lahjoituksena saatuihin omaisuuseriin sovelletaan myöhemmin tässä ohjeessa annettuja ohjeita arvonnkorotuksista ja arvonalennuksista (ks. kohdat 2.3 ja 2.4).

24

Kunnan omat rakennuslupamaksut voidaan aktivoida hankintamenoon vain siltä osin kuin ne vastaavat tuloslaskelmaan kirjattuja realisoituneita kuluja.

25

Kuntajaoston lausunto 2010/91 Rakennuksen purkamismenojen kirjaamisesta

26

Tällä ohjeella on kumottu kuntajaoston lausunto 2000/48 Lahjoituksena saadun omaisuuden arvostamisesta.

27

Valtiolta vastaavan toiminnan jatkamista varten tai toisilta kunnilta taikka yhteistyösopimuksen tms. perusteella yhteistyössä järjestettävää toimintaa varten vastikkeetta siirtynyttä omaisuutta ei käsitellä lahjoituksena, vaan saanto katsotaan täydeksi rahoitusosuudeksi. Ks. myös KILA 1999/1574.

Mikäli lahjoitetulla rakennuksella on käyttöä kunnan palvelutoiminnassa tai se tuottaa tuloa, rakennuksen arvo merkitään taseeseen. Lahjoitetulle rakennukselle on tehtävä poistosuunnitelma ja se on poistettava vaikutusaikanaan.

Taseeseen merkittävä määrä ei saa ylittää saadun omaisuuden todennäköistä luovutus hintaa.

2.2.2 Pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintamenon jaksottaminen

Pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintamenon jaksottaminen eri tilikausille tapahtuu poistojen avulla. Pysyviin vastaaviin kuuluvan aineellisen omaisuuden hyödykkeen ja sijoitusten hankintameno aktivoidaan. Poistonalaisen pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintameno kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi (KPL 5:5.1 §).

Maa- ja vesialueiden ja kunnan palvelujen tuottamista varten hankittujen pysyviin vastaaviin kuuluvien toimialasijoittamisen osakkeiden ja -osuuksien hankintamenosta ei tehdä suunnitelman mukaisia poistoja. Pysyvän arvonalennuksen johdosta maa- ja vesialueiden ja edellä tarkoitettujen osakkeiden ja -osuuksien hankintamenosta tehdään arvonalennus²⁸, joka kirjataan tuloslaskelman kohtaan *Arvonalentumiset*.

Aktivoiduista ei-palautuskelpoisista liittymismaksuista ei ole suositeltavaa tehdä KPL 5:11 §:n mukaisia suunnitelmapoistoja, vaan tarpeen vaatiessa ainoastaan KPL 5:13 §:n mukaisia arvonalennuskirjauksia. Jos liittymällä on rajallinen pitoaika tai liittymän tuotot arvioidaan muutoin rajallisiksi ja tästä johtuva arvonaleneminen on ennakoitavissa, aktivoitu liittymismaksu poistetaan suunnitelman mukaisesti vaikutusaikanaan. Määrältään olennaiset liittymismaksut tulee ilmoittaa taseessa tai taseen liitetiedoissa omana eränään. Tilinpäätöksen liitetietona esitetään pysyvien vastaavien hyödykkeiden ja muiden pitkävaikutteisten menojen arvostus- ja jaksotusperiaatteet ja -menetelmät.²⁹

Aineettomien hyödykkeiden hankintamenot on pääsääntöisesti poistettava etukäteen laaditun suunnitelman mukaan.

Hankintamenon jaksottamista, poistoaikaa ja -menetelmää koskevat tarkemmat ohjeet ovat kirjanpitolautakunnan kuntajaoston antamassa yleisohjeessa suunnitelman mukaisista poistoista.

28

Ks. kuntajaoston lausunto 2012/106 Kaupungin tytäryhtiöön tekemien pääomasijoitusten arvostuksesta

29

Kuntajaoston lausunto 2004/65 Liittymismaksujen kirjaamisesta, myös KILA:n lausunto 2001/1670.

2.3 Arvonkorotus

Arvonkorotuksen edellytyksinä ovat seuraavat ehdot, joiden kaikkien tulee täytyä samanaikaisesti (KPL 5:17.1 §):

- arvonkorotuskohde kuuluu *pysyviin vastaaviin*
- arvonkorotuskohde on *maa- tai vesialue taikka arvopaperi*, ei kuitenkaan KPL 5:2 a §:ssä tarkoitettu rahoitusväline
- arvonkorotuskohteen *todennäköinen luovutushinta* on tilinpäätöspäivänä *pysyvästi alkuperäistä hankintamenoa olennaisesti suurempi*.³⁰

Arvonkorotus saadaan merkitä taseeseen johdonmukaisuutta ja varovaisuutta noudattaen ja sen enimmäismäärä on arvonkorotuskohteen todennäköisen luovutushinnan ja kirjanpidossa poistamatta olevan hankintamenoerotus. Jäljellä olevan hankintamenoerotuksen yhteismäärä ei saa ylittää todennäköistä luovutushintaa. Johdonmukaisuuden periaatteen voidaan katsoa edellyttävän, että samaan tase-erään kuuluvia hyödykkeitä tulee käsitellä arvonkorotuksen suhteen yhtäläisesti, jollei poikkeavaan käsittelyyn ole hyväksyttävää perustetta. Varovaisuus edellyttää, että arvonkorotus on huolellisesti perusteltava ja dokumentoitava. Käytännössä arvonkorotuksen on perustuttava ulkopuolisen asiantuntijan arvioon, jollei arvonkorotuksen perusteltavuutta voida muutoin osoittaa. Todennäköisestä luovutushinnasta on suositeltavaa hankkia ulkopuolisen asiantuntijan antama lausunto, jossa esitetään arvio myös arvonkorotuksen pysyvyydestä (KILA 1996/1427). Arvonkorotukset ovat vapaaehtoisia informaatioeriä, ja ne voidaan haluttaessa tehdä enimmäismäärää pienempänä.

Arvonkorotuksen pysyvyys tarkoittaa ”pysyväisluonteisuutta”, ei ehdotonta pysyvyyttä. Esim. kiinteistöyhtiön osakkeiden arvoa voi korottaa. Edellytyksenä kuitenkin on, ettei arvonkorotuskohteen todennäköinen luovutushinta tule alentumaan suhdanteiden muutosten tai kiinteistön kulumisen perusteella. Kiinteistöosakkeiden arvonkorotus tulee kysymykseen esimerkiksi arvokkaiden kaupunkikiinteistöjen kohdalla (ks. HE 111/1992).

Arvonkorotusta mitoitettaessa voidaan ottaa huomioon arvonkorotuskohteen koko todennäköinen luovutushinta. Tästä ei tarvitse vähentää arvioituja luovutuskustannuksia tms. eriä. Koska laissa on annettu ainoastaan arvonkorotuksen yläraja, mainitut erät ovat kuitenkin vähennettävissä. Niiden vähentämistä voidaan myös suositella hyvään kirjanpitolapaan kuuluvan varovaisuuden periaatteen nojalla (KILA 1997/1453 ja 2001/1688).

Arvonkorotus kirjataan taseen *Vastaavaa*-puolella arvonkorotuskohteen arvon lisäykseksi ao. pysyvien vastaavien ryhmään. Taseen *Vastattavaa*-puolella arvonkorotus on merkittävä omaan pääomaan sisältyvään arvonkorotusrahastoon.

Jos arvonkorotus osoittautuu aiheettomaksi, se on peruutettava ja arvonkorotusrahastoa alennettava (KPL 5:17.4 §). Arvonkorotus on aiheeton, ellei se enää täytä kaikkia niitä ehtoja, jotka sen muodostamiselle kirjanpitolaissa asetetaan. Arvonkorotus voi käydä aiheettomaksi arvonalentumisen tai arvonkorotuskohteen luovuttamisen tai tuhoutumisen perusteella. Koska aiheettomien arvonkorotusten peruuttaminen on KPL 5:17 §:n mukaan pakol-

30

Ennen 1.1.1998 tekemiinsä arvonkorotuksiin kunta saa soveltaa arvonkorotuksia tehtäessä voimassa olleita säännöksiä ja kirjausohjeita, KPL 9:2.2 §, Kuntajaosto 1998/37.

lista, tilinpäätöstä laadittaessa tulee selvittää erikseen, täyttävätkö aikaisemmin tehdyt arvonkorotukset edelleen lain edellytykset. Ulkopuolisten asiantuntijoiden arviot on yleensä tarpeellista hankkia myös arvonkorotuksen muodostamistilikauden jälkeisten tilinpäätösten yhteydessä³¹.

Liitetietona on esitettävä arvonkorotusten periaatteet ja korotusten kohteiden arvonmäärittymen menetelmät (KPA 2:4.1 § 6 k). Tarvittavan liitetiedon sisältö esitetään yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista.

2.4 Arvonalennus

Jos pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen tai sijoituksen todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämän tulon arvioidaan olevan pysyvästi vielä poistamatonta hankintamenoa pienempi, erotus on kirjattava arvonalennuksena kuluksi (KPL 5:13 §). Arvonalentumiseksi merkitään kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksessä pysyvien vastaavien maa- ja vesialueiden, ennakkomaksujen ja keskeneräisten hankintojen, pysyvien vastaavien osakkeiden ja -osuuksien sekä pysyviin vastaaviin kirjattujen taide-esineiden arvonalennukset. Ne esitetään tuloslaskelmassa poistojen ja arvonalentumisten ryhmän erässä *Arvonalentumiset*. Suunnitelman mukaisten poistojen kohteena olevien pysyvien vastaavien poistosuunnitelman muuttamisesta aiheutuvat kirjaukset käsitellään lisäpoistoina ja esimerkiksi kertaluonteiset omaisuuden tuhoutumisesta tai hyödykkeen käyttötarkoituksen muutoksesta aiheutuvat kulukirjaukset käsitellään arvonalentumisina. Pysyvien vastaavien muiden sijoitusten, lukuun ottamatta pysyvien vastaavien osakkeiden ja -osuuksien ja niiden ennakkomaksujen, arvonalennukset esitetään muissa rahoituskuluissa.³²

Pysyvien vastaavien hyödykkeestä tehty aiheettomaksi osoittautunut arvonalennus on oikaistava siinä tuloslaskelman erässä, missä kulukirjaus on tehty (KPL 5:16 §).

3 Toimeksiantojen varat

Toimeksiantojen varoja ovat *Valtion toimeksiannot*, *Lahjoitusrahastojen varat* ja *Muut toimeksiantojen varat*. 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. Toimeksiannossa, jossa kunta saa toimeksiantajalta jälkikäteen korvauksen suorituksistaan kolmannelle osapuolelle, riittää, että liiketapahtumat kirjataan toimeksiantojen varojen tilille.

31

Ks. KILA 1997/1453 arvonkorotuksen enimmäismäärän laskemisessa huomioon otettavista seikoista

32

Ks. Kuntajaosto 2012/106 Kaupungin tytäryhtiöön tekemien pääomasijoitusten arvostuksesta

Lahjoitusrahastojen varat

Lahjoituksena saatu omaisuus, jonka käyttöön liittyy sopimukseen, testamenttiin tai lahjakirjaan perustuvia varojen käyttöä ja kartuttamista koskevia ehtoja, merkitään omaksi taseeräksi *Lahjoitusrahastojen varat*. Lahjoituksen arvoa ei kuitenkaan tulouteta tuloslaskelmassa, vaan se kirjataan toimeksiantojen pääomiin. Lahjoitusrahastoon merkittävien lahjoitusten tasearvo määräytyy samalla tavalla kuin käyttörajoituksettomien lahjoitusten tasearvo (ks. kohta 2.2.1 Hankintamenon määräytyminen). Käyttörajoituksen alaisiin maa- ja vesialueisiin tai osakkeisiin mahdollisesti tehtävien arvonkorotusten tai arvonalennusten vastaeränä on toimeksiantojen pääomat, ei arvonkorotusrahasto tai arvonalennus tuloslaskelmassa. Lahjoitusrahaston varoihin merkitystä rakennuksesta tai irtaimistosta kirjattavat poistot merkitään lahjoitusrahastojen varojen ja pääomien vähennykseksi.^{33, 34}

Kunnan rahatileille mahdollisesti siirretyille varoille maksettava korko merkitään kunnan rahoituskuluksi ja kyseisen toimeksiannon pääoman lisäykseksi.³⁵

Huollettavien varat ja pääomat

Silloin kun huollettavien tai välitystiliasiakkaiden varat eivät ole kunnan pankkitileillä, niitä ei sisällytetä taseeseen, vaan niistä pidetään erillistä luetteloa tai kirjanpitoa. Jos huollettavien ja välitystiliasiakkaiden varat ovat kunnan erillisillä pankkitileillä, ne sisällytetään muihin toimeksiantojen varoihin ja pääomiin. [2016]

4 Vaihtuvat vastaavat

4.1 Määritelmät

Vaihtuvia vastaavia ovat vaihto-omaisuus ja rahoitusomaisuus.

Vaihto-omaisuudella tarkoitetaan sellaisinaan tai jalostettuina luovutettaviksi tai kulutettaviksi tarkoitettuja hyödykkeitä (KPL 4:4.2 §). Vaihto-omaisuuteen voidaan lukea myös ai-neettomia hyödykkeitä. Esimerkiksi keskeneräiset ja valmiit tuotteet voivat olla joko konkreettisia, aineellisia hyödykkeitä tai vielä luovuttamatta olevia palveluja, joiden tuottamisesta aiheutuneet menot on aktivoitu.

Rahoitusomaisuutta ovat rahat, saamiset sekä tilapäisesti muussa muodossa olevat rahoitusvarat (KPL 4:4.3 §).

33

Tällä ohjeella on kumottu kuntajaoston lausunto 2000/48 lahjoituksen kirjanpidollisesta käsittelystä [2016].

34

Valtiolta vastaavan toiminnan jatkamista varten tai toisilta kunnilta taikka yhteistyösopimuksen tms. perusteella yhteistyössä järjestettävää toimintaa varten vastikkeetta siirtynyttä omaisuutta ei käsitellä lahjoituksena, vaan saanto katsotaan täydeksi rahoitusosuudeksi. Ks. myös KILA 1999/1574.

35

Kuntajaoston lausunto 2007/80 Valtion aluekehitysvarojen ja EU:n rakennerahastovarojen kirjanpidollisesta käsittelystä maakunnan liiton kirjanpidossa

4.2 Vaihto-omaisuus

4.2.1 Vaihto-omaisuuden ryhmittely taseessa

Vaihto-omaisuus jaetaan kunnan taseessa seuraaviksi eriksi:

Aineet ja tarvikkeet

Keskeneräiset tuotteet

Valmiit tuotteet

Muu vaihto-omaisuus

Ennakkomaksut

Aineet ja tarvikkeet

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

Keskeneräiset tuotteet

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

Pääsääntö kunnan palvelutoiminnan kirjauksissa on, että suoriteperusteen mukaan kesken-eräistenkin palvelutoimeksiantojen toteutuneet menot kirjataan tuloslaskelmaan kuluksi, vaikka kulukirjaus tulee näin merkityksi tilinpäätökseen ennen kuin palvelu on luovutettu. 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 palvelujen kestoaika on lyhyt.

Valmiit tuotteet

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

Muu vaihto-omaisuus

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 muun muassa myytäväksi tarkoitettut tontit tai muut kiinteistöt, jotka on siirretty pysyvistä vastaavista vaihto-omaisuuteen.

Ennakkomaksut

Ennakkomaksuilla tarkoitetaan vaihto-omaisuushyödykkeistä niiden toimittajille ennen hyödykkeen vastaanottamista maksettuja kauppahintoja tai kauppahinnan osia. Ennakkomaksut ovat luonteeltaan saamisia. Ne arvostetaan ja jaksotetaan tilinpäätöksessä kirjanpitolain 5:2 §:n saamisia, rahoitusvaroja ja velkoja koskevan säännöksen eikä kirjanpitolain 5:6 §:n vaihto-omaisuuden hankintamenon jaksottamista koskevan säännöksen perusteella.

4.2.2 Vaihto-omaisuuden arvostus ja jaksottaminen

Vaihto-omaisuuden vastaavien hankintamenuon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet välittömät menot (KPL 4:5.1 §).

Myös kohtuullinen osuus hankintaan ja valmistukseen liittyvistä välillisistä menoista voidaan sisällyttää hankintamenuon siltä osin kuin nämä menot kohdistuvat tuotantopakettiin (KPL 4:5.2 §). Lisäksi hankintamenuon saadaan lukea hyödykkeen tuotantoon kohdistettavissa olevan lainan korkomenot tuotantopakettiin (KPL 4:5.3). Kirjanpitolautakunta on antanut yleisohjeen hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvien kiinteiden menojen lukemisesta hankintamenuon 31.1.2006. [2016]

Sellaisia välillisiä menoja, jotka voidaan KPL 4:5.2 §:n perusteella aktivoida, ovat yleensä varastoinnin ja muiden materiaalitoimintojen kiinteät menot, tuotantopakettiin palkka- ja sosiaalimenot, tuotantopakettiin hallintomenot kuten vakuutusmaksut sekä valmistustoiminnassa käytettävien pysyvien vastaavien poistot. Aktivoitavissa olevat välilliset menot ovat ominaisia valmistustoiminnassa. Kunnassa välillisten menojen aktivointi vaihto-omaisuuteen ei yleensä ole tarpeellista.

Aktivoituun hankintamenuon luetut hyödykkeen hankinnasta tai valmistuksesta aiheutuneet menot on voitava selvittää kustannuslaskennan tai -laskelmien avulla. Kun hankintamenuon luetaan ainoastaan välittömät menot, tilinpäätöksen yhteydessä laadittavaa kustannuslaskelmaa voidaan yleensä pitää riittävänä (KPL 5:5.2 §).

Kirjanpidon luotettavuus edellyttää, että vaihto-omaisuuden inventointi suoritetaan fyysisenä tilikausittain. Tällöin vaihto-omaisuuden määrä selvitetään laskemalla, mittaamalla, punnitsemalla tms. tavalla. Välittömästi tilinpäätöksen perustana oleva varaston arvon määrittäminen voi sen sijaan perustua myös varastokirjanpidosta saataviin määrälukuihin. Vaihto-omaisuuteen kuuluvien samanlajisten hyödykkeiden hankintamenu määritetään FIFO-periaatteella (first in, first out) tai kirjanpitovelvollisen niin halutessa LIFO-periaatteella (last in, first out). FIFO-periaatteella tarkoitetaan, että hyödykkeet on luovutettu siinä järjestyksessä kuin ne on hankittu. LIFO-periaatteessa luovutusjärjestys oletetaan päinvastaiseksi kuin hankintajärjestys. Kirjanpitovelvollinen voi halutessaan käyttää myös keskihintamenetelmää eli merkitä vaihto-omaisuuden hankintamenuksi toteutuneiden, hankintamäärillä painotettujen hankintamenujen keskiarvon. Hankintamenuksi voidaan merkitä myös muulla yleisesti käytössä olevalla hyvän kirjanpitoavan mukaisella menettelytavalla laskettu arvo. (KPL 4:5.4 §)

Varaston arvoksi aktivoidaan tilikauden päättyessä jäljellä olevan vaihto-omaisuuden hankintamenu. Vaihto-omaisuuden hankintamenuon merkinnässä noudatetaan alimman arvon periaatetta (KPL 5:6.1 §). Alimman arvon periaatteella tarkoitetaan, että vaihto-omaisuuden inventaariarvoksi on merkittävä alin seuraavista kolmesta vaihtoehdosta:

- hankintameno
- todennäköinen hankintameno (eli jälleenhankintameno) tilikauden päättyessä
- todennäköinen luovutushinta tilikauden päättyessä.

Vaihto- ja rahoitusomaisuuteen ei voi tehdä kirjanpitolain 5:17 §:n tarkoittamaa arvonnkorotusta.

Samanlaiset ja hankintamenoiltaan vähäiset hyödykkeet, joita kirjanpitovelvollinen hankkii jatkuvasti siten, että niiden määrän ja yhteenlaskettujen hankintamenojen muutokset ovat vähäisiä, saadaan merkitä taseeseen samaan rahamäärään tilikaudesta toiseen (KPL 5:6.3 §). Kuntien kirjanpidossa tämän säännöksen soveltaminen ei yleensä ole tarpeellista. Aineiden ja tarvikkeiden hankintamenojen aktivointi ja kuluksi kirjaaminen voidaan kunnassa käsitellä joko siten, että hankintameno kirjataan ao. vaihto-omaisuuserää koskevalle varastotilille ja sen jälkeen aine- ja tarvikekäytön mukaisesti toimintayksikön kuluksi tai hankintameno kirjataan *Ostot tilikauden aikana* -tilille ja tilinpäätöksessä ostojen kuluvaikutusta oikaistaan taseeseen merkittävällä varaston muutoksella.

4.2.3 Vaihto-omaisuuden ja pysyvien vastaavien väliset siirrot

Hyödyke siirretään vaihto-omaisuudesta pysyviin vastaaviin hankintameno tai sitä alemman todennäköisen luovutushinnan määräisenä. Pysyvistä vastaavista hyödyke siirretään vaihto-omaisuuteen hankintameno vielä poistamatta olevaa osaa vastaavasta määrästä. (KPL 5:19 §)

4.3 Rahoitusomaisuus

4.3.1 Rahoitusomaisuuden ryhmittely taseessa

Rahoitusomaisuus ryhmitellään kunnan taseessa kolmeen pääryhmään:

Saamiset

Rahoitusarvopaperit

Rahat ja pankkisaamiset

4.3.1.1 Saamiset

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 erääntyy maksettavaksi yhtä vuotta pidemmän ajan kuluttua. Jos saaminen tai sen osa erääntyy yhden vuoden tai sitä lyhyemmän ajan kuluttua, se on lyhytaikainen. (KPL 4:7.1 §) Pysyvien vastaavien sijoituksiin merkittyjen lainasaamisten seuraavana tilikautena erääntyviä lyhennyksiä ei kuitenkaan tilinpäätöksessä siirretä rahoitusomaisuuteen.

Pitkäaikaiset ja lyhytaikaiset saamiset esitetään taseessa erikseen omina ryhminään seuraavasti:

Saamiset

Pitkäaikaiset saamiset
 Myyntisaamiset
 Lainasaamiset
 Muut saamiset
 Siirtosaamiset

Lyhytaikaiset saamiset
 Myyntisaamiset
 Lainasaamiset
 Muut saamiset
 Siirtosaamiset

Saamisten tiliöinnissä otetaan huomioon konsernitilinpäätöksen eliminointivaatimusten edellyttämät ryhmittelyt sekä taseen liitetiedoissa tarvittavat ryhmittelyt³⁶.

Pitkä- ja lyhytaikaisia saamia koskevat tapahtumat voidaan tilikauden aikana kirjata yhdelle tilille ja JHS 192-tililuettelomallin mukaiset erittelyt voidaan tehdä vasta tilinpäätöksen yhteydessä reskontran tai vastapuolitunnisteen perusteella.

Myyntisaamiset

Myyntisaamia ovat varsinaiseen toimintaan kuuluvan suoritteen tai palvelun luovuttamisesta syntyneet saamiset samoin kuin pysyviin vastaaviin kuuluvien hyödykkeiden myynnistä aiheutuneet saamiset. Myyntisaamiin merkitään sekä myynti- että maksutuloihin perustuvat saamiset. Asuntojen vuokraus on kunnan varsinaista toimintaa, mistä syystä vuokrasaamiset on perusteltua esittää myyntisaamisissa.

Toteutuneet ja todennäköiset luottotappiot myyntisaamisista kirjataan tuloslaskelman muihin kuluihin.

Myyntisaamisessa velallisena on yleensä suoritteen ostaja, asiakas. Velallisena voi olla muukin taho, joka maksaa korvauksia kunnan suoritteista, esim. valtio, kunta tai kuntayhtymä³⁷.

Lainasaamiset

Lainasaamia ovat mm. kunnan tytäryhteisöjen, kuntayhtymien sekä osakkuus- ja muiden omistusyhteisyhteisöjen ja muiden yhteisöjen toimintapääoman rahoittamiseen maksuvalmiuden tukemiseksi myönnettävät lainat (ml. konsernitilin saaminen tytäryhteisöiltä), kun-

36

Konsernitilinpäätöksen edellyttämät ryhmittelyt esitetään kuntajaoston kuntakonsernia koskevassa yleisohjeessa ja saamisten liitetietojen ryhmittelyt kuntajaoston liitetietoja koskevassa yleisohjeessa.

37

Erilaisten saamisten ja velkojen sisällöstä ja käsittelystä kirjanpitolautakunta on antanut lausunnon 1991/1136. Myyntisaamisissa esitetään myös kunnan antamat toimitusluottosaamiset, kunnan myymiin hyödykkeisiin liittyvät kauppahinta- ja osamaksusaamiset sekä factoringsaamiset.

nan kuntalaisille suoraan antamat asunto- ja muut lainat³⁸. Henkilökunnalle myönnettävät lyhytaikaiset lainat ovat myös rahoitusomaisuuteen merkittäviä lainoja.

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

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

Muut saamiset

Muina saamisina ilmoitetaan ne saamiset, jotka eivät kuulu edellä tarkasteltuihin saamisiin eivätkä ole siirtosaamia. Muina saamisina esitetään esimerkiksi pitkäaikaisesti sidotut talletukset, jotka on annettu luottojen tai takausten vakuudeksi, talletukset sulkutileille, alvsaamiset, tms.

Siirtosaamiset

Siirtosaamisilla tarkoitetaan

- 1) tilikaudella tai aikaisemmalla tilikaudella suoritettuja maksuja sellaisista menoista, jotka toteutuvat suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla tulevina tilikausina, ellei näitä ole merkittävä ennakkomaksuihin; sekä
- 2) sellaisia päätyneellä tai aikaisemmalla tilikaudella suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla toteutuneita tuloja, joista ei ole saatu maksua, ellei niitä ole merkittävä myyntisaamisiin (KPL 4:6.1 §).

Siirtosaamia ovat mm. etukäteen maksetut korot, vuokrat ja palkat samoin kuin tilikauden päättyessä maksamatta olevat, tilikaudella syntyneet korkotulot sekä vakuutuskorvaussaamiset, joiden kirjaaminen perustuu tilikauden aikana maksuperusteella kirjattujen menojen ja tulojen suoriteperusteen mukaiseen jaksottamiseen tilinpäätöstä laadittaessa.

Taseen liitetiedoissa tulee esittää siirtosaamisiin sisältyvät olennaiset erät (KPA 2:4.1 § k11).

4.3.1.2 Rahoitusarvopaperit

Rahoitusarvopaperit jaetaan kunnan taseessa seuraavasti:

Osakkeet ja osuudet
Sijoitukset rahamarkkinainstrumentteihin
Joukkovelkakirjalainasaamiset
Muut arvopaperit

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

Osakkeet ja osuudet

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). Niiden hankintaa ei käsitellä talousarvion investoinneissa.³⁹

Sijoitukset rahamarkkinainstrumentteihin

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

Joukkovelkakirjalainasaamiset

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

Muut arvopaperit

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.

4.3.1.3 Rahat ja pankkisaamiset

Rahat

Rahoilla tarkoitetaan kunnan käteisiä kassavaroja (kolikoita ja seteleitä).

Pankkisaamiset

Pankkisaamisilla tarkoitetaan pankkien ottolainaustileillä olevia talletuksia. Pankkisaamiisiin sisältyvät pankkitileillä olevat talletukset erääntymisajankohdasta riippumatta. KPA 1:6.2 §:n säännös saamisten jakamisesta pitkä- ja lyhytaikaiseen ei koske pankkisaamisia.

39

Kuntajaoston lausunto 2001/51 Sulautumisen yhteydessä saatavien pörssiyhtiön osakkeiden käsittelystä ja Kunnan ja kuntayhtymän varallisuuden hoito, sijoitustoiminta ja niiden perusteista päättäminen, Suomen Kuntaliitto 2016.

Nostamattoman sekkitililuoton merkitseminen pankkisaamisiin ja vastattavissa vieraaseen pääomaan ei ole hyvän kirjanpitotavan mukaista⁴⁰. Kunnan taseeseen merkitään kaikkien pankkitilien saldot, jotka ovat kunnan nimissä (ml. konsernitilin alatilien saldot).

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

Vakuustalletukset, jotka on maksettu kunnan pankkitilille, esitetään rahoissa ja pankkisaamisissa sekä muissa veloissa. [2016]

4.3.2 Rahoitusomaisuuden arvostus

Saamiset merkitään taseeseen nimellisarvonsa määräisinä. Jos saamisen todennäköinen arvo on nimellisarvoa alempi, saamiset merkitään taseeseen todennäköisen arvonsa mukaisina (KPL 5:2 § 1 k).

Rahoitusomaisuuteen kuuluvat arvopaperit ja muut sellaiset rahoitusvarat merkitään taseeseen hankintamenoja suuruusina. Rahoitusarvopaperien tavoin käsitellään myös muita vastaavia rahoitusvaroja kuten maksuksi saatuja hyödykkeitä. Jos rahoitusarvopapereiden todennäköinen käypä markkinahinta tilinpäätöspäivänä on niiden alkuperäistä hankintamenoa alempi, ne merkitään taseeseen tämän määräisinä (KPL 5:2 § 2 k).

Kunnissa ei sovelleta kirjanpitolain 5:2 a§ mahdollisuutta arvostaa johdannais sopimuksia tai muita rahoitusvälineitä käypään arvoon.⁴¹ [2016]

Ulkomaanrahan määräiset saamiset muutetaan euromääräisiksi tilinpäätöspäivän kurssiin. Kurssiero merkitään tuloslaskelmaan menon tai tulon oikaisuksi tai rahoitustuotoksi tai -kuluksi. Tästä saadaan poiketa silloin, kun ulkomaanrahan määräinen saaminen on sopimuksella tai muutoin sidottu tiettyyn kurssiin. Tällainen saaminen voidaan muuttaa euromääräiseksi tätä sovittua kurssia noudattaen. (KPL 5:3.1 §) Kunnissa ja kuntayhtymissä noudatetaan kirjanpitolautakunnan yleisohjetta *Ulkomaanrahan määräisten saamisten sekä velkojen ja muiden sitoumusten muuttaminen euromääräisiksi (13.12.2005)*.

40

KILA:n lausunto 2009/1835 Luotollisen shekkitilin käsittelystä asunto-osakeyhtiöiden tilinpäätöksissä ja toimintakertomuksissa

41

Tällä ohjeella on poistettu kunnilla aikaisemmin ollut mahdollisuus arvostaa rahoitusvälineet käypään arvoon. [2016]

5 Oma pääoma

5.1. Oman pääoman ryhmittely taseessa

Kunnan taseessa oma pääoma ryhmitellään seuraavasti:

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

Määrätyt oman pääoman erät ovat pysyväisluonteisia siten, että niitä voidaan lisätä tai vähentää vain erityisestä syystä. Pysyväisluonteisia kunnan oman pääoman erä ovat *Peruspääoma* ja *Arvonkorotusrahasto*.

Pääsääntöisesti tilikauden tuloksen kautta muodostuvia oman pääoman tase-eriä ovat *Muut omat rahastot* sekä *Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä)* ja *Tilikauden ylijäämä (alijäämä)*.

5.2 Peruspääoma

Kunnan peruspääoma

Peruspääoman alentaminen on perusteltua vain poikkeustapauksissa. Peruspääoman alentamisen perusteena voi olla pysyvien vastaavien määrän pysyvä alentuminen joko omaisuuden luovutuksen, menetyksen tai ylimääräisten poistojen taikka arvonalentumisten seurauksena.⁴²

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.⁴³

Oman pääoman siirroista päättää valtuusto tilikauden tuloksen käsittelystä tai talouden tasapainottamisesta päättäessään.

42

Ks. Kunnan peruspääoman alentamisen edellytyksistä HE 8/2006 s. 25 ja kuntajaoston lausunto 2006/77 Kertyneiden alijäämien kattamisesta peruspääomasta

43

Ks. myös luku 6.2 Vapaaehtoiset varaukset

Kuntayhtymän peruspääoma

Kuntayhtymän peruspääoma muodostuu ensisijaisesti jäsenkuntien pääomasijoituksista kuntayhtymään.⁴⁴

Kuntayhtymän peruspääomaa on perusteltua vahvistaa silloin, kun sen määrä yhdessä sijoitusrahaston ja arvonkorotusrahaston pääoman kanssa on olennaisesti ja pysyvästi pysyvien vastaavien määrää alempi. Peruspääoman korottamisesta jäsenkunnat päättävät perussopimuksessa tai sopimalla erikseen.

5.3 Arvonkorotusrahasto

Arvonkorotusrahastoon merkitään pysyvien vastaavien eriin tehtyjen arvonkorotusten vastakirjaukset. Arvonkorotuksen edellytyksiä on käsitelty tämän ohjeen luvussa 2.3 *Arvonkorotus*.

Arvonkorotuksella muodostetun rahaston pääomaa ei voida käyttää alijäämän kattamiseen.

5.4 Muut omat rahastot

Muut omat rahastot ovat kunnan vapaaehtoisesti perustamia yleiskatteisia rahastoja. Tällainen rahasto on muun muassa vahinkorahasto. Kunnan omaa rahastoa kartutetaan ainoastaan tilikauden positiivisesta tuloksesta tuloslaskelman erää *Rahastojen lisäys (-) tai vähennys (+)* lisäämällä ja käytetään em. erää vähentämällä.

Tavanomaisen toiminnan menojen kattamiseen tarkoitettua omaa rahastoa ei voida pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena⁴⁵. Omien rahastojen kirjaussuosituksia on esitetty JHS 192 Kuntien ja kuntayhtymien tililuettelossa.

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

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

Vahinkorahasto

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

44

Erityisesti kuntayhtymien peruspääomaa koskeviin kirjauksiin kuntajaosto on ottanut kantaa lausunnoissaan 1997/14, 1998/31, 1998/33 ja 2000/47.

45

Ks. kuntajaoston lausunto 2006/76 kuntayhtymän oman rahaston kartuttamisesta ja käytöstä.

Sijoitusrahasto kuntayhtymässä

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

Sijoitusrahaston muodostaminen tulee kysymykseen esimerkiksi silloin, kun peruspääomajakoa ei ole mahdollista tai sitä ei haluta muuttaa taikka kun jäsenkuntien pääomasijoitukset kuntayhtymään on tarkoitus jakaa korolliseen peruspääomaan ja korottomaan sijoitusrahaston pääomaan.

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

5.5 Ylijäämä ja alijäämä

Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä)

Edellisiltä tilikausilta kertynyt ylijäämä tai alijäämä merkitään erilliseksi oman pääoman eräksi, ellei sitä valtuuston päätöksellä ole siirretty peruspääomaan tai muun oman rahaston pääomaan. Kirjanpitoperiaatteiden muutosten ja edellisten tilikausien olennaisten virheiden korjaukset tehdään suoraan oman pääoman erää *Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä)* oikaisemalla⁴⁶. Edellisten tilikausien ylijäämä- tai alijäämäsaldo ei siten välttämättä vastaa määrältään kaikkien edellisten tilikausien yli- ja alijäämien summaa.

Tilikauden ylijäämä (alijäämä)

Tilikauden tulos rahasto- ja varaussiirtojen jälkeen esitetään erikseen taseessa oman pääoman eränä. Alijäämä esitetään oman pääoman vähennyseränä eikä sitä voida esittää taseen vastaavien puolella. Mahdolliset ylijäämän palautukset tilikauden ylijäämästä kuntayhtymässä jäsenkunnille tehdään tilinpäätösvuotta seuraavana vuotena edellisten tilikausien ylijäämästä.

46

KILA 2005/1750, Kuntajaosto 2012/105 aikaisempien vuosien virheiden korjaamisesta tilinpäätöksessä, ks. asiasta myös luvussa 1 Taseen laadintaperiaatteet s. 6.

6 Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset

6.1 Poistoero

Kunnan kirjanpidossa poistoeron kirjaaminen liittyy pääsääntöisesti investointivarausten ja investointirahaston purkamiseen⁴⁷. Poistonalaiseseen 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 kunta- jaoston yleisohjeessa suunnitelman mukaisista poistoista.

6.2 Vapaaehtoiset varaukset

Investointivaraus

Kirjanpitolain mukaan tilinpäätöksessä saadaan tehdä investointi-, toiminta- tai muu sellainen verotusperusteinen varaus (KPL 5:15 §). Kunnassa tulee kysymykseen investointivaraus, joka saadaan tehdä pysyvien vastaavien vastaista hankintamenoa varten, vaikka varauksen tekemiseen ei olisi kirjanpitolaissa tarkoitettua verotusperusteista syytä. Investointivarausten avulla kunta voi varautua tulevaisuudessa tehtävään kuntatalouden kannalta merkittävään investointiin keräämällä sitä varten tuloja etukäteen. Investointivarausten katettava kohde on yksilöitävä kunnan taloussuunnitelmassa. Vaikka kirjanpitolaki ei edellytäkään varauksen yksilöimistä hankekohtaisesti, hyvän kirjanpitotavan mukaisena voidaan pitää sitä, että investointivarausten tekeminen on suhteutettu lähivuosien investointisuunnitelmiin. Menettelyä, jossa investointivarausta kartutetaan tai puretaan tilikauden tuloksen tasaamiseksi ilman, että siirtojen perustana on suunnitellut investointihankkeet tai niiden toteutuminen, ei ole hyvän kirjanpitotavan mukainen.

Investointivaraus on purettava peruspääoman vahvistamiseksi tai tuloutettava viimeistään tilikaudella, jona hyödyke hankitaan tai jolloin hyödykkeestä aletaan tehdä suunnitelman mukaisia poistoja. Peruspääoman vahvistamiseksi tehtävien siirtojen edellytyksiä on tarkemmin selvitetty luvussa 5.2 *Peruspääoma*. Vastaavalla tavalla menetellään myös investointirahaston tai investoinnin rahoittamiseen tarkoitettujen muun rahaston purkamisessa investoinnin toteuduttua.

Jos varauksena on tilinpäätökseen merkitty enemmän kuin kokonaan valmistuneen tai hankitun hyödykkeen toteutunut hankintameno, on hankinnan ylittävä osuus varauksesta myös purettava tilikautena, jona poistojen tekeminen aloitetaan tai jona hyödyke on kokonaan valmistunut tai hankittu. Investointivarausten purkamisen kirjaukset on esitetty yleisohjeen suunnitelman mukaisista poistoista liitteessä.

47

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

Kunnan liiketoiminnan vapaaehtoinen varaus

Kunnan liiketoiminnalle saattaa muodostua tuloverovelvollisuus toisen kunnan alueella harjoittamastaan elinkeinotoiminnasta (esim. kunnan sähkö-, vesi- ja lämpölaitoksen 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 omistamistaan kiinteistöistä.⁴⁸ Tällaisessa liike- ja elinkeinotoiminnassa varausten tekemisessä noudatetaan elinkeinoverolain säännöksiä varauksista⁴⁹.

7 Pakolliset varaukset

7.1 Vastaiset menot ja menetykset

Ehdoton kirjaamisvelvoite

Tuloslaskelmassa on vähennettävä velvoitteista vastaisuudessa aiheutuvat menot ja menetykset, jos (KPL 5:14.1 §):

- 1) ne kohdistuvat päättyneeseen tai aikaisempaan tilikauteen;
- 2) niiden toteutumista on tilinpäätöstä laadittaessa pidettävä varmana tai todennäköisenä;
- 3) niitä vastaava tulo ei ole varma eikä todennäköinen; sekä
- 4) ne perustuvat lakiin tai kirjanpitovelvollisen sitoumukseen sivullista kohtaan.

Mainitun säännöksen kaikkien kohtien tulee täyttyä, jotta kyseinen meno tai menetys on kirjauskelpoinen. Eri kohtien sisällöstä voidaan todeta seuraavaa:

1) Menon tai menetyksen tulee kohdistua päättyneeseen tai aikaisempiin tilikausiin. Meno kohdistuu tulevaan tilikauteen, kun menoa vastaavia tulonodotuksia on olemassa tai menon pääasialliset vaikutukset palvelutuotannossa ajoittuvat tulevaan tilikauteen.

2) Menon tai menetyksen toteutumista on tilinpäätöstä laadittaessa pidettävä varmana tai todennäköisenä, ennen kuin se merkitään pakolliseksi varaukseksi. Jos menon toteutuminen on mahdollista, mutta ei todennäköistä, esitetään meno vastuuna liitetiedoissa. ”Varmana toteutuminen” perustuu sitoumukseen tai muutoin määräytyvään maksuveloitteeseen.

48

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

49

Kirjanpidossa ei saa muodostaa muita kuin verotuksessa vähennyskelpoisia varauksia (ks. HE 111/1992 ja 173/1997, KILA 2001/1659 ja 2002/1694). Tällaisia tilinpäätöksessä muodostettavia elinkeinoverolain (EVL) mukaan vähennyskelpoisia varauksia ovat mm. jälleenhankintavaraukset (43 §), toimintavaraukset (46a §) ja hinnanlaskuvaraukset (49 §). Lisäksi vähennyskelpoisuus verotuksessa edellyttää varauksen tekemistä kirjanpidossa.

”Todennäköiseen toteutumiseen” liittyy sen sijaan arviointia muun muassa siitä syystä, että maksuvelvoite ei ole kiistaton⁵⁰.

3) Jos vastainen tulo⁵¹ ei ole varma tai todennäköinen ja myös muut mainitun säännöksen kohdat täyttyvät, on vastainen meno tai menetys kirjattava kuluksi ja pakolliseksi varaukseksi. Jos tuloja on odotettavissa, mutta ne alittavat vastaiset menot ja menetykset, kirjataan vain niiden erotus. Jos menoihin tai menetyksiin on varauduttu vakuutuksella tai vahinkorahastolla, kirjataan vastaisena menona tai menetyksenä kattamaton omavastuu.

Jos menoja tai menetyksiä vastaavat tulonodotukset ovat olemassa, kirjataan vastaiset menot tai menetykset sille tilikaudelle, jolle vastaavat tulotkin on tuloutettu.

4) Vastaisen menon ja menetyksen kirjaaminen edellyttää paitsi edellä mainittujen 1-3 kohtien edellytysten täyttymistä myös sitä, että vastainen meno tai menetys perustuu lakiin tai sitoumukseen sivullista kohtaan.

Pakollinen varaus vai siirtovelka

Vastainen meno tai menetys kirjataan tuloslaskelmaan kuluksi ja taseen siirtovelkoihin, jos menon tai menetyksen täsmällinen määrä ja toteutumisajankohta tunnetaan. Muussa tapauksessa se merkitään pakolliseksi varaukseksi. (5:14.2 §). Pakollinen varaus merkitään tuloslaskelmassa kuluksi eikä vapaaehtoisten varausten muutokseen. Pakollisen varauksen kirjaus vastaa näin ollen siirtovelkojen kirjaamista ja esittämistä. Menon tai menetyksen realisoituessa kirjataan toteutuneet menot kuluksi tuloslaskelmaan ja pakollinen varaus oikaistaan vastaavan kulutilin vähennykseksi.

Vastaisen meno- ja menetykskirjauksen enimmäismäärä

Vastaiset menot ja menetykset merkitään tuloslaskelmaan ja taseeseen niiden todennäköiseen määrään (KPL 5:14.4 §).

Vähäisiä vastaisia menoja tai menetyksiä ei edellytetä kirjattavan tilinpäätökseen. Menon olennaisuutta arvioitaessa otetaan huomioon kunnan koko ja menon vaikutus kunnan tilikauden tulokseen.

Omaisuuksien arvonalenemista koskeva kirjaus

Pakollista varausta ei saa käyttää omaisuuserän arvonalentamiseksi siitä määrästä, johon se on merkitty taseen vastaaviin. (KPL 5:14.4 §). Luottotappiokirjaukset vähennetään asianomaisen saamisen määrästä. Hankintamenosta tehtävät poistot ja arvonalennukset eivät täytä pakollisen varauksen tunnusmerkkejä, koska ne ovat suoriteperusteisesti jo toteutuneet ennen hankintamenon kuluksi kirjaamista.

50

Esimerkiksi todennäköisenä, mutta ei varmana, voidaan pitää menoa, jonka maksuun kunta on veloitettu käräjäoikeudessa ja hovioikeudessa ja jonka osalta asia on käsiteltävänä Korkeimmassa oikeudessa., ks. KILAn lausunto 2008/1827 aikaisempiin tilikausiin liittyvien ja riitautettujen myyntisaamisten kirjaamisesta

51

KILA:n lausunto 2011/1878 Koronvaihtosopimusten käsittelystä ns. pienen kirjanpitovelvollisen tilinpäätöksessä ja lausunto 2014/1912 Pankkilainaan liittyvän koronvaihtosopimuksen käsittelystä tilinpäätöksessä

7.2 Pakollisten varausten esittäminen taseessa ja liitetiedoissa

Pakolliset varaukset esitetään erillisenä taseryhmänä oman pääoman sekä poistoeron ja vapaaehtoisten varausten jälkeen ennen vierasta pääomaa seuraavasti jaoteltuna (KPA 1:6 §):

Pakolliset varaukset

Eläkevaraukset

Muut pakolliset varaukset

Taseen liitetiedoissa on esitettävä erittely pakollisiin varauksiin merkityistä eristä, jos se on tarpeen tase-erien selventämiseksi (KPA 2:5:1 §, 4 ja 6 k).

Eläkevaraukset

Eläkevaraukset sisältävät KuEL-järjestelmän ulkopuolella järjestettyjen eläkkeiden eläkevastuut. Tällaisia ovat Kunnallisen eläkelain voimaanpanolain 4 §:ssä mainitut ns. vanhat kunnan eläkkeet sekä kunnan myöntämät yksittäiset ylimääräiset eläkkeet, esimerkiksi varhennetun eläkkeen eläkealeneman korvaukseksi kunnan myöntämä eläke.⁵²

KuEL:n mukaan määräytyvistä eläkesitoumuksista kunnat vastaavat yhteisvastuullisesti eikä niiden kattamatonta osaa voida jakaa kuntakohtaisesti. KuEL:n eläkesitoumuksista aiheutuvaa vastuuta ei sen vuoksi esitetä kunnan taseessa eikä sen liitetiedoissa.

Kirjanpitolain (1336/1997) mukaan 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.

Muut pakolliset varaukset

Pakollisten varausten tekemistä edellyttävä vastainen meno voi kunnassa olla esimerkiksi takaus- tai tuotevastuusta taikka ympäristövelvoitteesta aiheutunut tai todennäköisesti seuraava korvausvelvollisuus⁵³. Pakollisina varauksina tuotoista vähennettäviä vastaisia menoja voivat lisäksi olla kunnan takuu- ja lopputyövaraus, potilasvahinkovastuu⁵⁴, jäsenkunnan osuus kuntayhtymän alijäämästä⁵⁵, valtiontuen palauttaminen⁵⁶, sopimuksen irtisanomisesta aiheutuvat vastaiset menot tai vastaiset vuokrat tyhjäksi jääneestä tai alemmalla vuokralla edelleen vuokratusta vuokratilasta sekä liiketoiminnan vasta seuraavina vuosina

52

Kuntajaosto on antanut lausunnon 2010/89 kunnallisten yhteisöjen omien eläkkeiden eläkevastuun arvioimisesta, jolla on samalla kumottu aikaisempi lausunto 1996/3.

53

Ks. kuntajaoston lausunto 2002/52 ja Yleisohje ympäristöasioiden kirjaamisesta ja esittämisestä kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksessä.

54

Ks. kuntajaoston lausunto 2015/108 potilasvakuutusvastuun kirjaamisohjeiden muuttamisesta

55

Ks. kuntajaoston lausunto 2015/113 kuntayhtymän alijäämän kirjaamisesta jäsenkunnan kirjanpidossa

56

Ks. KILA 2011/1879 valtiontuen palautuksen käsittelystä

toteutuvat saneeraus- ja lopettamismenot, joiden suorittamiseen kunta on jo tilikauden aikana tai tilinpäätöksen laatimiseen mennessä sitoutunut. Vastaisia menetyksiä ovat esimerkiksi tilinpäätöstä laadittaessa varmoina tai todennäköisinä pidettävät takaushäviöt tai rahoitusjärjestelyistä aiheutuvat merkittävät nettomääräiset rahoitusmenot⁵⁷. Muut pakolliset varaukset eritellään tilinpäätöksen liitetiedoissa.

8 Toimeksiantojen pääomat

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.

Lahjoitusrahastoissa esitetään lahjoitusrahastojen pääomat silloin, kun niiden käyttöön liittyy sopimukseen, testamenttiin tai lahjakirjaan perustuvia varojen käyttöä ja kartuttamista koskevia ehtoja.

9 Vieras pääoma

9.1 Vieraan pääoman ryhmittely

Vieras pääoma tulee jakaa taseessa kahdeksi pääryhmäksi: pitkäaikaiseksi ja lyhytaikaiseksi vieraaksi pääomaksi (KPA 1:6.3 §). Pitkäaikaisella velalla tarkoitetaan sellaista velkaa, joka erääntyy maksettavaksi yhtä vuotta pidemmän ajan kuluttua. Lyhytaikainen velka erääntyy maksettavaksi vuoden tai sitä lyhyemmän ajan kuluessa (KPL 4:7.2 §).

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

Sekä pitkäaikainen että lyhytaikainen vieras pääoma eritellään taseessa kahdeksaksi eräksi seuraavasti:

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

57

KILA:n lausunto 2011/1878 Koronvaihtosopimusten käsittelystä ns. pienen kirjanpitovelvollisen tilinpäätöksessä ja lausunto 2014/1912 Pankkilainaan liittyvän koronvaihtosopimuksen käsittelystä tilinpäätöksessä

Velkojen tiliöinnissä on otettava huomioon konsernitilinpäätöksen eliminointivaatimusten edellyttämät ryhmittelyt sekä taseen liitetiedoissa tarvittavat ryhmittelyt⁵⁸.

9.1.1 Joukkovelkakirjalainat

Joukkovelkakirjalainat eli joukkolainat ovat haltijalle asetettuja, edelleen myytävissä olevia eli jälkimarkkinakelpoisia velkakirjalainoja. Joukkolainoja laskevat liikkeeseen niin yritykset, rahoituslaitokset kuin julkisyhteisötkin. Yleensä joukkolainat jaetaan useiksi velkakirjoiksi ja näitä velkakirjoja tarjotaan merkitsijöille ostettaviksi. Joukkovelkakirjalainoja ovat esim. kuntatodistukset, obligaatiolainat, debentuurilainat sekä vaihtovelkakirja- ja optiolainat. [2016]

9.1.2 Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta

Pankeilta ja muilta rahoituslaitoksilta sekä vahinko- ja henkivakuutusyhtiöiltä saadut lainat sisällytetään tase-erään *Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta*, Lainat työeläkelaitoksilta kuuluvat tase-erään *Lainat julkisyhteisöiltä*. Tilastoinnissa tarvittava tarkempi rahoitus- ja vakuutuslaitosten luokittelu on esitetty JHS 192 Kuntien ja kuntayhtymien tililuettelossa ja Tilastokeskuksen ohjeissa.

Sekkiluotto

Rahalaitoslaina saattaa olla myös sekkiluotto. Luotollisesta sekkilistä merkitään taseeseen velaksi kulloinkin 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.⁵⁹

9.1.3 Lainat julkisyhteisöiltä

Julkisyhteisöjä ovat valtio, kunnat ja kuntayhtymät sekä sosiaaliturvarahastot. Tilastoinnissa tarvittava julkisyhteisöjen tarkempi luokittelu on esitetty JHS 192 Kuntien ja kuntayhtymien tililuettelomallissa ja Tilastokeskuksen ohjeissa.

Eläkelaitokselle suoritettujen varojen takaisinlainauksesta syntyneet velat kirjataan julkisyhteisöiltä saatuihin lainoihin. Ns. sijoituslainat eläkelaitoksilta merkitään joko lainoihin julkisyhteisöiltä tai lainoihin rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta riippuen siitä, kumpaan ryhmään lainanantaja taloustilaston sektoriluokituksessa on sijoitettu.

58

Konsernitilinpäätöksen edellyttämät ryhmittelyt esitetään kuntajaoston kuntakonsernia koskevissa yleisohjeissa ja saamisten liitetietojen ryhmittelyt kuntajaoston liitetietoja koskevassa yleisohjeessa.

59

KILA:n lausunto 2009/1835 Luotollisen shekkilain käsittelystä asunto-osakeyhtiöiden tilinpäätöksissä ja toimintakertomuksissa

9.1.4 Lainat muilta luotonantajilta

Muita luotonantajia ovat muut kotimaiset lainantajat ja muut ulkomaiset lainantajat. Tilastoinnissa tarvittava tarkempi luokittelu on esitetty JHS 192 Kuntien ja kuntayhtymien tililuettelomallissa ja Tilastokeskuksen ohjeissa.

9.1.5 Saadut ennakot

Saaduilla ennakoilla tarkoitetaan varsinaiseen toimintaan kuuluvasta suoritemyynnistä ennen suoritteen luovuttamista saatua maksua. Muut kuin varsinaisesta suoritetuotannosta saadut ennakot (esim. 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.

Kun suoritteen luovuttamiseen on vähemmän aikaa kuin yksi vuosi, saatu ennakko siirretään taseessa pitkäaikaisesta vieraasta pääomasta lyhytaikaiseen. Kun suorite, josta ennakko on maksettu, luovutetaan, ennakkomaksu kirjataan tuloksi.

9.1.6 Ostovelat

Ostovelkoina esitetään ne velat, jotka johtuvat tuotannon tekijöiden hankintojen kirjaamisesta suoriteperusteella (ks. 2001/1664). Ostoveloksi kirjataan tuotannon tekijähankinnoista kuten raaka-aineiden, tarvikkeiden, tavaroiden ja palvelujen sekä tuotantovälineiden hankinnasta aiheutuvat velat. Usein ostovelat ovat sellaisia, jotka merkitään velkojareskontraan toisin kuin siirtovelat, jotka selvitetään vasta tilinpäätöksen yhteydessä. Ostovelaksi kirjaamisen perusteena on oltava hyödykkeen vastaanottaminen.

Jos velka erääntyy maksettavaksi useammassa erässä, on se osa velasta, joka erääntyy maksettavaksi yhden vuoden tai sitä lyhyemmän ajan kuluessa, esitettävä lyhytaikaisen vieraan pääoman ryhmässä.

9.1.7 Muut velat/Liittymismaksut ja muut velat

Muihin lyhytaikaisiin velkoihin sisällytetään esim. maksettujen palkkojen ennakonpidätykset, sosiaaliturvamaksut ja muut ennakonpidätyksen yhteydessä tilitettävät sosiaaliturvaan liittyvät erät sekä arvonalisäverovelka⁶⁰.

Jos kunnan laitoksen perimä liittymismaksu on palautuskelpoinen (ts. palautusvelvollisuus), se merkitään taseeseen erään *Muut velat*, jonka nimikkeenä käytetään nimikettä *Liittymismaksut ja muut velat*. Palautuskelpoiset liittymismaksut suositellaan esitettäväksi erän erillisenä alanimikkeenä. Erän jakautuminen liittymismaksuihin ja muihin velkoihin voidaan ilmoittaa myös liitetietona⁶¹.

60

KILA:n lausunnossa 1999/1561 on käsitelty siirtovelkojen ja muiden lyhytaikaisten velkojen tilien ryhmittelyä.

61

Kuntajaoston lausunto 2004/65 liittymismaksujen kirjaamisesta kunnan ja kuntayhtymän kirjanpidossa, ks. myös KILA:n lausunto 2001/1650 sähköliittymismaksujen kirjaamisesta.

Vakuustalletuksia koskevat pääomat esitetään muissa veloissa, silloin kun niitä koskevat varat ovat kunnan pankkitileillä. [2016]

9.1.8 Siirtovelat

Siirtovelka liittyy tuloon tai menoon, joka realisoituu suoriteperusteisesti eri tilikaudella kuin se saadaan tai maksetaan rahana. Siirtoveloilla tarkoitetaan seuraavia eriä (KPL 4:6 §):

- 1) 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 eriä ovat mm. etukäteen saadut valtionosuudet, tuet ja avustukset ja korkotulot.

- 2) 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 (esim. ylityöpalkat tai tulospalkkiot) ja tilikaudelta maksettuihin palkkoihin liittyvät laskennalliset henkilösivukulut, mm. eläke-, työttömyys-, tapaturma- ja ryhmähenkivakuutusmaksuvelka siltä osin kuin niitä ei tilitetä tilikaudelta maksettujen palkkoja koskevien ennakonpidätysten yhteydessä, vuosilomapalkkavelka niihin liittyvine henkilösivukuluineen sekä vuosi- ja muut alennusvelat, korko-, vakuutusmaksu- ja vuokra- ja verovelat.

- 3) Vastaisia menoja ja menetyksiä, ellei niitä merkitä pakollisiin varauksiin KPL 5:4.3 §:n mukaisesti. Siirtovelkoihin sisällytetään tilikauden päättyessä realisoitumattomat menetykset ja velvoitteista johtuvat menot, joiden toteutuminen, realisoitumisen ajankohta ja määrä ovat seuraavalla tilikaudella tilinpäätöstä laadittaessa varmoja. Vastaisten menojen ja menetysten vähentämistä tilinpäätöksessä on selvitetty luvussa 7 *Pakollinen varaus*.

9.2 Ulkomaanrahan määräinen velka

Ulkomaanrahan määräiset velat muutetaan euromääräisiksi tilinpäätöspäivän kurssiin. Kurssiero merkitään tuloslaskelmaan tulojen tai menojen oikaisuksi tai rahoitustuotoksi tai -kuluksi. Kun ulkomaanrahan määräinen velka tai muu sitoumus on sopimuksella tai muutoin sidottu tiettyyn kurssiin, se voidaan muuttaa euromääräiseksi tätä sovittua kurssia noudattaen (KPL 5:3.1§). Kunnissa ja kuntayhtymissä noudatetaan kirjanpitolautakunnan yleisohjetta *Ulkomaanrahan määräisten saamisten sekä velkojen ja muiden sitoumusten muuttaminen euromääräisiksi (13.12.2005)*.

10 Tase-erittelyt

Tilinpäätöstä varmentamaan on laadittava tase-erittelyt (KPL 3:13.1). Ne ovat tase-erien sisällön yksityiskohtaisia luetteloita. Tase-erittelyt ovat yksityiskohtaisia ryhmittäisiä luetteloita seuraavista taseen pääryhmistä (KPA 5:1.1 §):

- pysyvät vastaavat
- vaihtuvat vastaavat
- vieras pääoma
- pakolliset varaukset
- toimeksiantojen varat ja pääomat.

Erittelyä ei tarvitse laatia omasta pääomasta eikä poistoerosta ja vapaaehtoisista varauksista. Käytännössä näitäkin koskevien luetteloiden laatiminen on suositeltavaa esim. kirjanpitoasetuksen mukaisten liitetietojen aikaansaamiseksi.

Tase-erittelyt laaditaan niin, että edellä mainittuihin ryhmiin kuuluvat yksittäiset erät luetteloidaan yksityiskohtaisesti jaettuna taseen mukaisiin alaryhmiin kunkin tilikauden päätymishetken mukaisesti. Pysyvien vastaavien osalta voidaan vaihtoehtoisesti menetellä niin, että luetteloon merkitään ainoastaan tilikaudella tapahtuneet lisäykset ja vähennykset edellisen tilinpäätöksen tilanteeseen nähden (KPA 5:1.2 §). Näin meneteltäessä kunnalla täytyy olla aina jäljellä se alkuperäinen luettelo, johon nähden muutoksia on tilikausikohtaisesti ryhdytty ilmoittamaan. Selkeyden niin edellyttäessä luettelo on tehtävä täydellisenä.

Tase-erittelyissä eritellään nimikekohtaisesti ja riittävästi yksilöiden kunkin tase-erän sisältö.

Pysyvät vastaavat

Aineettomat ja aineelliset hyödykkeet

Aineettomasta ja aineellisesta hyödykkeestä ilmoitetaan sen alkuperäinen hankintameno, hankintameno lisäykset ja vähennykset tilikauden aikana, siirrot tilikauden aikana, ennen tilikautta kertyneet poistot ja arvonalennukset, poistamaton hankintameno ja tilikauden poisto. Vähäisiä hyödykkeitä, joita hankitaan jatkuvasti, voidaan käsitellä yhtenä eränä, ellei niitä ole kirjattu kuluksi. Pysyvien vastaavien tase-erittelyä on yksityiskohtaisesti selvitetty kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeessa suunnitelman mukaisista poistoista kunnille ja kuntayhtymille.

Sijoitukset

Osakkeiden ja niitä vastaavien arvo-osuuksien sekä muiden osuuksien tase-erittelyssä ilmoitetaan yhteisön nimi, osakkeiden lukumäärä, hankintameno, hankinta-aika sekä siitä mahdollisesti tehty arvonalennukset ja niiden perusteet. Arvonkorotukset ja niiden muutokset tulisi ilmoittaa osake- ja osuuskohtaisesti.

Antolainojen ja muiden lainasaamisten tase-erittelyssä ilmoitetaan saamiskohtaisesti velallisen nimi (ja tarvittaessa osoitetiedot) sekä saamisten määrä, ehdot ja vakuudet. On suositeltavaa ilmoittaa myös saamisen eräänymispäivä.

Antolainojen ja muiden lainasaamisten tase-erittelyssä ilmoitetaan saamiskohtaisesti velallisen nimi (ja tarvittaessa osoitetiedot) sekä saamisten määrä, ehdot ja vakuudet. On suositeltavaa ilmoittaa myös saamisen erääntymispäivä.

Joukkovelkakirjalainoista ilmoitetaan velallisen eli liikkeeseen laskijan nimi, kotipaikka, velkakirjojen lukumäärä, hankintameno sekä siitä mahdollisesti tehty arvonalennus ja sen peruste.

Pysyvien vastaavien arvopapereiden ja muiden pitkäaikaisten sijoitusten tase-erittelyssä on suotavaa ilmoittaa arvopaperin hankintaa tai lainan myöntämistä koskeva valtuuston päätös tai toimielimen päätös, jolle valtuusto on asiassa antanut toimivallan.

Toimeksiantojen varat ja pääomat

Toimeksiantojen varojen erittelystä on käytävä selville, keneltä ja minkä verran kunnalla on toimeksiantoihin sisältyviä varoja. Toimeksiantojen pääomista on käytävä ilmi, kenelle ja minkä verran kunnalla on toimeksiantoihin sisältyviä pääomia.

Lahjoitusrahastojen varojen erittelystä on käytävä selville, keneltä ja minkä verran kunnalla on lahjoitusrahastojen varoja. Lahjoitusrahastojen erittelystä on käytävä selville lahjoitusrahastojen pääomat, joiden kartuttamiseen ja käyttöön liittyy lahjakirjaan, testamenttiin tai sopimukseen perustuvia erityismääräyksiä.

Vaihtuvat vastaavat

Vaihto-omaisuus

Vaihto-omaisuudesta on ilmoitettava hyödykkeiden laji, määrä ja hankintameno. Merkitykseltään ja arvoltaan vähäiset hyödykkeet voidaan ilmoittaa hyödykeryhmittäin. Vaihto-omaisuuserittelyn on perustuttava varastojen tilinpäätösajankohtana tehtyyn fyysiseen inventointiin tai tilikauden aikana suoritettuihin osittaisinventointeihin. Kustakin nimikkeestä esitetään varastossa oleva määrä, määräyksikkö, yksikköhinta ja kokonaishankintameno sekä siitä mahdollisesti tehty epäkuranttiusvähennys. Tämä vähennys voidaan tehdä myös hyödykeryhmittäin.

Vaihto-omaisuuden hankinnan ennakkomaksuista tase-erittelyssä ilmoitetaan kenelle, milloin, minkä verran ja mistä hyödykkeestä maksua on suoritettu. Samoin ilmoitetaan mahdollisesti saatu vakuus.

Saamiset

Saamisten erittelystä on käytävä selville, keneltä ja minkä verran kunnalla on saamisia. Saamiset on suositeltavaa eritellä laskuittain.

Rahoitusarvopaperit

Kunnan arvo-osuuksina tai fyysisinä arvopapereina omistamista osakkeista ja osuuksista ilmoitetaan yhteisön nimi, osakkeiden tai osuuksien yhteismäärä, hankintameno sekä siitä mahdollisesti tehty kulukirjaus ja sen peruste.

Saamistodisteista ilmoitetaan velallisen (esim. joukkovelkakirjalainan liikkeeseen laskijan) nimi, hankintameno sekä siitä mahdollisesti tehty arvonalennus ja sen peruste.

Sellaiset nimikkeet, joille ei ole merkitty arvoa taseeseen on myös eriteltävä tase-erittelyssä. Näitä ovat mm. rahastoantina, lahjoituksena tai muutoin vastikkeetta saadut arvopaperit.

Rahat ja pankkisaamiset

Rahat ja pankkisaamiset tulee luetteloida yksityiskohtaisesti käteiset rahat kassoittain alakassat mukaan lukien ja pankkisaamiset pankkitileittäin.

Vieras pääoma

Ostovelkojen erittelystä on käytävä ilmi, kenelle ja minkä verran kunta on velkaa sekä velan syntymisajankohta. Ostovelat on suositeltavaa eritellä laskukohtaisesti. Saaduista ennakkoista on käytävä selville keneltä, minkä verran sekä mitä vastiketta vastaan maksuja on saatu samoin kuin mahdollinen annettu vakuus. Yksityiskohtaisesti on eriteltävä siirtovelat sekä muut lyhyt- ja pitkäaikaiset velat. Lainat on tase-erittelyssä yksilöitävä lainatyypeittäin siten, että ilmoitetaan lainanantaja, lainasopimuksen numero tai muu vastaava tunnus sekä lainan takaisinmaksuohjelma. Suositeltavaa on esittää lainakohtaisesti myös annettu vakuus.

Vapaaehtoiset tase-erittelyt

Oman pääoman erien muutoksista ja varauksista eivät säännökset edellytä tase-erittelyjen laatimista sen lisäksi mitä liitetiedoissa on ilmoitettava. Suotavaa kuitenkin on, että mm. investointivarauksista selvitettäisiin päätökset, joihin varaus perustuu, alkuperäisen varauksen määrä, määrän muutokset ja tilinpäätökseen sisältyvä määrä.

Erittelyjen laatiminen

Tase-erittelyt liitetään kirjanpitolain 3:13 §:n mukaan tilinpäätökseen varmentamaan sen oikeellisuutta. Tase-erittelyt ovat kunnan omaan käyttöön laadittuja tilinpäätösasiakirjoja, joita ei tarvitse julkistaa. Tase-erittelyt on päivättävä ja niiden laatijoiden on ne allekirjoitettava käsin tai sähköisesti, vaikkei kirjanpitoasetus tätä enää edellytä. [2016]

Tase-erittelyihin on suositeltavaa liittää ulkopuolisten antamat saldovahvistukset, lainanantajien ja pantin haltijoiden ilmoitukset sekä muut ulkopuolisten antamat vahvistukset. Lainoista riittää myös jäljennös viimeisestä lyhennys- ja/tai koronmaksutositteesta, josta ilmenee saldon määrä.

Kirjanpitolain 2:7 §:n mukaan tositteita, kirjanpitoja sekä muuta kirjanpitoaineistoa tulee käsitellä ja säilyttää niin, että niiden sisältöä voi vaikeuksista tarkastella ja tarvittaessa tulostaa selväkielisessä muodossa. Aineiston tarkastelun tulee olla mahdollista viranomaiselle ja tilintarkastajalle ilman aiheetonta viivettä (KPL 2:9 §). [2016]

Muut erittelyt

Muita kunnan harkinnan mukaan laadittavia erittelyjä ovat mm. luettelo vakuutuksista, luettelo tärkeimmistä vuokra- ym. sopimuksista sekä selvitys vireillä olevista riita-asioista.

11 Taseen liitetiedot

Ohjeet taseen liitetiedoista on annettu erillisessä yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista.

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 kesken-
eräiset hankinnat

III Sijoitukset

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

B TOIMEKSIANTOJEN VARAT

1. Valtion toimeksiannot
2. Lahjoitusrahastojen varat
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

III Rahoitusarvopaperit

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

IV Rahat ja pankkisaamiset

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