



KIRJANPITOLAUTAKUNNAN KUNTAJAOSTO
Työ- ja elinkeinoministeriö

**YLEISOHJE KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN
TILINPÄÄTÖKSEN JA TOIMINTAKERTOMUKSEN
LAATIMISESTA**



Helsinki 2013
ISBN 978-952-293-064-4 (nid.)
ISBN 978-952-293-065-1 (pdf)

3. tarkistettu painos
Helsinki 2013
ISBN 978-952-293-064-4 (nid.)
ISBN 978-952-293-065-1 (pdf)
© Suomen Kuntaliitto
Painopaikka: Kuntatalon paino
Helsinki 2013

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

YLEISOHJE TILINPÄÄTÖKSEN JA TOIMINTAKERTOMUKSEN LAATIMISESTA

Sisällysluettelo

Johdanto	5
1 Tilinpäätössäännökset	6
2 Tilinpäätösasiakirjat	12
2.1 Tasekirja	14
2.2 Tilinpäätöstä varmentavat asiakirjat	15
3 Toimintakertomus	15
3.1 Toimintakertomusta koskevat säännökset	15
3.2 Olennaiset tapahtumat toiminnassa ja taloudessa	15
3.2.1 Kunnanjohtajan tai pormestarin katsaus	15
3.2.2 Kunnan hallinto ja siinä tapahtuneet muutokset	16
3.2.3 Yleinen ja oman alueen taloudellinen kehitys	16
3.2.4 Olennaiset muutokset kunnan toiminnassa ja taloudessa	16
3.2.5 Arvio todennäköisestä tulevasta kehityksestä	17
3.2.6 Kunnan henkilöstö	18
3.2.7 Arvio merkittävimmistä riskeistä ja epävarmuustekijöistä sekä muista toiminnan kehittämiseen vaikuttavista seikoista	18
3.2.8 Ympäristötekijät	18
3.3 Selonteko kunnan sisäisen valvonnan järjestämisestä	19
3.4 Tilikauden tuloksen muodostuminen ja toiminnan rahoitus	21
3.4.1 Tilikauden tuloksen muodostuminen	21
3.4.2 Toiminnan rahoitus	24
3.5 Rahoitusasema ja sen muutokset	27
3.6 Kokonaistulot ja -menot	30
3.7 Kuntakonsernin toiminta ja talous	31
3.7.1 Yhdistelmä konsernitilinpäätökseen sisältyvistä yhteisöistä	31
3.7.2 Konsernin toiminnan ohjaus	32
3.7.3 Olennaiset konsernia koskevat tapahtumat	32
3.7.4 Arvio konsernin todennäköisestä tulevasta kehityksestä	33
3.7.5 Selonteko konsernivalvonnan järjestämisestä	33
3.7.6 Konsernitilinpäätös ja sen tunnusluvut	35
3.8 Keskeiset liitetiedot	43
3.9 Tilikauden tuloksen käsittely ja talouden tasapainottamistoimenpiteet	43
3.9.1 Asiaa koskeva sääntely	43
3.9.2 Tilikauden tuloksen käsittely	43
3.9.3 Talouden tasapainottamistoimenpiteet	45
4 Talousarvion toteutuminen	46
4.1 Seurantaa koskeva sääntely	46
4.2 Tavoitteiden toteutuminen	46
4.3 Määrärahojen ja tuloarvioiden toteutuminen	51
4.3.1 Käyttötalouden toteutuminen	51
4.3.2 Tuloslaskelmaosan toteutuminen	54

4.3.3 Investointien toteutuminen.....	58
4.3.4 Rahoitusosan toteutuminen	59
4.3.5 Yhteenveto määrärahojen ja tuloarvioiden toteutumisesta	61
5 Tilinpäätöslaskelmat	62
5.1 Tilinpäätöslaskelmia koskevat säännökset ja ohjeet	62
5.2 Tuloslaskelma	64
5.3 Rahoituslaskelma	65
5.4 Tase	66
5.5 Konsernilaskelmat.....	67
6 Tilinpäätöksen liitetiedot.....	71
7 Eriytetyt tilinpäätökset	71
7.1 Liikelaitosten erillistilinpäätökset	71
7.1.1 Liikelaitosten tilinpäätöslaskelmat ja tunnusluvut.....	71
7.1.2 Liikelaitoksen johtokunnan hyväksymän talousarvion toteutumisvertailu.....	80
7.1.3 Liikelaitoksen toimintakertomus.....	80
7.1.4 Liikelaitoksen tilinpäätöksen liitetiedot	80
7.1.5 Liikelaitosten vaikutus kunnan talouteen.....	80
7.2 Muiden eriytettyjen yksiköiden tilinpäätökset.....	84
8 Allekirjoitukset ja merkinnät	85
9 Tilinpäätöstä varmentavat asiakirjat	85

Johdanto

Tämän yleisohjeen tarkoituksena on ohjeistaa tilinpäätöksen laatimista siten, että se antaa oikean ja riittävän kuvan kunnan tai kuntayhtymän toiminnasta ja taloudesta.

Kuntalain 68 §:n mukaan kunnan tilinpäätökseen kuuluvat tase, tuloslaskelma, rahoituslaskelma ja niiden liitteenä olevat tiedot sekä talousarvion toteutumisvertailu ja toimintakertomus. Kunnan, joka tytäryhteisöineen muodostaa kuntakonsernin, tulee laatia ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätös.

Toimintakertomus on osa tilinpäätöstä ja sekä tilinpäätös että toimintakertomus ovat välineitä sen varmistamiseksi, että tilinpäätöksen lukija saa kunnan ja kuntayhtymän tuloksesta ja taloudellisesta asemasta oikean ja riittävän kuvan. Toimintakertomuksen sisällöstä säädetään kuntalaissa. Kunta tai kuntayhtymä voi laatia toimintakertomuksen lisäksi kuntalaisille ja muille kunnan sidosryhmille jaettavan vuosikertomuksen, joka on sisällöltään toimintakertomusta suppeampi. Toisaalta toimintakertomuksen sisältöä ei ole syytä laajentaa aikasarjoilla ja tilastoilla, joiden tiedoilla ei tilikauden tai sen päättymisen jälkeen tapahtuneen kehityksen kuvaamisessa ole olennaista merkitystä.

Toimintakertomukseen sisällytetään kunnan johdon selonteko kunnan sisäisen valvonnan tilasta ja olennaisimmista kehitystarpeista. Konsernin johdon tulee tehdä vastaava selonteko konsernin osalta.

Yleisohjeen tarkoituksena on parantaa kuntien toimintakertomusten vertailukelpoisuutta yhdenmukaistamalla toimintakertomusten rakennetta ja sisältöä sekä tunnuslukujen ja muiden tietojen esittämistapaa.

Tätä yleisohjetta noudatetaan laadittaessa kunnan tilinpäätöstä tilikaudesta 2013 alkaen. Ohjeessa kunnalla tarkoitetaan jäljempänä myös kuntayhtymää, ellei toisin ole sanottu. Liikelaitokset sisältyvät kunnan tilinpäätöslaskelmiin.^[19.3.2013]

Yleisohjeessa on esitetty tilinpäätöksen lakisääteinen sisältö ja se korvaa vuonna 2009 annetun kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta.

1 Tilinpäätössäännökset

Kunnan tilinpäätöksen laatimisessa noudatetaan kuntalain sekä soveltuvin osin kirjanpitolain- ja asetuksen säännöksiä (KuntaL 68 §). Kuntalaki on kirjanpitolakiin nähden erityislain asemassa. Siltä osin kuin mainittujen lakien säännökset poikkeavat toisistaan noudatetaan kuntalakia (KPL 8:5§). Kirjanpitolain säännösten soveltamisesta antaa ohjeet kirjanpitolausakunnan kuntajaosto (KuntaL 67 §). Myös konsernitilinpäätöksen laadinnassa noudatetaan soveltuvin osin kirjanpitolakia (KuntaL 68 a §).

Tilinpäätöksen sisältö

Kunnan tilinpäätöksen sisältö määritellään kuntalaissa. Tilinpäätökseen kuuluvat tase, tuloslaskelma, rahoituslaskelma ja niiden liitteenä olevat tiedot sekä talousarvion toteutumisvertailu ja toimintakertomus (KuntaL 68.2 §). Lisäksi kunnan, joka tytäryhteisöineen muodostaa kuntakonsernin, tulee laatia ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätös. Kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimista ohjeistetaan tarkemmin kirjanpitolausakunnan kuntajaoston antamassa yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta.

Tilinpäätöslaskelmat laaditaan kirjanpitolausakunnan kuntajaoston yleisohjeiden mukaisesti kaavoihin. Liitetietojen antamisessa noudatetaan kuntajaoston antamaa yleisohjetta.

Tilinpäätöksen laadinta ja allekirjoittaminen

Tilinpäätöksen laadinnasta on säännökset kuntalaissa ja kirjanpitolaissa. Kunnan tilikausi on kalenterivuosi. Kunnanhallituksen on laadittava tilikaudelta tilinpäätös tilikautta seuraavan vuoden maaliskuun loppuun mennessä ja annettava se tilintarkastajien tarkastettavaksi sekä tilintarkastuksen jälkeen saatettava se valtuuston käsiteltäväksi kesäkuun loppuun mennessä (KuntaL 68 §).

Tilinpäätöksen allekirjoittavat kunnanhallituksen jäsenet sekä kunnanjohtaja tai pormestari. Kuntayhtymässä tilinpäätöksen allekirjoittavat kuntayhtymän hallitus tai vastaava toimielin sekä kuntayhtymän johtaja tai muu vastaavassa asemassa oleva viranhaltija (KuntaL 68.4 ja 86 §). Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen allekirjoittaa allekirjoituspäivänä päätös- ja toimivaltainen hallitus. Kunnan liikelaitoksen tilinpäätöksen allekirjoittavat johtokunnan jäsenet ja johtaja (KuntaL 87 i § 2 ja 3 mom.). Liikelaitoskuntayhtymän tilinpäätöksen allekirjoittavat johtokunnan jäsenet ja liikelaitoskuntayhtymän johtaja (KuntaL 68 § 4 mom.).

Jos tilinpäätöksen allekirjoittaja on esittänyt eriävän mielipiteen tilinpäätöksestä, on tätä koskeva lausuma sisällytettävä siihen hänen vaatimuksestaan (KPL 3:7.2 §).

Tilinpäätös sekä luettelo kirjanpitokirjoista ja tositteiden lajeista samoin kuin tieto niiden säilytystavoista on kirjoitettava sidottuun tai välittömästi tilinpäätöksen jälkeen sidottavaan tasekirjaan, jonka sivut tai aukeamat on numeroitava (KPL 3:8.1 §).

Oikeiden ja riittävien tietojen antaminen

Tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta sekä rahoituksesta (KuntaL 68 §). Tietojen oikeellisuus ja riittävyys, joka koskee tilikauden tuloksen muodostumista ja tilinpäätöspäivän rahoitusasemaa, toteutuu varsin pitkälle noudattamalla kuntalain sekä kirjanpitolain ja -asetuksen säännöksiä sekä kuntajaoston ohjeita tilinpäätöslaskelmien ja liitetietojen laatimisesta. Mainittu säännös velvoittaa kuitenkin kirjanpitoasetuksessa ja liitetieto-ohjeessa määrättyjen liitetietojen lisäksi antamaan tapaus- ja tilannekohtaisia liitetietoja. [19.3.2013]

Tilinpäätöksen laatimista koskevista säännöksistä voidaan kirjanpitolain mukaan poiketa vain työ- ja elinkeinoministeriön päätöksellä (KPL 3:2.2 §). Säännösten soveltamisesta kuntiin antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. (KuntaL 67 §, Asetus kirjanpitolautakunnasta 784/73, 1a §). [19.3.2013]

Tilinpäätöksen laadintavastuussa olevan toimielimen ja viranhaltijan on tiedettävä mitä säännöksiä on noudatettava ja milloin on mahdollista tehdä omaan harkintaan perustuvia ratkaisuja, esim. valintoja sovellettavista menettelytavoista. Virheellisesti laadittuun tilinpäätökseen liittyy rangaistus- ja vahingonkorvausvastuu.

Yleiset tilinpäätösperiaatteet

Tilinpäätöstä laadittaessa ja tilinavausta tehtäessä on noudatettava ns. yleisiä tilinpäätösperiaatteita (KPL 3:3 §). Säännös sisältää kuusi eri tilinpäätösperiaatetta ja yhden tilinavausperiaatteen.

Oletus toiminnan jatkuvuudesta

Jatkuvuuden periaatetta sovelletaan erityisesti pysyvien vastaavien arvostuksessa. Pysyviin vastaaviin kuuluva hyödyke arvostetaan sillä perusteella, miten se myötävaikuttaa tulon tai palvelun tuottamisessa. Todennäköinen luovutushinta, joka hyödykkeestä saataisiin, mikäli se luovutettaisiin ulkopuoliselle, tulee kysymykseen arvostusperusteena vain poikkeustapauksessa. Tällainen poikkeus jatkuvuusperiaatteesta on maa- ja vesialueen tai pysyvien vastaavien arvopaperin (ei kuitenkaan KPL 5:2 a §:ssä tarkoitettun rahoitusvälineen) arvonorotus. Siinä arvostusperusteena on hyödykkeen todennäköinen luovutushinta tilinpäätöspäivänä.

Jatkuvuuden periaatetta ei sovelleta vaihtuviin vastaaviin eli rahoitus- ja vaihto-omaisuuteen; rahoitusomaisuudessa sovelletaan hankintamenon tai alemman todennäköisen arvon periaatetta ja vaihto-omaisuudessa alimman arvon periaatetta.

Johdonmukaisuus menettelytavoissa tilikaudesta toiseen

Tilinpäätöksen laajuus-, mittaamis-, arvostus- ja kohdistamisongelmat ratkaistaan mahdollisimman yhtenäisellä tavalla tilikaudesta toiseen. Kerran valittua menettelytapaa on noudatettava jatkuvasti. Muuttaminen edellyttää perusteltua syytä. Muutosperusteet on julkistettava liitetietona ja muutoksen vaikutukset tilinpäätöstietojen vertailukelpoisuudesta on esitettävä toimintakertomuksessa tai liitetiedoissa (ks. KPL 3:1.2 ja KPA 2:2).

Sisältöpainotteisuus

Sisältöpainotteisuudella eli asia ennen muotoa -periaatteella tarkoitetaan oikeaa ja riittävää kuvaa koskevan vaatimuksen kanssa sopusoinnussa olevaa yleistä tilinpäätösperiaatetta. Sen mukaan liiketoimen tai sopimuksen tosiasiallinen luonne otetaan huomioon esitettäessä siihen perustuvia lukuja tuloslaskelmassa ja taseessa. Huomio kiinnitetään tapahtumien tosiasialliseen sisältöön eikä yksinomaan niiden oikeudelliseen muotoon. Esimerkiksi asiakirjan nimike voi olla ristiriidassa sen sisällön kanssa kuten kauppakirjaksi nimetty sopimus, jossa sen ehtojen mukaan onkin tosiasiaa kyse vuokrasta tai lainasta. Tässä tapauksessa asiakirjan sisältö on kirjaamisen kannalta ratkaiseva¹.

Varovaisuuden periaate

Tilinpäätöstä laadittaessa kulut on kirjattava riittävän suurina ja vastaavasti aktivoinnit tehtävä riittävää harkintaa käyttäen. Erityistä varovaisuutta tulee noudattaa aktivoitaessa kehittämismenoja tai lainamenoja. Pitkävaikutteiset menot voidaan aina kirjata kuluiksi. Niiden aktivoiminen on mahdollista ainoastaan aktivointiedellytysten täyttyessä. Edellytysten täyttyminen on riittävästi dokumentoitava (KILA 1999/1579). Pysyvien vastaavien hyödykkeiden poistosuunnitelmia ei voida muuttaa sillä perusteella, ettei vuosikate riitä suunnitelmapoistojen kattamiseen.

Myös tulouttamisessa on noudatettava riittävää pidättyvyyttä. Tilinpäätöksessä otetaan huomioon ainoastaan tilikaudella toteutuneet voitot. Tilinpäätöstä laadittaessa on myös otettava huomioon kaikki päättäneeseen tai aikaisempiin tilikausiin liittyvät, ennakoitavissa olevat vastuut ja mahdolliset menetykset, vaikka ne tulisivat tietoon vasta tilikauden päättymisen jälkeen (KPL 3:3.2 §).

Tasejatkuvuuden periaate

Tilinavauksen on perustuttava edellisen tilikauden päättäneeseen taseeseen. Tilinavauksusta tehtäessä ei voida tehdä edellisen tilikauden päättäneyttä tasetta vastaamattomia arvontarkistuksia tai muita muutoksia. Tasejatkuvuuden periaatteesta poikkeuksena tilinpäätösperiaatteiden muutokset sekä aikaisempia tilikausia koskevien olennaisten virheiden oikaisut tehdään oman pääoman erää *Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä* oikaisemalla. Oikaisuja ei siten enää tehdä tulosaikutteisesti vaan takautuvasti taseen erään *Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä*. Vastaava oikaisu on myös tehtävä vertailuvuotena olevan edellisen tilikauden päättävään taseeseen (KILA 2005/1750).

Suoriteperusteisuus

Maksuperusteiset kirjaukset on vähäisiä liiketapahtumia koskevia kirjauksia lukuun ottamatta oikaistava ja täydennettävä suoriteperusteen mukaisiksi ennen tilinpäätöksen laatimista (KPL 3:4 §).

1

Kirjanpitolautakunnan lausunto 1775/2006. Kts. myös KILA:n kuntajaoston lausunto 69/2005.

Oikaiseminen tarkoittaa etukäteen maksettujen menojen eli menoennakoiden oikaisua menotileiltä saamisiin ja etukäteen saatujen tulojen eli tuloennakoiden oikaisemista tuloileilta velkoihin. Suoriteperusteen edellyttämiä oikaisukirjauksia joudutaan tekemään mm. lomapalkkojen, korkojen ja vakuutusmaksujen kohdalla.

Täydentäminen tarkoittaa menojäämien eli tilikaudelle suoriteperusteen mukaan kuuluvien menojen, jotka noudatetun maksuperusteisen kirjaustavan vuoksi ovat jääneet tilikauden aikana kirjaamatta, kirjaamista menoiksi ja veloiksi sekä tulojäämien eli suoriteperusteen mukaan jo syntyneiden tulojen, jotka maksuperusteisen kirjaustavan vuoksi ovat jääneet tilikauden aikana kirjaamatta, ottamista täydennyksinä huomioon tuloina ja saamisina.

Liiketapahtuman vähäisyyttä on arvosteltava suhteessa tilikauden vuosikatteeseen ja taseen loppusummaan. Lisäksi on kiinnitettävä huomiota liiketapahtuman rahamäärään sekä liiketapahtumien yhteismäärään tilikaudella. Vähäiset liiketapahtumat sisältyvät kunnassa yleensä muiden palvelujen kuin asiakaspalvelujen ostoihin sekä tarvikkeiden ja tavaroiden ostoihin.

Suoriteperusteisuus on varsinaisesti sovellettavissa menoissa ja tuloissa, jotka liittyvät tuotannontekijän vastaanottamiseen tai suoritteen luovuttamiseen. Verotuloja, valtionosuuksia, tukia, avustuksia, korvauksia tai rahoitustapahtumia kuten korkoja ei vastaa mikään määrätty tuotannontekijä tai suorite kunnan toimintaprosessissa. Näiden erien kohdistaminen tilikaudelle on kuntajaoston kirjanpito-ohjeissa määritelty erikseen esimerkiksi verohallinnon tilitysajankohdan perusteella (verotulot), lakiin, sopimukseen tai päätökseen perustuvan saamisoikeuden (valtionosuudet, avustukset) tai maksuvelvoitteen (korvaukset, korot) syntymisen perusteella. Näissä liiketapahtumissa maksuperusteisuuden oikaiseminen tai täydentäminen tehdään suoriteperustetta vastaavalla tavalla soveltaen jotain mainittua kirjausohjeen kriteeriä.

Suoriteperusteisuudesta on eräitä poikkeuksia. Erityisestä syystä pitkän valmistusajan vaativan suoritteen kohdalla kirjanpitolain 5:4 §:ssä sallitaan vaihtoehtoiseksi menetelytavaksi tuloutus valmistusasteen perusteella edellyttäen, että suoritteesta kertyvä erilliskate on luotettavalla tavalla ennakoitavissa². Merkittävä, nimenomaiseen säännökseen perustuva poikkeus on myös velvollisuus vähentää tuotoista vastaisia menoja ja menetyksiä joko pakollisina varauksina tai siirtovelkoina (KPL 5:14 §). Vastainen meno tai menetys kirjataan tuloslaskelmaan kuluksi ja taseen siirtovelkoihin, jos menon tai menetyksen täsmällinen määrä ja toteutumisajankohta tunnetaan (KPL 4:6.2 §). Kun menon tai menetyksen täsmällistä määrää tai toteutumisajankohtaa ei tiedetä, on kysymyksessä pakollinen varaus (KPL 5:14.3 §).

Erillisarvostusta koskeva periaate

Taseen erät ja niihin sisältyvät hyödykkeet on arvostettava erikseen. Poistosuunnitelma tulee tehdä kullekin pysyviin vastaaviin kuuluvalla hyödykkeelle tai hyödykeryhmälle erikseen eikä koko tase-erälle. Myös vaihto- ja rahoitusomaisuus arvostetaan hyödykekohtaisesti. Tällöin yksittäisen hyödykkeen arvonnousu ei voi korvata toisen arvonalentumista (HE 173/1997).

2

KILA:n yleisohje tulon kirjaamisesta tuotoksi valmistusasteen perusteella 30.9.2008.

Yleisistä tilinpäätösperiaatteista poikkeaminen

Yleisistä tilinpäätösperiaatteista saa poiketa, kun poikkeaminen perustuu lakiin tai lain nojalla annettuun muuhun säännökseen tai määräykseen. Periaate on, että yleisiä tilinpäätösperiaatteita on noudatettava, ellei poikkeamista ole nimenomaisesti sallittu. Poikkeamisesta on tehtävä selkoa liitetiedoissa (KPL 3:3.3 §).³

Lakiin perustuvan poikkeusmahdollisuuden lisäksi yleisistä tilinpäätösperiaatteista on mahdollisuus poiketa erityisestä syystä. Poikkeamisen vaikutuksesta tulokseen ja taloudelliseen asemaan tulee esittää arvio liitetiedoissa. Varovaisuuden periaatteesta poikkeamista ei voitane perustella erityisellä syyllä (KPL 3:3 §).

Tilinpäätöksen tarkastaminen ja hyväksyminen

Kunnanhallituksen on saatettava tilinpäätös siihen liittyvine asiakirjoinaan ja allekirjoituksineen tilintarkastajan tarkastettavaksi.

Tilintarkastajan on viimeistään toukokuun loppuun mennessä tarkastettava päätyneen tilikauden hallinto, kirjanpito ja tilinpäätös ja luovutettava tarkastuslautakunnalle valtuustolle osoitettu tilintarkastuskertomus. Kertomukseen sisältyy lausunto siitä, voidaanko tilinpäätös hyväksyä ja tilivelvollisille myöntää vastuuvapaus (KuntaL 73.1 §, 75.1 §).

Jos tilintarkastuskertomus sisältää muistutuksen, tarkastuslautakunta hankkii asianomaisten selitykset sekä kunnanhallituksen lausunnon. Tarkastuslautakunta antaa arvionsa tehdyistä muistutuksista, siihen annetuista selityksistä ja kunnanhallituksen lausunnosta (KuntaL 75.2 ja 3 §).

Kunnanhallitus saattaa tilinpäätöksen tarkastuslautakunnan valmistelun jälkeen edelleen valtuuston käsiteltäväksi viimeistään tilikautta seuraavan vuoden kesäkuun loppuun mennessä (KuntaL 68 §).

Tarkastuslautakunta antaa tilintarkastuskertomuksen tiedoksi valtuustolle sekä tekee esityksen siitä, voidaanko tilinpäätös hyväksyä ja tilivelvollisille myöntää vastuuvapaus (KuntaL 71.2 §). Jos kunnan taseessa on kattamatonta alijäämää, tarkastuslautakunnan on arvioitava talouden tasapainotuksen toteutumista tilikaudella sekä voimassa olevan taloussuunnitelman ja toimenpideohjelman riittävyyttä.

Tarkastuslautakunnan tehtävänä on arvioida, ovatko talousarvion tavoitteet toteutuneet (KuntaL 71 §). Tarkastuslautakunta antaa arviointikertomuksensa valtuuston käsiteltäväksi erillisenä asiakohtana⁴.

3

Ks. Kirjanpitolausutakunnan kuntajaoston lausunto tilinpäätöksen ja sen vertailutietojen esittämisestä kuntaliitoksen jälkeen (7.4.2009/90).

4

Päätösehdotuksen muotoa koskevat mallit tilinpäätöksen hyväksymisestä ja vastuuvapauden myöntämisestä on annettu Suomen Kuntaliiton Kuntatalous-tiedotteessa 1/2000, 4.2.2000.

Tilinpäätöksen julkistaminen

Kunnan tilinpäätös ja siihen sisältyvät asiakirjat ovat julkisia sen jälkeen, kun kunnan hallituksen jäsenet ja kunnanjohtaja ovat allekirjoittaneet tilinpäätöksen (JulkL 6 § 2 k.)⁵. Julkisia ovat tuloslaskelman, rahoituslaskelman, taseen ja niiden liitetietojen lisäksi myös tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt siltä osin kuin ne eivät sisällä salassa pidettäviä tietoja (JulkL 24 §).

Julkaistavassa tilinpäätöskokonaisuudessa on oltava kuntalain 68.2 §:ssä luetellut asiakirjat eli tase, tuloslaskelma, rahoituslaskelma, konsernitilinpäätös ja liitetiedot sekä talousarvion toteutumisvertailu ja toimintakertomus. Muut tilinpäätösasiakirjat kuten esimerkiksi tase-erittelyt on esitettävä pyydettäessä julkisuuslain tarkoittamalla tavalla (JulkL 13–16 §).

Tilinpäätöksen säilyttäminen

Kunnan tasekirja on säilytettävä pysyvästi⁶. Muiden tilinpäätösasiakirjojen säilyttämisessä noudatetaan kirjanpitolain 2. luvun 10 §:n säännöksiä siten, että kirjanpitokirjat ja käyttöaikaa koskevin merkinnöin varustettu tililuettelo on säilytettävä vähintään 10 vuotta tilikauden päättymisestä siten järjestettynä, että tietojenkäsittelyn suorittamista voidaan vaikeuksitta todeta. Jos tililuettelo sisällytetään tasekirjaan, säilytetään se kuitenkin pysyvästi.

Tilikauden tositteet, liiketapahtumia koskeva kirjeenvaihto ja koneellisen kirjanpidon täsmäytys selvitykset sekä muu kuin edellä mainittu kirjanpitoaineisto (mm. tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt) on säilytettävä vähintään kuusi vuotta (KPL 2:10 §). Määräajat mm. velkomisasioissa voivat kuitenkin edellyttää tase-erittelyjen, tositemaineiston ja kirjeenvaihdon säilyttämistä mainittua vähimmäisaikaa kauemmin⁷.

Kirjanpito- ja tilinpäätösaineisto tasekirjaa lukuun ottamatta on mahdollista säilyttää koneellisella tietovälineellä. Tositteet ja niiden perusteella tehty kirjanpitomerkinnät saa säilyttää samanaikaisesti koneellisella tietovälineellä (KPL 2:8 §)⁸.

Kirjanpitolain mukaan Euroopan unionin rakennerahasto-ohjelmaa hallinnoiva ministeriö saa asetuksellaan säätää KPL 2 luvun 8 § 1 ja 2 momentissa tarkoitettua pidemmän säilytysajan rahasto-ohjelmasta myönnettyä tukea koskevalle kirjanpitoaineistolle. Kuntaliitto suosittelee, että Euroopan unionin rahoittamien projektien kirjanpitoai-

5

Laki viranomaisten toiminnan julkisuudesta (julkisuuslaki) (621/1999).

6

Tasekirjan pysyvästä säilyttämisestä määrätään Arkistolaitoksen päätöksessä pysyvästi säilytettävistä kunnallisista tuki- ja ylläpitotehtävien asiakirjoista KA 158/43/01.

7

Ks. Laki velan vanhenemisesta (728/2003), Ulosottokaari (705/2007).

8

Tilinpäätöksen säilyttämistä koneellisella tietovälineellä on ohjeistettu kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunnossa (30/30.3.1998) sekä kauppa- ja teollisuusministeriön päätöksessä (47/26.1.1998) ja mainitun päätöksen soveltamisesta annetussa kirjanpitolautakunnan yleisohjeessa kirjanpidon menetelmistä ja aineistosta (1.2.2011). Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on antanut lausunnon em. yleisohjeen soveltamisesta kunnan ja kuntayhtymän kirjanpidossa (99/17.5.2011) [19.3.2013].

neisto säilytetään vähintään kymmenen vuotta ohjelmakauden viimeisestä maksatuksesta laskien⁹.

Kiinteistöinvestointeihin liittyvät laskut, tositteet ja muut selvitykset on säilytettävä 13 vuotta sen kalenterivuoden päättymisestä, jolloin kiinteistöinvestointi on valmistunut. Yleisen säilyttämistä koskevan määräajan jälkeen laskut ja tositteet voidaan korvata selvityksellä, josta käy ilmi Verohallituksen määräämät seikat (AVL 209 m §).

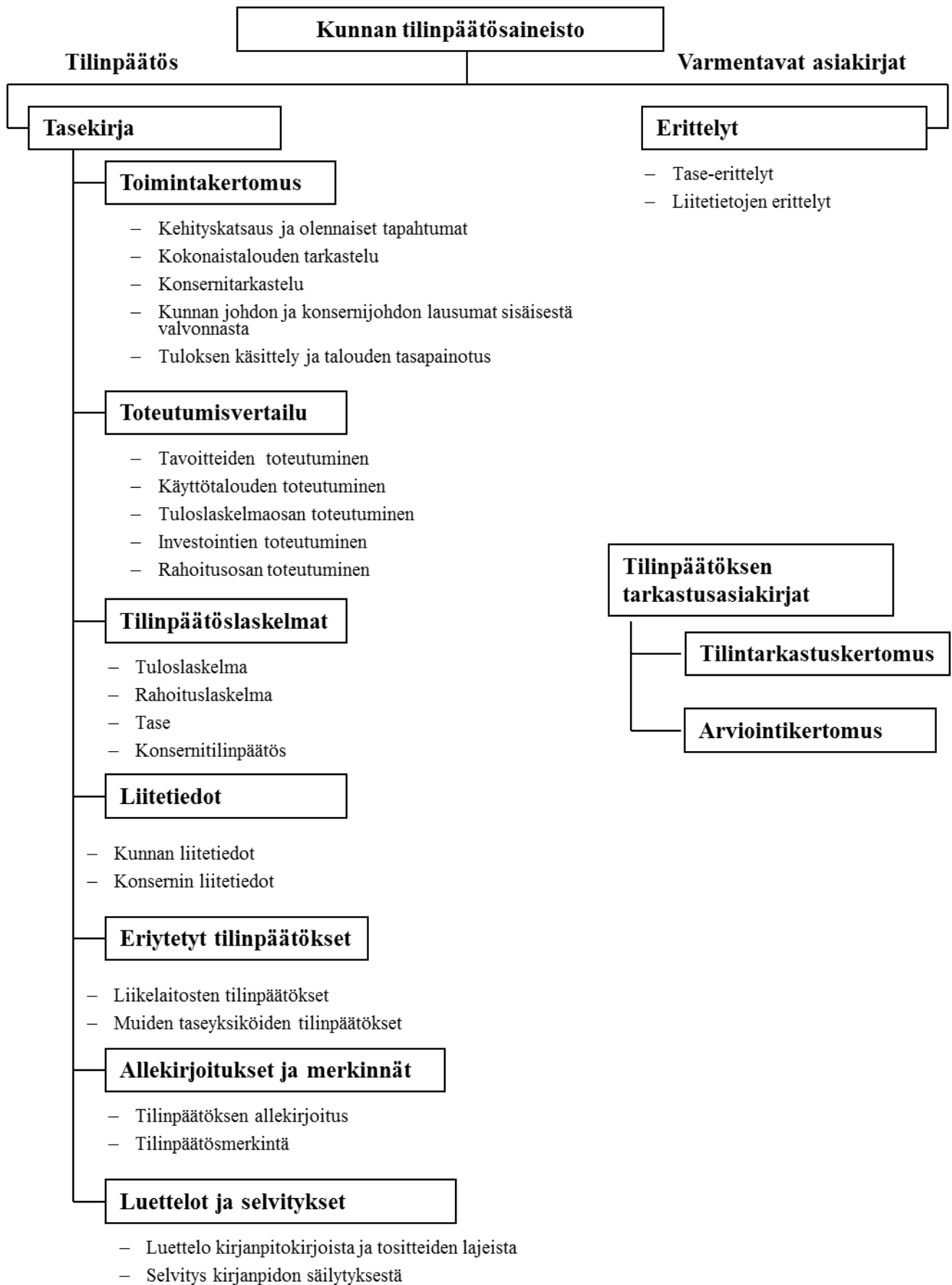
2 Tilinpäätösasiakirjat

Tilinpäätöksen muodostavat tasekirja ja tilinpäätöstä varmentavat asiakirjat (KPL 3:8 § ja 13 §). Tilinpäätöksen käsittelyssä laaditaan lisäksi tarkastusasiakirjat eli tilintarkastuskertomus ja arviointikertomus.

Kunnan tilinpäätöskokonaisuutta kuvaa seuraava kaavio:

9

Kunnallisten asiakirjojen säilytysajat, Taloushallinto, Suomen Kuntaliitto 2001, ks. myös KILA:n lausunto EU-hankkeisiin liittyvien alkuperäisten ostolaskujen säilytysajasta ja -tavasta 1824/16.9.2008.



2.1 Tasekirja

Kunnan tasekirja sisältää toimintakertomuksen, talousarvion toteutumisvertailun, tilinpäätöslaskelmat, liitetiedot, erillistilinpäätökset, allekirjoitukset ja tilinpäätösmerkinnät sekä luettelot ja selvitykset. Tilinpäätökseen kuuluvien asiakirjojen on oltava selkeitä ja tilinpäätöksen on muodostettava yhtenäinen kokonaisuus (KPL 3:1.3 §). Mainitut asiakirjat kirjoitetaan sidottuun tai välittömästi tilinpäätöksen valmistumisen jälkeen sidottavaan tasekirjaan, jonka sivut tai aukeamat numeroidaan (KPL 3:8 §).

Toimintakertomus jakaantuu toiminnan ja talouden kokonaistarkasteluun ja talousarvion toteutumisvertailuun. Kokonaistarkastelussa esitetään olennaiset tapahtumat toiminnassa ja taloudessa sekä tilikauden tuloksen muodostuminen, toiminnan rahoitus, rahoitusasema ja siinä tapahtuneet muutokset.

Tilikauden tuloksen ja toiminnan rahoituksen tarkastelu esitetään tulos- ja rahoituslaskelman avulla. Rahoitusasema ja siinä tapahtuneet muutokset käyvät ilmi kunnan taseesta, konsernitaseesta, rahoituslaskelmasta ja konsernin rahoituslaskelmasta. Kokonaistarkasteluun kuuluvat myös hallituksen esitys tilikauden tuloksen käsittelystä. Lisäksi toimintakertomuksessa voidaan nostaa esille olennaisia, liitetiedoissa esitettyjä tapahtumia.

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

Kunnan tilinpäätöslaskelmia ovat tuloslaskelma, rahoituslaskelma, tase sekä konsernitase, -tuloslaskelma ja konsernin rahoituslaskelma.

Liitetiedot jakaantuvat kunnan liitetietoihin ja konsernin liitetietoihin. Kunnan liitetiedot sisältävät myös liikelaitoksia koskevat tiedot. Sen lisäksi liikelaitos esittää tarvittavat omat liitetietonsa erillistilinpäätöksessään.

Tilinpäätöksessä esitetään lisäksi liikelaitosten ja muiden taseyksiköiden tilinpäätökset.

Allekirjoitukset merkitään tasekirjaan tilinpäätöslaskelmien, liitetietojen ja eriytettyjen tilinpäätösten jälkeen. Tilintarkastajan tilinpäätösmerkintä merkitään tasekirjaan allekirjoitusten jälkeen.

Luettelo käytetyistä kirjanpitokirjoista ja tositteiden lajeista sekä selvitys kirjanpitokirjojen ja tositteiden säilytystavoista laaditaan kirjanpitolain 3:8 §:n mukaisesti. Kirjanpidossa käytettäville menetelmille asetettuja vaatimuksia on kirjanpitolain 2. luvussa ja kauppa- ja teollisuusministeriön päätöksessä 47/1998 sekä näiden soveltamisesta

annetussa kirjanpitolautekunnan yleisohjeessa kirjanpidon menetelmistä ja aineistosta (1.2.2011). Tasekirjan ko. osaan voidaan liittää myös tililuettelo. Menetelmäkuvausten sisällyttämistä tasekirjaan eivät kirjanpitosäännökset enää edellytä. [19.3.2013]

Tilintarkastuskertomusta ja tarkastuslautakunnan arviointikertomusta ei oteta tasekirjaan.

2.2 Tilinpäätöstä varmentavat asiakirjat

Tilinpäätöstä varmentavia asiakirjoja ovat tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt (KPL 3:13 §), joiden laatimisesta on annettu ohjeet Kirjanpitolautekunnan kuntajaoston Kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimista koskevassa yleisohjeessa (14.12.2010, luku 11). [19.3.2013]

3 Toimintakertomus

3.1 Toimintakertomusta koskevat säännökset

Toimintakertomuksen antamisesta vastaavat kunnanhallitus ja kunnanjohtaja (KuntaL 69 §). Toimintakertomuksessa annetaan tiedot kunnan toiminnan kehittymistä koskevista tärkeistä seikoista (KPL 3:1§). Kunnan toimintakertomuksen erityisenä tehtävänä on selvittää valtuuston talousarviossa hyväksymien toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumista kunnassa ja kuntakonsernissa (KuntaL 69 §). Toimintakertomuksessa on myös annettava tietoja sellaisista kunnan ja kuntakonsernin talouteen liittyvistä olennaisista asioista, joista ei ole tehtävä selkoa kunnan tai kuntakonsernin taseessa, tuloslaskelmassa tai rahoituslaskelmassa. Tällaisia asioita ovat ainakin arvio todennäköisestä tulevasta kehityksestä sekä tiedot sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisestä ja niiden perusteella tehdyistä keskeisistä johtopäätöksistä. Kunnanhallituksen on lisäksi toimintakertomuksessa tehtävä esitys tilikauden tuloksen käsitteystä. Jos kunnan taseessa on kattamatonta alijäämää, toimintakertomuksessa on tehtävä selkoa talouden tasapainotuksen toteutumisesta tilikaudella sekä voimassa olevan taloussuunnitelman ja toimenpideohjelman riittävydestä talouden tasapainottamiseksi (KuntaL 69 §). [19.3.2013].

Liikelaitoksen tilinpäätöksen laatimisessa noudatetaan soveltuvin osin tätä yleisohjetta. Kuntalain mukaan kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen tilinpäätökseen kuuluvat tase, tuloslaskelma, rahoituslaskelma ja niiden liitteenä olevat tiedot sekä talousarvion toteutumisvertailu ja toimintakertomus.

Luvun 2 kaaviossa esitettiin toimintakertomuksen rakenne. Seuraavassa käsitellään toimintakertomuksen sisältöä mainitun rakenteen mukaisessa järjestyksessä.

3.2 Olennaiset tapahtumat toiminnassa ja taloudessa

3.2.1 Kunnanjohtajan tai pormestarin katsaus

Kunnanjohtajan tai pormestarin katsaus on kunnan ylimmän viranhaltijajohdon näkemys kunnan toiminnan ja talouden kehityksestä päättyneellä tilikaudella. Katsauksessa

tavallisesti esitetään olennaisimmat tapahtumat kertomusvuonna ja välittömästi sen päättymisen jälkeen ennen tilinpäätöksen valmistumista. Olennaisten tapahtumien kuvauksessa pääpainon tulisi olla näiden tapahtumien vaikutuksessa asianomaisen tilikauden tilinpäätöstietoihin.

3.2.2 Kunnan hallinto ja siinä tapahtuneet muutokset

Merkittävät kunnan organisaatiota ja tehtäviä koskevat muutokset esitetään toimintakertomuksessa. Valtuuston ja hallituksen poliittiset voimasuhteet ilmoitetaan ainakin silloin kun niissä on tapahtunut muutoksia.

Vastuuvapauden myöntämisen kannalta on perusteltua esittää tilivelvolliset toimielimet sekä tilivelvolliset viran- ja toimenhaltijat. Tilivelvollisia ovat kunnan toimielinten jäsenet sekä tehtäväalueen johtavat viranhaltijat.

Kunnan hallinnosta esitetään vain ne asiat, jotka ovat olennaisesti vaikuttaneet kunnan talouteen tai toimintaan.

3.2.3 Yleinen ja oman alueen taloudellinen kehitys

Yleistä taloudellista kehitystä kuvataan esittämällä tiivistelmä kansantalouden ja kuntatalouden kehityspiirteistä, joilla on ollut tai tulee olemaan olennaista vaikutusta kunnan toimintaan ja taloudelliseen tilaan. Kokonaistaloutta ja suhdannekehitystä kuvaavia muuttujia ovat mm. bruttokansantuote, työttömyysaste, ansiotaso, veroaste, julkinen ja yksityinen kulutus sekä muutokset rahan arvossa. Rahamarkkinoiden tila ja korkokehitys ovat olennaisia kunnan rahoitushuoltoon vaikuttavia tekijöitä. Keskeiset valtion kuntiin kohdistamat toimenpiteet ja niiden vaikutukset kunnan toimintaan on syytä tässä yhteydessä tuoda esiin.

Oman talousalueen kehitystä kuvaavat tilastot eivät yleensä ole vielä käytettävissä tilinpäätöstä laadittaessa. Tiedossa olevat olennaiset muutokset tai muutossuunnat mm. asukasmäärässä, työllisyydessä, elinkeinotoiminnassa ja asuntotuotannossa on kuitenkin syytä esittää. Erityisesti poikkeamat kunnan suunnitteluoletuksiin tulisi tuoda esiin.

3.2.4 Olennaiset muutokset kunnan toiminnassa ja taloudessa

Olennaiset muutokset kunnan tuloperusteissa ja tehtävissä esitetään toimintakertomuksen tässä osassa. Toiminnan yksityiskohtainen esittely tehtävittäin otetaan talousarvion toteutumisvertailuun. Kunnan tuloperustaan vaikuttavia muutoksia ovat mm. verotus- ja valtionosuusjärjestelmän muutokset sekä veropohjaan vaikuttavat muutokset kunnan alueen elinkeinotoiminnassa ja työllisyydessä. [19.3.2013]

Kunnan toiminnassa tapahtuneita olennaisia muutoksia voivat olla mm. lakisääteiset uudet tehtävät tai toimintojen lakkauttaminen, toteutetut tai käynnistyneet suuret investointi- ja kehittämishankkeet, toimintojen yhtiöittämiset tai yhdistämiset, merkittävät takaustappiot tai kunnan määräysvallassa olevien merkittävien yhtiöiden tai muiden yhteisöjen purkaminen tai niiden selvitystilaan joutuminen. [19.3.2013]

Merkittävät poikkeamat tilinpäätösvuoden talousarvioon on myös paikallaan esittää tässä yhteydessä siltä osin kuin valtuusto ei ole niitä hyväksynyt talousarviomuutoksina.

Myös tilikauden päättymisen jälkeen ennen tilinpäätöksen valmistumista tapahtuneet olennaiset toiminnan ja talouden muutokset, joita ei ole otettu huomioon tilinpäätösvuotta seuraavan vuoden talousarviossa, on paikallaan tuoda esiin toimintakertomuksessa. Erityisesti näin on meneteltävä, mikäli niillä on merkitystä tilikauden tuloksen käsittelyyn, toiminnan rahoitukseen tai muutoin talouden tasapainottamista koskeviin toimenpiteisiin. Ilmoitettavia asioita ovat erityisesti tapahtumat, jotka heikentävät olennaisesti kunnan tuloperustaa, maksuvalmiutta tai muita kunnan toimintaedellytyksiä tai aiheuttavat huomattavaa menojen lisääystä, kuten tapahtuneet vahingot sekä huomattavat luotto- ja kurssitappiot. [19.3.2013]

Kirjanpitolain mukaan kirjanpitovelvollisen on annettava selvitys tutkimus- ja kehitystoiminnan laajuudesta. Kunnassa tällainen selvitys voi tulla kysymykseen palvelu- tai elinkeinotoimintaa koskevan kehittämishankkeen, esimerkiksi merkittävän Euroopan unionin osarahoittaman kehittämishankkeen osalta, jolla on oleellisia välittömiä tai välillisiä vaikutuksia kunnan menoihin tai tuloihin.

3.2.5 Arvio todennäköisestä tulevasta kehityksestä

Toimintakertomuksessa on esitettävä arvio todennäköisestä tulevasta kehityksestä erityisesti talouden näkökulmasta. Kehitysarvion tulee tuoda esiin sellaiset seikat, joiden perusteella arvioidaan tulevaisuudennäkymien poikkeavan aiemmasta kehityssuunnasta. Arviot voidaan esittää mm. talouden tasapainottamisesta, investointien omarahoituksesta sekä velkaantumiskehityksestä ja muista sellaisista tekijöistä, jotka ovat tulevaisuuden toiminnan suunnittelun kannalta merkittäviä. Tasapainoa voidaan kuvata esimerkiksi tulorahoituksen riittävyydellä ja kehittyemisellä, säästötarpeilla sekä suunnitelmapoistojen ja poistonalaisten investointien omahankintamenojen vastaavuudella. Investointien omarahoitusta voidaan kuvata esimerkiksi suunnitelmapoistojen ja poistonalaisten investointien omahankintamenojen vastaavuudella, investointien tulo- ja pääomarahoitumahdollisuuksilla sekä tulorahoitusjäämällä. Lisäksi voidaan antaa arvioita tulevista investointisuunnitelmista. Kehitysarvioita laadittaessa tulisi noudattaa asianmukaista huolellisuutta ja varovaisuutta. [19.3.2013]

Arvioiden tulevasta kehityksestä on oltava perusteltuja, ja niiden lähtökohtana olevat perusteet samoin kuin arvioihin liittyvät keskeiset epävarmuustekijät tulisi esittää niiden yhteydessä. Perusteisiin liittyvistä tekijöistä lisäksi eritellään yhtäältä ne, joihin kunta tai kuntayhtymä voi vaikuttaa, ja toisaalta ne, joihin ei ole mahdollisuuksia vaikuttaa. [19.3.2013]

Esitettäviin kehitysarvioihin liittyvää epävarmuutta silmällä pitäen *kirjanpitolautakunnan kuntajaosto* pitää selvyiden vuoksi tärkeänä, että kehitysarviot erotetaan selkeästi toimintakertomuksen muusta informaatiosta. Arvioiden tulisi olla mahdollisimman selkeitä, lyhyitä ja siten laadittuja, etteivät ne kuitenkaan kuormittaisi tarpeettomasti toimintakertomusta. [19.3.2013]

3.2.6 Kunnan henkilöstö

Toimintakertomuksessa esitetään henkilöstömäärä, sen kokonaismuutos tilinpäätös-vuonna, palkkojen ja palkkioiden kokonaissumma tilikaudella sekä mahdolliset olenna-
naiset muutokset henkilöstöä koskevissa tunnusluvuissa. Merkittävät muutokset esi-
merkiksi sairauspoissaoloissa tai työilmapiiirissä on syytä esittää toimintakertomukses-
sa, koska niiden kehityksellä saattaa olla vaikutuksia kunnan toimintaan ja talouteen. Palkkojen ja palkkioiden kokonaissumma tilikaudella ilmoitetaan suoriteperusteisesti. Tehtäväaluekohtainen henkilöstömääräselvitys annetaan liitetiedoissa (ks. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän liitetiedoista, (11.12.2012)). Toimintakertomuksessa esitettä-
vät henkilöstöä koskevat tunnusluvut on suositeltavaa esittää päätyneeltä ja sitä edel-
täneeltä tai kahdelta edeltäneeltä tilikaudelta. Jos kunnassa on laadittu henkilöstötilin-
päätös tai henkilöstökertomus, on siitä syytä mainita¹⁰. Erillisessä henkilöstötilinpää-
töksessä ilmoitettujen henkilöstöä koskevien tunnuslukujen ja muiden tietojen tulee
olla yhtäpitäviä kaikkien niihin liittyvien toimintakertomuksessa ja tilinpäätöksessä
esitettyjen tietojen kanssa.

3.2.7 Arvio merkittävimmistä riskeistä ja epävarmuustekijöistä sekä muista toiminnan kehit- tymiseen vaikuttavista seikoista

Toimintakertomuksessa on arvioitava kunnan ja kuntakonsernin toiminnan laajuuteen
ja rakenteeseen nähden tasapuolisesti ja kattavasti merkittävimpiä riskejä ja epävar-
muustekijöitä sekä muita toiminnan kehittymiseen vaikuttavia seikkoja. Kunnan toi-
mintaan vaikuttavat yleensä mm. toiminnalliset riskit, rahoitusriskit ja vahinkoriskit.
Toiminnalliset riskit koskevat mm. henkilöstön osaamista ja saatavuutta, tietojärjes-
telmien toimivuutta, suhdannevaihteluja ja lainsäädännön muutoksia. Rahoitusriskit
voidaan ryhmitellä korkoriskiksi, valuuttariskiksi, likviditeettiriskiksi ja luottoriskiksi.
Esimerkkinä korkoriskistä voidaan ilmoittaa korkoherkkien lainojen osuus kunnan ko-
rollisista lainoista. Vahinkoriskien kuvaamisen yhteydessä voidaan ilmoittaa, kuinka
paljon kunta käyttää vakuutuksia vahinkojen ja toiminnan keskeytymisen varalta. Li-
säksi on suositeltavaa antaa tieto keskeisistä oikeudenkäynneistä sekä muista mahdol-
lisista oikeudellisista tai viranomaisen toimenpiteisiin liittyvistä riskeistä.

3.2.8 Ympäristötekijät

Kirjanpitolain mukaan toimintakertomuksessa on esitettävä tunnusluvut ja muut tiedot
ympäristöstä. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on antanut yleisohjeen ympäristöasi-
oiden kirjaamisesta ja esittämisestä kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksessä. Tilin-
päätöksessä muualla esitettävien ympäristötietojen lisäksi toimintakertomukseen on
syytä sisällyttää kuvaus niistä ympäristökysymyksistä, jotka vaikuttavat olennaisesti
kunnan taloudelliseen tulokseen tai asemaan tai toiminnan kehitykseen. Tällaisia ym-
päristökysymyksiä voi olla esimerkiksi merkittävät päästökaupat, jäteveden puhdistas-
toon kohdistuvat kalliit muutostyöt tai huomattavat ympäristövahingot. Jos kunnassa
laaditaan laajempi, erillinen ympäristöraportti, mainitaan se toimintakertomuksessa.

10

Kunnallinen työmarkkinalaitos, Henkilöstöraporttisuositus, 2003, Kunnallisen työmarkkinalaitoksen
yleiskirje 10/2004 [17.11.2009].

3.3 Selonteko kunnan sisäisen valvonnan järjestämisestä

Kunnanhallituksen on toimintakertomuksessa tehtävä selkoa, miten sisäinen valvonta ja siihen sisältyvä riskienhallinta on kunnassa järjestetty, onko valvonnassa havaittu puutteita kuluneella tilikaudella ja miten sisäistä valvontaa on tarkoitus kehittää voimassa olevalla taloussuunnittelukaudella. Tätä tarkoitusta varten kunnanhallituksen tulee esittää toimintakertomuksessa selonteko sisäisen valvonnan järjestämisestä.

Sisäisen valvonnan tarkoituksena on varmistaa, että kunnan toiminta on taloudellista ja tuloksellista, päätösten perusteena oleva tieto on riittävää ja luotettavaa ja että lain säännöksiä, viranomaisohjeita ja toimielinten päätöksiä noudatetaan ja että omaisuus ja voimavarat turvataan.

Sisäisen valvonnan tulisi toteutua kunnan johtamis-, suunnittelu- ja ohjauskäytännöissä. Sisäisen valvonnan järjestämisestä vastaa kunnanhallitus. Lisäksi kaikki ne toimielimet ja viranhaltijat, joille on annettu toimivaltaa kunnan varojen käytössä ja jotka toimivat viranomaisina, vastaavat sisäisen valvonnan toteuttamisesta.

Selonteon valmistelu on perusteltua vastuuttaa eri tehtäväalueille siten, että lauta- ja johtokunnat ja niiden alainen toimialajohto valmistelevat kunnanhallitukselle osaltaan selonteossa esitettävät tiedot sisäisen valvonnan ja riskien hallinnan järjestämisestä.

Tilintarkastajan on tarkastuskertomuksessa annettava lausunto siitä, onko sisäinen valvonta kunnassa asianmukaisesti järjestetty.

Selonteossa käydään läpi sisäisen valvonnan eri kohdealueet. Jos kunnan sisäisessä valvonnassa on havaittu puutteita ja virheitä, on niistä tehtävä selkoa ja esitys niiden korjaamisesta. Seuraavassa on esitetty sisäisen valvonnan kohdealueita ja esimerkinomaisesti tuotu esiin seikkoja, joihin selonteossa on aiheellista ottaa kantaa.

Konsernivalvontaa koskeva selonteko voidaan esittää tässä yhteydessä tai erikseen Kuntakonsernin toimintaa ja taloutta koskevassa osiossa kohdassa 3.7.5. [19.3.2013]

Säännösten, määräysten ja päätösten noudattaminen

Selonteossa tulee ottaa kantaa sisäisen valvonnan toimivuuteen lakien ja päätösten sekä hyvän hallintotavan noudattamisessa erityisesti lakisääteisissä tehtävissä ja erityisesti silloin, kun niiden noudattamisessa on havaittu puutteita. Selonteossa saattaa olla aiheellista arvioida sisäisen valvonnan toimivuutta tilanteessa, jossa toimielimen tai viranhaltijan toimintaan on tilikauden aikana kohdistunut kunnallisvalitus, korvausvaatimus, syytteeseen asettaminen tai muu oikeusseuraamus.

Tavoitteiden toteutuminen, varojen käytön valvonta, tuloksellisuuden arvioinnin pätevyys ja luotettavuus

Tavoitteiden, varojen käytön ja toiminnan tuloksellisuuden toteutumisen seuranta esitetään pääsääntöisesti toimintakertomuksessa ja talousarvion toteutumisvertailussa. Silloin kun tavoitteen asettamisessa tai määrärahan budjetoinnissa on tapahtunut olennainen virhe tai tulosvastuuta ei ole noudatettu tai toimivalta varojen käytössä on tois-

tuvasti ylitetty, saattaa asia kuitenkin olla syytä tuoda esiin selonteossa korjausehdotuksineen.

Riskienhallinnan järjestäminen

Riskienhallinnalla tarkoitetaan järjestelmällisiä menettelyjä, joiden avulla tunnistetaan ja arvioidaan kunnan toimintaan liittyviä riskejä sekä määritellään toimintatavat riskien hallitsemiseksi, valvomiseksi ja säännönmukaiseksi raportoimiseksi. Kunnan riskienhallinnan tasoa ja riittävyyttä arvioidaan sekä varsinaiseen toimintaan, investointeihin, rahoitukseen että vahinkoihin liittyvissä riskeissä. Riskit vaikuttavat toteutusaan kunnan asemaan, talouteen, palvelukykyyn, työvoiman saatavuuteen ja yleiseen kilpailukykyyn asukkaista ja yrityksistä. Toimintaan, investointeihin ja rahoitukseen liittyvät riskit jäävät pääsääntöisesti kunnan kannettavaksi. Vahinkoriskin toteutumisesta seuraavaa menoa tai menetystä voidaan rajata vakuuttamalla.

Riskienhallinnan järjestämistä arvioidaan selonteossa esimerkiksi seuraavin perustein:

- Onko riskienkartoitus kunnassa ajan tasalla ja onko se tehty riittävän kattavasti?
- Onko riskienhallinta ja seuranta vastuutettu selkeästi ja onko siihen riittävä asiantuntemus?
- Onko onnistuttu toteutuneiden riskien ajallisessa ja rahamääräisessä ennakoinnissa?

Omaisuuksien hankinnan, luovutuksen ja hoidon valvonta

Selonteossa arvioidaan sisäisen valvonnan toimivuutta erityisesti silloin, kun omaisuuden hankinnassa, luovutuksessa tai käyttöarvossa on toteutunut menetyksiä, arvon alennuksia tai jouduttu korvaus- tai muuhun oikeudelliseen vastuuseen. Menetys tai korvaus voi olla seuraus esimerkiksi virheellisestä menettelystä hankinnan kilpailuttamisessa tai omaisuuden luovutukseen liittyvässä arvonalisäveron palautuksessa tai valtionosuuden takaisinperinnässä.

Sopimustoiminta

Sopimuksiin liittyvää sisäistä valvontaa on selonteossa aiheellista arvioida erityisesti silloin, kun sopimuksella on ollut sellaisia negatiivia seuraamuksia, joita ei sopimusta tehdessä ole ennakoitu. Selonteossa on myös syytä arvioida onko sopimusehtojen noudattaminen ja vanhentumisaikojen seuranta kunnassa ajantasaista ja kattavasti vastuutettu.

Arvio sisäisen tarkastuksen järjestämisestä

Suurissa kunnissa ja kuntayhtymissä sisäinen tarkastus on tavallisesti järjestetty omaksi tehtäväksi kunnanhallituksen ja ylimmän johdon alaisuuteen. Sisäisen tarkastuksen palveluja ostetaan myös tilintarkastus- ja muilta tarkastusyhteisöiltä. Sisäinen tarkastus avustaa kunnan johtoa heidän valvontavelvollisuuden täyttämässä. Sisäisen tarkastuksen tehtävänä on arvioida systemaattisilla menetelmillä sisäisen valvonnan toimi-

vuotta ja tehokkuutta sekä tukea kunnan johtavia viranhaltijoita ja toimielimiä riskienhallinnan toteuttamisessa.

Selonteosta tulee käydä ilmi, miten sisäinen tarkastus on kunnassa järjestetty, tarkastustoiminnon laajuus, kohdentuminen ja keskeiset tulokset päättyneellä tilikaudella ja johtopäätökset.

3.4 Tilikauden tuloksen muodostuminen ja toiminnan rahoitus

Toimintakertomuksessa kuvataan niitä olosuhteita ja tapahtumia, jotka vaikuttavat siihen, millaiseksi tilikauden tulos ja taloudellinen asema muodostuvat. Tilikauden tuloksen muodostumista kuvataan tuloslaskelmassa ja toiminnan rahoitusta kuvataan rahoituslaskelmassa. Molempien laskelmien ja niistä laskettavien tunnuslukujen tehtävänä on osoittaa kunnan rahoituksen riittävyyttä. Rahoituslaskelmassa osoitetaan edelleen, miten investoinnit, sijoitukset ja lainanlyhennykset tulorahoituksen lisäksi muutoin rahoitetaan.

Kokonaiskuvan saaminen tuloksen muodostumisesta ja toiminnan rahoituksesta puoltaa laskelmien ottamista toimintakertomukseen sen lisäksi, että mainitut laskelmat esitetään sentin tarkkuudella tasekirjan tilinpäätöslaskelmat osassa. Esitystaso toimintakertomuksessa voi olla tuhansina tai miljoonina euroina. Tilinpäätösvoiton lisäksi laskelmiin on suositeltavaa ottaa edellisen tai kahden edellisen tilikauden vastaavat tiedot. Laskelmiin otetaan vain ulkoiset tulot ja menot. Liikelaitoksen tulot ja menot yhdistetään laskelmiin riveittäin. Lähtökohtana on, että tunnusluvut on laskettavissa toimintakertomuksessa esitettävistä laskelmista.

Tunnuslukujen laskentakaavat on syytä esittää tasekirjassa. Tunnuslukujen tulkinnan yhteydessä tulee kuvata riittävästi tunnuslukujen taustoja. Tällaisia voivat olla esimerkiksi kertaluonteisten erien tai rakennejärjestelyjen vaikutukset tunnuslukuihin [19.3.2013].

3.4.1 Tilikauden tuloksen muodostuminen

Tilikaudelle jaksotettujen tulojen riittävyys jaksotettuihin menoihin osoitetaan tuloslaskelman välitulosten eli toimintakatteen, vuosikatteen ja tilikauden tuloksen avulla. Arvioinnissa käytetään lisäksi tuloslaskelman eristä ja välituloksista laskettuja tunnuslukuja. Toimintakertomukseen suositellaan seuraavan tuloslaskelmakaavan ja siitä laskettavien tunnuslukujen ottamista:

TULOSLASKELMA JA SEN TUNNUSLUVUT

	2013	2012
	<i>1 000 €</i>	<i>1 000 €</i>
Toimintatuotot	7 035	6 584
Valmistus omaan käyttöön	489	415
Toimintakulut	-29 459	-27 176
Toimintakate	-21 936	-20 177
Verotulot	17 531	16 296
Valtionosuudet	6 426	5 757
Rahoitustuotot ja -kulut		
Korkotuotot	261	237
Muut rahoitustuotot	257	283
Korkokulut	-387	-331
Muut rahoituskulut	-216	-41
Vuosikate	1 936	2 025
Poistot ja arvonalentumiset	-1 578	-1 501
Satunnaiset tuotot	273	229
Satunnaiset kulut	-14	-10
Tilikauden tulos	616	742
Tilinpäätössiirrot	126	-185
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)	742	558

TULOSLASKELMAN TUNNUSLUVUT

Toimintatuotot/Toimintakulut, %	24,3	24,6
Vuosikate/Poistot, %	123	135
Vuosikate, euroa/asukas	363	382
Asukasmäärä	5 326	5 300

Toimintakate on toimintatuottojen ja -kulujen erotus, joka osoittaa verorahoituksen osuuden toiminnan kuluista. Kuntayhtymässä, jossa verorahoitusta ei ole, toimintakate on oltava ylijäämäinen. Maksurahoituksen osuutta toimintamenoista kuvataan tunnusluvulla, joka lasketaan kaavasta:

Toimintatuotot prosenttia toimintakuluista

= 100 * Toimintatuotot / (Toimintakulut - Valmistus omaan käyttöön)

Kunnan toimintojen organisointi, kuten toimintojen yhtiöittäminen ja kuntien välinen yhteistoiminta sekä oppilaitosten ylläpitäminen vaikuttavat tunnusluvun arvoon ja selittävät kuntakohtaisia eroja. [19.3.2013]

Vuosikate osoittaa tulo- ja rahoituksen, joka jää käytettäväksi investointeihin, sijoituksiin ja lainan lyhennyksiin. Vuosikate on keskeinen kateluku arvioitaessa tulo- ja rahoituksen riittävyyttä. Perusoletus on, että mikäli vuosikate on siitä vähennettävien poistojen

suuruinen, kunnan tulorahoitus on riittävä. Vuosikatteen ja poistojen vertailussa on vakiintunut käyttöön seuraava tunnusluku:

Vuosikate prosenttia poistoista

= $100 \times \text{Vuosikate} / \text{Poistot ja arvonalentumiset}$

Kun tunnusluvun arvo on 100 %, oletetaan kunnan tai kuntayhtymän tulorahoituksen olevan riittävä. Oletusta voidaan kuitenkin pitää pätevänä vain, jos poistot ja arvonalentumiset vastaavat kunnan keskimääräistä vuotuista investointitasoa. Investointeilla tarkoitetaan tällöin poistonalaisten investointien omahankintamenoa, joka saadaan vähentämällä hankintamenosta valtionosuudet ja muut rahoitusosuudet.

Investointitaso määritetään voimassa olevasta investointisuunnitelmasta, jonka aikajänne on riittävä keskimäärän osoittamiseksi. Jos poikkeuksellisen suuri poistonalainen investointihanke ajoittuu suunnittelukaudelle tai investointeja on taloussuunnitelmassa leikattu ja siirretty suunnitelman ulkopuolelle, on investointitasoa arvioitava taloussuunnittelukautta pitemmällä jaksolla. Kunnat ovat velvoitettuja antamaan liitetietona selvityksen suunnitelman mukaisten poistojen ja keskimääräisten poistonalaisten investointien määristä silloin, kun määrät poikkeavat olennaisesti toisistaan¹¹.

Tulorahoitus on ylijäämäinen, kun vuosikate ylittää poistot, ja alijäämäinen, kun vuosikate alittaa poistot. Myös nämä väittämät pitävät paikkansa vain, jos poistot vastaavat keskimääräistä vuotuista investointitasoa.

Tulorahoituksen voidaan katsoa olevan riittävä, jos poistot kattavat pitkällä aikavälillä keskimääräiset poistonalaiset investoinnit. [19.3.2013]

Jos vuosikate on negatiivinen, on kunnan tulorahoitus heikko.

Vuosikate euroa/asukas

Vuosikate asukasta kohden on yleisesti käytetty tunnusluku tulorahoituksen riittävyyden arvioinnissa. Kuntakohtainen tavoitearvo tunnusluvulle saadaan jakamalla edellä mainittu keskimääräinen vuotuinen investointitaso asukasmäärällä. Kuntayhtymissä ei lasketa tätä tunnuslukua.

Keskimääräistä, kaikkia kuntia koskevaa tavoitearvoa ei voida asettaa. Kuntakohtaisia eroja selittävät toimintojen organisointi ja palvelutoiminnan laajuus. Asukasmääränä tunnusluvussa käytetään asukaslukua tilikauden lopussa. [19.3.2013]

Erityisesti silloin, kun kunnan talouden tasapainoa ja liikkumavaraa verrataan muihin kuntiin, on otettava huomioon erot veroprosenteissa. Riittävä tulorahoitus voi kahdessa vertailukunnassa olla saavutettu erilaisella verorasitteella kuntalaisiin.

Tilikauden tulos on tilikaudelle jaksotettujen tulojen ja menojen erotus, joka lisää tai vähentää kunnan omaa pääomaa. Tilikauden tulokseen saattaa olennaisesti vaikuttaa

11

Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista, 11.12.2012 [19.3.2013]

satunnaiset tuotot tai kulut, mistä syystä tulo-rahoituksen riittävyyden arviointia ei voida määritellä sen perusteella.

Tilikauden tuloksen jälkeen esitettävät erät ovat poistoero- ja tuloksenkäsittelyeriä. Ylijäämäinen tilikauden tulos voidaan siirtää varauksiin, rahastoida tai liittää tilinpäätöstä seuraavan vuoden tilinpäätöksessä edellisiltä vuosilta kertyneeseen yli- tai alijäämään. Ylijäämää lisääviä tai alijäämää vähentäviä eriä ovat varausten ja rahastojen vähentäminen.

3.4.2 Toiminnan rahoitus

Toiminnan rahoitusta tilikauden aikana tarkastellaan rahoituslaskelman ja siitä laskettavien tunnuslukujen avulla. Rahoituslaskelmassa esitetään erikseen tulo-rahoituksen ja investointien nettomäärä ja rahoitustoiminnan eli anto- ja ottolainauksen, oman pääoman ja maksuvalmiuden muutosten nettomäärä. Näiden kahden nettomäärän erotus tai summa osoittaa kunnan rahavarojen muutoksen tilikaudella. Toimintakertomuksessa suositellaan seuraavan rahoituslaskelmakaavan ja siitä laskettavien tunnuslukujen ottamista:

RAHOITUSLASKELMA JA SEN TUNNUSLUVUT

	2013 <i>1 000 €</i>	2012 <i>1 000 €</i>
Toiminnan rahavirta		
Vuosikate	1 936	2 025
Satunnaiset erät	259	219
Tulorahoituksen korjauserät	-536	-512
Investointien rahavirta		
Investointimenot	-3 539	-3 224
Rahoitusosuudet investointeihin	202	212
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot	871	824
Toiminnan ja investointien rahavirta	-807	-456
Rahoituksen rahavirta		
Antolainauksen muutokset		
Antolainasaamisten lisäykset	-364	-149
Antolainasaamisten vähennykset	112	120
Lainakannan muutokset		
Pitkäaikaisten lainojen lisäys	1 339	1 406
Pitkäaikaisten lainojen vähennys	-967	-968
Lyhytaikaisten lainojen muutos	116	53
Oman pääoman muutokset	0	-7
Muut maksuvalmiuden muutokset	256	192
Rahoituksen rahavirta	492	645
Rahavarojen muutos	-315	189
Rahavarat 31.12.	3 411	3 727
Rahavarat 1.1.	3 727	3 537
RAHOITUSLASKELMAN TUNNUSLUVUT	2013	2012
Toiminnan ja investointien rahavirran kertymä 5 vuodelta, €	-708	99
Investointien tulorahoitus, %	58,0	67,2
Lainanhoitokate	1,7	1,8
Kassan riittävyys, pv	36	43
Asukasmäärä	5 326	5 300

[19.3.2013]

INVESTOINNIT

Toiminnan ja investointien rahavirta ja sen kertymä, €

Rahoituslaskelman välitulos Toiminnan ja investointien rahavirta itsessään on jo tunnusluku, jonka positiivinen (ylijäämäinen) määrä ilmaisee sen, kuinka paljon rahavirrasta jää nettoantolainaukseen, lainojen lyhennyksiin ja kassan vahvistamiseen ja negatiivinen (alijäämäinen) määrä ilmaisee sen, että menoja joudutaan kattamaan joko olemassa olevia kassavaroja vähentämällä taikka ottamalla lisää lainaa.

Toiminnan ja investointien rahavirta -välituloksen tilinpäätösvuoden ja neljän edellisen vuoden kertymän avulla voidaan seurata investointien omarahoituksen toteutumista pitemmällä aikavälillä. Omarahoitusvaatimus täyttyy, jos kertymä viimeksi päättyneenä tilinpäätösvuonna on positiivinen. Toiminnan ja investointien rahavirran kertymä ei saisi muodostua pysyvästi negatiiviseksi [19.3.2013]

Investointien tulorahoitus, %

= $100 * \text{Vuosikate} / \text{Investointien omahankintameno}$

Investointien tulorahoitus -tunnusluku kertoo kuinka paljon investointien omahankintamenosta on rahoitettu tulorahoituksella. Tunnusluku vähennettynä sadasta osoittaa prosenttiosuuden, mikä on jäänyt rahoitettavaksi pääomarahoituksella eli pysyvien vastaavien hyödykkeiden myynnillä, lainalla tai rahavarojen määrää vähentämällä.

Investointien omahankintamenolla tarkoitetaan rahoituslaskelman investointimenoja, joista on vähennetty rahoituslaskelmaan merkityt rahoitusosuudet.

LAINANHOITO

Lainanhoitokate

= $(\text{Vuosikate} + \text{Korkokulut}) / (\text{Korkokulut} + \text{Lainanlyhennykset})$

Lainanhoitokate kertoo kunnan tulorahoituksen riittävyyden vieraan pääoman korkojen ja lyhennysten maksuun. Jos kunnan lainakannasta enemmän kuin 20 % on kerta-lyhenteisiä lainoja, otetaan lyhennyksen määräksi tunnuslukua laskettaessa laskennallinen vuosilyhennys, joka saadaan jakamalla edellä mainittu lainakanta 31.12. kahdeksalla.

Tulorahoitus riittää lainojen hoitoon, jos tunnusluvun arvo on 1 tai suurempi. Kun tunnusluvun arvo on alle 1, joudutaan vieraan pääoman hoitoon ottamaan lisälainaa, realisoimaan kunnan omaisuutta tai vähentämään rahavaroja.

Luotettavan kuvan kunnan lainanhoitokyvystä saa tarkastelemalla tunnuslukua useamman vuoden jaksolla. Kunnan lainanhoitokyky on hyvä, kun tunnusluvun arvo on yli 2, tyydyttävä kun tunnusluku on 1–2 ja heikko kun tunnusluvun arvo jää alle yhden.

MAKSUVALMIUS

Kassan riittävyys (pv)

= 365 pv x Rahavarat 31.12. / Kassasta maksut tilikaudella

Kunnan maksuvalmiutta kuvataan kassan riittävyytenä päivissä. Tunnusluku ilmaisee, monenko päivän kassasta maksut voidaan kattaa kunnan rahavaroilla. Rahavaroihin lasketaan rahoitusarvopaperit sekä rahat ja pankkisaamiset. Kassasta maksut kootaan seuraavista tilikauden tuloslaskelman ja rahoituslaskelman eristä:

Tuloslaskelmasta:

Toimintakulut - Valmistus omaan käyttöön

Korkokulut

Muut rahoituskulut

Rahoituslaskelmasta:

Investointimenot

Antolainojen lisäys

Pitkäaikaisten lainojen vähennys (lyhennykset)

Kassan riittävyys voidaan esittää myös kuukausittaisena lukusarjana tai graafisesti. Rahavarojen määränä käytetään tällöin joko kuukauden päiväkohtaista keskisaldoa tai valittua kuukauden määräpäiväsaldoa. Kassasta maksuina käytetään kuukauden kassasta maksuja ja päiväkertoimena 30 pv.

3.5 Rahoitusasema ja sen muutokset

Kunnan rahoituksen rakennetta kuvataan taseen ja siitä laskettavien tunnuslukujen avulla. Rahoitusasemassa tilikaudella tapahtuneet muutokset kuten sijoitukset, pääoman lisäykset ja palautukset käyvät ilmi rahoituslaskelmasta.

Toimintakertomuksessa tasetiedot tulee esittää siten eriteltynä, että niistä voidaan laskea taseen tunnusluvut. Toimintakertomuksen tasetarkastelu voidaan tehdä miljoonan tai tuhannen euron tarkkuudella. Kuntajaoston taseen laatimisesta antaman yleisohjeen mukaisesti tarkemmin eritelty, sentin tarkkuudella laadittu tase esitetään tasekirjan tilinpäätöslaskelmat osassa (ks. luku 5).

TASE JA SEN TUNNUSLUVUT

VASTAAVAA	2013 milj. €	2012 milj. €	VASTATTAVAA	2013 milj. €	2012 milj. €
A PYSYVÄT VASTAAVAT	36 623	34 993	A OMA PÄÄOMA	27 319	26 759
I Aineettomat hyödykkeet	538	367	I Peruspääoma	17 429	17 431
1. Aineettomat oikeudet	102	83	II Arvonkorotusraho	2 373	2 395
2. Tietokoneohjelmistot	51	62	III Muut omat rahastot	2 528	2 876
3. Muut pitkävaikuttiset menot	383	220	IV Edell. tilikauden yli-/alijäämä	4 246	3 500
4. Ennakkomaksut	2	1	V Tilikauden yli-/alijäämä	742	558
II Aineelliset hyödykkeet	27 252	26 111	B POISTOERO JA VAPAA-	1 204	1 165
1. Maa- ja vesialueet	6 614	6 476	EHTOISET VARAUKSET		
2. Rakennukset	10 968	10 582	1. Poistoero	865	560
3. Kiinteät rakenteet ja laitteet	7 948	7 105	2. Vapaaehtoiset varaukset	339	605
4. Koneet ja kalusto	630	627	C PAKOLLISET VARAUKSET	442	472
5. Muut aineelliset hyödykkeet	54	52	1. Eläkevaraukset	357	380
6. Ennakkomaksut ja keskener. hank.	1 038	1 269	2. Muut pakolliset varaukset	86	91
III Sijoitukset	8 833	8 515	D TOIMEKSIANTOJEN PÄÄOMAT	1 128	1 140
1. Osakkeet ja osuudet	5 839	5 767	1. Valtion toimeksiannot	640	688
2. Joukkovelkakirjalainasaamiset	472	487	2. Lahjoitusrahastojen pääomat	134	142
3. Muut lainasaamiset	2 473	2 209	3. Muut toimeksiantojen pääomat	355	310
4. Muut saamiset	49	53	E VIERAS PÄÄOMA	13 110	12 249
B TOIMEKSIANTOJEN VARAT	1 060	1 070	I Pitkäaikainen	6 878	6 619
1. Valtion toimeksiannot	639	690	1. Joukkovelkakirjalainat	31	48
2. Lahjoitusrahastojen erityiskatt.	92	103	2. Lainat rah.- ja vak.laitoksilta	5 840	5 738
3. Muut toimeksiantojen varat	328	277	3. Lainat julkisyhteisöiltä	511	386
C VAIHTUVAT VASTAAVAT	5 521	5 721	4. Lainat muilta luotonantajilta	20	22
I Vaihto-omaisuus	141	158	5. Saadut ennakot	14	10
1. Aineet ja tarvikkeet	127	139	6. Ostovelat	1	2
2. Keskeneräiset tuotteet	4	7	7. Liittymismaksut ja muut velat	454	410
3. Valmiit tuotteet/tavarat	5	5	8. Siirtovelat	6	5
4. Muu vaihto-omaisuus	5	7	II Lyhytaikainen	6 232	5 630
5. Ennakkomaksut	1	0	1. Joukkovelkakirjalainat	122	78
II Saamiset	1 968	1 837	2. Lainat rah.- ja vak.laitoksilta	1 657	1 487
Pitkäaikaiset saamiset	326	310	3. Lainat julkisyhteisöiltä	132	67
1. Myyntisaamiset	49	58	4. Lainat muilta luotonantajilta	373	380
2. Lainasaamiset	158	141	5. Saadut ennakot	119	76
3. Muut saamiset	108	101	6. Ostovelat	1 429	1 320
4. Siirtosaamiset	12	11	7. Liittymismaksut ja muut velat	450	441
Lyhytaikaiset saamiset	1 642	1 526	8. Siirtovelat	1 950	1 780
1. Myyntisaamiset	745	664	VASTATTAVAA YHTEENSÄ	43 204	41 785
2. Lainasaamiset	69	51			
3. Muut saamiset	429	426	TASEEN TUNNUSLUVUT:		
4. Siirtosaamiset	398	386	Omavaraisuusaste, %	66,2	67,0
III Rahoitusomaisuusarvopaperit	2 223	2 615	Suhteellinen velkaantuneisuus, %	41,9	42,5
1. Osakkeet ja osuudet	189	288	Kertynyt yli-/alijäämä, 1000 €	4 989	4 058
2. Sijoitukset rahamarkkinainstr.	892	1 204	Kertynyt yli-/alijäämä, €/asukas	937	765
3. Joukkovelkakirjalainasaamiset	420	296	Lainakanta 31.12., 1000 €	8 685	8 206
4. Muut arvopaperit	722	827	Lainakanta 31.12., €/asukas	1631	1548
IV Rahat ja pankkisaamiset	1 188	1 112	Lainasaamiset, 1000 €	2 945	2 696
VASTAAVAA YHTEENSÄ	43 204	41 785	Asukasmäärä	5 326	5 300

TASEEN TUNNUSLUVUT

Taseesta laskettavat tunnusluvut kuvaavat kunnan omavaraisuutta, rahoitusvarallisuutta ja velkaisuutta.

Omavaraisuusaste, %

= $100 * (\text{Oma pääoma} + \text{Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset}) / (\text{Koko pääoma} - \text{Saadut ennakot})$

Kaavassa koko pääoma tarkoittaa taseen vastattavien loppusummaa. Omavaraisuusaste mittaa kunnan vakavaraisuutta, alijäämän sietokykyä ja sen kykyä selviytyä sitoumuksista pitkällä tähtäyksellä. Omavaraisuuden hyvänä tavoitetasona voidaan pitää kuntatalouden keskimääristä 70 %:n omavaraisuutta. 50 %:n tai sitä alempi omavaraisuusaste merkitsee kuntataloudessa merkittävän suurta velkarasitetta¹². Niissä kuntayhtymissä, joissa on paljon välitettäviä varoja, omavaraisuus saattaa olla huomattavasti alempi.

Suhteellinen velkaantuneisuus, %

= $100 * (\text{Vieras pääoma} - \text{Saadut ennakot}) / \text{Käyttötulot}$

Tunnusluku kertoo kuinka paljon kunnan käyttötuloista tarvittaisiin vieraan pääoman takaisinmaksuun. Tunnusluvun osoittajaan merkitään tarkasteluvuoden tilinpäätöksen koko vieras pääoma vähennettynä saaduilla ennakkomaksuilla. Käyttötulot muodostuvat tilikauden toimintatuotoista, verotuloista ja käyttötalouden valtionosuuksista.

Suhteellinen velkaantuneisuus on omavaraisuusastetta käyttökelpoisempi tunnusluku kuntien välisessä vertailussa, koska pysyvien vastaavien hyödykkeiden ikä, niiden arvostus tai poistomenetelmä ei vaikuta tunnusluvun arvoon.

Mitä pienempi velkaantuneisuuden tunnusluvun arvo on, sitä paremmat mahdollisuudet kunnalla on selviytyä velan takaisinmaksusta tulorahoituksella.

Kertynyt ylijäämä (alijäämä)

= Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä) + Tilikauden ylijäämä (alijäämä)

Luku osoittaa, paljonko kunnalla on kertynyttä ylijäämää tulevien vuosien liikkumavarana, taikka paljonko on kertynyttä alijäämää, joka on katettava tulevina vuosina.

Kertynyt ylijäämä (alijäämä), €/asukas

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

Luku osoittaa asukaskohtaisen kertyneen ylijäämän tai katettavan kertyneen alijäämän määrän. Asukasmääränä käytetään tilinpäätösvuoden päättymispäivän mukaista kunnan asukasmäärää.

¹²
HE 8/2006.

Lainakanta 31.12.

= Vieras pääoma - (Saadut ennakot + Ostovelat + Siirtovelat + Muut velat)

Kunnan lainakannalla tarkoitetaan korollista vierasta pääomaa. Lainakantaan lasketaan tällöin koko vieras pääoma vähennettynä saaduilla ennakoilla sekä osto-, siirto- ja muilla veloilla. Jotta lainakanta voitaisiin laskea suoraan toimintakertomukseen otetusta taseesta, ei mainittuihin vähennettäviin eriin tule kirjanpidossa merkitä korollisia lainoja.

Lainat euroa/asukas

Asukaskohtainen lainamäärä lasketaan jakamalla edellä mainittu lainakanta tilinpäätösvuoden päättymispäivän mukaisella kunnan asukasmäärällä. Kuntayhtymässä ei asukaskohtaista lainamäärää lasketa.

Lainasaamiset 31.12.

= *Sijoituksiin merkityt jvk -lainasaamiset ja muut lainasaamiset*

Lainasaamisilla tarkoitetaan pysyviin vastaaviin merkittyjä antolainoja kunnan omistamien ja muiden yhteisöjen investointien rahoittamiseen.

3.6 Kokonaistulot ja -menot

Kokonaistulosten ja -menojen laskelma laaditaan tuloslaskelmasta ja rahoituslaskelmasta, jotka sisältävät vain ulkoiset tulot, menot ja rahoitustapahtumat ja joissa liikelaitokset ja muut taseyksiköt on yhdistelty rivi riviltä.

Kokonaistulo ja -meno -käsitteet kattavat laskelmassa varsinaisen toiminnan ja investointien tulot ja menot sekä rahoitustoiminnan rahan lähteet ja käytön.

Valtionosuudet merkitään tuloihin tulonvähennyksenä silloin, kun niiden määrä on negatiivinen. Vähennyseriä tuloissa ovat lisäksi *Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitot* ja menoissa *Valmistus omaan käyttöön*, *Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustappiot* ja *Pakollisten varausten muutos* silloin, kun varausten määrä on tilikaudella kasvanut.

Lyhytaikaisten lainojen ja Oman pääoman muutokset esitetään kumpikin nettoeränä joko tulona tai menona.

KUNNAN KOKONAISTULOT JA -MENOT

TULOT	milj. €	MENOT	milj. €
Toiminta		Toiminta	
Toimintatuotot	6 379	Toimintakulut	25 892
Verotulot	15 167	- Valmistus omaan käyttöön	-397
Valtionosuudet	5 497	Korkokulut	247
Korkotuotot	188	Muut rahoituskulut	25
Muut rahoitustuotot	264	Satunnaiset kulut	34
Satunnaiset tuotot	790	Tulorahoituksen korjauserät	
Tulorahoituksen korjauserät		Pakollisten varausten muutos	0
- Pysyvien vastaavien	-604	- Pakollisten varausten lis. (+), väh. (-)	100
hyödykkeiden luovutusvoitot		- Pysyvien vastaavien	
Investoinnit		hyödykkeiden luovutustappiot	300
Rahoitusosuudet investointimenoihin	179	Investoinnit	
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot	1 551	Investointimenot	2 953
Rahoitustoiminta		Rahoitustoiminta	
Antolainasaamisten vähennykset	132	Antolainasaamisten lisäykset	515
Pitkäaikaisten lainojen lisäys	1 325	Pitkäaikaisten lainojen vähennys	884
Lyhytaikaisten lainojen lisäys	173	Lyhytaikaisten lainojen vähennys	0
Oman pääoman lisäykset	17	Oman pääoman vähennykset	0
Kokonaistulot yhteensä	31 058	Kokonaismenot yhteensä	30 553

Täsmäytys:

Kokonaistulot - Kokonaismenot = 31 058 - 30 553 = **505**
 Muut maksuvalmiuden muutokset - Rahavarojen muutos = [235] - [740] = **[505]**

Kokonaistulot ja -menot -laskelma on täsmäytettävissä rahoituslaskelmaan siten, että kokonaistulot ja -menojen erotus on yhtä suuri kuin rahoituslaskelman *Muut maksuvalmiuden muutokset* ja *Rahavarojen muutos* -erien itseisarvojen summa silloin, kun mainitut erät rahoituslaskelmassa ovat erimerkkiset ja itseisarvojen erotus, kun ne ovat rahoituslaskelmassa samanmerkkiset.

3.7 Kuntakonsernin toiminta ja talous

3.7.1 Yhdistelmä konsernitilinpäätökseen sisältyvistä yhteisöistä

Toimintakertomuksessa esitetään yhdistelmä kunnan tytär-, osakkuus- ja muista omistusyhteisyyksistä sekä kuntayhtymistä, joissa kunta on jäsenenä. Yhdistelmässä ilmoitetaan tytäryhteisöjen lukumäärät yhteisötyypeittäin ja toimialoittain sekä kuntayhtymien, osakkuusyhteisöjen ja muiden omistusyhteisöjen lukumäärät. Lisäksi ilmoitetaan yhdisteltyjen ja yhdistelemättä jätettyjen yhteisöjen lukumäärät. Osakkuusyhteisöjen tilinpäätöstiedot saadaan jättää yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen, jos yhdistely ei ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (KPL 6:12.2 §)¹³.

13

Katso tarkemmin kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 13.12.2011.

YHDISTELMÄ KONSERNITILINPÄÄTÖKSEEN SISÄLTYVISTÄ YHTEISÖISTÄ

	Yhdistely konsernitilinpäätökseen	
	<i>Yhdistelty (kpl)</i>	<i>Ei yhdistelty (kpl)</i>
Tytäryhteisöt		
Yhtiöt		
Kiinteistö- ja asuntoyhtiöt	12	1
Kunnallista liiketoimintaa harjoittavat yhtiöt	3	
Muut yhtiöt	1	
Osuuskunnat	1	
Yhdistykset	3	2
Säätiöt		1
Kuntayhtymät	4	
Osakkuusyhteisöt	2	4
Muut omistusyhteisyyshyhteisöt		1
Yhteensä	26	9

Yhdistelmä voidaan esittää myös konsernirakenne-kaaviona, josta esimerkki on konserniohjeessa¹⁴. Yhteisökohtainen erittely kunnan omistuksesta muissa yhteisöissä esitetään liitetiedoissa.

3.7.2 Konsernin toiminnan ohjaus

Toimintakertomuksessa tehdään lyhyesti selkoa, miten konserniohjaus on kunnassa järjestetty. Selvityksestä tulee käydä ilmi, mitä tavoitteita kunta omistajana on asettanut tytäryhteisöilleen ja miten konserniohjauksen piiriin kuuluvien yhteisöjen toiminnan seuranta ja raportointi on vastuutettu kunnan toimielimille ja viranhaltijoille. Toimintakertomuksessa on lisäksi tehtävä selkoa, miten valtuuston asettamat toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet ovat toteutuneet kuntakonsernin toiminnassa.

3.7.3 Olennaiset konsernia koskevat tapahtumat

Toimintakertomuksessa on annettava tietoja sellaisista konsernin tilan arviointia varten tärkeistä seikoista, jotka eivät käy suoraan ilmi konsernitilinpäätöksestä. Tällaisia tietoja ovat määräämisvallan hankkiminen konsernin ulkopuolisessa yhteisössä tai ulkopuolisen yhteisön varojen ja velkojen vastaanottaminen sulautumisessa tai muut olennaiset muutokset tytär- ja omistusyhteisyyshyhteisöjen omistus- ja äänivallassa taikka merkittävät muutokset mainittujen yhteisöjen liiketoiminnassa ja toimialassa. Myös merkittävät tytäryhteisön investoinnit voidaan esittää toimintakertomuksessa. Toimintakertomukseen otetaan selostus merkittävien tytär- ja osakkuusyhteisöjen toiminnan, tuloksen ja rahoitusaseman kehittymisestä sekä niiden toimintaan liittyvistä olennaisista riskeistä ja epävarmuustekijöistä.

Toimintakertomuksessa tulee tehdä selkoa konsernin kannalta tärkeistä tapahtumista, vaikka ne olisivat sattuneet tilikauden päätyttyäkin.

¹⁴

Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 13.12.2011.

Kun konsernia koskevat tiedot otetaan kunnan toimintakertomukseen, ei konsernista laadita erillistä toimintakertomusta.

3.7.4 Arvio konsernin todennäköisestä tulevasta kehityksestä

Toimintakertomuksessa on esitettävä arvio todennäköisestä tulevasta kehityksestä erityisesti talouden näkökulmasta. Kehitysarvion tulee tuoda esiin sellaiset seikat, joiden perusteella arvioidaan tulevaisuudennäkymien poikkeavan aiemmasta kehityssuunnasta. [19.3.2013].

Kun konsernia koskevat tiedot otetaan kunnan toimintakertomukseen, ei konsernista laadita erillistä toimintakertomusta.

3.7.5 Selonteko konsernivalvonnan järjestämisestä

Kunnanhallituksen on toimintakertomuksessa tehtävä selkoa, miten konsernivalvonta on kuntakonsernissa järjestetty, onko valvonnassa havaittu puutteita kuluneella tilikaudella ja miten konsernivalvontaa on mainituilla kohdealueilla tarkoitus kehittää voimassa olevalla taloussuunnittelukaudella.

Konsernivalvonnan tarkoituksena on varmistaa, että kuntakonsernin toiminta on taloudellista ja tuloksellista, päätösten perusteena oleva tieto on riittävää ja luotettavaa sekä lain säännöksiä, viranomaisohjeita ja toimielinten päätöksiä noudatetaan sekä omaisuus ja voimavarat turvataan.

Kunnan konsernivalvonnasta vastaa konsernijohto, johon kuuluvat kunnanhallitus ja kunnanjohtaja tai pormestari sekä muut johtosäännössä määrätyt viranomaiset. Konsernijohto voi käyttää konsernivalvonnassa apuna toimialajohtoa, kunnan sisäisen tarkastuksen yksikköä tai erikseen konserniyhteisöjen valvontaan valittua henkilöä (*controller*).

Selonteossa käydään läpi konsernivalvonnan kohdealueet. Jos konsernivalvonnassa on havaittu puutteita ja virheitä, on niistä tehtävä lausumassa selkoa ja esitys niiden korjaamisesta. Seuraavassa on esitetty konsernivalvonnan kohdealueita ja esimerkinomaisesti tuotu esiin seikkoja, joihin eri kohdealueissa on aiheellista ottaa kantaa.

Toimivallan ja -vastuunjako konserniohjauksessa

Selonteossa annetaan selvitys, miten tytäryhteisöjen ohjaus on konserniohjeessa, johtosäännössä tai muussa säännössä vastuutettu konsernijohdolle ja otetaan kantaa siihen, onko ohjeiden anto tytäryhteisöille ollut riittävää ja onko tiedonkulku järjestetty tarkoituksenmukaisella tavalla.

Ohjeiden anto kunnan edustajille tytäryhteisöissä

Selonteossa selvitetään ohjeiden antomenettelyä kunnan edustajille tytäryhteisöissä päättyneellä tilikaudella ja annetaan arvio ohjeiden riittävydestä ja siitä, kuinka hyvin valtuuston vahvistamia omistajapoliittisia linjauksia on tilikaudella noudatettu.

Konsernitavoitteiden asettamista ja toteutumista koskeva arviointi

Konsernitavoitteiden toteutumista selvitetään toimintakertomuksessa erillisessä luvussa (luku 3.7.2). Selonteossa annetaan arvio tavoiteasettelun tarkoituksenmukaisuudesta ja riittävyydestä. Jos tytäryhteisöille asetettuja tavoitteita ei olennaisilta osin ole toteutettu, on arvioitava, onko konsernijohtoon ohjaus, valvonta ja raportointi ollut asiassa riittävää.

Tytäryhteisöjen toiminnan tuloksellisuuden ja taloudellisen aseman seuranta, analysointi ja raportointi

Selonteossa annetaan arvio tytäryhteisöjen toiminnan tuloksellisuuden ja taloudellisen aseman seurannan, analysoinnin ja raportointijärjestelmän toimivuudesta. Arviointikriteerinä voi esimerkiksi olla, perustuuko tytäryhteisöjen raportointi standardoituihin tunnuslukuihin ja niiden pohjalta tehtyyn analyysiin. Tunnuslukuvertailu kannattavuudesta, maksuvalmiudesta, vakavaraisuudesta ja suhteellisesta velkaantuneisuudesta auttaa taloudellisten riskien arviointia kuntakonsernissa. Selonteossa voidaan arvioida myös tytäryhteisöjen raportointia investointitarpeista ja niihin varautumisesta.

Keskitettyjen konsernitoimintojen ja -palvelujen käyttö

Selonteossa selvitetään keskitettyjen konsernitoimintojen käyttöä ja konserniohjeen asianmukaista noudattamista. Keskitetysti järjestettyjä toimintoja kuntakonsernissa voivat olla mm. rahoitus- ja sijoitustoiminta, maksuliikenteen hoito, hankinnat ja riskienhallinta, vakuuttaminen, henkilöstöpolitiikka ja tietohallinto. Myös tiedottaminen ja markkinointi voidaan kuntakonsernissa hoitaa keskitetysti. Konsernin keskitettyjen toimintojen järjestämisestä on perusteltua päättää konserniohjeessa. Tytäryhteisöön johdolla on kuitenkin velvollisuus toimia ensisijaisesti sitä koskevien yhteisölakien sekä oman yhteisön edun mukaisesti.

Selonteossa selvitetään konsernipalvelujen käyttöä ja annetaan arvio konserniohjeen asianmukaisesta noudattamisesta. Lisäksi selonteossa on tarpeen kuvata hinnoittelun kustannusvastaavuutta. [19.3.2013]

Konsernipalveluilla tarkoitetaan palveluja, joita konserniyhteisö tuottaa keskitetysti muille konserniyhteisöille. Tällaisia palveluja voivat olla mm. toimitila- ja kiinteistöpalvelut, taloushallinnon palvelut, tietohallinnon palvelut ja muut hallinnon palvelut kuten lakipalvelut ja arkistointi sekä monistus- ja painatuspalvelut.

Riskienhallintajärjestelmien toimivuus tytäryhteisöissä

Kunta voi konserniohjeessa ohjata tytäryhteisöjä riskienhallinnassa. Konsernijohto voi ohjata ja koordinoita tytäryhteisöjä riskikartoituksen tekemisessä ja muissa riskienhallintaan liittyvissä asioissa. Riskien vakuuttamisessa ja omavastuuosuuksissa voidaan konsernissa noudattaa yhtenäisiä toimintaperiaatteita.

Riskienhallinnan järjestämistä kuntakonsernissa arvioidaan selonteossa esimerkiksi seuraavin perustein:

- Onko riskienkartoitus tytäryhteisöissä ajan tasalla ja onko se tehty riittävän kattavasti?
- Onko kuntakonsernin riskienhallinta ja seuranta vastuutettu konsernijohtoon osalta selkeästi ja onko siihen riittävä asiantuntemus?
- Onko kuntakonsernissa onnistuttu toteutuneiden riskien ajallisessa ja rahamääräisessä ennakkoinnissa?

3.7.6 Konsernitilinpäätös ja sen tunnusluvut

Toimintakertomuksessa konsernituloslaskelma, -tase ja konsernin rahoituslaskelma voidaan esittää miljoonan tai tuhannen rahayksikön tarkkuudella. Kaavojen tulee olla siten eritelty, että niistä käy ilmi konsernituloslaskelman, -taseen ja konsernin rahoituslaskelman tunnuslukujen laskemisessa tarvittavat tiedot. Kuntajaoston konsernitilinpäätöksen laatimisesta antaman yleisohjeen kaavan mukaiset tarkemmin eriteltyt, vähintään tuhannen rahayksikön tarkkuudella laaditut konsernituloslaskelma, -tase ja konsernin rahoituslaskelma esitetään tasekirjan tilinpäätöslaskelmat osassa (ks. luku 5.5).

KONSERNITULOSLASKELMA JA SEN TUNNUSLUVUT

	2013	2012
Toimintatuotot	+	+
Toimintakulut	-	-
Osuus osakkuusyhteisöjen voitosta (tappiosta)	+/-	+/-
Toimintakate	=	=
Verotulot	+	+
Valtionosuudet	+	+
Rahoitustuotot ja -kulut		
Korkotuotot	+	+
Muut rahoitustuotot	+	+
Korkokulut	-	-
Muut rahoituskulut	-	-
Vuosikate	=	=
Poistot ja arvonalentumiset		
Suunnitelman mukaiset poistot	-	-
Tilikauden yli- ja alipariarvot	+/-	+/-
Arvonalentumiset	-	-
Satunnaiset erät	+/-	+/-
Tilikauden tulos	=	=
Tilinpäätössiirrot	+/-	+/-
Vähemmistöosuudet	+/-	+/-
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)	=	=

KONSERNITULOSLASKELMAN TUNNUSLUVUT

Toimintatuotot/Toimintakulut, %

Vuosikate/Poistot, %

Vuosikate, euroa/asukas

Asukasmäärä

Toimintatuotot prosenttia toimintakuluista

= $100 * \text{Toimintatuotot} / \text{Toimintakulut}$

Konsernin koko ja konserniin kuuluvien yhteisöjen luonne vaikuttavat tunnusluvun arvoon ja selittävät konsernikohtaisia eroja.

Vuosikate osoittaa konsernin tulorahoituksen, joka jää käytettäväksi investointeihin, sijoituksiin ja lainan lyhennyksiin. Vuosikate on keskeinen kateluku arvioitaessa tulorahoituksen riittävyyttä. Perusoletus on, että mikäli vuosikate on siitä vähennettävien poistojen suuruinen, konsernin tulorahoitus on riittävä.

Vuosikatteen ja poistojen vertailussa on vakiintunut käyttöön seuraava tunnusluku:

Vuosikate prosenttia poistoista

= $100 * \text{Vuosikate} / (\text{Suunnitelman mukaiset poistot} + \text{Arvonalentumiset})$

Kun tunnusluvun arvo on 100 %, oletetaan konsernin tulorahoituksen olevan riittävä. Oletusta voidaan kuitenkin pitää pätevänä vain, jos poistot ja arvonalentumiset vastaavat konserniyhteisöjen keskimääräistä vuotuista investointitasoa. Investoinneilla tarkoitetaan tällöin poistonalaisten investointien omahankintamenoa, joka saadaan vähentämällä hankintamenosta valtionosuudet ja muut rahoitusosuudet.

Tulorahoitus on ylijäämäinen, kun vuosikate ylittää poistot ja alijäämäinen, kun vuosikate alittaa poistot. Myös nämä väittämät pitävät paikkansa vain, jos poistot vastaavat keskimääräistä konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien yhteisöjen ja säätiöiden vuotuista investointitasoa. Tulorahoituksen voidaan katsoa olevan riittävä, jos poistot kattavat pitkällä aikavälillä keskimääräiset poistonalaiset investoinnit. [19.3.2013].

Jos vuosikate on negatiivinen, on konsernin tulorahoitus heikko.

Vuosikate euroa/asukas

Vuosikate asukasta kohden on yleisesti käytetty tunnusluku tulorahoituksen riittävyyden arvioinnissa. Konsernikohtainen tavoitearvo tunnusluvulle saadaan jakamalla edellä mainittu keskimääräinen vuotuinen investointitaso asukasmäärällä.

Keskimääräistä, kaikkia kuntakonserneja koskevaa tavoitearvoa ei voida asettaa. Muun muassa konserniyhteisöjen toimintojen sisältö vaikuttaa vuosikatetavoitteen määrittämiseen konsernissa. [19.3.2013]

Asukasmääränä tunnusluvun laskennassa käytetään kunnan asukaslukua tilikauden lopussa. Kuntayhtymäkonsernissa asukasmäärää ja asukaskohtaista tunnuslukua ei esitetä.

KONSERNIN RAHOITUSLASKELMA JA SEN TUNNUSLUVUT

	2013	2012
Toiminnan rahavirta		
Vuosikate	+/-	+/-
Satunnaiset erät	+/-	+/-
Tulorahoituksen korjauserät	+/-	+/-
Investointien rahavirta		
Investointimenot	-	-
Rahoitusosuudet investointimenoihin	+	+
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot	+	+
Toiminnan ja investointien rahavirta	=	=
Rahoituksen rahavirta		
Antolainauksen muutokset		
Antolainasaamisten lisäykset	-	-
Antolainasaamisten vähennykset	+	+
Lainakannan muutokset		
Pitkäaikaisten lainojen lisäys	+	+
Pitkäaikaisten lainojen vähennys	-	-
Lyhytkaikaisten lainojen muutos	+/-	+/-
Oman pääoman muutokset	+/-	+/-
Muut maksuvalmiuden muutokset		
Toimeksiantojen varojen ja pääomien muutokset	+/-	+/-
Vaihto-omaisuuden muutos	+/-	+/-
Saamisten muutokset	+/-	+/-
Korottomien velkojen muutokset	+/-	+/-
Rahoituksen rahavirta	=	=
Rahavarojen muutos	+/-	+/-
Rahavarat 31.12.	+	+
Rahavarat 1.1.	-	-
	+/-	+/-

KONSERNIN RAHOITUSLASKELMAN TUNNUSLUVUT

	2013	2012
Toiminnan ja investointien rahavirran kertymä		
5 vuodelta, €		
Investointien tulorahoitus, %		
Lainanhoitokate		
Kassan riittävyys		

[19.3.2013]

INVESTOINNIT

Toiminnan ja investointien rahavirta ja sen kertymä, €

Rahoituslaskelman välitulos Toiminnan ja investointien rahavirta itsessään on jo tunnusluku, jonka positiivinen (ylijäämäinen) määrä ilmaisee sen, kuinka paljon rahavirrasta jää nettoantolainaukseen, lainojen lyhennyksiin ja kassan vahvistamiseen ja negatiivinen (alijäämäinen) määrä ilmaisee sen, että menoja joudutaan kattamaan joko olemassa olevia kassavaroja vähentämällä taikka ottamalla lisää lainaa.

Toiminnan ja investointien rahavirta -välituloksen tilinpäätösvuoden ja neljän edellisen vuoden kertymän avulla voidaan seurata investointien omarahoituksen toteutumista pitimmällä aikavälillä siltä osin kuin kertymä on laskettavissa. Omarahoitusvaatimus täyttyy, jos kertymä viimeksi päättyneenä tilinpäätösvuonna on positiivinen. Toiminnan ja investointien rahavirran kertymä ei saisi muodostua pysyvästi negatiiviseksi. [19.3.2013]

Investointien tulorahoitus, %

= $100 * \text{Vuosikate} / \text{Investointien omahankintameno}$

Investointien tulorahoitus -tunnusluku kertoo kuinka paljon investointien omahankintamenosta on rahoitettu tulorahoituksella. Tunnusluku vähennettynä sadasta osoittaa prosenttiosuuden, mikä on jäänyt rahoitettavaksi pääomarahoituksella eli pysyvien vastaavien hyödykkeiden myynnillä, lainalla tai rahavarojen määrää vähentämällä.

Investointien omahankintamenolla tarkoitetaan rahoituslaskelman investointimenoja, joista on vähennetty rahoituslaskelmaan merkityt rahoitusosuudet.

LAINANHOITO

Lainanhoitokate

= $(\text{Vuosikate} + \text{Korkokulut}) / (\text{Korkokulut} + \text{Lainanlyhennykset})$

Lainanhoitokate kertoo konsernin tulorahoituksen riittävyyden vieraan pääoman korkojen ja lyhennysten maksuun. Jos konsernin lainakannasta enemmän kuin 20 % on kertylyhenteisiä lainoja, otetaan lyhennyksen määräksi tunnuslukua laskettaessa laskennallinen vuosilyhennys, joka saadaan jakamalla edellä mainittu lainakanta 31.12. kahdeksalla.

Tulorahoitus riittää lainojen hoitoon, jos tunnusluvun arvo on 1 tai suurempi. Kun tunnusluvun arvo on alle 1, joudutaan vieraan pääoman hoitoon ottamaan lisälainaa, realisoimaan konserniyhteisöjen omaisuutta tai vähentämään rahavaroja.

Luotettavan kuvan konsernin lainanhoitokyvystä saa tarkastelemalla tunnuslukua useamman vuoden jaksolla. Konsernin lainanhoitokyky on hyvä, kun tunnusluvun arvo on yli 2, tyydyttävä kun tunnusluku on 1–2 ja heikko, kun tunnusluvun arvo jää alle yhden.

MAKSUVALMIUS

Kassan riittävyys (pv)

= 365 pv x Rahavarat 31.12. / Kassasta maksut tilikaudella

Konsernin maksuvalmiutta kuvataan kassan riittävyytenä päivissä. Tunnusluku ilmaisee, monenko päivän kassasta maksut voidaan kattaa konsernin rahavaroilla. Rahavaroihin lasketaan rahoitusarvopaperit sekä rahat ja pankkisaamiset. Kassasta maksut kootaan seuraavista konsernin tilikauden tuloslaskelman ja rahoituslaskelman eristä:

Konsernituloslaskelmasta:

Toimintakulut

Korkokulut

Muut rahoituskulut

Konsernin rahoituslaskelmasta:

Investointimenot

Antolainasaamisten lisäykset

Pitkäaikaisten lainojen vähennys (lyhennykset)

Kassan riittävyys voidaan esittää myös kuukausittaisena lukusarjana tai graafisesti. Rahavarojen määränä käytetään tällöin joko kuukauden päiväkohtaista keskisaldoa tai valittua kuukauden määräpäiväsaldoa. Kassasta maksuina käytetään kuukauden kassasta maksuja ja päiväkertoimenä 30 pv.

KONSERNITASE JA SEN TUNNUSLUVUT

VASTAAVAA	2013 1 000 €	2012 1 000 €	VASTATTAVAA	2013 1 000 €	2012 1 000 €
PYSYVÄT VASTAAVAT	x	x	OMA PÄÄOMA	x	x
Aineettomat hyödykkeet	x	x	Peruspääoma	x	x
Aineettomat oikeudet	x	x	Arvonkorotusrahasto	x	x
Muut pitkävaikutteiset menot	x	x	Muut omat rahastot	x	x
Ennakkomaksut	x	x	Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä)	x	x
Aineelliset hyödykkeet	x	x	Tilikauden ylijäämä (alijäämä)	x	x
Maa- ja vesialueet	x	x			
Rakennukset	x	x	VÄHEMMISTÖOSUUDET	x	x
Kiinteät rakenteet ja laitteet	x	x			
Koneet ja kalusto	x	x	POISTOERO JA VAPAAEHTOISET		
Muut aineelliset hyödykkeet	x	x	VARAUKSET	x	x
Ennakkomaksut ja kesken-			Poistoero	x	x
eräiset hankinnat	x	x	Vapaaehtoiset varaukset	x	x
Sijoitukset	x	x			
Osakkuusyhteisöosuudet	x	x	PAKOLLISET VARAUKSET	x	x
Osakkeet ja osuudet	x	x	Eläkevaraukset	x	x
Joukkovelkakirjalainasaamiset	x	x	Muut pakolliset varaukset	x	x
Muut lainasaamiset	x	x			
Muut saamiset	x	x	TOIMEKSIANTOJEN PÄÄOMAT	x	x
TOIMEKSIANTOJEN VARAT	x	x	VIERAS PÄÄOMA	x	x
VAIHTUVAT VASTAAVAT	x	x	Pitkäaikainen korollinen vieras pääoma	x	x
Vaihto-omaisuus	x	x	Pitkäaikainen koroton vieras pääoma	x	x
			Lyhytaikainen korollinen vieras pääoma	x	x
Saamiset	x	x	Lyhytaikainen koroton vieras pääoma	x	x
Pitkäaikaiset saamiset	x	x			
Lyhytaikaiset saamiset	x	x	VASTATTAVAA YHTEENSÄ	<u>x</u>	<u>x</u>
Rahoitusarvopaperit	x	x	KONSERNITASEEN TUNNUSLUVUT		
Rahat ja pankkisaamiset	x	x	Omavaraisuusaste, %		
			Suhteellinen velkaantuneisuus, %		
VASTAAVAA YHTEENSÄ	<u>x</u>	<u>x</u>	Kertynyt ylijäämä (alijäämä), 1000 €		
			Kertynyt ylijäämä (alijäämä), €/asukas		
			Konsernin lainat, €/asukas		
			Konsernin lainakanta 31.12., 1000 €		
			Konsernin lainasaamiset 31.12., 1000 €		
			Kunnan asukasmäärä		

Konsernitaseesta laskettavat tunnusluvut kuvaavat konsernin omavaraisuutta, rahoitusvarallisuutta ja velkaisuutta.

Omavaraisuusaste, %

= 100 x (Oma pääoma + Vähemmistöosuus + Konsernireservi + Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset) / (Koko pääoma – Saadut ennakot)

Koko pääoma kaavassa tarkoittaa taseen vastattavien loppusummaa. Kun käytetään lyhennettyä konsernikaavaa, laskennassa voidaan jättää saadut ennakot pois. Omavaraisuusaste mittaa konsernin vakavaraisuutta, alijäämän sietokykyä ja sen kykyä selviytyä sitoumuksista pitkällä aikavälillä. Omavaraisuuden tavoitetasona voidaan pitää 50 %:n ylittävää omavaraisuutta. Alempi omavaraisuusaste merkitsee kuntakonsernissa merkittävää velkarasitetta.

Suhteellinen velkaantuneisuus, %

$$= 100 * (\text{Vieras pääoma} - \text{Saadut ennakot}) / \text{Käyttötulot}$$

Tunnusluku kertoo kuinka paljon konsernin käyttötuloista tarvittaisiin vieraan pääoman takaisinmaksuun. Tunnusluvun osoittajaan merkitään tarkasteluvuoden tilinpäätöksen koko vieras pääoma vähennettynä saaduilla ennakkomaksuilla. Kun käytetään lyhennyttä konsernikaavaa, laskennassa voidaan jättää saadut ennakot pois. Käyttötulot muodostuvat tilikauden toimintatuotoista, verotuloista ja käyttötalouden valtionosuuksista.

Suhteellinen velkaantuneisuus on omavaraisuusastetta käyttökelpoisempi tunnusluku konsernien välisessä vertailussa, koska pysyvien vastaavien hyödykkeiden ikä, niiden arvostus tai poistomenetelmä ei vaikuta tunnusluvun arvoon.

Mitä pienempi velkaantuneisuuden tunnusluvun arvo on, sitä paremmat mahdollisuudet konsernilla on selviytyä velan takaisinmaksusta tulorahoituksella.

Kertynyt ylijäämä (alijäämä)

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

Luku osoittaa, paljonko konsernilla on kertynyttä ylijäämää tulevien vuosien liikku-mavarana, taikka paljonko on kertynyttä alijäämää. [19.3.2013]

Kertynyt ylijäämä (alijäämä), €/asukas

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

Luku osoittaa konsernin asukaskohtaisen kertyneen ylijäämän tai katettavan kertyneen alijäämän määrän. Asukasmääränä käytetään tilinpäätösvouden päättymispäivän mukaista kunnan asukasmäärää. Kuntayhtymän konsernissa asukaskohtaista tunnuslukua ei esitetä.

Konsernin lainakanta 31.12.

$$= \text{Vieras pääoma} - (\text{Saadut ennakot} + \text{Ostovelat} + \text{Siirtovelat} + \text{Muut velat})$$

Konsernin lainakannalla tarkoitetaan korollista vierasta pääomaa. Lainakantaan laske-taan tällöin koko vieras pääoma vähennettynä saaduilla ennakoilla sekä osto-, siirto- ja muilla veloilla. Lyhennyttä konsernikaavaa käytettäessä konsernin lainakanta muo-dostuu korollisen vieraan pääoman eristä. Jotta lainakanta voitaisiin laskea suoraan toimintakertomukseen otetusta taseesta, ei mainittuihin vähennettäviin eriin tule kir-janpidossa merkitä korollisia lainoja.

Konsernin lainat, euroa/asukas

Asukaskohtainen lainamäärä lasketaan jakamalla edellä mainittu lainakanta tilinpäätösvouden päättymispäivän mukaisella kunnan asukasmäärällä. Kuntayhtymän konsernissa ei asukaskohtaista lainamäärää esitetä.

Konsernin lainasaamiset 31.12.

= Sijoituksiin merkityt jvk-lainasaamiset ja muut lainasaamiset

Lainasaamisilla tarkoitetaan pysyviin vastaaviin merkittyjä antolainoja konsernin omistamien ja muiden yhteisöjen investointien rahoittamiseen.

Konsernin henkilöstömäärä

Toimintakertomuksessa on suositeltavaa esittää kunnan ja sen tytäryhteisöjen palveluksessa olevien henkilöiden keskimääräinen lukumäärä tilikauden aikana.

3.8 Keskeiset liitetiedot

Toimintakertomuksessa on annettava tietoja sellaisista kunnan talouteen ja konserniti-linpäätökseen liittyvistä olennaisista asioista, joista ei ole tehtävä selkoa tuloslaskel-massa ja taseessa. Tilinpäätöksen liitetiedoissa, jotka kokonaisuudessaan esitetään ta-sekirjassa, on yleensä sellaisia tietoja, jotka olennaisesti täydentävät kuvaa kunnan ja konsernin taloudesta. Näistä liitetiedoista voidaan ottaa toimintakertomukseen lyhen-netty yhdistelmä.

3.9 Tilikauden tuloksen käsittely ja talouden tasapainottamistoimenpiteet

3.9.1 Asiaa koskeva sääntely

Kunnanhallituksen on tehtävä toimintakertomuksessa esitys tilikauden tuloksen käsit-telystä. Jos kunnan taseessa on kattamatonta alijäämää, toimintakertomuksessa on teh-tävä selkoa talouden tasapainotuksen toteutumisesta tilikaudella sekä voimassa olevan taloussuunnitelman ja toimenpideohjelman riittävydestä talouden tasapainottamiseksi (KuntaL 69 §). Tilikauden tuloksen käsittelyä koskeva esitys tehdään myös kuntayhtymässä. Kuntalain 65 §:n 3 momentissa säädettyä alijäämän kattamisvelvollisuutta ei kuitenkaan sovelleta kuntayhtymään.

3.9.2 Tilikauden tuloksen käsittely

Tilikauden tuloksella tarkoitetaan tuloslaskelman tulosta ennen varaus- ja rahastosiir-toja. Kirjaimellisesti tuloksen käsittely on ylijäämäisen tuloksen siirtämistä taseen va-paaehtoiseen varaukseen, rahastoon tai tilikauden ylijäämä -tilille. Eräissä poikkeusta-pauksissa voidaan tilikauden tuloksesta tehdä sen ylittäviä siirtoja varauksiin tai tulok-sesta riippumatta siirtää tuloutettuja varauksia tai rahastoja uudelleen taseeseen. Tästä syystä on lain tarkoitusta tuloksen käsittelystä tulkittava laajemmin siten, että hallitus ottaa esityksessään kantaa kaikkiin tilikauden tuloksen jälkeen esittäviin eriin, myös varauksen tai rahaston vähennykseen. Pääsääntönä tällöin on, että esityksessä varaus- ja rahastosiirrot yksilöidään ja esitetään bruttomääräisinä.

Pakollinen varaus ei ole tuloksenkäsittelyerä, vaan se on tehtävä tilikauden tuloksesta riippumatta silloin, kun velvoite sen tekemiseen on syntynyt. Pakolliset varaukset kir-jataan tuloslaskelmaan luonteensa mukaisesti kulueriin ennen tilikauden tulosta.

Kirjanpitolautekunnan kuntajaosto on yleisohjeessaan tuloslaskelman laatimisesta määritellyt seuraavat säännöt varaus- ja rahastosiiroille¹⁵:

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 87 k § 2 mom.). Ylijäämäeriin lasketaan mukaan kunnan tai kuntayhtymän tilikauden yli- tai alijäämä ja edellisten tilikausien yli- tai alijäämä sekä kunnan tai kuntayhtymän omat rahastot. Kunnan tai kuntayhtymän arvonorotusrahastoa ja käyvän arvon rahastoa ei lasketa ylijäämäeräksi, koska näiden rahastojen pääoman käsitteleminen ylijäämänä tarkoittaisi arvioitujen, mutta vielä realisoitumattomien luovutusvoittojen enakkoon tulouttamista varauksiin.

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

Poikkeus sääntöön 2:

Mikäli 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 ta-
saamiseksi ilman, että siirtojen perustana on suunnitellut investointihankkeet tai niiden toteutuminen.

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

5) Siirron vahinkorahastoon tulee perustua hyväksyttyyn suunnitelmaan omavastuun kattamisesta. Siirto vahinkorahastosta tehdään kattamaan tuloslaskelman kirjattua vahingonkorvausmenoa tai vahingon kohteena olevasta omaisuudesta tehtyä poistoa.

15

Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta 24.1.2011, luvut 10 ja 11.3.

Seuraavassa on esimerkki¹⁶ minkälainen hallituksen esitys tilikauden tuloksen käsittelystä voi olla, kun edellä olevia tuloksenkäsittelysääntöjä ja niiden sallittuja poikkeuksia noudatetaan:

Kunnanhallitus esittää tilikauden 1.450.000 euron tuloksen käsittelystä seuraavaa:

- 1) Tehdään 2.000.000 euron investointivaraus Kunnan Vesi-liikelaitoksen pumpaamohankkeeseen¹⁷.
- 2) Tuloutetaan lukion lisärakennuksen investointivaraus 1.500.000 euroa ja tehdään kohteeseen liittyvä poistoerolisäys enintään lisärakennuksen hankintamennon suuruisena 1.200.000 euroa.
- 3) Tuloutetaan tehtyjä poistoeroja suunnitelman mukaan 100.000 euroa.
- 4) Katetaan tilikauden alijäämä 150.000 euroa taseen edellisten tilikausien ylijäämästä kuluva vuoden kirjanpidossa.

3.9.3 Talouden tasapainottamistoimenpiteet

Kuntalain talouden tasapainottamista koskevilla säännöksillä pyritään lisäämään talouden suunnitelmallisuutta sekä selkeyttämään ja täsmentämään kunnan talouden tasapainosääntelyä erityisesti tilanteessa, jossa kunnan kertynyt alijäämä on merkittävä. Kunnanhallituksen on toimintakertomuksessa tehtävä selkoa taloussuunnitelman ja toimenpideohjelman riittävydestä talouden tasapainottamisessa. Varsinainen tasapainottaminen tehdään taloussuunnitelmassa tai erillisessä toimenpideohjelmassa. [19.3.2013]

Kunnanhallituksen toimintakertomuksessa tekemä selonteko jakaantuu kahteen osaan. Ensinnäkin tulee selvittää tilinpäätösvuonna voimassa olleen taloussuunnitelman toteutuminen. Jos kunnalla lisäksi oli päättäneellä tilikaudella voimassa oleva toimenpideohjelma kertyneen alijäämän kattamisesta, tulee lisäksi selvittää tämän ohjelman toimenpiteiden toteutumista. Toiseksi, jos kunnan taseessa on kattamatonta alijäämää, kunnanhallituksen on tehtävä selkoa, onko kuluva vuonna voimassaoleva taloussuunnitelma riittävä. Selonteon antaminen tulee kyseeseen, jos tilikauden alijäämä on olennaisesti suurempi kuin se oli taloussuunnitelmaa ja toimenpideohjelmaa hyväksytessä edellisenä syksynä.

¹⁶

Esimerkki

Laskelma:	Tilikauden tulos	1450 000 €
	Investointivaraus	- 2 000 000 €
	Investointivarausten purku	1 500 000 €
	Poistoeron lisäys	- 1 200 000 €
	Poistoeron vähennys	100 000 €
	Tilikauden alijäämä	- 150 000 €

¹⁷

Kunnan liikelaitoksen tuloksesta voidaan tehdä investointivaraus enintään kunnan tai kuntayhtymän ylijäämäerien määrästä (KuntaL 87 k § 2 mom.). Ks. myös Kirjanpitolautekunnan kuntajaoston yleisohje kunnallisen liikelaitoksen kirjanpidollisesta käsittelystä, 29.5.2007.

4 Talousarvion toteutuminen

4.1 Seurantaa koskeva sääntely

Kunnan toiminnassa ja taloudenhoidossa on noudatettava talousarviota (KuntaL 65.5 §). Toteutumisvertailussa seurattavia asioita ovat toiminnallisten tavoitteiden, määrärahojen ja tuloarvioiden toteutuminen. Toteutumisvertailusta on lisäksi käytävä ilmi onko menot, tulojen lisäksi, muutoin rahoitettu talousarviossa määrättyllä tavalla (KuntaL 65.4 §). Muulla rahoituksella tarkoitetaan tällöin rahavarojen käyttöä ja muita maksuvalmiuden muutoseriä rahoituslaskelmassa.

Talousarviossa on käyttötalous- ja tuloslaskelmaosa sekä investointi- ja rahoitusosa (KuntaL 65.4 §). Toteutumisvertailussa noudatetaan vastaavaa rakennetta. Toteutumisvertailu laaditaan sillä tarkkuudella, jolla valtuusto on hyväksynyt tavoitteen, määrärahan tai tuloarvion yksittäiselle tehtävälle, hankkeelle tai muulle meno- tai tuloerälle¹⁸.

Toteutumisvertailun laadinnasta vastaa kunnanhallitus sekä tilivelvolliset toimielimet ja viran- tai toimenhaltijat. Selvitys tavoitteiden toteutumisesta kunnassa ja kuntakonsernissa annetaan toimintakertomuksen toteutumisvertailuosassa (KuntaL 69 §). Tarkastuslautakunnan tehtävänä on arvioida valtuuston asettamien tavoitteiden toteutumista (KuntaL 71.2 §). Arvioinnissa keskeinen tietolähde on toimintakertomuksen toteutumisvertailu.

Toteutumisvertailuun otetaan alkuperäinen talousarvio, talousarviomuutokset, muutettu talousarvio ja toteutuma sekä poikkeama muutetun talousarvion ja toteutuman välillä.

4.2 Tavoitteiden toteutuminen

Tavoitteen merkitystä ja noudattamista korostetaan kuntalain eri säännöksissä: valtuusto ylimpänä toimielimenä päättää kunnan ja kuntakonsernin toiminnan ja talouden keskeisistä tavoitteista (13 §), määrärahan ja tuloarvion on liityttävä tavoitteeseen (65.4 §) ja kunnanhallituksen on annettava toimintakertomuksessa selvitys tavoitteen toteutumisesta (69 §).

Talousarvioon otetut tavoitteet ovat erityyppisiä. Ne voivat koskea kunnan aluetta, asemaa ja taloutta kokonaisuutena tai ne voivat koskea kunnan väestöä tai määrättyä asiakasryhmää, jolle kunta järjestää palveluja. Tavoitteita voidaan asettaa myös palvelujen tuotanto- tai järjestämisprosessille palvelujen määrää tai laatua taikka niiden järjestämistapaa koskevinä tavoitteina.

Kaikkia talousarvion tavoitteita koskee noudattamisvelvoite ja raportointivelvoite. Tavoitteiden sitovuusaste on kuitenkin erilainen. Se riippuu tavoitteen saavuttamisajasta, meno- tai tulosidonnaisuudesta tai siitä, kuinka paljon muut tekijät kuin kunnan omat toimenpiteet vaikuttavat tavoitteen toteutumiseen.

¹⁸
Mm. HE 192/1994.

Sitovuusasteesta riippuen tulosten raportointi toteutumisvertailussa on valvontapainotteista tai arvioivaa. Valvontapainotteisessa raportoinnissa toteutumaa verrataan asetettuun tavoitteeseen. Arvioivassa raportoinnissa verrataan sekä suunniteltua että toteutunutta palvelutarjontaa palvelujen kysyntään eli tosiasialliseen palvelutarpeeseen. Näin arvioiva raportointi on myös tavoiteasettelun onnistuneisuuden arviointia.

Verorahoitteisen toiminnan tavoitteiden toteutuminen

Yleensä kunnan on mahdollista päättää palvelun saatavuudesta, riittävydestä ja kohdentuvuudesta, jolloin tavoitearvot voidaan määritellä hyvinkin sitoviksi. Sen sijaan muutokset asiakkaan tai väestöryhmän hyvinvoinnissa voivat olla seurausta suuressa määrin muista tekijöistä kuin kunnan palveluista. Vaikuttavuuteen liittyviä tavoitearvoja joudutaan ehdollistamaan tiettyjen ulkoisten edellytysten täytymisellä. Vaikuttavuustavoitteisiin liittyy yleensä myös olennaisesti talousarviovuotta pidempi aikajänne.

Yleensä pitkän aikavälin tavoitteissa, koko väestöä koskevilla tavoitteissa ja tavoitteissa, joiden saavuttaminen riippuu myös muista tekijöistä kuin kunnan toimenpiteistä, sitovuus määritellään väljemmin. Palvelujen määrää, laatua, palvelukykyä tai asiakastytyväisyyttä koskevat tavoitteet voidaan määritellä joko sitovasti määräyksiköinä tai väljemmin määräväljyysinä tai kehityssuuntina. Voimavarojen niukkuus saattaa kuitenkin edellyttää ehdottomia suoritemäärälle tai yksikkökustannukselle asetettavia raja-arvoja, joita ei voi ylittää. Toimenpide- ja hanketavoitteissa tavoitearvo on yleensä yksiselitteisesti määrätty: hallintosääntö uudistetaan, kehittämissuunnitelma laaditaan, kuntayhtymä puretaan tai puhdistamo rakennetaan.

Liikelaitoksille asetettujen tavoitteiden toteutuminen

Kuntalain 13 §:n mukaan valtuuston tulee päättää kunnan liikelaitokselle asetettavista toiminnallisista ja taloudellisista tavoitteista. Toimintakertomuksessa on annettava selvitys valtuuston kunnan liikelaitoksille asettamien tavoitteiden toteutumisesta. Valtuuston asettamat tavoitteet voivat koskea liikelaitoksen asemaa, toiminnan laajuutta ja toimintaedellytyksiä (mm. investoinnit) tai palvelun laatua, hinnoitteluperiaatteita taikka pääoman tuottovaatimusta. Valtuuston asettamia tavoitteita koskeva selvitys esitetään kunnan talousarvion toteutumisvertailussa liikelaitoksittain.

Liikelaitosten johtokuntien asettamien tavoitteiden toteutumisvertailut esitetään jäljempänä liikelaitosten eriytettyjä tilinpäätöksiä käsittelevässä luvussa.

Alla on esimerkki kunnan liikelaitoksille asettamien sitovien tavoitteiden esittämisestä kunnan talousarvion toteutumisvertailussa.

LIIKELAITOSTEN TAVOITTEIDEN TOTEUTUMINEN

Liikelaitos A	Tavoitteet	Tunnusluvut ja mittarit		Selite poikkeamista
		Tavoitearvo	Toteutuma-arvo	
	Toiminnan laajuutta koskevat tavoitteet			
	Liittymien osuus kunnan talouksista	> 70 %	75 %	
	Markkinaosuus (seudullinen)	> 80 %	77 %	
	Toiminta-aste: Toteutunut/Kokonaisuoritemäärä	> 77 %	78 %	
	Palvelun laatu			
	Asiakastyytyväisyys: asteikko 1-5	>4	3,8	
	Toimitusaika			
	Taloudellisuus ja hinnoittelu			
	Yksikköhinta kunnallisen tuotannon keskiarvosta	< 95 %	101 %	
	Kannattavuus			
	Katetuotto %	> 32 %	33 %	
	Sijoitetun pääoman tuotto	> 8 %	10 %	
	Ympäristötavoitteet			
	Kuormitusaste	< 10	9,8	
	Investoinnit			
	Kustannusarvio	< 11 milj	10,8 milj	
	Jaksotus	2008/09/10	2008	
		30%/50%/20%	40 %	

Liikelaitos B

Liikelaitoksen johtokunnan asettamat toiminnalliset tavoitteet esitetään liikelaitoksen tilinpäätöslaskelmiin sisältyvässä talousarvion toteutumisvertailussa (ks. luku 7.1.4).

Kuntakonsernille asetettujen tavoitteiden toteutuminen

Toimintakertomuksessa annetaan selvitys valtuuston kuntakonsernille asettamien tavoitteiden toteutumisesta. Kuntakonsernin tavoitteet jakaantuvat kolmelle taholle eli konsernijohdolle, kunnan edustajille ja tytäryhteisöille asetettuihin tavoitteisiin. Konsernijohdolle asetetut tavoitteet konserniohjauksen periaatteista ja menettelytavoista otetaan pääsääntöisesti valtuuston hyväksymään konserniohjeeseen.

Kunnan edustajaa koskeva ohjeistus sisältyy tavallisesti konserniohjeeseen tai valtuuston hyväksymiin omistajapolitiikkaa koskeviin päätöksiin.

Tilinpäätöksessä mainittujen tavoitteiden toteutumista on arvioitava ensisijaisesti silloin, kun tavoitteen toteuttaminen on sidottu talousarviovuoteen tai jos tavoitteeksi asetettua toimintaperiaatetta ei päättäneellä tilikaudella ole olennaisilta osin voitu noudattaa. Tällaisista poikkeamista voidaan tehdä selkoa myös toimintakertomukseen sisältyvässä konsernivalvontaa koskevassa selonteossa.

Valtuusto voi asettaa myös kuntakonsernin taloudellista tulosta, toiminnan rahoitusta ja rahoitusasemaa koskevia sitovia tavoitteita, joiden toteuttamisesta konsernijohto on vastuussa. Näiden tavoitteiden toteutumisesta on perusteltua tehdä selkoa talousarvion

toteutumisvertailussa. Muutoin konsernin tilivuoden toteutuneet tunnusluvut esitetään konsernilaskelmien yhteydessä.

Valtuuston kunnan talousarviossa tytäryhteisöille asettamien tavoitteiden toteutumisesta tehdään selkoa kunnan tilinpäätökseen sisältyvässä talousarvion toteutumisvertailussa. Valtuusto ohjaa asettamillaan tavoitteilla tytäryhteisöjä niiden omassa tavoitteenasettelussa. Valtuuston tavoiteasettelu voi koskea tytäryhteisön asemaa, toiminnan laajuutta ja toimintaedellytyksiä (mm. investoinnit) tai palvelun laatua, hinnoitteluperiaatteita taikka pääoman tuottovaatimuksia.

Seuraavana on esimerkki kuntakonsernia ja tytäryhteisöjä koskevien tavoitteiden toteutumisvertailun esittämisestä.

KUNTAKONSERNILLE ASETETTUJEN TAVOITTEIDEN TOTEUTUMINEN

Konsernijohtolle asetetut tavoitteet	Tunnusluvut ja mittarit		Selite poikkeamista
	Tavoitearvo	Toteutuma-arvo	
Annetaan selvitys konsernijohtolle konserniohjeessa ja talousarviossa asetettujen tavoitteiden toteutumisesta			
Raportointivelvoite merkittävistä tyäryhteisöistä	≥3 krt/v	ka 2,5 krt/v	
Toimintatuotot/Toimintakulut %	>38 %	35 %	
Vuosikate/Poistot %	> 80 %	76 %	
Omavaraisuusaste %	> 55 %	56 %	
Suhteellinen velkaantuneisuus %	< 33 %	32 %	
Lainamäärä/asukas	< 4 500 €	4 300 €	

Kunnan edustajille asetettujen tavoitteiden toteutuminen

Annetaan selvitys kunnan edustajille konserniohjeessa, omistajapoliittisissa linjauksissa ja talousarviossa asetettujen tavoitteiden toteutumisesta

Tytäryhteisöille kunnan talousarviossa asetettujen tavoitteiden toteutuminen

Tytäryhteisö A

Toiminnan laajuutta koskevat tavoitteet

Liittymien osuus kunnan talouksista	> 70 %	75 %
Markkinaosuus (seudullinen)	> 80 %	77 %
Toiminta-aste: Toteutunut/Kokonaisuoritemäärä	> 77 %	78 %

Palvelun laatu

Asiakastyytyväisyys: asteikko 1-5	>4	3,8
Toimitusaika		

Taloudellisuus ja hinnoittelu

Yksikköhinta kunnallisen tuotannon keskiarvosta	< 95 %	101 %
---	--------	-------

Kannattavuus

Katetuotto %	> 32 %	33 %
Sijoitetun pääoman tuotto %	> 8 %	10 %

Ympäristötavoitteet

Kuormitusaste	< 10	9,8
---------------	------	-----

Investoinnit

Kustannusarvio merkittävässä hankeissa yhteensä	< 11 milj	10,8 milj
Jaksotus	2008/09/10	2008
	30%/50%/20%	40 %

Tytäryhteisö B

4.3 Määrärahojen ja tuloarvioiden toteutuminen

Toteutumisvertailusta tulee käydä ilmi määrärahat ja tuloarviot, toteutuneet menot ja tulot sekä niiden erotus (toimintakate/netto). Alkuperäinen talousarvio ja siihen tehdyt hyväksytyt muutokset esitetään erikseen. Poikkeamana esitetään muutetun talousarvion ja toteutuman erotus. Toteutumisvertailussa tehdään selkoa merkittävien poikkeamien syistä. Toteutumisvertailussa voidaan esittää myös muita olennaisia perustelutietoja, kuten kertaluonteisten erien vaikutus talousarvion toteutumiseen. [19.3.2013]

Toteutumisvertailussa esitetään sekä budjetoidut että toteutuneet menot ja tulot bruttomääräisenä riippumatta siitä, onko sitovuus talousarviossa määritelty brutto- vai nettoperiaatteen mukaan. Valtuustoon nähden sitovat erät osoitetaan toteutumisvertailussa esimerkiksi varjostettuna, lihavoiden tai muulla havainnollisella tavalla.

Muutokset talousarvioon tulee tehdä talousarviovuoden aikana välittömästi, kun muutostarve on tiedossa. Talousarviovuoden jälkeen talousarvion muutoksia voidaan hyväksyä vain poikkeustapauksissa. Tilinpäätöksessä talousarviomuutoksia ei tule enää tehdä, vaan valtuuston tulee ottaa poikkeamiin kantaa tilinpäätöksen hyväksymisen yhteydessä.

4.3.1 Käyttötalouden toteutuminen

Kunnan toimintaa ohjataan käyttötalousosan avulla. Talousarvion käyttötalousosassa valtuusto on asettanut tehtäväkohtaiset tavoitteet sekä osoittanut tavoitteiden edellyttämät tuloarviot ja määrärahat tehtävien hoitamiseen.

Käyttötalousosan toteutumisessa selvitetään tavoitteiden, määrärahojen ja tuloarvioiden poikkeamat ja niiden syyt siltä osin kuin valtuusto ei ole niitä hyväksynyt talousarviomuutoksina.

Valmistus omaan käyttöön esitetään vastaavalla tavalla kuin se on hyväksytty talousarviossakin joko tehtävän kohdalla vähennysrivinä Valmistus omaan käyttöön tai toimintamenojen vähennyksenä.

Kunnan palvelutehtävät voidaan jakaa budjettirahoitteisiin ja kohderahoitteisiin tehtäviin rahoitustavan perusteella. Budjettirahoituksella tarkoitetaan tehtävien rahoittamista valtuuston myöntämin määrärahoihin. Budjettirahoituksessa varojen lähteenä on ensisijaisesti verorahoitus eli kunnan verotulot, valtionosuudet ja muu sellainen yleiskatteinen rahoitus, jota säännöksiin tai sopimuksiin ei ole kohdennettu määrätyn tehtävän rahoittamiseen. [19.3.2013]

Budjettirahoitteisen tehtävän toteutumisvertailussa esitetään määrärahaan sisältyvien menojen lisäksi tehtävän kokonaiskustannusten laskemisen kannalta merkittävät muut kustannuslaskennalliset erät. Näitä ovat mm. tehtävän pysyvien vastaavien hyödykkeistä tehty poistot ja arvonalentumiset ja korvaus tehtävän tuotantovälineisiin sitoutuneesta pääomasta. [19.3.2013]

Budjettirahoitteisen tehtävän käyttötalouden tehtäväkohtainen tavoitteiden sekä määrärahojen ja tuloarvioiden toteutumisvertailu voidaan tehdä seuraavassa olevassa taulukossa esitetyllä tavalla:

KÄYTTÖTALOUS/ BUDJETTIRAHOITTEINEN TEHTÄVÄ**Toimielin A****Tehtävä 1****Tavoitteet**

Lyhyt kuvaus tehtävän toiminta-ajatuksista.

Lyhyt analyysi tavoitteiden ja talouden toteutumisesta sekä olennaisten poikkeamien syistä.

Tavoitteiden toteutuminen esitetään joko taulukossa tai tekstiosassa.

	Alkuperäinen talousarvio	Talousarvio- muutokset	Talousarvio muutosten jälkeen	Toteutuma	Poikkeama
Tavoitteet ja tunnusluvut					
Valtuuston hyväksymät tavoitteet					
(Lautakunnan hyväksymät tavoitteet)					
Tuloarviot ja määrärahat					
Toimintatulot					
Valmistus omaan käyttöön					
Toimintamenot					
<i>Toimintake (Netto)</i>					
Laskennalliset kustannukset					
Poistot ja arvonalentumiset					
Korko sitoutuneelle pääomalle					
Muut laskennalliset kustannukset					
Tehtävän kokonaiskustannukset					

= valtuustoon nähden sitovat erät

Kohderahoituksella tarkoitetaan tehtävän rahoittamista pääosin tulo-rahoituksella, joka muodostuu tehtävien luovutettujen palvelujen ja muiden hyödykkeiden vastikkeena saaduista myynti- ja maksutuloista taikka avustuksena, tukena tai korvauksena määrättyjen tehtävien suorittamisesta aiheutuneisiin kustannuksiin.

Suomen Kuntaliiton Kunnan ja kuntayhtymän talousarviota ja -suunnitelmaa koskevassa suosituksessa on esitetty vaihtoehtoja kohderahoitteisten tehtävien käyttötalouden osan esittämistavoista.

Kohderahoitteisen tehtävän käyttötalouden toteutuminen voidaan tehdä esimerkiksi seuraavassa taulukossa esitetyllä tavalla: [19.3.2013]

KÄYTTÖTALOUS/ KOHDERAHOITTEINEN TEHTÄVÄ/ LIIKELAITOS**Toimielin A****Tehtävä 1****Tavoitteet**

Lyhyt kuvaus tehtävän toiminta-ajatuksesta.

Lyhyt analyysi tavoitteiden ja talouden toteutumisesta sekä olennaisten poikkeamien syistä.

Tavoitteiden toteutuminen esitetään joko taulukossa tai tekstiosassa.

	Alkuperäinen talousarvio	Talousarvio-muutokset	Talousarvio muutosten jälkeen	Toteutuma	Poikkeama
Tehtävän nimi					
Tavoitteet ja tunnusluvut					
Valtuuston hyväksymät tavoitteet					
Lautakunnan/johtokunnan hyväksymät tavoitteet					
Tulosbudjetti					
Toimintatulot					
Myyntitulot/Liikevaihto					
Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen lisäys (+) tai vähennys (-)					
Valmistus omaan käyttöön					
Muut tulot					
Tuet ja avustukset, kunnalta					
Toimintamenot					
Materiaalit ja palvelut					
Aineet, tarvikkeet ja tavarat					
Palvelujen ostot					
Henkilöstömenot					
Muut menot					
Toimintakate					
Rahoitustulot ja -menot					
Korkotulot (sisäiset)					
Muut rahoitustulot					
Korkomenot (sisäiset)					
Korvaus peruspääomasta					
Muut rahoitusmenot					
Vuosikate					
Poistot ja arvonalentumiset					
Suunnitelman mukaiset poistot					
Arvonalentumiset					
Satunnaiset tulot ja -menot					
Satunnaiset tulot					
Satunnaiset menot					
Tilikauden tulos					
Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+)					
Vapaaehtoisten varausten lisäys (-) tai vähennys (+)					
Tuloverot					
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)					
Tehtävän kokonaiskustannukset					

Talousarviossa ja toteutumisvertailussa voidaan esittää myös muita tehtävän kannalta olennaisia perustelutietoja. Näitä ovat esimerkiksi pysyvien vastaavien muutokset, henkilöstön määrä jne. Tiedon esittämisessä tulee kuitenkin rajoittua olennaiseen.

Tehtävän pysyvistä vastaavista voidaan esittää arvo tilinpäätösvouden alussa, lisäykset, vähennykset, poistot ja arvo tilinpäätösvouden lopussa. Poistoihin sisällytetään suunnitelman mukaiset poistot sekä poistosuunnitelman muuttamisesta tai muusta syystä aiheutuneet kertaluontoiset poistot.

Henkilökunnan määrä kuvaa kunnan käytössä olevaa työpanosta tilinpäätösvouden lopussa. Määrään lasketaan kokoaikaiset, osa-aikaiset ja työllistetyt työntekijät, jotka ovat vakinaisessa tai määräaikaisessa palvelussuhteessa kuntaan. Myös osa-aikaiset harjoittelijat ja oppisopimustyöntekijät lasketaan mukaan. Henkilöitä, jotka eivät ole työoikeudellisessa palvelussuhteessa kuntaan, kuten perhe- ja omaishoitajia ja sopimuspalomiehiä ei lasketa mukaan¹⁹. Osa-aikainen henkilöstö vuoden lopun tilanteessa muutetaan kokoaikaisiksi osa-aikojen suhteellisten osuuksien yhteismäärän perusteella taikka ilmoittamalla erikseen osa-aikaisen henkilöstön määrä.

	Talousarvio	Toteutuma	Poikkeama
Perustelutiedot			
Toimintaa kuvaavia tietoja esim. Henkilöstön määrä 31.12.	x	x	x
Pysyvien vastaavien hyödykkeet			
Arvo 1.1.	x	x	x
Lisäykset	x	x	x
Vähennykset	x	x	x
Poistot	x	x	x
Arvo 31.12.	x	x	x

4.3.2 Tuloslaskelmaosan toteutuminen

Tuloslaskelmaosaan yhdistellään liikelaitoksia²⁰ lukuun ottamatta muiden tehtävien käyttötalousosan tulot ja menot sekä valmistus omaan käyttöön. Tuloslaskelmaosa sisältää eriä, joita seurataan käyttötalousosassa ja eriä, joita seurataan tuloslaskelmaosassa. Tuloslaskelmaosassa seurattavia määrärahoja ja tuloarvioita ovat verotulot, valtionosuudet, rahoitustulot ja -menot sekä satunnaiset erät. Valtuusto on talousarviossa voinut hyväksyä sitovaksi myös edellä mainittua eritellymmän tarkkuustason. [19.3.2013]

Tuloslaskelmaosan erät, esimerkiksi toimintatulot ja toimintamenot, esitetään samalla tarkkuustasolla kuin ne on esitetty talousarviossakin.

19

Kunnallinen työmarkkinalaitos, Henkilöstöraporttisuositus, 2003, Kunnallisen työmarkkinalaitoksen yleiskirje 10/2004.

20

Suomen Kuntaliitto, Kunnallisen liiketoiminnan eriyttäminen, 2001, s. 13, Taseyksikkönä käsiteltävä rahasto samoin kuin kunnan liikelaitos ovat erillään kunnan talousarviosta. [19.3.2013]

Suunnitelman mukaisia poistoja ja arvonalennuksia ei käsitellä talousarviossa määrärahana, sillä niissä ei ole kysymys rahan käytöstä. Poistojen esittämistä tilinpäätöksessä sitovat kuitenkin valtuuston hyväksymät poistosuunnitelman perusteet.

Poistoero sekä varausten ja rahastojen muutokset ovat tuloksenkäsittelyeriä, eivät määrärahoja eivätkä tuloarvioita. Niiden käsittely tilinpäätöksessä sisältyy kunnanhallituksen toimintakertomuksessa tekemään esitykseen tilikauden tuloksen käsittelystä.

Liikelaitosta koskevat sitovat määrärahat ja tuloarviot kunnan käyttötalous- ja tuloslaskelmaosassa

Kunnan talousarvion tuloslaskelmaosassa liikelaitosta sitovia tuloarvioita ovat korkotulot kunnan lainasta liikelaitokselle sekä muissa rahoitustuloissa liikelaitoksen korvaus peruspääomasta.

Määräraha mahdolliseen toiminta-avustukseen liikelaitokselle otetaan kunnanhallituksen tai muun toimielimen tehtävään talousarvion käyttötalousosassa.

Tuloslaskelmaosan toteutuminen esitetään esim. seuraavan asetelman mukaisena:

Talousarvion tuloslaskelmaosan toteutumisvertailu

	Alkuperäinen talousarvio	Talousarvio- muutokset	Talousarvio muutosten jälkeen	Toteutuma	Poikkeama
Toimintatulot					
Myyntitulot					
Maksutulot					
Tuet ja avustukset					
Muut toimintatulot					
Valmistus omaan käyttöön					
Toimintamenot					
Henkilöstömenot					
Palvelujen ostot					
Aineet, tarvikkeet ja tavarat					
Avustukset muille					
<i>Avustukset liikelaitoksille</i>					
Muut toimintamenot					
Toimintakate					
Verotulot					
Valtionosuudet					
Rahoitustulot ja -menot:					
Korkotulot muilta					
<i>Korkotulot liikelaitoksilta</i>					
Muut rahoitustulot muilta					
<i>Korvaus peruspääomasta liikelaitoksilta</i>					
Korkomenot					
Muut rahoitusmenot					
Vuosikate					
Poistot ja arvonalentumiset					
Suunnitelman mukaiset poistot					
Arvonalentumiset					
Satunnaiset erät					
Satunnaiset tulot					
Satunnaiset menot					
Tilikauden tulos					
Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+)					
Varausten lisäys (-) tai vähennys (+)					
Rahastojen lisäys (-) tai vähennys (+)					
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)					

Verotulojen erittely

Verotuloista esitetään verotulot eriteltyinä kunnan tuloveroon, osuuteen yhteisöveron tuotosta, kiinteistöveroon ja muihin verotuloihin.

	Alkuperäinen talousarvio	Talousarvio- muutokset	Talousarvio muutosten jälkeen	Toteuma	Poikkeama
Verotulot					
Kunnan tulovero	x	x	x	x	x
Osuus yhteisöveron tuotosta	x	x	x	x	x
Kiinteistövero	x	x	x	x	x
Muut verotulot	x	x	x	x	x

Kunnan tuloveron määräytymisen perusteista esitetään verotettava tulo, sen muutos sekä tuloveroprosentti edellisiltä vuosilta. Myös kiinteistöveroprosentit esitetään verotuloja täydentävänä informaationa.

	Tuloveroprosentti	Verotettava tulo, milj. euroa	Muutos
2008	x	x	%
2009	x	x	%
2010	x	x	%
2011	x	x	%
2012	x	x	%

Valtionosuuksien erittely

Käyttötalouden valtionosuuksista esitetään erittely kunnan peruspalvelujen valtionosuuteen, opetus- ja kulttuuritoimen muuhun valtionosuuteen ja harkinnanvaraiseen valtionosuuden korotukseen. [19.3.2013]

	Alkuperäinen talousarvio	Talousarvion muutokset	Talousarvion muutosten jälkeen	Toteutuma	Poikkeama
Valtionosuudet	x	x	x	x	x
Kunnan peruspalvelujen valtionosuus, ml. tasaukset	x	x	x	x	x
Opetus- ja kulttuuritoimen muut valtionosuudet	x	x	x	x	x
Harkinnanvarainen valtionosuuden korotus		x	x	x	x

Kunnan peruspalvelujen valtionosuus muodostuu seuraavista määräytymisperusteista ja kustannuksista:

- Yleisen osan määräytymisperusteet
- Sosiaali- ja terveydenhuollon laskennalliset kustannukset
- Esi- ja perusopetuksen sekä yleisten kirjastojen laskennalliset kustannukset
- Taiteen perusopetuksen ja yleisen kulttuuritoimen määräytymisperusteet
- Erityisen harvan asutuksen, saaristokuntien ja saamelaiden osuuden mukaan lisätyn valtionosuuden määräytymisperusteet.

Lisäksi järjestelmään sisältyy verotuloihin perustuva valtionosuuden taseus, joka lisää tai vähentää kunnalle myönnettävää valtionosuutta. [19.3.2013]

Järjestelmämuutoksen tasauksella korjataan kunnittain vuoden 2010 uudistuksesta aiheutuvat muutokset. Laskettu menetys lisätään valtionosuuteen ja laskettu lisäys vähennetään siitä toistaiseksi vuosittain.

Esi- ja perusopetuksen kotikuntakorvaukset kirjataan toimintatuloihin ja -menoihin, joten ne eivät sisälly edellä mainittuun erään Kunnan peruspalvelujen valtionosuus.
[19.3.2013]

Ylläpitäjäjärjestelmän mukainen valtionosuus koskee lukiota, ammatillista koulutusta ja ammattikorkeakoulua sekä muita laskennallisia valtionosuuksia, jotka eivät kuulu rahoitusosuuden laskennan piiriin, mutta käsitellään yhtenä kokonaisuutena ilman korvamerkintää ylläpitäjäjärjestelmän ohessa. Viimeksi mainittuja ovat liikunta, nuorisotyö, kansalaisopisto, taiteen perusopetus (tuntiperusteinen), teatterit, orkesterit ja museot sekä aamu- ja iltapäivätoiminta. [19.3.2013]

4.3.3 Investointien toteutuminen

Investointiosan toteutuminen esitetään hankkeittain tai hankeryhmittäin vastaavalla tavalla kuin talousarviossa, esimerkiksi seuraavasti:

	Kustannus- arvio ja sen muutokset	Ed. vuosien käyttö	Alkuperäinen talousarvio	Talousarvio- muutokset	Talousarvio muutosten jälkeen	Toteutuma	Poikkeama	Kustannus- arviosta käy- tetty 31.12.
TOIMIELIN A								
Tehtävä 1								
Hanke 1								
Hanketavoitteet								
Menot								
Tulot								
Nettomeno								
Hankeryhmä 2								
Hanketavoitteet								
Menot								
Tulot								
Nettomeno								
Kohde A								
Kohde B								
Kohde C								
Tehtävä 2								
Hanke/hanke- ryhmä 3								
Hanketavoitteet								
TOIMIELIN B								
Tehtävä 1								
Hanke								
Hanketavoitteet								
jne								

Kustannusarvioon ja sen muutokseen sisällytetään kaikki valtuuston hyväksymät muutokset, myös talousarviovuotta aikaisemmin tehdyt muutokset.

Toteutumisvertailussa seurataan myös hankkeen tai hankeryhmän tulojen sekä nettomenojen toteutumista. Investointituloja ovat rahoitusosuudet ja pysyvien vastaavien myynnit. Rahoitusosuudet merkitään toteutumisvertailuun tuloksi, kun oikeus tuloon on syntynyt.

Investointivarausten muodostaminen ja käyttö eivät liity määrärahan varaamiseen tai käyttöön, mistä syystä varausten muutoksia ei esitetä talousarvion toteutumisvertailussa vaan tilikauden tuloksen käsittelyn yhteydessä (ks. luku 3.8 Hallituksen esitys tilikauden tuloksen käsittelystä).

Investointiosassa esitetään kunnan liikelaitokseen tekemä peruspääoman lisäsjointus investointimenona. Kunnan liikelaitokselle antama pääomarahaus tai avustus pysyvien vastaavien hyödykkeiden hankintamenuon käsitellään kunnan talousarviossa ja kirjanpidossa joko peruspääoman lisäyksenä tai lainana.

Pysyvien vastaavien myynti käsitellään investointiosan toteutumisvertailussa tulona vastaavalla tavalla kuin se on käsitelty talousarviossa. Jos pysyvien vastaavien myyntivoitto on talousarviossa merkitty tulosvaikutteisesti, käsitellään se myös toteutumisvertailussa käyttötalousosan tulona sen lisäksi, että investointituloksi merkitään myydyh hyödykkeen kokonaishinta.

Lisäksi investointiosassa tulee selvittää, miten hankkeille mahdollisesti asetetut muut tavoitteet ovat toteutuneet. Hankekohtaisia tavoitteita on voitu asettaa esimerkiksi sille, onko kyse uus-, laajennus- vai korvausinvestoinnista, tai onko investoinnilla tavoiteltu palvelutuotannon määrän lisäystä, palvelukyvyn parantamista vai tuotannon tehostamista. [19.3.2013]

4.3.4 Rahoitusosan toteutuminen

Rahoitusosan toteutumisessa osoitetaan miten kunnan menot on rahoitettu. Sen avulla kootaan tulorahoitus, investoinnit, anto- ja ottolainaus sekä muu rahoitustoiminta yhteen laskelmaan.

Rahoitusosa sisältää sellaisia eriä, joiden toteutumisen seuranta tapahtuu talousarvion tuloslaskelma- ja investointiosassa sekä sellaisia eriä, joiden toteutumista seurataan rahoitusosassa. Näitä viimeksi mainittuja eriä ovat mm. antolainasaamisen lisäykset ja vähennykset, lainojen lisäykset ja vähennykset sekä oman pääoman muutokset.

Rahoitusosan toteutumisvertailu esitetään seuraavan asetelman mukaisena:

Talousarvion rahoitusosan toteutumisvertailu

	Alkuperäinen talousarvio	Talousarvio-muutokset	Talousarvio muutosten jälkeen	Toteutuma	Poikkeama
Toiminta ja investoinnit					
Toiminnan rahavirta					
Vuosikate					
Satunnaiset erät					
Tulorahoituksen korjauserät					
Investointien rahavirta					
Investointimenot					
Rahoitusosuudet investointimenoihin					
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot					
Toiminta ja investoinnit, netto					
Rahoitustoiminta					
Antolainauksen muutokset					
Antolainasaamisten lisäykset muille					
<i>Antolainasaamisten lisäykset liikelaitoksille</i>					
Antolainasaamisten vähennykset muilta					
<i>Antolainasaamisten vähennykset liikelaitoksilta</i>					
Lainakannan muutokset					
Pitkäaikaisten lainojen lisäys					
Pitkäaikaisten lainojen vähennys					
Lyhytaikaisten lainojen muutos					
Oman pääoman muutokset					
Vaikutus maksuvalmiuteen					

Antolainauksen muutokset

Antolainasaamisten lisäyksiä muille ovat kunnan myöntämät lainat muille kuin liikelaitoksille. Antolainojen lisäyksiä ovat taseessa pysyvien vastaavien sijoitusten ryhmään kuuluvat antolainat. Tähän kuuluvat mm. antolainat kunnan tytäryhteisöille ja muille kunnallisia palveluja tuottaville yhteisöille investointien rahoittamiseksi. Antolainasaamisten lisäyksiä liikelaitoksille ovat kunnan myöntämät lainat kunnan liikelaitoksille.

Antolainasaamisten vähennyksiä ovat antolainojen lyhennykset kunnalle tilikauden aikana. Toteutumisessa esitetään erikseen vähennykset muilta ja vähennykset liikelaitoksilta.

Lainakannan muutokset

Pitkäaikaisten lainojen lisäys osoittaa kuinka paljon kunta on tilivuoden aikana ottanut uutta pitkäaikaista lainaa tai uusinnut niitä. Pitkäaikaisten lainojen vähennys osoittaa, kuinka paljon lainoja on lyhennetty tilivuoden aikana. Toteutumisessa erät esitetään bruttona vaikka, valtuusto olisi talousarviossa hyväksynyt pitkäaikaisten lainojen erotuksen sitovana eränä. Sitovuustaso osoitetaan varjostettuna tms. tavalla.

Lyhytaikaisten lainojen muutos osoittaa lyhytaikaisten lainojen lisäysten ja vähennysten erotuksen.

Oman pääoman muutokset

Sekä kunnassa että kuntayhtymässä oman pääoman muutoksena esitetään sellaiset omaa pääomaa vastaan tehdyt virheiden oikaisut, jotka vaikuttavat rahavirtaan.

Kuntayhtymässä oman pääoman lisäyksiä ovat lisäksi jäsenkunnan tai -kuntayhtymän maksama pääomasijoitus kuntayhtymään. Oman pääoman ehtoinen sijoitus voi olla peruspääoman korotusta tai lisäsijoitus oman pääoman muuhun erään, esimerkiksi sijoitusrahastoon. Oman pääoman vähennyksiä ovat pääoman palautukset (peruspääomaosuuden tai sijoitusrahaston pääomaosuuden palautus) jäsenkunnalle.

Vaikutus maksuvalmiuteen

Vaikutus maksuvalmiuteen -erä esitetään toteutumisvertailussa summattuna yhdellä rivillä, jos näin on menetelty myös talousarviossa. *Vaikutus maksuvalmiuteen* -erään sisältyy eriä, joiden muutoksia on talousarviossa vaikea arvioida. Näitä eriä ovat mm. toimeksiantojen varojen ja pääomien, vaihto-omaisuuden, pitkäaikaisten ja lyhytaikaisten saamisten sekä korottomien pitkä- ja lyhytaikaisten velkojen muutokset.

Ulkoisessa rahoituslaskelmassa *Vaikutus maksuvalmiuteen* -erä esitetään kuitenkin eriteltynä. Myös talousarviossa arvioitavissa olevat merkittävät maksuvalmiuden muutokset tulisi esittää omilla riveillään.

4.3.5 Yhteenveto määrärahojen ja tuloarvioiden toteutumisesta

Talousarvion sitovista määrärahoista ja tuloarvioista ilman liikelaitoksia²¹ esitetään yhteenvetotaulukko, johon on koottu käyttötalousosan, investointiosan, tuloslaskelmaosan ja rahoitusosan valtuuston sitoviksi hyväksymien erien talousarvio, toteutuma, poikkeama, talousarvion muutos ja poikkeama talousarviomuutoksen jälkeen.
[19.3.2013]

21

Suomen Kuntaliitto, Kunnallisen liiketoiminnan eriyttäminen, 2001, s. 13, Taseyksikkönä käsiteltävä rahasto samoin kuin kunnan liikelaitos ovat erillään kunnan talousarviosta. [19.3.2013]

YHTEENVETO VALTUUSTON HYVÄKSYMIEEN MÄÄRÄRAHOJEN JA TULOARVIOIDEN TOTEUTUMISESTA

	Sito- vuus ¹⁾ N B	Määrärahat					Tuloarviot				
		Alkup. talous- arvio	TA:n muutok- set	TA muut:n jälkeen	Toteu- tuma	Poik- keama	Alkup. talous- arvio	TA:n muutok- set	TA muut:n jälkeen	Toteu- tuma	Poik- keama
KÄYTTÖTALOUSOSA											
Toimielin A											
Tehtävä 1	N	1 200		1 200	1 195	5					
Tehtävä 2	B	800	50	850	840	10	100		100	110	10
...											
Toimielin N											
Tehtävä 1	B	1 600		1 600	1 580	20	80		80	60	-20
TULOSSELKELMAOSA											
Verotulot	B						2 400		2 400	2 550	150
Valtionosuudet	B						1 970	100	2 070	2 010	-60
Korkotulot	B						150		150	160	10
Muut rahoitustulot	B						70	30	100	100	
Korkomenot	B	100		100	80	20					
Muut rahoitusmenot	B	80	10	90	100	-10					
Satunnaiset erät	B	20	30	50	40	10	10		10	20	10
INVESTOINTIOSA											
Toimielin A											
Hanke/Hankeryhmä 1	B	300	60	360	350	10	120		120	110	-10
Hanke/Hankeryhmä 2	B	1 250	60	1 310	1 260	50	200		200	190	-10
...											
Toimielin N											
Hanke/Hankeryhmä 1	B	450	50	500	530	-30	100	30	130	60	-70
RAHOITUSOSA											
Antolainauksen muutokset											
Antolainasaamisten lisäykset	B	100		100	80	20					
Antolainasaamisten vähennykset	B						60		60	70	10
Lainakannan muutokset											
Pitkäaikaisten lainojen lisäys	B						500	60	560	560	
Pitkäaikaisten lainojen vähennys	B	150		150	170	-20					
Lyhytaikaisten lainojen muutos	N						80		80		-80
Oman pääoman muutokset	B						30		30	40	10
Vaikutus maksuvalmiuteen							180	40	220	185	-35
YHTEENSÄ		6 050	260	6 310	6 225	85	6 050	260	6 310	6 225	-85

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

5 Tilinpäätöslaskelmat

5.1 Tilinpäätöslaskelmia koskevat säännökset ja ohjeet

Tilinpäätöslaskelmia ovat tuloslaskelma, rahoituslaskelma, tase, konsernituloslaskelma ja -tase sekä konsernin rahoituslaskelma. Tilinpäätöslaskelmien laatimisessa sovelletaan kirjanpitolakia ja -asetusta kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeiden ja laskelmakaavojen mukaisesti²².

22

Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta, 14.12.2010

Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta, 24.1.2011

Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän rahoituslaskelman laatimisesta, 28.11.2006

Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 13.12.2011

Kustakin tuloslaskelman ja taseen erästä on esitettävä vastaava tieto viimeistä edelliseltä tilikaudelta (vertailutieto). Jos tuloslaskelman tai taseen erittelyä on muutettu, on vertailutietoa mahdollisuuksien mukaan oikaistava. Samoin on meneteltävä, jos vertailutieto ei muun syyn takia ole käyttökelpoinen (KPL 3:1.2). Vastaavaa vertailutiedon esittämistapaa noudatetaan myös rahoituslaskelman ja konsernituloslaskelman ja –taseen sekä konsernin rahoituslaskelman esittämisessä.

Tilinpäätöslaskelmien esittämistapaa ei saa muuttaa, ellei siihen ole erityistä syytä (KPA 1: 8 §, 3: 1.1 §). Laskelmat on laadittava kaavoja yksityiskohtaisempina, jos se on tarpeen tilikauden tuloksen muodostumiseen vaikuttaneiden tekijöiden tai taseerien selventämiseksi (KPA 1: 9 §).

Tuloslaskelmassa on ilmoitettava tuotto- ja kuluerät erikseen niitä toisistaan vähentämättä, jollei tuoton ja kulun yhdistäminen yhdeksi eräksi ole perusteltua oikean ja riittävän kuvan antamiseksi (KPA 1: 10.1 §).

Milloin kunnalla on saaminen siltä, jolle se on itse velkaa, on saaminen ja velka ilmoitettava taseessa erikseen. Myös muut tase-erät on ilmoitettava toisistaan vähentämättä, jollei vähentäminen ole perusteltua oikean ja riittävän kuvan antamiseksi (KPA 1:10.2 §).

Jos yksittäisen nimikkeen kohdalle ei tule lukua tilikaudelta ja edeltävältä tilikaudelta, se on jätettävä pois tuloslaskelmasta, rahoituslaskelmasta tai taseesta. Tasekaava voidaan esittää ilman kirjain- ja numerotunnisteita (KPA 1:11.3 §). [19.3.2013]

Tuloslaskelma ja tase laaditaan sentin tarkkuudella. Rahoituslaskelma, konsernituloslaskelma ja -tase sekä konsernin rahoituslaskelma voidaan esittää myös tuhansin euroin.

Liikelaitoksen ja muun taseyksikön yhdistely tilinpäätöslaskelmiin

Liikelaitoksen ja muun taseyksikön tuloslaskelma, rahoituslaskelma ja tase yhdistellään kunnan vastaaviin tilinpäätöslaskelmiin rivi riviltä. Yhdistelystä ja ennen yhdistelyä tehtävistä sisäisten erien eliminoinnista on kuntajaosto antanut ohjeen²³.

23

Yleisohje kunnallisen liikelaitoksen kirjanpidollisesta käsittelystä, 29.5.2007.

5.2 Tuloslaskelma

KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN TULOSLASKELMA

	2013		2012	
Toimintat				
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 §).

5.3 Rahoituslaskelma

KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN RAHOITUSLASKELMA

	2013		2012	
Toiminnan rahavirta				
Vuosikate	+		+	
Satunnaiset erät	+/-		+/-	
Tulorahoituksen korjauserät	+/-	+/-	+/-	+/-
Investointien rahavirta				
Investointimenot	-		-	
Rahoitusosuudet investointimenoihin	+		+	
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot	+	+/-	+	+/-
Toiminnan ja investointien rahavirta		=		=
Rahoituksen rahavirta				
Antolainauksen muutokset				
Antolainasaamisten lisäys	-		-	
Antolainasaamisten vähennys	+	+/-	+	+/-
Lainakannan muutokset				
Pitkäaikaisten lainojen lisäys	+		+	
Pitkäaikaisten lainojen vähennys	-		-	
Lyhytaikaisten lainojen muutos	+/-	+/-	+/-	+/-
Oman pääoman muutokset		+/-		+/-
Muut maksuvalmiuden muutokset				
Toimeksiantojen varojen ja pääomien muutokset	+/-		+/-	
Vaihto-omaisuuden muutos	+/-		+/-	
Saamisten muutos	+/-		+/-	
Korottomien velkojen muutos	+/-	+/-	+/-	+/-
Rahoituksen rahavirta		=		=
Rahavarojen muutos	+/-	+/-	+/-	+/-
Rahavarojen muutos				
Rahavarat 31.12.	+		+	
Rahavarat 1.1.	-	+/-	-	+/-

5.4 Tase

KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN TASE

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 erityiskatteet
 3. Muut toimeksiantojen varat
- C VAIHTUVAT VASTAAVAT
- I Vaihto-omaisuus
1. Aineet ja tarvikkeet
 2. Keskenkäiset 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 YHTEENSÄ

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

VASTAAVAA YHTEENSÄ

5.5 Konsernilaskelmat

KONSERNITULOSLASKELMA

	2013		2012	
Toimintatuotot	+		+	
Toimintakulut	-		-	
Osuus osakkuusyhteisöjen voitosta (tappiosta)	+/-		+/-	
Toimintakate	=		=	
Verotulot	+		+	
Valtionosuudet	+		+	
Rahoitustuotot ja -kulut				
Korkotuotot	+		+	
Muut rahoitustuotot	+		+	
Korkokulut	-		-	
Muut rahoituskulut	-	+/-	-	+/-
Vuosikate	=		=	
Poistot ja arvonalentumiset				
Suunnitelman mukaiset poistot	-		-	
Tilikauden yli- ja alipariarvot	+/-		+/-	+/-
Arvonalentumiset	-	-	-	-
Satunnaiset erät	+/-		+/-	
Tilikauden tulos	=		=	
Tilinpäätössiirrot	+/-		+/-	
Vähemmistöosuudet	+/-		+/-	
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)	=		=	

KONSERNIN RAHOITUSLASKELMA

	2013		2012	
Toiminnan rahavirta				
Vuosikate	+		+	
Satunnaiset erät	+/-		+/-	
Tulorahoituksen korjauserät	+/-	+/-	+/-	+/-
Investointien rahavirta				
Investointimenot	-		-	
Rahoitusosuudet investointimenoihin	+		+	
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot	+	+/-	+	+/-
Toiminnan ja investointien rahavirta		=		=
Rahoituksen rahavirta				
Antolainauksen muutokset				
Antolainasaamisten lisäys	-		-	
Antolainasaamisten vähennys	+	+/-	+	+/-
Lainakannan muutokset				
Pitkäaikaisten lainojen lisäys	+		+	
Pitkäaikaisten lainojen vähennys	-		-	
Lyhytaikaisten lainojen muutos	+/-	+/-	+/-	+/-
Oman pääoman muutokset		+/-	+/-	+/-
Muut maksuvalmiuden muutokset				
Toimeksiantojen varojen ja pääomien muutokset	+/-		+/-	
Vaihto-omaisuuden muutos	+/-		+/-	
Saamisten muutos	+/-		+/-	
Korottomien velkojen muutos	+/-	+/-	+/-	+/-
Rahoituksen rahavirta		=		=
Rahavarojen muutos	+/-	+/-	+/-	+/-
Rahavarojen muutos		+		+
Rahavarat 31.12.		-		-
Rahavarat 1.1.		+/-		+/-

[19.3.2013]

KONSERNITASE**VASTAAVAA****PYSYVÄT VASTAAVAT**

Aineettomat hyödykkeet
 Aineettomat oikeudet
 Muut pitkävaikutteiset menot
 Ennakkomaksut

Aineelliset hyödykkeet
 Maa- ja vesialueet
 Rakennukset
 Kiinteät rakenteet ja laitteet
 Koneet ja kalusto
 Muut aineelliset hyödykkeet
 Ennakkomaksut ja kesken-
 eräiset hankinnat

Sijoitukset
 Osakkuusyhteisöosuudet
 Muut osakkeet ja osuudet
 Joukkovelkakirjalainasaamiset
 Muut lainasaamiset
 Muut saamiset

TOIMEKSIANTOJEN VARAT
 Valtion toimeksiannot
 Lahjoitusrahastojen erityiskatteet
 Muut toimeksiantojen varat

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

Saamiset
 Pitkäaikaiset saamiset
 Myyntisaamiset
 Lainasaamiset
 Muut saamiset
 Siirtosaamiset

Lyhytaikaiset saamiset
 Myyntisaamiset
 Lainasaamiset
 Muut saamiset
 Siirtosaamiset

Rahoitusarvopaperit
 Osakkeet ja osuudet
 Sijoitukset rahamarkkinainstrumentteihin
 Joukkovelkakirjalainasaamiset
 Muut arvopaperit

Rahat ja pankkisaamiset

VASTAAVAA YHTEENSÄ

VASTATTAVAA

OMA PÄÄOMA
 Peruspääoma
 Arvonkorotusrahoisto
 Muut omat rahastot
 Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä)
 Tilikauden ylijäämä (alijäämä)

VÄHEMMISTÖOSUUDET

POISTOERO JA VAPAAEHTOISET VARAUKSET
 Poistoero
 Vapaaehtoiset varaukset

PAKOLLISET VARAUKSET
 Eläkevaraukset
 Muut pakolliset varaukset

TOIMEKSIANTOJEN PÄÄOMAT
 Valtion toimeksiannot
 Lahjoitusrahastojen pääomat
 Muut toimeksiantojen pääomat

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

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

VASTATTAVAA YHTEENSÄ

Konsernitase voidaan esittää myös yleispiirteisempänä lyhennetyn konsernitaseen kaavan mukaisena.

KONSERNITASE (lyhennetty)

VASTAAVAA

PYSYVÄT VASTAAVAT

Aineettomat hyödykkeet

Aineettomat oikeudet

Muut pitkävaikutteiset menot

Ennakkomaksut

Aineelliset hyödykkeet

Maa- ja vesialueet

Rakennukset

Kiinteät rakenteet ja laitteet

Koneet ja kalusto

Muut aineelliset hyödykkeet

Ennakkomaksut ja kesken-

eräiset hankinnat

Sijoitukset

Osakkuusyhteisöosuudet

Muut osakkeet ja osuudet

Joukkovelkakirjalainasaamiset

Muut lainasaamiset

Muut saamiset

TOIMEKSIANTOJEN VARAT

VAIHTUVAT VASTAAVAT

Vaihto-omaisuus

Saamiset

Pitkäaikaiset saamiset

Lyhytaikaiset saamiset

Rahoitusarvopaperit

Rahat ja pankkisaamiset

VASTAAVAA YHTEENSÄ

VASTATTAVAA

OMA PÄÄOMA

Peruspääoma

Arvonkorotusrahasto

Muut omat rahastot

Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä)

Tilikauden ylijäämä (alijäämä)

VÄHEMMISTÖOSUUDET

POISTOERO JA VAPAAEHTOISET

VARAUKSET

Poistoero

Vapaaehtoiset varaukset

PAKOLLISET VARAUKSET

Eläkevaraukset

Muut pakolliset varaukset

TOIMEKSIANTOJEN PÄÄOMAT

VIERAS PÄÄOMA

Pitkäaikainen korollinen vieras pääoma

Pitkäaikainen koroton vieras pääoma

Lyhytaikainen korollinen vieras pääoma

Lyhytaikainen koroton vieras pääoma

VASTATTAVAA YHTEENSÄ

6 Tilinpäätöksen liitetiedot

Tilinpäätöksen liitetiedoista on säädetty kuntalaissa sekä kirjanpitolaissa ja -asetuksessa. Kirjanpitolain 3:2 §:n mukaan tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (oikea ja riittävä kuva). Tätä varten tarpeelliset lisätiedot on ilmoitettava liitetiedoissa. Liitetietojen antamisesta on kuntajaosto antanut erillisen yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän liitetiedoista (11.12.2012). [19.3.2013]

Tilinpäätöksen liitetietojen tarkoituksena on täydentää laskelmien muodossa esitettyä tilinpäätösinformaatiota oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Ne ovat pakollinen julkistettava osa tilinpäätöstä.

7 Eriytetyt tilinpäätökset

Luvussa esitetään liikelaitosten, muiden taseyksiköiden ja laskennallisesti eriytettyjen yksiköiden tilinpäätöslaskelmat ja niiden liitetiedot, talousarvion toteutumisvertailut ja toimintakertomukset.

7.1 Liikelaitosten erillistilinpäätökset

Liikelaitoksen erillistilinpäätökseen kuuluvat tase, tuloslaskelma ja rahoituslaskelma ja niiden liitteenä ilmoitettavat tiedot sekä talousarvion toteutumisvertailu ja toimintakertomus.

7.1.1 Liikelaitosten tilinpäätöslaskelmat ja tunnusluvut

Liikelaitoksen tilinpäätöslaskelmat esitetään tilinpäätösvoodelta ja sitä edeltävältä voodelta. Laskelmien yhteydessä esitetään myös niistä lasketut tunnusluvut. Laskelmat laaditaan noudattaen kirjanpitolautakunnan kuntajaoston liikelaitosohjeen (29.5.2007) mukaisia taseen, tuloslaskelman ja rahoituslaskelman kaavoja.

Kunnallisen liikelaitoksen tuloslaskelma

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

LIIKELAITOKSEN TUNNUSLUVUT

Sijoitetun pääoman tuotto, %
Kunnan sijoittaman pääoman tuotto, %
Voitto, %

LIIKELAITOKSEN TULOSLASKELMAN TUNNUSLUVUT

Liikelaitoksen tuloslaskelman tunnuslukuja ovat:

Sijoitetun pääoman tuotto, %

= $100 * (\text{Yli-/alijäämä ennen satunnaisia eriä} + \text{Kunnalle/kuntayhtymälle maksetut korkokulut} + \text{Muille maksetut korkokulut} + \text{Korvaus peruspääomasta}) / (\text{Oma pääoma} + \text{Sijoitettu korollinen vieras pääoma} + \text{Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset})$

Korollinen vieras pääoma tarkoittaa liikelaitoksen taseen pitkä- ja lyhytaikaisen vieraan pääoman eriä 1 – 5 (Joukkovelkakirjalainat, Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta, Lainat kunnalta/kuntayhtymältä, Lainat julkisyhteisöiltä, Lainat muilta luotonantajilta). Myös ns. nollakorkoiset pitkäaikaiset lainat ovat sijoitettua pääomaa.

Tunnusluvun tase-erät lasketaan tilikauden alun ja lopun keskiarvona.

Tunnusluku kertoo liikelaitokseen sijoitetun pääoman tuoton eli mittaa liikelaitoksen suhteellista kannattavuutta. Tunnusluvun vertailtavuutta liikelaitosten kesken voi heikentää se, että pysyvien vastaavien hyödykkeiden kirjanpitoarvo saattaa poiketa olennaisesti käyvästä arvosta.

Kunnan sijoittaman pääoman tuotto, %

= $100 * (\text{Yli-/alijäämä ennen satunnaisia eriä} + \text{Kunnalle maksetut korkokulut} + \text{Korvaus peruspääomasta}) / (\text{Oma pääoma} + \text{Lainat kunnalta/kuntayhtymältä} + \text{Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset})$

Myös ns. nollakorkoiset pitkäaikaiset lainat kunnalta otetaan tunnusluvussa sijoitettuna pääomana huomioon.

Tunnusluvun tase-erät lasketaan tilikauden alun ja lopun keskiarvona.

Tunnusluku kertoo kunnan liikelaitokseen sijoittaman pääoman tuoton. Kunnan sijoittaman pääoman tuottoprosentti ei ole sama asia kuin korvaus peruspääomasta tai sisäinen lainakorko, koska sijoitetun pääoman tuottoprosentin laskennassa otetaan mainittujen erien lisäksi huomioon myös yli-/alijäämäerät sekä poistoero ja vapaaehtoiset varaukset.

Voitto, %

= $100 * (\text{Yli-/alijäämä ennen varauksia} / \text{Liikevaihto})$

Tunnusluku kertoo, kuinka suuren prosentuaalisen osuuden liikelaitoksen yli-/alijäämä ennen varauksia ja veroja muodostaa liikevaihdosta. Jos prosenttiluku on negatiivinen, liikelaitoksen toiminta on tappiollista.

Kunnallisen liikelaitoksen rahoituslaskelma

	2013	2012	
Toiminnan rahavirta			
Liikelylijäämä (-alijäämä)	+/-	+/-	
Poistot ja arvonalentumiset	+	+	
Rahoitustuotot ja -kulut	+/-	+/-	
Satunnaiset erät	+/-	+/-	
Tuloverot	+	+	
Tulorahoituksen korjauserät	+/-	+/-	
	+/-	+/-	+/-
Investointien rahavirta			
Investointimenot	-	-	
Rahoitusosuudet investointimenoihin	+	+	
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot	+	+	
	-	+	
Toiminnan ja investointien rahavirta	+/-		+/-
Rahoituksen rahavirta			
Antolainauksen muutokset			
Antolainasaamisten lisäykset kunnalle/kuntayhtymälle	-	-	
Antolainasaamisten lisäykset muilta	-	-	
Antolainasaamisten vähennykset kunnalta/kuntayhtymältä	+	+	
Antolainasaamisten vähennykset muilta	+	+	+/-
Lainakannan muutokset			
Pitkäaikaisten lainojen lisäys kunnalta/kuntayhtymältä	+	+	
Pitkäaikaisten lainojen lisäys muilta	+	+	
Pitkäaikaisten lainojen vähennys kunnalle/kuntayhtymälle	-	-	
Pitkäaikaisten lainojen vähennys muilta	-	-	
Lyhytaikaisten lainojen muutos kunnalta/kuntayhtymältä	+/-	+/-	
Lyhytaikaisten lainojen muutos muilta	+/-	+/-	+/-
Oman pääoman muutokset	+/-	+/-	+/-
Muut maksuvalmiuden muutokset			
Toimeksiantojen varojen ja pääomien muutokset	+/-	+/-	
Vaihto-omaisuuden muutos	+/-	+/-	
Saamisten muutos kunnalta/kuntayhtymältä	+/-	+/-	
Saamisten muutos muilta	+/-	+/-	
Korottomien velkojen muutos kunnalta/kuntayhtymältä	+/-	+/-	
Korottomien velkojen muutos muilta	+/-	+/-	+/-
Rahoituksen rahavirta	+/-	+/-	+/-
Rahavarojen muutos	+/-		+/-
Rahavarojen muutos			
Rahavarat 31.12.	+	+	
Rahavarat 1.1.	-	-	+/-

LIKELAITOKSEN TUNNUSLUVUT

Toiminnan ja investointien rahavirran kertymä 5 vuodelta, €

Investointien tulorahoitus, %

Lainanhoitokate

Kassan riittävyys, pv

Quick ratio

Current ratio

[19.3.2013]

LIIKELAITOKSEN RAHOITUSLASKELMAN TUNNUSLUVUT

Kunnallisen liikelaitoksen rahoituslaskelman tunnuslukuja ovat:

INVESTOINNIT

Toiminnan ja investointien rahavirta ja sen kertymä, €

Rahoituslaskelman välitulos *Toiminnan ja investointien rahavirta* itsessään on jo tunnusluku, jonka positiivinen (ylijäämäinen) määrä ilmaisee sen, kuinka paljon rahavirrasta jää nettoantolainaukseen, lainojen lyhennyksiin ja kassan vahvistamiseen ja negatiivinen (alijäämäinen) määrä ilmaisee sen, että menoja joudutaan kattamaan joko olemassa olevia kassavaroja vähentämällä taikka ottamalla lisää lainaa.

Toiminnan ja investointien rahavirta -välituloksen tilinpäätösvuoden ja neljän edellisen vuoden kertymän avulla voidaan seurata investointien omarahoituksen toteutumista pitemmällä aikavälillä. Omarahoitusvaatimus täyttyy, jos kertymä viimeksi päättyneenä tilinpäätösvuonna on positiivinen. Toiminnan ja investointien rahavirran kertymä ei saisi muodostua pysyvästi negatiiviseksi. [19.3.2013]

Investointien tulorahoitus, %

= $100 \cdot (\text{Ylijäämä (alijäämä) ennen satunnaisia eriä} + \text{Poistot ja arvonalentumiset} - \text{Tuloverot}) / \text{Investointien omahankintameno}$

Investointien tulorahoitus % -tunnusluku kertoo kuinka paljon investointien omahankintamenosta on rahoitettu varsinaisella tulorahoituksella (ilman satunnaisia tuloja). Tunnusluku vähennettynä sadasta osoittaa prosenttiosuuden, mikä on jäänyt rahoitettavaksi pääomarahoituksella eli pysyvien vastaavien hyödykkeiden myynnillä, lainalla tai rahavarojen määrää vähentämällä.

Investointien omahankintamenolla tarkoitetaan rahoituslaskelman investointimenoja, joista on vähennetty rahoituslaskelmaan merkityt rahoitusosuudet.

LAINANHOITO

Lainanhoitokate

= $(\text{Ylijäämä (alijäämä) ennen satunnaisia eriä} + \text{Poistot ja arvonalentumiset} + \text{Korkokulut} - \text{Tuloverot}) / (\text{Korkokulut} + \text{Lainanlyhennykset})$

Lainanhoitokate kertoo liikelaitoksen tulorahoituksen riittävyyden vieraan pääoman korkojen ja lyhennysten maksuun. Jos liikelaitoksen lainakannasta enemmän kuin 20 % on kertalyhenteisiä lainoja, otetaan lyhennyksen määräksi tunnuslukua laskettaessa laskennallinen vuosilyhennys, joka saadaan jakamalla edellä mainittu lainakanta 31.12. kahdeksalla.

Tulorahoitus riittää lainojen hoitoon, jos tunnusluvun arvo on 1 tai suurempi. Kun tunnusluvun arvo on alle 1, joudutaan vieraan pääoman hoitoon ottamaan lisälainaa, realisoimaan omaisuutta tai vähentämään rahavaroja.

Luotettavan kuvan liikelaitoksen lainanhoitokyvystä saa tarkastelemalla tunnuslukua useamman vuoden jaksolla. Liikelaitoksen lainanhoitokyky on hyvä, kun tunnusluvun arvo on yli 2, tyydyttävä, kun tunnusluku on 1 – 2 ja heikko, kun tunnusluvun arvo jää alle yhden.

MAKSUVALMIUS

Kassan riittävyys (pv)

= 365 pv x Rahavarat 31.12. / Kassasta maksut tilikaudella

Liikelaitoksen maksuvalmiutta kuvataan kassan riittävyytenä päivissä. Tunnusluku ilmaisee, monenko päivän kassasta maksut voidaan kattaa liikelaitoksen rahavaroilla. Rahavaroihin lasketaan rahoitusarvopaperit sekä rahat ja pankkisaamiset. Liikelaitoksilla tunnuslukuun voi vaikuttaa mm. yhdyntilien käyttö. Liikelaitoksen ja keskuskassan välinen yhdyntili esitetään taseryhmässä *Saamiset kunnalta/kuntayhtymältä*, jolloin liikelaitoksilla ei ole välttämättä lainkaan omia rahavaroja. Kassasta maksut kootaan seuraavista liikelaitoksen tilikauden tuloslaskelman ja rahoituslaskelman eristä: [19.3.2013]

Tuloslaskelmasta:

Materiaalit ja palvelut

Henkilöstökulut

Liiketoiminnan muut kulut

- Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen lisäys
- Valmistus omaan käyttöön

Korkokulut kunnalle/kuntayhtymälle

Korkokulut muille

Korvaus peruspääomasta

Tuloverot

Muut rahoituskulut

Rahoituslaskelmasta:

Investointimenot

Antolainasaamisten lisäykset kunnalle/kuntayhtymälle

Antolainasaamisten lisäykset muille

Pitkäaikaisten lainojen vähennys kunnalle/kuntayhtymälle

Pitkäaikaisten lainojen vähennys muille

Kassan riittävyys voidaan esittää myös kuukausittaisena lukusarjana tai graafisesti. Rahavarojen määränä käytetään tällöin joko kuukauden päiväkohtaista keskisaldoa tai valittua kuukauden määräpäiväsaldoa. Kassasta maksuina käytetään kuukauden kassasta maksuja ja päiväkertoimenä 30 pv.

Quick ratio

= (Rahat ja pankkisaamiset + Rahoitusarvopaperit + Lyhytaikaiset saamiset) / (Lyhytaikainen vieras pääoma – Saadut ennakot)

Quick ratio eli maksuvalmiussuhde kertoo, miten hyvin lyhytaikaisesti sidotuilla varoilla pystytään kattamaan lyhytaikaiset velat. Tunnuslukua voidaan vertailla vain saman toimialan liikelaitosten kesken. Tunnusluvun luokitusasteikko: hyvä: yli 1, tyydyttävä: 0,5-1, heikko: alle 0,5

Current ratio

= (Vaihto-omaisuus + Lyhytaikaiset saamiset + Rahoitusarvopaperit + Rahat ja pankkisaamiset) / (Lyhytaikainen vieras pääoma – Saadut ennakot)

Current ratio eli käyttöpääomasuhde kertoo nopeakiertoisen omaisuuden ja nopeakiertoisten velkojen suhteen. Tunnuslukua voidaan parhaiten vertailla saman toimialan liikelaitosten kesken, mutta se sopii quick ratio -tunnuslukua paremmin myös eri toimialojen yritysten vertailuihin. Tunnusluvun luokitusasteikko: hyvä: yli 2, tyydyttävä: 1–2, heikko: alle 1

KUNNALLISEN LIIKELAITOKSEN TASE**VASTAAVAA****A PYSYVÄT VASTAAVAT****I Aineettomat hyödykkeet**

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

II Aineelliset hyödykkeet

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

III Sijoitukset

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

B TOIMEKSIANTOJEN VARAT

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

C VAIHTUVAT VASTAAVAT**I Vaihto-omaisuus**

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

II Saamiset**Pitkäaikaiset saamiset**

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

III Rahoitusarvopaperit

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

IV Rahat ja pankkisaamiset**VASTAAVAA YHTEENSÄ****VASTATTAVAA****A OMA PÄÄOMA****I Peruspääoma**

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

B POISTOERO JA VAPAAEHTOISET VARAUKSET

1. Poistoero
2. Vapaaehtoiset varaukset

C PAKOLLISET VARAUKSET

1. Eläkevaraukset
2. Muut pakolliset varaukset

D TOIMEKSIANTOJEN PÄÄOMAT

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

E VIERAS PÄÄOMA**I Pitkäaikainen**

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

II Lyhytaikainen

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

VASTATTAVAA YHTEENSÄ**LIKELAITOKSEN TUNNUSLUVUT****Omavaraisuusaste, %****Suhteellinen velkaantuneisuus, %****Kertynyt ylijäämä (alijäämä), 1000 €****Lainankanta 31.12., 1000 €****Lainasaamiset 31.12., 1000 €**

LIIKELAITOKSEN TASEEN TUNNUSLUVUT

Kunnallisen liikelaitoksen taseesta laskettavat tunnusluvut kuvaavat liikelaitoksen omavaraisuutta, kertynyttä yli- tai alijäämää ja velkaisuutta.

Omavaraisuusaste, %

= $100 \times (\text{Oma pääoma} + \text{Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset}) / (\text{Koko pääoma} - \text{Saadut ennakot})$

Kaavassa koko pääoma tarkoittaa taseen vastattavien loppusummaa. Omavaraisuusaste mittaa liikelaitoksen vakavaraisuutta, alijäämän sietokykyä ja sen kykyä selviytyä sitoumuksista pitkällä tähtäyksellä.

Suhteellinen velkaantuneisuus, %

= $100 \times (\text{Vieras pääoma} - \text{Saadut ennakot}) / \text{Käyttötulot}$

Tunnusluku kertoo kuinka paljon liikelaitoksen käyttötuloista tarvittaisiin vieraan pääoman takaisinmaksuun. Tunnusluvun osoittajaan merkitään tarkasteluvuoden tilinpäätöksen koko vieras pääoma vähennettynä saaduilla ennakkomaksuilla. Käyttötulot muodostuvat tilikauden liikevaihdosta, liiketoiminnan muista tuotoista sekä tuesta ja avustuksesta kunnalta/kuntayhtymältä.

Suhteellinen velkaantuneisuus on omavaraisuusastetta käyttökelpoisempi tunnusluku liikelaitosten välisessä vertailussa, koska pysyvien vastaavien hyödykkeiden ikä, niiden arvostus tai poistomenetelmä ei vaikuta tunnusluvun arvoon.

Mitä pienempi velkaantuneisuuden tunnusluvun arvo on, sitä paremmat mahdollisuudet liikelaitoksella on selviytyä velan takaisinmaksusta tulorahoituksella.

Kertynyt ylijäämä (alijäämä)

= Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä) + Tilikauden ylijäämä (alijäämä)

Luku osoittaa, paljonko liikelaitoksella on kertynyttä ylijäämää tulevien vuosien liikkumavarana, taikka paljonko on kertynyttä alijäämää, joka on katettava tulevina vuosina.

Lainakanta 31.12.

= Vieras pääoma - (Saadut ennakot + Ostovelat + Siirtovelat + Muut velat)

Liikelaitoksen lainakannalla tarkoitetaan korollista vierasta pääomaa. Lainakantaan lasketaan tällöin koko vieras pääoma vähennettynä saaduilla ennakoilla sekä osto-, siirto- ja muilla veloilla. Jotta lainakanta voitaisiin laskea suoraan toimintakertomukseen otetusta taseesta, ei mainittuihin vähennettäviin eriin tule kirjanpidossa merkitä korollisia lainoja.

Lainasaamiset 31.12.

= Sijoituksiin merkityt jvk -lainasaamiset ja muut lainasaamiset

Lainasaamisilla tarkoitetaan pysyviin vastaaviin merkittyjä antolainoja kunnan omistamien ja muiden yhteisöjen investointien rahoittamiseen.

7.1.2 Liikelaitoksen johtokunnan hyväksymän talousarvion toteutumisvertailu

Liikelaitoksen tilinpäätöksessä tulee esittää talousarvion toteutumisvertailu johtokunnan liikelaitokselle hyväksymistä tavoitteista tuloslaskelma-, investointi- ja rahoitusosasta. Jos liikelaitoksella on eri tehtäviä, tuloslaskelmaosan toteutumisvertailu eritellään tehtäväkohtaisiin käyttötalousosavertailuihin. Mainituissa vertailuissa noudatetaan vastaavaa esittämistapaa kuin kunnan talousarvion vastaavissa toteutumisvertailuissa.

7.1.3 Liikelaitoksen toimintakertomus

Johtokunnan on laadittava toimintakertomus, jossa sen on tehtävä selkoa talousarviossa asetettujen tavoitteiden toteutumisesta tilikaudella. Toimintakertomus on osa liikelaitoksen tilinpäätöstä. Toimintakertomuksessa on annettava tietoja myös sellaisista liikelaitoksen talouteen liittyvistä olennaisista asioista, joista ei tehdä selkoa tulos- tai rahoituslaskelmassa taikka taseessa. Tällaisia asioita ovat ainakin arvio todennäköisestä tulevasta kehityksestä sekä tiedot sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisestä ja keskeisistä johtopäätöksistä. Toimintakertomus laaditaan soveltaen kuntajaoston kunnan toimintakertomuksesta antamia ohjeita. Toimintakertomuksessa on hyvä kuvata lyhyesti myös liikelaitoksen toiminnan sisältö. [19.3.2013]

Johtokunnan on toimintakertomuksessa tehtävä esitys tilikauden tuloksen käsittelystä. Tilikauden tuloksella tarkoitetaan tällöin tilikauden yli- ja alijäämää ennen varaus siirtoja. Tuloksen käsittelystä päättää valtuusto tai yhtymäkokous tilinpäätöksen hyväksymisen yhteydessä.

7.1.4 Liikelaitoksen tilinpäätöksen liitetiedot

Liikelaitoksen taseen, tulos- ja rahoituslaskelman liitteenä ilmoitettavat tiedot kootaan liikelaitoksittain erillisenä asiakokonaisuutena ao. liikelaitoksen tilinpäätökseen sen lisäksi, että ne sisällytetään kunnan liitetietoihin. Liitetiedot laaditaan soveltaen kuntajaoston antamaa yleisohjetta kunnan ja kuntayhtymän liitetiedoista (11.12.2012).

7.1.5 Liikelaitosten vaikutus kunnan talouteen

Jos kunnalla on kuntalain mukainen liikelaitos, esitetään kunnan tilinpäätöksessä laskelmat, joista käy ilmi liikelaitoksen vaikutus kunnan tilikauden tuloksen muodostumiseen ja toiminnan rahoitukseen. Laskelmien tarkoituksena on lisäksi osoittaa, miten liikelaitostamisesta johtuen talousarvion toteutumisvertailun ja tilinpäätöksen laskelmat poikkeavat toisistaan. Kunnan talousarviossa ja toteutumisvertailussa liikelaitosta käsitellään ulkoisena talousyksikkönä, kun taas tilinpäätöksessä liikelaitos on osa kunnan taloutta. Laskelmien yhteydessä tulisi analysoida niiden keskeisiä tekijöitä ja kuvata mm. sisäisen hinnoittelun periaatteet. [19.3.2013]

Tuloslaskelmissa erot näkyvät mm. toimintatuloissa ja -menoissa sekä katteissa ja poistoissa. Silloin kun liikelaitostoiminta on kannattavaa, näyttää kunnan tilinpäätöksen tulos yleensä olennaisesti paremmalta kuin tulos talousarviossa ja sen toteutumisvertailussa.

Myös talousarvion toteutumisvertailun rahoitusosa ja tilinpäätöksen rahoituslaskelma poikkeavat toisistaan tulorahoituksen, investointimenojen ja -tulojen sekä pääoman lisäysten ja palautusten osalta. Jos kunnalla on merkittäviä liikelaitoksia, ovat investointimenot ja lainanotto tavallisesti tuntuvasti suuremmat tilinpäätöksen rahoituslaskelmassa kuin talousarviossa ja sen toteutumisvertailussa.

Liikelaitoksen vaikutus kunnan tuloksen muodostumiseen

Liikelaitoksen vaikutus kunnan tuloksen muodostumiseen esitetään vertailulaskelmasa, joka sisältää tuloslaskelmaosan toteutumisvertailun, liikelaitosten tuloslaskelmat yhteensä ja kunnan tilinpäätöksen tuloslaskelman. Lisäksi voidaan esittää kuntaa ja liikelaitoksia koskevat eliminointisarakkeet ja niihin liittyvät selitteet erojen selventämiseksi alla olevan esimerkin mukaisesti.

Tuloslaskelmavertailu osoittaa kunnan tuloksen muodostumisen ilman liikelaitosten vaikutusta. Laskelma on verrattavissa tilanteeseen, jossa kunta on yhtiöittänyt tai kokonaan ulkoistanut liiketoimintansa. Liikelaitokset yhteensä sarake osoittaa mm. liiketoiminnan vaikutuksen kunnan toiminta- ja vuosikatteeseen ja poistoihin. Eliminointisarakkeista käy ilmi, mistä erot tilinpäätöksen tuloslaskelman ja talousarvion toteutumisvertailun välillä johtuvat.

LIIKELAITOSTEN VAIKUTUS KUNNAN TILIKAUDEN TULOKSEN MUODOSTUMISEEN

	<i>Sitovuustarkastelu</i>		<i>Eliminoinnit</i>		<i>Kokonais- tarkastelu</i>
	<i>Talousarvion toteutuminen</i>				<i>Tuloslaskelma kunnan tilin- päätyksessä</i>
	<i>Kunta</i>	<i>Liikelaitokset yhteensä</i>	<i>Kunta</i>	<i>Liikelaitokset yhteensä</i>	
Toimintatulot					
Myyntitulot, ulkoiset	30 000	16 000			46 000
Myyntitulot, sisäiset	5 000	2500	-5000 1)	-2500 1)	0
Maksutulot					
Tuet ja avustukset, kunnalta		2 000		-2 000 2)	0
Muut toimintatulot, sisäiset	500		-500 3)		0
Toimintamenot					0
Henkilöstömenot	-25 000	-10 500			-35 500
Palvelujen ostot, sisäiset	-2 500	-5 000	2 500 1)	5 000 1)	0
Aineet, tarvikkeet ja tavarat.	-9 600	-4 200			-13 800
Avustukset liikelaitokselle	-2 000		2 000 2)		0
Muut toimintakulut, sisäiset	-500		500 3)		0
Toimintakate	-4 100	800			-3 300
Verotulot	15 150				15 150
Valtionosuudet	8 700				8 700
Rahoitustulot ja -menot					0
Korkotulot, sisäiset	1 007		-1 007 4)		0
Muut rahoitustulot, sisäiset	960		-960 5)		0
Korkomenot, ulkoiset	-2 500	-1 080			-3 580
Korkomenot, sisäiset		-1 007		1 007 4)	0
Korvaus peruspääomasta		-960		960 5)	0
Muut rahoitusmenot					0
Vuosikate	19 217	-2 247	-2 467	2 467	16 970
Poistot ja arvonalentumiset					
Suunnitelman mukaiset poistot	-8 500	-3 950			-12 450
Satunnaiset erät	870				870
Tilikauden tulos	11 587	-6 197	-2 467	2 467	5 390

Vientiselitykset

Kunnan ulkoinen myynti 30 000
 Liikelaitosten ulkoinen myynti 16 000
 Kunnan henkilöstömenot 25 000
 Liikelaitoksen henkilöstömenot 10500
 Kunnan aineet, tarvikkeet ja tavarat 9600
 Liikelaitoksen aineet, tarvikkeet ja tavarat 4200
 Kunnan verotulot 15150
 Kunnan valtionosuudet 8700
 Korot kunnan ulkoisista lainoista 2500
 Korot liikelaitoksen ulkoisista lainoista 1 080
 Kunnan muiden tehtävien sisäinen myynti liikelaitoksille 5 000
 Liikelaitosten sisäinen myynti muille tehtäville 2 500
 Kunnan avustus liikelaitoksille 2 000
 Kunnan tehtävän sisäinen tilavuokra toiselle tehtävälle 500
 Sisäinen korko kunnan lainasta liikelaitoksille 1 007
 Korvaukset peruspääomasta 960
 Kunnan satunnaiset erät 870

Eliminoidaan:

- 1) Sisäiset myynnit ja ostot 5000 + 2 500
- 2) Kunnan avustukset liikelaitoksille 2000
- 3) Kunnan tehtävien väliset sisäiset vuokrat 500
- 4) Sisäiset korot 1 007
- 5) Korvaukset peruspääomasta 960

[19.3.2013]

Liikelaitoksen vaikutus toiminnan rahoitukseen

Liikelaitoksen vaikutus kunnan toiminnan rahoitukseen esitetään vertailulaskelmassa, joka sisältää kunnan rahoitusosan toteutumisvertailun, liikelaitosten rahoituslaskelmat yhteensä ja kunnan tilinpäätöksen rahoituslaskelman. Lisäksi voidaan esittää kuntaa ja liikelaitoksia koskevat eliminointisarakkeet ja niihin liittyvät selitteet erojen selventämiseksi alla olevan esimerkin mukaisesti.

Rahoituslaskelmavertailu osoittaa toiminnan rahoituksen ilman liikelaitosten vaikutusta. Liikelaitokset yhteensä sarake osoittaa liiketoiminnan vaikutuksen kunnan tulorahoituksessa, investoinneissa, pääomarahoituksessa ja maksuvalmiudessa. Eliminointisarakkeista käy ilmi, mistä erot tilinpäätöksen tuloslaskelman ja talousarvion toteutumisvertailun välillä johtuvat.

	<i>Kunta</i>	<i>Liikelaitokset yhteensä</i>	<i>Kunta</i>	<i>Liikelaitokset yhteensä</i>	<i>Rahoituslaskelma kunnan tilin- päätöksessä</i>
Tulorahoitus					
Vuosikate	19 217	-2 247	-2 467 1)	2 467 1)	16 970
Satunnaiset erät	870				870
Tulorahoituksen korjauserät					
Investointien rahavirta					
Investointimenot	-8 000	-10 000	1 000 2)		-17 000
Rahoitusosuudet investointimenoihin	750	120			870
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot	300	500			800
Toiminnan ja investointien rahavirta	13 137	-11 627	-1 467	2 467	2 510
Rahoituksen rahavirta					
Antolainauksen muutokset					
Antolainasaamisten lisäys (sisäiset)	-900		900 3)14)		0
Antolainasaamisten vähennys (sisäiset)	1 678		-1 678 11)		0
Lainakannan muutokset					0
Pitkäaikaisten lainojen lisäys	800				800
Pitkäaikaisten lainojen vähennys	-200				-200
Pitkäaikaisten lainojen lisäys (sisäiset)		600		-600 3)	0
Pitkäaikaisten lainojen vähennys (sisäiset)		-1 678		1 678 5)	0
Lyhytaikaisten lainojen muutos	70				70
Oman pääoman muutokset		1 000		-1 000 2)	0
Saamisten muutos	-50	240			190
Korottomien velkojen muutos		1 600		-300 4)	1 300
Vaikutus maksuvalmiuteen	14 535	-9 865	-2 245	2 245	4 670

Vientiselitykset

Kunnan satunnaiset erät 870
 Kunnan investointimenot 8000, josta Peruspääoman lisäys 1000
 Liikelaitosten ulkoiset investointimenot 10 000
 Kunnan rahoitusosuudet investointimenoihin 750
 Liikelaitoksen rahoitusosuudet investointimenoihin 120
 Kunnan pysyvien vastaavien hyödykkeiden ulkoiset luovutustulot 300
 Liikelaitosten pysyvien vastaavien hyödykkeiden ulkoiset luovutustulot 500
 Kunnan antolainat liikelaitoksille 600
 Antolainojen lyhennykset liikelaitoksilta 1 678
 Kunnan pitkäaikaistenlainojen lisäys 800
 Kunnan pitkäaikaisten lainojen lyhennys 200
 Palautuskelpoiset liittymismaksut 1600, joista ulkoisia 1 300 ja sisäisiä 300
 Kunnan lyhytaikaisten lainojen muutos 70
 Kunnan saamisten muutos 50
 Liikelaitosten saamisten muutos 240

Eliminoidaan:

- 1) Sisäiset myynnit, ostot sekä rahoitustuotot ja -kulut 2 467
- 2) Peruspääoman lisäys liikelaitokseen 1 000
- 3) Sisäisten lainojen lisäys liikelaitoksille 600
- 4) Sisäiset palautuskelpoiset liittymismaksut 300
- 5) Sisäisten lainojen palautus liikelaitoksilta 1 678

[19.3.2013]

7.2 Muiden eriytettyjen yksiköiden tilinpäätökset

Muun taseyksikön tilinpäätös laaditaan samoilla kaavoilla kuin kunnallisen liikelaitoksen tilinpäätös. Taseyksikön talousarvion toteutumisvertailu, toimintakertomusta koskevat tiedot ja liitetiedot sisältyvät kunnan tilinpäätöstietoihin ao. kohtiin. Laskennallisen taseyksikön tilinpäätöskaavat on esitetty Kuntaliiton suosituksessa Kunnallisen liiketoiminnan eriyttäminen (2001). Jos kunnalla on taseyksikkönä käsiteltäviä rahastoja, noudatetaan niiden tilinpäätöslaskelmien laatimisessa soveltuvien osin liikelaitosten tilinpäätöslaskelmia.

8 Allekirjoitukset ja merkinnät

Kunnan tilinpäätöksen laatimisesta vastaa kunnanhallitus. Kunnanhallituksen jäsenten lisäksi tilinpäätöksen allekirjoittaa kunnanjohtaja tai pormestari, joka on kunnanhallituksen esittelijä ja joka kunnanhallituksen alaisena johtaa kunnan talouden hoitoa ja muuta toimintaa. Yleensä allekirjoittajina ovat kunnanhallituksen varsinaiset jäsenet. Jos joku jäsenistä on estynyt, varajäsen voi hänen puolestaan allekirjoittaa tilinpäätöksen. Allekirjoittaja voi esittää tilinpäätöksestä eriävän mielipiteen, jolloin tätä koskeva lausuma on sisällytettävä tilinpäätökseen.

9 Tilinpäätöstä varmentavat asiakirjat

Tilinpäätöstä varmentavissa asiakirjoissa esitetään tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt.

Tilinpäätöstä varmentamaan on laadittava tase-erittelyt. Ne ovat tase-erien sisällön yksityiskohtaisia luetteloita. Ohjeet tase-erittelyistä ja niiden laatimisesta on yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta (14.12.2010, luku 11). Taseen liitetietojen erittelyjä on ohjeistettu erillisessä yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista (11.12.2012).