

KIRJANPITOLAUTAKUNNAN KUNTAJAOSTO
Työ- ja elinkeinoministeriö

**YLEISOHJE KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN
TULOSLASKELMAN LAATIMISESTA**

4. tarkistettu painos
ISBN 978-952-293-398-0 (pdf)
© Suomen Kuntaliitto
Helsinki 2016

Suomen Kuntaliitto
Toinen linja 14
PL 200
00101 Helsinki
Puh. 09 7711
www.kunnat.net

YLEISOHJE KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN TUOSLASKELMAN LAATIMISESTA

Sisällysluettelo

1 Tuloslaskelmaa koskevat säännökset, ohjeet ja määräykset.....	5
2 Toimintatuotot.....	9
2.1 Myynti- ja maksutuotot.....	9
2.2 Tuet ja avustukset	10
2.3 Muut toimintatuotot	11
3 Valmisteverastojen muutos	11
4 Valmistus omaan käyttöön.....	11
5 Toimintakulut.....	12
5.1 Henkilöstökulut.....	12
5.2 Palvelujen ostot.....	13
5.3 Aineet, tarvikkeet ja tavarat	13
5.4 Avustukset.....	14
5.5 Muut toimintakulut	14
6 Verotulot.....	15
6.1 Verotulojen kirjaamisperusteet	15
6.2 Kunnan verotulojen tilityksissä tehtyjen vähennysten ja lisäysten kirjaaminen.....	15
7 Valtionosuudet	16
8 Rahoitustuotot ja -kulut.....	16
8.1 Rahoitustuotot	17
8.2 Rahoituskulut	17
9 Poistot ja arvonalentumiset	18
9.1 Suunnitelman mukaiset poistot	18
9.2 Arvonalentumiset.....	18
10 Satunnaiset tuotot ja kulut.....	19
11 Poistoeron, varausten ja rahastojen muutokset	20
11.1 Poistoeron muutokset.....	20
11.2 Vapaaehtoisten varausten muutokset.....	20
11.3 Rahastojen muutokset	22

12 Tuloslaskelman välitulokset ja tilikauden ylijäämä (alijäämä).....	22
12.1 Toimintakate	22
12.2 Vuosikate	22
12.3 Tilikauden tulos	23
12.4 Tilikauden ylijäämä (alijäämä)	23
13 Tuloslaskelman liitetiedot.....	23

LIITTEET

Liite 1	Kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelmakaava.....	24
---------	--	----

LYHENTEET

KuntaL 113 §	Kuntalain (410/2015) 113 §
KPL 3:1.1 §	Kirjanpitolain (1336/97) 3. luku 1 § 1 momentti
KPA 1:1.1 §	Kirjanpitoasetuksen (1339/97) 1. luku 1 § 1 momentti
KILA 1998/1532	Kirjanpitolausuntokunnan lausunto nro 1532 vuodelta 1998
Kuntajaosto 2015/112	Kirjanpitolausuntokunnan kuntajaoston lausunto nro 112 vuodelta 2015

1 Tuloslaskelmaa koskevat säännökset, ohjeet ja määräykset

Tuloslaskelman laadinta

Kunnan on sisällytettävä tilinpäätökseensä tuloslaskelma ja sen liitetiedot (KuntaL 113 §). Kunnan kirjanpidossa ja tilinpäätöksen laadinnassa noudatetaan kuntalakia 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.

Tuloslaskelman laadinnasta on säädetty kirjanpitolain (1336/1997) 3. luvun 1 §:ssä. Tilikaudelta on laadittava tilinpäätös, joka sisältää tuloksen muodostumista kuvaavan *tuloslaskelman*. Kustakin tuloslaskelman erästä on esitettävä vastaava tieto viimeistä edelliseltä tilikaudelta (vertailutieto). Jos tuloslaskelman erittelyä on muutettu, on vertailutietoa mahdollisuuksien mukaan oikaistava. Samoin on meneteltävä, jos vertailutieto ei muun syyn takia ole käyttökelpoinen.

Ohjeessa kunnalla tarkoitetaan jäljempänä myös kuntayhtymää, ellei toisin ole sanottu. Kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelmakaava on yleisohjeen liitteenä.

Kunnassa ja kuntayhtymässä tuloslaskelman tehtävänä on osoittaa, riittääkö tuottoina kertynyt tulorahoitus palvelujen tuottamisesta aiheutuneiden kulujen kattamiseen. Tuloslaskelma palvelee kunnan ja kuntayhtymän oman johtamisen lisäksi eri sidosryhmiä, jotka varojen käyttöä valvoessaan ja tulonsiirtoihin perustuvan rahoituksen tarvetta arvioidessaan joutuvat muodostamaan käsityksen kunnan ja kuntayhtymän taloudesta. Kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisessa käytettävästä kaavasta annetaan ohjeet tässä kirjanpitolautakunnan kuntajaoston ohjeessa.

Toiminnan tuotot ja kulut ryhmitellään kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelmakaavassa tuotto- ja kululajeittain. Tuloslaskelma laaditaan annetun tuloslaskelmakaavan mukaisena riippumatta siitä, miten kunta tai kuntayhtymä on toimintansa organisoinut. Toiminnan tuottojen ja kulujen jaottelu tehtävittäin ja hankkeittain voidaan esittää talousarvion toteutumisvertailussa, joka kuntalain 113 §:n mukaan sisällytetään tilinpäätökseen. Ensisijaisesti talousarvion toteutumisvertailussa seurataan sitovien toiminnallisten tavoitteiden toteutumisen ohella määrärahojen ja tuloarvioiden ja muiden taloudellisten tavoitteiden toteutumista.

Liikelaitosten ja muiden nettobudjetoitujen yksiköiden tuotot ja kulut merkitään bruttoperusteisesti kunnan tuloslaskelman vastaaviin tuotto- ja kulueriin riippumatta siitä, miten niiden talousarviositovuus on määritelty. Liikelaitokset laativat lisäksi soveltuvien osin kirjanpitoasetuksen 1:1 §:n liikekaavaa noudattavan erillisen tuloslaskelman, josta tarkemmat ohjeet on annettu kuntajaoston yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän liikelaitoksen kirjanpidollisesta käsittelystä. Liikelaitoksen tuloslaskelma sisältyy kunnan tilinpäätöksen kohtaan *Eriytetyt tilinpäätökset*.

Laadintaperiaatteita

Tässä luvussa on esitetty kirjanpitolain keskeisiä säännöksiä kirjanpidosta ja tuloslaskelman laadintaperiaatteista. Myös muita kirjanpitolain säännöksiä sovelletaan kirjanpidossa ja tuloslaskelmassa, ellei myöhemmin ole muuta esitetty.

Kirjanpidossa on noudatettava hyvää kirjanpitotapaa (KPL 1:3 §).

Liiketapahtumat merkitään asian mukaan eri kirjanpitotileille. Jokainen tili on pidettävä jatkuvasti sisällöltään samana. Tilin sisältöä voidaan kuitenkin muuttaa toiminnan kehityksen, tililuettelon muutoksen tai muun erityisen syyn vuoksi. Kirjanpitovelvollisella tulee olla kultakin tilikaudelta kirjanpitotileistä selkeä ja riittävästi eritelty luettelo, joka selittää tilien sisällön. (KPL 2:2 §)

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]

Tilinpäätökseen kuuluvien asiakirjojen on oltava selkeitä ja tilinpäätöksen on muodostettava yhtenäinen kokonaisuus (KPL 3:1.4 §).

Menon kirjaamisperusteena on tuotannontekijän vastaanottaminen ja tulon kirjaamisperusteena suoritteen luovuttaminen (*suoriteperuste*). Meno ja tulo saadaan kirjata myös veloitukseen (*laskuperuste*) tai maksuun (*maksuperuste*) perustuen. (KPL 2:3 §) Vähäisiä kirjauksia, jotka on tehty laskuperusteisesti tai maksuperusteisesti, ei ole tarpeen oikaista ja täydentää suoriteperusteen mukaisiksi ennen tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista, ellei niiden yhteisvaikutus ole olennainen (KPL 3:4 §). [2016]

Jos yksittäisen nimikkeen kohdalle ei tule lukua tilikaudelta ja edeltävältä tilikaudelta, nimikettä ei merkitä tuloslaskelmaan. (KPA1:11 §).

Oikea ja riittävä kuva

Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta olennaisuusperiaatteen mukaisesti ottaen huomioon kirjanpitovelvollisen harjoittaman toiminnan laatu ja laajuus. Tätä varten tarpeelliset lisätiedot on ilmoitettava liitetiedoissa. (KPL 3:2 §) [2016]

Olennaisuus tilinpäätösperiaatteena

Tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa 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 oikean ja riittävän kuvan kannalta. (KPL 3:2 §) Olennaisuusperiaate suhteutuu kirjanpitovelvollisen kokoon ja toiminnan laatuun ja luonteeseen. [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;
- 8) taseessa vastaaviin ja vastattaviin kuuluvien erien ja tuloslaskelmassa tuottojen ja kulujen esittäminen täydestä määrästäan niitä toisistaan vähentämättä, jollei yhdisteleminen ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi (*netottamiskielto*). (KPL 3:3 §) [2016]

Edellä 1 momentin 4 kohdassa tarkoitettu varovaisuus edellyttää erityisesti, että tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa otetaan huomioon:

- 1) ainoastaan tilikaudella toteutuneet voitot; sekä
- 2) kaikki poistot ja arvonalennukset vastaavista sekä velkojen arvon lisäykset samoin kuin kaikki päättäneeseen tai aikaisempiin tilikausiin liittyvät, ennakoitavissa olevat vastuut ja mahdolliset menetykset, vaikka ne tulisivat tietoon vasta tilikauden päättymisen jälkeen.

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. [2016]

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 edellyttää erityisesti, että tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa otetaan huomioon

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

Tasejatkuvuus

Hyvän kirjanpitotavan mukaan aikaisempaan tilikauteen kohdistuva olennainen virhe tai laskentakäytännön muutos tehdään oman pääoman erää *Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä* oikaisemalla. 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 oikastaan, 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 vertailukelpoiseksi tai ainakin selkeästi mainittava mahdollinen vertailukelvottomuus.¹ Kuluvan tilikauden tiedossa olevat virheet on korjattava aina tulosvaikutteisesti. Vähäiset, aikaisemmillemme kausille kuuluvat erät merkitään tuloslaskelmassa ja taseessa nimikettään vastaavaan erään. Jaksotuksesta aiheutuvat erot eivät ole tässä tarkoitettuja virheitä.

Pien- ja mikroyritystä koskevat kirjanpitosäännökset

Kunnissa ei sovelleta kirjanpitolain 1 luvun 4 a ja b §:ssä tarkoitetuille pien- ja mikroyrityksille annettuja säännöksiä tilinpäätöksen laatimisesta. [2016]

Kansainväliset tilinpäätösstandardit

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

Säännösten ja ohjeiden lisäksi kunnan kirjanpitoa ohjaavat valtuuston päätökset. Kuntalain 14 §:n mukaan kunnanvaltuusto hyväksyy hallintosäännön, jossa annetaan tarpeelliset määräykset kunnan talouden hoidosta ja laskentatoimesta.

Yleisohjeen voimaantulo

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

1

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

2 Toimintatuotot

Toimintatuotot jaotellaan tuloslaskelmassa seuraavasti:

Myyntituotot

Maksutuotot

Tuet ja avustukset

Muut toimintatuotot

Tilinpäätöksen tuloslaskelmassa sisäiset tuotto- ja kuluerät eliminoidaan. Sisäisiä eriä voivat olla suoritteisiin perustuvat sisäiset laskutukset, sisäiset vuokrat tai laskennallisin jakoperustein määritetyt vyörytyserät. Sisäisiin eriin luetaan myös sisäiset korot yhdystileillä olevista saatavista ja veloista.

2.1 Myynti- ja maksutuotot

Myynti- ja maksutuotot ovat kunnan tuottamistaan suoritteista saamia vastikkeita ulkopuolisilta. Myynti- ja maksutulot kirjataan suoriteperusteen mukaisesti kunnan tuloksi tilikaudelle, jonka aikana suorite on luovutettu. Erityisestä syystä pitkän valmistusajan vaativan suoritteen kohdalla kirjanpitolain 5:4 §:ssä sallitaan vaihtoehtoiseksi menettelytavaksi tuloutus valmistusasteen perusteella edellyttäen, että suoritteesta kertyvä erilliskate on luotettavalla tavalla ennakoitavissa.² Kunnassa tällaisena erityisenä syynä saattaisi olla esimerkiksi se, jos kunnan rakentamisesta vastaavan liikelaitoksen kunnan ulkopuolelle rakentaminen on merkittävää.

Myyntituottoja ovat tulot tavaroista ja palveluksista, jotka on tarkoitettu myytäväksi pääsääntöisesti tuotantokustannukset peittävään hintaan. Kunnan liiketoiminnan (mm. vesi-, jätehuolto-, liikenne-, kanttiini- ja peselatoiminta) suoritteista perimät korvaukset merkitään kuitenkin myyntituottoihin riippumatta siitä, kattavatko ne tuotantokustannukset. Myös puunmyyntituotot, pysäköintimaksut³ ja ei-palautettavat liittymismaksut merkitään myyntituottoihin⁴.

Myyntituottoja ovat myös korvaukset suoritteista, jotka kunta on valtion toimeksiannosta tuottanut ja luovuttanut kolmannelle osapuolelle. Tällaisia ns. täyden korvauksen periaatteella saatuja korvauksia ovat mm. lomituspalvelujen korvaukset, korvaukset varusmiesten ja vankien sairaanhoidosta, korvaukset pakolaisten toimeentulon turvaamisesta ja muista kustannuksista, yliopistosairaaloiden erityisvaltionosuus opetus- ja tutkimustoimintaan sekä sotilasvammalain muuttamisesta annetun lain ja asetuksen mukaiset tapaturmaviraston korvaukset.

2

KILA:n yleisohje tulon kirjaamisesta tuotoksi valmistusasteen perusteella 30.9.2008

3

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

4

Kuntajaosto 2004/65, myös KILA 2000/1650, Kantaverkon liittymismaksujen merkitsemisestä liittyjän tilinpäätökseen kirjanpitolautakunta 2013/1905.

Myyntituottoja ovat myös mm. kuntayhtymissä jäsenkuntien korvaukset suoritteista, jotka kuntayhtymä on luovuttanut jäsen- tai muun kunnan asukkaalle.

Maksutuottoja ovat asiakasmaksut ja muut maksut niistä tavaroista ja palveluista, joiden hinnoittelun tarkoituksena ei ole kattaa tuotantokustannuksia kokonaisuudessaan tai joiden hinnat määritellään asiakkaan maksukyvyyn mukaan. Usein maksujen perusteista säädetään laissa tai asetuksessa. Tällaisia maksutuottoja ovat mm. terveydenhuollon asiakasmaksut kuten terveyskeskus-, poliklinikka- ja laitoshoidon maksut, sosiaalitoimen sosiaalipalvelumaksut, erilaiset lupa- ja valvontamaksut, maankäyttö- ja kehittämiskorvaukset, kurssimaksut ja lomituspalvelumaksut.

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

Muut myyntiin liittyvät oikaisuerät kuten myyntisaamisista syntyneet luottotappiot ja muut myynnin oikaisuerät sekä välilliset verot, jotka eivät perustu välittömästi myynnin määrään, kuten valmisteverot, vähennetään tuloslaskelmassa muina toimintakuluina. Myyntiin liittyvistä kuluieristä myyntirahteja ja myyntiprovisioita ei käsitellä oikaisueränä vaan ne kirjataan luonteensa mukaiseen kululajiin.

Vaihtokaupassa myyntitulo kirjataan bruttoperusteisesti. Vaihdossa vastaanotetun hyödykkeen hankintameno kirjataan luonteensa mukaiseen menolajiin. Mikäli vaihdossa vastaanotettu hyödyke on tarkoitettu myytäväksi, se kirjataan vaihto-omaisuuteen, ja mikäli se tulee kunnan omaan käyttöön esimerkiksi kalustoksi, se kirjataan pysyviin vastaaviin.

2.2 Tuet ja avustukset

Tuloslaskelmaan merkitään omaksi ryhmäkseen tuet, avustukset ja muut tulonsiirrot valtiolta, Euroopan unionilta ja muulta yhteisöltä silloin, kun tuki tai avustus ei ole kunnan suoritteidensa perusteella saama korvaus eikä investoinnin rahoitusosuus. Tällaisia korvauksia ovat mm. valtionavustus perustoimeentulotukeen⁵, palkkatuki, yhdistymisavustukset sekä maakunnan kehittämisraha ja EU-tuki kunnan omaan käyttötalouden kehittämisprojektiin, Kansaneläkelaitoksen korvaukset kunnalle oman henkilöstön työterveyshuollon järjestämisestä, lukion ja ammatillisen oppilaitoksen opiskelijoiden koulumatkatuki niissä tapauksissa, kun Kansaneläkelaitos hakemuksesta maksaa korvauksen ylläpitäjälle, ja kuntayhtymän jäsenkunnalta erikseen perimät maksuosuudet lainan korkoon.

5

Perustoimeentulotuen myöntäminen ja maksaminen siirtyvät Kelan hoidettavaksi 1.1.2017.

2.3 Muut toimintatuotot

Muihin toimintatuottoihin sisältyvät muut kuin edellä mainitut säännöllisesti kertyvät toimintatuotot. Tällaisia ovat mm. vuokratuotot, jotka voidaan esittää myös omalla rivillään, mikäli niiden määrä toimintatuotoissa on olennainen, pysäköintivirhemaksut sekä toimeentulotuen takaisinperinnän tuotot.

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

Yksittäistä viranhaltijaa tai työntekijää koskevia henkilöstökorvauksia (ks. 5.1 Henkilöstökulut kohdasta) ei kirjata muihin toimintatuottoihin vaan ne käsitellään henkilöstökulujen menonvähennyksinä.

3 Valmisteverastojen muutos

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

4 Valmistus omaan käyttöön

Omaan käyttöön valmistettavan aktivoitavan hyödykkeen valmistuksen arvo esitetään tuloslaskelmassa toimintatuottojen jälkeen omana nimikkeenään *Valmistus omaan käyttöön*. Valmistus omaan käyttöön on tuloslaskelman oikaisua, jolla omaan käyttöön valmistuksen vaikutus tilikauden tulokseen eliminoidaan silloin, kun hyödykkeen valmistuksen menoja sisältyy tuloslaskelman menoihin. Tätä menettelyä pidetään ensisijaisena tapana.⁶

Valmistus omaan käyttöön voidaan käsitellä myös siten, että tuloslaskelmaan kirjattuihin menoihin ei sisällytetä aktivoitavan pysyvien vastaavien hyödykkeen valmistusmenoja, vaan oman käytön osuus käsitellään menonsiirtona siten, että osuus vähennetään tuloslaskelmaan kirjatuista menoista ja aktivoidaan pysyviin vastaaviin. Tällöin mm. tuloslaskelman henkilöstökulut eivät sisällä aktivoituja henkilöstömenoja. Näin menetellen tuloslaskelmassa ei myöskään käytetä toimintatuottojen jälkeen erää *Valmistus omaan käyttöön*.

6

Ks. Kuntajaosto 2011/101 Lausunto investointihyödykkeen valmistuksen kirjanpidollisesta käsittelystä.

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

5 Toimintakulut

Toimintakulut luokitellaan tuloslaskelmassa seuraaviin ryhmiin:

Henkilöstökulut

Palkat ja palkkiot

Henkilösivukulut

Eläkekulut

Muut henkilösivukulut

Palvelujen ostot

Aineet, tarvikkeet ja tavarat

Avustukset

Muut toimintakulut

Kulujen esittämisjärjestys vastaa pääsääntöisesti niiden merkittävyyttä kuntien menorakenteessa.

5.1 Henkilöstökulut

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

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

Muut pakolliset ja vapaaehtoiset henkilösivukulut, kuten henkilökunnan ruokailusta, työterveydenhuollosta ja virkistyksestä aiheutuneet kulut sekä henkilöstölle sellaisenaan luovutetut tavarat ja ostopalveluna hankitut lopputuotteet kuten merkkipäivä- ja kannustelahjat sekä henkilöstölle luovutetut vapaa-ajan harrastustoimintaan liittyvät tavarat ja palvelut, esim. osanotto- ja kilpailumaksut, pääsy- ja alennusliput liikuntahalleihin ja kulttuuritilaisuuksiin, kirjataan luonteensa mukaisesti kululajeihin, yleensä palvelujen ostoihin.

Henkilöstön työtehtäviin liittyviä matka- ja koulutuskuluja ei sisällytetä tuloslaskelmassa eikä sen liitetiedoissa henkilöstökuluihin vaan luonteensa mukaisesti kululajeihin.

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

Kirjanpitolautakunnan lausunnon (KILA 1991/1149) mukaan luontoisetujen raha-arvoja ei merkitä menonsiirtoina eikä muinakaan liiketapahtumina kirjanpitoon⁷. Palkansaajien saamista luontoiseduista työnantajalle aiheutuneet kulut merkitään tuloslaskelmassa luonteensa mukaisesti eriin (KILA 1999/1586).

5.2 Palvelujen ostot

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

Asiakaspalvelut ovat kuntalaisille tarkoitettuja lopputuotepalveluja, joita kunta ostaa muilta palvelujen tuottajilta. Tähän erään kirjataan kaikki asiakaspalvelujen ostot, myös muille kuin oman kunnan tai jäsenkuntien asukkaille ostetut asiakaspalvelut. Asiakaspalveluista maksetaan sopimukseen tai markkinahintaan perustuva korvaus. Sopimukseen perustuvia korvauksia ovat mm. asiakasperusteiset maksut kuntayhtymille.⁸ [2016]

Muut kuin asiakaspalvelut ovat kunnan suoritetuotannossaan käyttämiä palveluja. Näitä ovat mm. toimisto- ja asiantuntijapalvelut, ICT-palvelut, rahoitus- ja pankkipalvelut, työvoiman vuokraus, painatukset, ilmoitukset ja markkinointi, posti- ja kuriiripalvelut, vakuutukset, puhtaanapito- ja pesulapalvelut, rakennusten ja alueiden rakentamis- ja kunnossapitopalvelut, koneiden, kaluston ja laitteiden rakentamis- ja kunnossapitopalvelut, majoitus- ja ravitsemuspalvelut, matkustus- ja kuljetuspalvelut, sekä esim. henkilöstölle hankitut sosiaali-, terveys-, opetus- ja kulttuuripalvelut. Myös osuudet verotuskustannuksiin sekä osuudet sellaisiin yhteistoimintakustannuksiin kuten maksut maakunnan liitoille, ns. kollektiivipalvelujen ostot ja jäsenmaksut kuntien keskusjärjestöille kuuluvat muiden palvelujen ostoihin.

5.3 Aineet, tarvikkeet ja tavarat

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

Kuluerään *Aineet, tarvikkeet ja tavarat* sisällytetään näiden hyödykkeiden tilikauden aikaiset suoriteperusteiset ostot. Aineiden ja tarvikkeiden hankintamenon aktivointi ja kuluksi kirjaaminen voidaan kunnassa käsitellä kahdella tavalla:

7

Em. Kirjanpitolautakunnan lausunto perustuu siihen, että luontoisedun raha-arvoa vastaavan määrän kirjaaminen menonsiirtona alun perin kirjatuista menoista palkkamenoihin ei yleensä vastaa suuruudeltaan luontoisetujen hankinnasta työnantajalle aiheutuneita menoja. Luontoiseduista on kuitenkin tehtävä merkinnät ennakkoperintälaissa tarkoitettuun palkkakirjanpitoon. Luontoisetujen seuranta varten voidaan avata kirjanpidon puitteisiin sellaiset kunnan sisäistä laskentaa palvelevat tilit, joita ei käytetä liiketapahtumien kirjaamiseen ja joiden saldoja ei päätetä tilinpäätöstileille. Tällaiset tilit ja niille tehdyt merkinnät on selkeästi erotettava kirjanpitolain vaatimasta kirjanpidosta.

8

Ks. Kuntajaoston lausunto 1998/36 ylijäämän palauttamisesta ja lausunto 2013/113 kuntayhtymän alijäämän kirjaamisesta jäsenkunnan kirjanpidossa.

1. hankintamenot kirjataan *Ostot tilikauden aikana* -tilille ja tilinpäätöksessä ostojen kuluvaikutusta oikaistaan taseeseen merkittävällä varaston muutoksella⁹, tai
2. hankintameno kirjataan ao. vaihto-omaisuuserää koskevalle varastotilille ja sen jälkeen aine- ja tarvikekäytön mukaisesti toimintayksikön kuluksi.

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

5.4 Avustukset

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

Kotitalouksille myönnettyjä avustuksia ovat mm. toimeentulotuki, omaishoidon tuki, lasten kotihoidon tuki ja lasten kotihoidon tuen kunnallinen lisä, lasten yksityisen hoidon tuki ja yksityisen hoidon tuen kunnallinen lisä, sellaiset vammaisille suunnatut tukitoimet, joista kunta korvaa tietyt tuen saajan itse hankkimat tavarat tai palvelut (mm. henkilökohtainen avustaja, päivittäisistä toiminnoista suoriutumisessa tarvittavat välineet, koneet, laitteet, asunnon muutostyöt, ylimääräiset vaatetuskustannukset tai erityisravinnosta aiheutuvat kustannukset), myös vammaisten matkoihin annetut taksisetelit tai tavarana annetut avustukset, veroton kuntoutus-, ahkeruus- tai terapiaraha sekä erilaiset apurahat.

Yhteisöille myönnettyjä avustuksia ovat mm. yhdistyksille, seuroille ja tiehoitokunnille maksettavat toiminta-avustukset, jäsenkunnan osallistuminen kuntayhtymän investointiin silloin, jos sitä ei voida merkitä taseen muihin pitkävaikutteisiin menoihin, sekä säätiölle maksettava säädepääoma, joka ei ole taseeseen muihin osuuksiin aktivoitava meno.¹⁰ [2016]

Yhteisöille myönnettyihin avustuksiin kuuluu myös kunnan rahoitusosuus työmarkkinatuen kustannuksiin.

5.5 Muut toimintakulut

Muihin toimintakuluihin sisältyvät mm. vuokratulot, vahingonkorvaukset, takaustappiot, vakuutusurvan ylittävät kertaluonteiset vahingot ja kunnan maksamat välittömät verot, esimerkiksi liiketoiminnan yhteisövero¹¹, kiinteistöverot ja metsänhoitomaksu sekä välilliset verot kuten jätevero. Tähän kuuluu myös arvonnäkövero omasta käytöstä tai luontoiseteriasta siltä osin kuin sitä ei voida kohdistaa ao. kululajiin. Vuokratulot voidaan esittää tuloslaskelmassa myös omalla rivillään, mikäli niiden määrä toimintakuluissa on olennainen. Myyntiin liittyvät kuluerät kuten myyntisaamisista syntyneet luottotappiot sekä välilliset verot, jotka eivät perustu välittömästi myynnin määrään, kuten valmistevero, vähen-

9

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

10

Ks. Kuntajaoston lausunto 1998/36 ylijäämän palauttamisesta ja lausunto 2013/113 kuntayhtymän alijäämän kirjaamisesta jäsenkunnan kirjanpidossa.

11

Kuntajaoston lausunnon 2003/60 mukaan kuntayhtymän liiketoiminnasta maksama yhteisövero voidaan esittää omana eräänään tuloslaskelmassa ennen tilikauden ylijäämää (alijäämä) -riviä.

tään tuloslaskelmassa muina toimintakuluina. Myyntiin liittyvistä kulueristä myyntirahdit ja myyntiprovisiot kirjataan luonteensa mukaiseen kululajiin. [2016]

Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustappiot kirjataan muina toimintakuluina. Olenaiset luovutustappiot on eriteltävä tilinpäätöksen liitetiedoissa.

Oikaisuerät on pyrittävä kirjaamaan ensisijaisesti meno- tai tulolajiin, johon oikaistava liiketapahtuma on kirjattu.

6 Verotulot

6.1 Verotulojen kirjaamisperusteet

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

Kunnan tuloveron tilikaudelle kohdistuvia tilityksiä ovat

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

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

Kunnan kiinteistöverotuloksi kirjataan tilikauden aikana tilitetty kiinteistövero.

Koiravero, jonka maksuunpanosta ja kantamisesta huolehtii kunta, kirjataan laskutus-tilikauden tuloksi tai kertymän mukaan.

6.2 Kunnan verotulojen tilityksissä tehtyjen vähennysten ja lisäysten kirjaaminen

Kunnan saamissa tilityksissä tehdyt vähennykset ja lisäykset kirjataan seuraavasti:

- Ennakkoperintälain 12 §:n 2 momentin mukaista kuittausmenettelyä käyttäen kunnan työnantajana suoritettavat ennakonpidätykset ja sosiaaliturvamaksut *ennakonpidätys- ja sosiaaliturvamaksuvelan* vähennykseksi muihin lyhytaikaisiin velkoihin.
- Verohallintolain 11 §:n mukaan määräytyvä kunnan osuus verotuskustannuksista kirjataan *Palvelujen ostot* -kuluryhmään.
- Tilitettyjen määrien oikaisujen mukaan kunnalta takaisin perittävät erät pienentävät verotulojen määrää. Mikäli kuukausitilitys, jossa vähennys on tehty, riittää takaisinperintään, ei perittäviä eriä kirjata erikseen. Seuraaviin tilityksiin perittäväksi jäävä määrä kirjataan verotulokohtaa veloittaen siirtovelaksi.

- Tilikauden verotilityksiin sisältyvät oikaisut, jotka johtuvat virheellisistä suorituksista, kirjataan verotulokohtaan. Mikäli oikaisuerä siirtyy seuraavan tilikauden tilitykseen, esitetään se tilinpäätöksessä siirtosaamisena tai siirtovelkana. Jos kunta suorittaa takaisin kunnalle liikaa suoritettua veroa tilitystä odottamatta, kirjataan palautettava määrä verotulokohdan vähennykseksi.
- Verojen korot kirjataan tuloslaskelman rahoituseriin tilikaudelle, jona korkosuoritus tilityksen perusteella saadaan tai suoritetaan.

7 Valtionosuudet

Tuloslaskelman valtionosuuksiin sisältyvät käyttötalouden valtionosuudet ja -avustukset, jotka perustuvat yleiseen valtion ja kuntien väliseen kustannustenjakoon ja joilla ei ole käyttökorvauksen tai maksun luonnetta. Näitä valtionosuuksia ovat kunnan peruspalvelujen valtionosuus, opetus- ja kulttuuritoimen muut valtionosuudet ja harkinnanvarainen valtionosuuden korotus. Peruspalvelujen valtionosuusjärjestelmään sisältyy verotuloihin perustuva valtionosuuden tasaus ja järjestelmämuutoksen tasaus, jotka lisäävät tai vähentävät kuntien valtionosuutta. Käyttökustannusten valtionosuudet kirjataan tilinpäätöksessä valtionosuusviranomaisen tilitysten ja päätösten mukaan suoriteperustetta vastaavalla tavalla¹².

Ylläpitäjäjärjestelmän mukainen valtionosuus koskee lukiota, ammatillista koulutusta ja muita laskennallisia valtionosuuksia, jotka eivät kuulu rahoitusosuuden laskennan piiriin, mutta käsitellään yhtenä kokonaisuutena ylläpitäjäjärjestelmän ohessa. Viimeksi mainittuja ovat liikunnan, nuorisotyön, kansalaisopiston, taiteen perusopetuksen tuntiperusteiset, teatterin, orkesterin ja museon sekä aamu- ja iltapäivätoiminnan valtionosuudet.

Esi- ja perusopetuksen kotikuntakorvaukset kirjataan toimintatuloihin ja -menoihin, joten ne eivät sisälly edellä mainittuun erään Kunnan peruspalvelujen valtionosuus.

Valtion ns. täyden korvauksen periaatteella maksamat korvaukset kunnan suoritteista sisältyvät myyntituottoihin. Pysyvien vastaavien hyödykkeeseen ja muuhun pitkävaikutteiseen menoon saadut valtionosuudet ja -avustukset vähennetään hankintamenosta. Muut valtiolta saadut tuet ja avustukset merkitään toimintatuottoihin omaksi ryhmäkseen.

8 Rahoitustuotot ja -kulut

Rahoitustuotoissa ja -kuluissa ilmoitetaan rahoitustoiminnan luonteiset tuotot ja kulut.

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

12

Suoriteperiaatteen mukaan tilikaudelle kuuluvat tuotot ja kulut on otettava tilinpäätöstä laadittaessa huomioon riippumatta niihin perustuvien maksujen suorituspäivästä (KPL 3:3 §). KPL 4:6.1 §:ssä siirtovelkojen ja saamisten määritelmiin sisältyy suoriteperustetta vastaavan tavan käsite. Suoriteperustetta vastaavana tapana voidaan pitää mm. päätökseen perustuvaa kirjaamista samoin kuin korkojen jaksottamista ajan kulumisen perusteella (KILA 1998/1542 kohta 2.2.1). Kuntajaosto 1998/37.

poiketaan kuitenkin verojen korkojen osalta, jotka kirjataan tuotoksi tai kuluksi tilikaudelle, jona korkosuoritus tilityksen perusteella saadaan tai suoritetaan.

8.1 Rahoitustuotot

Rahoitustuotoista ilmoitetaan erikseen korkotuotot ja muut rahoitustuotot. Korkotuotoissa ilmoitetaan antolainoista, muista sijoituksista ja talletuksista sekä maksuliikennetileiltä saadut korkotuotot suoriteperusteen mukaisesti jaksotettuna. Muihin rahoitustuottoihin sisällytetään verotilityskorot, osingot ja osuuspääomien korot, viivästyskorot, ei-suojaavan koronvaihtosopimuksen korkotuotot sekä kurssivoitot rahoituslainoista ja arvopapereiden luovutusvoitot.¹³

8.2 Rahoituskulut

Rahoituskuluissa ilmoitetaan erikseen korkokulut ja muut rahoituskulut.

Korkokuluihin kuuluvat pitkäaikaisista ja lyhytaikaisista lainoista maksetut korot¹⁴. Suojaamistarkoituksessa tehdyn johdannaissopimuksen kulut ja tuotot kirjataan korkokuluihin.¹⁵ [2016]

Muita rahoituskuluja ovat mm. verotilityskorot, viivästyskorot, ei-suojaamistarkoituksessa tehdyn koronvaihtosopimuksen korkokulut, takaus- ja luottotappioprovisiot samoin kuin muut koron lisäksi rahoituslainasta johtuvat kulut kuten kurssitappiot sekä lainasaamisiin ja rahoitusomaisuuteen kuuluvien arvopapereiden ja muiden sellaisten rahoitusvarojen arvonalentumiset¹⁶. Lainasaamisista aiheutuneet luottotappiot ovat myös muihin rahoituskuluihin sisältyviä arvonalentumisia.

Lisäksi rahoituskuluissa esitetään arvonalentumiset pysyviin vastaaviin kuuluvien muiden sijoitusten kuin pysyvien vastaavien osakkeiden ja -osuuksien hankintamenosta. Pysyvien vastaavien osakkeiden ja osuuksien (toimialasijoittamisen) arvonalennukset esitetään pois-tojen ja arvonalentumisten ryhmän erässä *Arvonalentumiset*.

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

13
Ks. Kuntajaosto 1998/36 Lausunto ylijäämän palauttamisesta.

14
Hyödykkeen tuotantoon kohdistettavissa olevan lainan korkomenot tuotantojaksolta saadaan lukea hankintamenoon. (KPL 4:5.3 §)¹⁴Aktiivoitaville korkomenoille ei ole asetettu ala- tai ylärajaa.

15
KILA:n lausunnot 2011/1878 Koronvaihtosopimusten käsittelystä ns. pienen kirjanpitovelvollisen tilinpäätöksessä ja 2014/1912 Pankkilainaan liittyvän koronvaihtosopimuksen käsittelystä tilinpäätöksessä [2016].

16
Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 2010/96 rahoitusomaisuusosakkeiden arvostamisesta ja arvomuutosten kirjaamisesta

9 Poistot ja arvonalentumiset

Poistot ja arvonalentumiset esitetään kahtena eränä tuloslaskelmassa: suunnitelman mukaiset poistot ja arvonalentumiset. Aineellisen hyödykkeen hankintameno poistetaan merkittämällä se suunnitelman mukaan kuluksi kullekin tilikaudelle hyödykkeen vaikutusaikana (KPL 5:5 §). 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 §). Kunnassa tulonodotusten lisäksi tarkastellaan hyödykkeen palvelutuotantokykyä.

9.1 Suunnitelman mukaiset poistot

Poistoina esitetään kaikki suunnitelman mukaiset poistot pysyviin vastaaviin kuuluvien aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden hankintamenoista.

Poistettavan pysyvien vastaavien hyödykkeen myynnistä aiheutunut epäolennainen luovutusvoitto ja -tappio voidaan merkitä poistojen oikaisuksi, ellei sitä ole merkitty muuksi toimintatuotoksi tai -kuluksi¹⁷.

Poistoeron lisäys, joka tehdään katettaessa hankintamenoa investointivarauksella, merkitään tilikauden tuloksen jälkeen.

Lisäpoisto, joka tehdään suunnitelman mukaisten poistojen kohteena olevasta aineettomasta tai aineellisesta hyödykkeestä sen takia, että poistosuunnitelmaa on perustellusti muutettu, merkitään suunnitelman mukaiseksi poistoksi. Olennainen lisäpoisto on eriteltävä tilinpäätöksen liitetiedoissa. [2016]

Suunnitelmanmukaiset poistot ovat aina ensisijaisia arvonalennuksena vähentämiseen nähdessä. Mikäli poistonalainen hyödyke kuitenkin esimerkiksi tuhoutuu tulipalossa kokonaan tai hyödykkeen tulonodotukset muuttuvat olennaisesti tai poistuvat kokonaan sen käyttötarkoituksen muutoksesta johtuen, esitetään kulukirjaus tuloslaskelmassa erikseen arvonalentumisena. [2016]

9.2 Arvonalentumiset

Arvonalentumiseksi merkitään kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksessä pysyvien vastaavien maa- ja vesialueiden, ennakkomaksujen ja keskeneräisten hankintojen sekä toimialasijoittamisen osakkeiden ja -osuuksien sekä aineettomien hyödykkeiden, joista ei tehdä suunnitelman mukaisia poistoja, arvonalentumiset.¹⁸ Ne esitetään tuloslaskelmassa poistojen ja arvonalentumisten ryhmässä erikseen erässä *Arvonalentumiset*.

17

Vähäiset pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitot ja -tappiot syntyvät myydessä hyödyke hintaan, joka poikkeaa jäljellä olevasta poistamattomasta hankintamenosta. Kirjanpidon yksinkertaistamiseksi ei tällöin tarvitse laskea, mikä on myyntivuoden suunnitelman mukainen poisto, eikä myynnistä aiheutuvaa erillistulosta. Samoin, mikäli poistokohteessa käytetään menojäännöspoistomenetelmää, voidaan myyntihinta vähentää menojäännöksestä eikä erillistulosta tarvitse selvittää. Yksinkertaistettu myyntituloksen käsittely mahdollistaa sen, että hyödykkeen myynti voidaan esittää rahoituslaskelmassa todellisen myyntihinnan määräisenä.

18

Kuntajaoston lausunto (2012/106) Kaupungin tytäryhtiöön tekemien pääomasijoitusten arvostuksesta [2016].

Muissa rahoituskuluissa esitetään pysyviin vastaaviin kuuluvien sijoitusten ryhmään kuuluvien joukkovelkakirjalainasaamisten, muiden lainasaamisten ja muiden saamisten arvonalentumiset.

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

Arvonalennus on kirjattava, jos arvonalentuminen arvioidaan pysyväksi. Tuloslaskelman liitetietona on ilmoitettava kirjanpitolain 5 luvun 13 §:ssä tarkoitettujen arvonalennusten määrä, jollei niitä ole merkitty erikseen tuloslaskelmaan (KPA 2:3 §). [2016]

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

10 Satunnaiset tuotot ja kulut

Kirjanpitolaista on kumottu satunnaisia tuottoja ja kuluja koskevat säännökset. Varsinaiseen liiketoimintaan kuulumattomat olennaiset erät esitetään pääsääntöisesti liiketoiminnan muissa tuotoissa ja kuluissa. (KPA 2:3 §). Julkisen talouden informaatiovaatimusten ja kunnan vuosikatteen kehityksen seurannan ja vertailtavuuden näkökulmasta on perusteltua, että kunnan tuloslaskelmasta käy selkeästi ilmi tavanomaisesta toiminnasta olennaisesti poikkeavat erät. Tästä syystä poikkeukselliset erät on perusteltua käsitellä kunnan tuloslaskelmassa omana ryhmänä vuosikatteen jälkeen *Satunnaisten tuottojen ja kulujen* ryhmässä, mikäli niiden määrä vuosikatteeseen suhteutettuna on olennainen. Kunnassa satunnaisiksi tuotoiksi ja kuluiksi katsotaan sellaiset tulot ja menot, jotka perustuvat kunnan tavanomaisesta toiminnasta poikkeaviin, kertaluonteisiin ja olennaisiin tapahtumiin.

Satunnaisia tuottoja ja kuluja saattaa syntyä mm. toiminnan yhtiöittämisestä tai lopettamisesta aiheutuvasta suurehkosta pysyvien vastaavien hyödykkeen luovutusvoitosta tai -tappiosta.

Myös vahingonkorvauksista ja sopimussakoista, vakuutusturvan ylittävistä kertaluonteisista vahingoista aiheutuvat kulut saattavat täyttää satunnaisuuden edellytykset, mikäli ne ovat olennaisia, tavanomaisesta toiminnasta poikkeavia ja kertaluonteisia. Muutoin ne kirjataan muihin toimintakuluihin.¹⁹

Satunnaisuutta tulee tulkita suppeasti. Tyypillistä on, että satunnaisia eräiä ei esiinny jokaisena tilikautena.

19

Kuntajaoston lausunnon 2002/59 mukaan takausvastuuna maksettuja eräiä voidaan pitää kunnan varsinaisesta toiminnasta aiheutuvina, vaikkakin kertaluonteisina ja olennaisina.

Kirjanpitoperiaatteiden muutosten ja aikaisempien tilikausien olennaisten virheiden oikaisemisesta *Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä* -erään on esitetty luvussa 1 s. 7. Tuloslaskelman liitteenä on annettava satunnaisiin tuottoihin ja kuluihin sisältyvistä eristä selvitys (KPA 2:3.1 § 2 k).

11 Poistoeron, varausten ja rahastojen muutokset

11.1 Poistoeron muutokset

Investointivarausten käyttö pysyvien vastaavien poistonalaisen hyödykkeen hankintameno kattamiseen kirjataan varauksen vähennyksenä (+) tuloslaskelmaan. Varauksen vähennystä kumoamaan tuloslaskelmaan merkitään varauksen käyttöä vastaava poistoeron lisäys (-). Investointivarausten käyttö merkitsee investointivarausten muuttamista poistoeroksi, jota varauksen käyttövuonna ja seuraavina tilikausina vähennetään enintään kyseisen pysyvien vastaavien hyödykkeen kunkin tilikauden suunnitelmapoiston verran²⁰. Kertyneen poistoeron purkamisen siten, että poistamatta oleva hankintameno osa lisääntyisi, ei ole hyvän kirjanpitotavan mukaista.²¹

11.2 Vapaaehtoisten varausten muutokset

Kirjanpitolain 5:15 §:ssä luetelluista varauksista tulee kunnassa kysymykseen investointivaraus, vaikka varauksen tekemiseen ei olisi kirjanpitolaissa tarkoitettua verotusperusteista syytä.

Investointivaraus saadaan tehdä kunnassa vastaista hankintamenoa varten. Investointivarausten avulla kunta voi varautua tulevana vuosina tehtävään kuntatalouden kannalta mer-

20

Esimerkki:

Ko. hankkeen valmistumisvuoden sumu-poisto (½ v. poisto)		-50.000	
...			...
Investointivaraus puretaan, varauksen vähennys		+1.000.000	
Poistoeron bruttolisäys	-1.000.000		
Poistoeron vähennys (em. sumu-poiston määrä)	+ 50.000	-950.000	(poistoeron nettolisäys)
Tilikauden ylijäämä/alijäämä (vaikutus ylijäämään/alijäämään)			0

Investointivarausten vähennys ja poistoeron lisäys kumoavat toisensa ja sumu-poisto ja poistoeron vähennys kumoavat toisensa. Myöhemmin vuosina ko. hankkeen poistamatta olevasta hankintamenoista tehdään koko tilivuoden sumu-poisto 100.000 (sekä mahdollinen lisäpoisto) ja samalla määrällä puretaan ko. hankkeen kertynyttä poistoeroa. Näin näiden kirjausten vaikutus tilikauden ylijäämään tai alijäämään on 0.

21

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

kittävään investointiin keräämällä sitä varten tuloja etukäteen. Investointivaruksella 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 ja yksilöity kunnan taloussuunnitelmassa. Menettely, jossa investointivarausta karutetaan taikka puretaan tilikauden tuloksen tasaamiseksi ilman, että siirtojen perustana ovat suunnitellut investointihankkeet tai niiden toteutuminen, ei ole hyvän kirjanpitotavan mukainen.

Investointivaraus tuloutetaan viimeistään tilikaudella, jona hyödyke hankitaan tai jolloin hyödykkeestä aletaan tehdä suunnitelman mukaisia poistoja. Investointivaraus voidaan purkaa myös peruspääomaan. Kunnan peruspääomaa on perusteltua vahvistaa silloin, kun sen määrä yhdessä arvonkorotusrahaston pääoman kanssa on olennaisesti ja pysyvästi pysyvien vastaavien määrää alempi. Vastaavalla tavalla menetellään myös investointirahaston tai investoinnin rahoittamiseen tarkoitetun muun rahaston purkamisessa investoinnin toteuttua.

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

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

1) Vapaaehtoisten varausten ja rahastojen lisäyksiä voi pääsääntöisesti tehdä enintään tilikauden tuloksen osoittaman ylijäämän verran.

Poikkeus sääntöön 1:

Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen tuloksesta voidaan tehdä investointivaraus enintään kunnan tai kuntayhtymän ylijäämäerien määrään (KuntaL 120.1 k 6 §). Ylijäämäeriin lasketaan mukaan kunnan tai kuntayhtymän tilikauden yli- tai alijäämä ja edellisten tilikausien yli- tai alijäämä sekä kunnan tai kuntayhtymän omat rahastot. Kunnan tai kuntayhtymän arvonkorotusrahastoa ja käyvän arvon rahastoa ei lasketa ylijäämäeräksi, koska näiden rahastojen pääoman käsitteleminen ylijäämänä tarkoittaisi arvioitujen, mutta vielä realisoitumattomien luovutusvoittojen ennakkoon tulouttamista varauksiin.

2) Vapaaehtoisen varauksen tai rahaston purkamisella taikka poistoeron vähennyksellä ei pääsääntöisesti voi lisätä tilinpäätöksen varauksentekomahdollisuutta tilikauden ylijäämäistä tulosta suuremmaksi.

Poikkeus sääntöön 2:

Jos investointihanketta ei toteuteta, voidaan siihen tehty varaus purkaa ja muodostaa enintään vastaavan suuruinen varaus tilikauden tuloksesta riippumatta.

3) Investointivaraus voidaan tehdä vain kunnan taloussuunnitelmassa yksilöityyn kohteeseen eikä investointivarausta voi kartuttaa taikka purkaa tilikauden tuloksen tasaamiseksi ilman, että siirtojen perustana on suunnitellut investointihankkeet tai niiden toteutuminen.

4) Poistonalaiseen hankintamenuun tehdyn investointivarauksen käyttö (+) edellyttää vastaavan, kuitenkin enintään hankintamenuun suuruisen, poistoeron lisäystä (-) tuloslaskelmaan. Ei-poistonalaiseen hankintamenuun tehty investointivaraus puretaan ja tuloutetaan hankinnan toteutumivuotena kuitenkin ilman vastaavaa poistoerokirjausta.

11.3 Rahastojen muutokset

Kirjanpidollisen menettelyn kannalta vapaaehtoisella varauksella ja rahastosiirrolla ei ole eroa. Rahasto poikkeaa kuitenkin varauksesta kartuttamista ja käyttöä koskevan päätöksen osalta. Rahaston hallinnoinnin kannalta on perusteltua, että rahaston kartuttaminen ja käyttö perustuvat pysyväisluonteiseen sääntöön, vaikka säännökset sitä eivät enää edellytäkään. Hyvän kirjanpitotavan mukaisesti rahastoon siirto voidaan pääsääntöisesti tehdä vain niissä rajoissa, jotka tilikauden tulos (tuloslaskelman erä *Tilikauden tulos*) tekee mahdolliseksi. Kunnan vapaaehtoisesti perustamia rahastoja on käsitelty taseohjeen luvussa 5.4 *Muut omat rahastot*.

Siirron vahinkorahastoon tulee perustua hyväksytyyn suunnitelmaan omavastuun kattamisesta. Siirto vahinkorahastosta tehdään kattamaan tuloslaskelmaan kirjattua vahingonkorvausmenoa tai vahingon kohteena olevasta omaisuudesta tehtyä poistoa.

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

12 Tuloslaskelman välitulokset ja tilikauden ylijäämä (alijäämä)

12.1 Toimintakate

Kunnan tuloslaskelman välituloksena esitettävä toimintakate ilmoittaa, paljonko käyttötalouden kuluista jää katettavaksi verotuloilla ja valtionosuuksilla. Kuntayhtymässä toimintakate ilmoittaa kuntayhtymän korko- ja muihin rahoituskuluihin sekä poistojen ja arvonalennusten kattamiseen käytettävissä olevan käyttötalouden tulorahoituksen määrän.

12.2 Vuosikate

Kunnan tuloslaskelman välituloksena esitettävä vuosikate osoittaa tulorahoituksen, joka jää käytettäväksi investointeihin, sijoituksiin ja lainan lyhennyksiin. Vuosikate on keskeinen välitulos arvioitaessa tulorahoituksen riittävyyttä lyhyellä aikavälillä.

12.3 Tilikauden tulos

Tilikauden tulos on tilikaudelle jaksotettujen tulojen ja menojen erotus, joka lisää tai vähentää kunnan vapaaehtoisia varauksia tai omaa pääomaa. Tilikauden tuloksen jälkeen esitetään poistoeron, vapaaehtoisten varausten ja rahastojen muutokset. Välittömät verot merkitään muihin toimintakuluihin. Pakollinen varaus ei ole tuloksenkäsittelyerä, vaan se on tehtävä tilikauden tuloksesta riippumatta silloin, kun velvoite sen tekemiseen on syntynyt. Pakolliset varaukset kirjataan tuloslaskelmaan luonteensa mukaisesti kulueriin ennen tilikauden tulosta²².

Kunnanhallituksen on toimintakertomuksessa tehtävä esitys tilikauden tuloksen käsittelystä (KuntaL 115.3 §). Tilikauden tuloksella tarkoitetaan kunnan tuloslaskelman tulosta ennen varauksia ja rahastosiirtoja. Tilikauden tuloksen käsittelyä koskeva esitys tehdään myös kuntayhtymässä.

Jos kunnan ja kuntayhtymän taseessa on kattamatonta alijäämää, toimintakertomuksessa on tehtävä selkoa talouden tasapainotuksen toteutumisesta tilikaudella sekä voimassa olevan taloussuunnitelman riittävydestä talouden tasapainottamiseksi (KuntaL 115.2§). [2016]

12.4 Tilikauden ylijäämä (alijäämä)

Tuloslaskelma päättyy tilikauden ylijäämään tai alijäämään. Erän nimikkeenä käytetään vaihtoehtoisesti joko *Tilikauden ylijäämä* tai *Tilikauden alijäämä*, mikäli tilikauden ja vertailuvuoden tilanne on sama. Mikäli tilikaudella ja vertailuvuotena toisena on ylijäämää ja toisena alijäämää, silloin erän nimikkeenä käytetään *Tilikauden ylijäämä (alijäämä)*.

13 Tuloslaskelman liitetiedot

Kirjanpitolain 3:1 §:n mukaan tilinpäätös sisältää mm. tuloslaskelman liitteenä ilmoitettavat tiedot. Kirjanpitoasetuksen 2 luvussa on säädetty toimintakertomuksesta ja tilinpäätöksen liitetiedoista. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on antanut erillisen yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista.

22

Ks. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta, luku 7 Pakolliset varaukset.

KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN TULOSLASKELMA

	01.01.-31.12.2016		01.01.-31.12.2015	
Toimintatuotot				
Myyntituotot	+		+	
Maksutuotot	+		+	
Tuet ja avustukset	+		+	
Muut toimintatuotot	+	+	+	+
Valmistus omaan käyttöön		+		+
Toimintakulut				
Henkilöstökulut				
Palkat ja palkkiot	-		-	
Henkilösivukulut				
Eläkekulut	-		-	
Muut henkilösivukulut	-		-	
Palvelujen ostot	-		-	
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	-		-	
Avustukset	-		-	
Muut toimintakulut	-	-	-	-
Toimintakate		=		=
Verotulot		+		+
Valtionosuudet		+		+
Rahoitustuotot ja -kulut				
Korkotuotot	+		+	
Muut rahoitustuotot	+		+	
Korkokulut	-		-	
Muut rahoituskulut	-	+/-	-	+/-
Vuosikate		=		=
Poistot ja arvonalentumiset				
Suunnitelman mukaiset poistot	-		-	
Arvonalentumiset	-	-	-	-
Satunnaiset erät				
Satunnaiset tuotot	+		+	
Satunnaiset kulut	-	+/-	-	+/-
Tilikauden tulos		=		=
Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+)		-/+		-/+
Varausten lisäys (-) tai vähennys (+)		-/+		-/+
Rahastojen lisäys (-) tai vähennys (+)		-/+		-/+
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)		=		=

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