

KIRJANPITOLAUTAKUNNAN KUNTAJAOSTO
Työ- ja elinkeinoministeriö

YLEISOHJE KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN TILIN- PÄÄTÖKSEN LIITETIEDOISTA

Helsinki 2020
ISBN 978-952-293-769-8 (pdf)

6. tarkistettu painos
ISBN 978-952-293-769-8 (pdf)
© Suomen Kuntaliitto
Helsinki 2020

Kuntaliitto
Toinen linja 14, 00530 Helsinki
Puh. 09 7711
www.kuntaliitto.fi

YLEISOHJE KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN TILINPÄÄTÖKSEN LIITETIEDOISTA

Sisällysluettelo

1. Tilinpäätöksen liitetietoja koskevat säännökset ja ohjeet	3
2. Liitetietojen ryhmittely	4
3. Tilinpäätöksen laatimista ja esittämistapaa koskevat liitetiedot	6
3.1 Tilinpäätöksen laatimista koskevat liitetiedot.....	6
3.2 Kunnan tilinpäätöksen esittämistapaa koskevat liitetiedot	8
3.3 Konsernitilinpäätöksen laatimista koskevat liitetiedot	10
4. Tuloslaskelmaa koskevat liitetiedot.....	12
5. Tasetta koskevat liitetiedot.....	18
5.1 Taseen vastaavia koskevat liitetiedot.....	18
5.2 Taseen vastattavia koskevat liitetiedot.....	24
6. Vakuuksia, vastuusitoumuksia ja taseen ulkopuolisia järjestelyjä koskevat liitetiedot.....	29
7. Ympäristöasioiden harkinnanvarainen esittäminen	39
8. Henkilöstöä, tilintarkastajan palkkioita ja intressitapahtumia koskevat liitetiedot.....	41
9. Liitetietotosite	45

1. Tilinpäätöksen liitetietoja koskevat säännökset ja ohjeet

Kuntalain (410/2015) 113 §:ssä on säädetty kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksestä. Kunnan tilinpäätökseen kuuluvat tase, tuloslaskelma, rahoituslaskelma ja niiden liitteenä olevat tiedot sekä talousarvion toteutumisvertailu ja toimintakertomus. Tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kunnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta ja rahoituksesta sekä toiminnasta. Tätä varten tarpeelliset lisätiedot on ilmoitettava liitetiedoissa (KuntaL 113 § ja KPL 3:2 §). Kunnan, joka tytäryhteisöineen muodostaa kuntakonsernin, tulee laatia ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätös. Kunnan, jolla ei ole tytäryhteisöjä, mutta on jäsen kuntayhtymässä tai liikelaitoskuntayhtymässä, tulee sisällyttää konsernitilinpäätökseensä konsernitilinpäätöstä vastaavat tiedot. Konsernitilinpäätös laaditaan konserniyhteisöjen taseiden ja tuloslaskelmien sekä niiden liitetietojen yhdistelmänä. Konsernitilinpäätökseen sisällytetään lisäksi konsernin rahoituslaskelma, jossa annetaan selvitys kuntakonsernin varojen hankinnasta ja niiden käytöstä tilikauden aikana (KuntaL 114 §).

Liitetiedoilla tarkoitetaan KPL 3:1.1 §:n 4. kohdan mukaan taseen, tuloslaskelman ja rahoituslaskelman liitteenä ilmoitettavia tietoja. Kunnan liitetiedoista on säännelty yksityiskohtaisemmin kuntalain nojalla annetussa asetuksessa kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista (525/2020). Asetuksessa ei ole kunnan rahoituslaskelmaa koskevia liitetietovaatimuksia. Jos kunta, oikean ja riittävän kuvan sitä vaatiessa, esittää tilinpäätöksessä rahoituslaskelmaa koskevia liitetietoja, ne sijoitetaan vakuuksia ja vastuusitoumuksia koskevien liitetietojen jälkeen. Tilinpäätöksen ja sen liitetietojen on oltava selkeitä ja tilinpäätöksen on muodostettava yhtenäinen kokonaisuus (KPL 3:1.4 §). Liitetietoina on selostettava yleisistä tilinpäätösperiaatteista tehtyjä poikkeuksia sekä poikkeamien perusteita ja vaikutusta (KPL 3:3.3 §). [2020]

Kirjanpitolain ja kuntalain kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevien säännösten soveltamisesta antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolautakunnan kuntajaosto (KuntaL 112 §). Sen antamat ohjeet ja lausunnot ohjaavat kuntien ja kuntayhtymien hyvää kirjanpitolapaa.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on antanut seuraavat yleisohjeet:

- Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta
- Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta
- Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän rahoituslaskelman laatimisesta
- Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän eriytetyn liiketoiminnan kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä
- Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta
- Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta
- Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista
- Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista
- Yleisohje ympäristöasioiden kirjaamisesta ja esittämisestä kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksessä.

Tämä yleisohje korvaa kirjanpitolausokunnan kuntajaoston vuonna 2019 antaman yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista. Tätä yleisohjetta noudatetaan laadittaessa kunnan tilinpäätöstä tilikaudesta 2021 alkaen lukuun ottamatta verotulomenetyksen korvausta, mitä koskevat tiedot esitetään jo vuoden 2020 tilinpäätöksen liitetiedoissa. Yleisohjetta saa noudattaa kokonaisuudessaan jo vuoden 2020 tilinpäätöstä laadittaessa. Ohjeessa kunnalla tarkoitetaan jäljempänä myös kuntayhtymää, ellei toisin ole sanottu. Muutetut kohdat on merkitty yleisohjeeseen vuosiluvun sisältävällä hakusululla. [2020]

Tilinpäätöksen liitetietojen tarkoituksena on täydentää laskelmien muodossa esitettyä tilinpäätösinformaatiota oikean ja riittävän kuvan antamiseksi tuloksesta, taloudellisesta asemasta ja rahoituksesta sekä toiminnasta. Liitetiedot ovat tilinpäätöksen osa (KPL 3:1.1 § ja Kuntal 113 §). Kunta ei voi lähtökohtaisesti valita, esittääkö se yksittäisen tiedon taseessa, tuloslaskelmassa, rahoituslaskelmassa vai liitetietona. Tietyissä tapauksissa esittämispaikalle on kuitenkin annettu liikkumavaraa. Vaihtoehtoiset esittämispaikat on todettu tässä liitetieto-ohjeessa.

Oikean ja riittävän kuvan varmistamiseksi liitetietojen vertailutiedon esittämistä pidetään suositeltavana. Liitetiedot voidaan esittää tuhansina euroina. Kuntaliitoksen jälkeen ensimmäisessä tilinpäätöksessä vertailutietojen esittämistä suositellaan ottaen huomioon informaation taloudellisen tuottamisen periaate.

Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen liitetiedot esitetään yhdistettyinä kunnan tai kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetietoihin. Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen on kuitenkin kuntalain 120 §:n mukaan laadittava erillistilinpäätös, joka sisältää mm. liikelaitoksen liitetiedot.

Kirjanpitolausokunnan kuntajaosto on yleisohjeessaan *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän eriytetyn liiketoiminnan kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä* ohjeistanut kunnan ja kuntayhtymän liikelaitoksen sekä laskennallisen taseyksikön eriyttämistä kunnan tai kuntayhtymän kirjanpidossa. Lisäksi tilinpäätöstä ja toimintakertomusta koskevassa yleisohjeessa on annettu ohjeet kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen erillistilinpäätöksen (ml. liitetiedot) esittämisestä kunnan tai kuntayhtymän tilinpäätöksessä. Muun taseyksikön ja laskennallisesti eriytetyn liiketoiminnan erillistilinpäätökset voidaan esittää vastaavalla tavalla kunnan tai kuntayhtymän tilinpäätöksessä. Kuntalaki ei kuitenkaan edellytä täydellisen erillistilinpäätöksen laatimista muilta eriytetyiltä yksiköiltä kuin liikelaitoksilta.

2. Liitetietojen ryhmittely

Tämä yleisohje perustuu kuntalain nojalla annettuun asetukseen (525/2020) kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista [2020]. Kunnan tilinpäätöksen liitetiedot ryhmitellään tilinpäätöksessä

- tilinpäätöksen laatimista
- tilinpäätöksen esittämistapaa
- tuloslaskelmaa
- taseen vastaavia ja vastattavia
- vakuuksia, vastuusitoumuksia ja taseen ulkopuolisia järjestelyjä
- henkilöstöä, tilintarkastajan palkkioita ja intressitahotapahtumia koskeviin liitetietoihin.

Kunnan konsernitilinpäätöksen liitetietoina esitetään kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetun asetuksen 18–19 §:n mukaiset tiedot. Konsernia koskevana liitetietoina esitetään

1. konsernitilinpäätöksen laatimista koskevat liitetiedot
 - konsernitilinpäätöksen laatimisperiaatteet;
 - konsernitilinpäätöksen esittämistapaa koskevat liitetiedot;
 - selvitys konsernitilinpäätöksen laatimisperiaateissa ja -menetelmissä tapahtuneista muutoksista sekä muutosten vaikutuksesta konsernin tulokseen ja taloudelliseen asemaan;
 - perusteltu selostus, jos konsernitilinpäätöksen laatimisessa ei ole noudatettu samoja arvostus- ja jaksotusperiaatteita kuin kunnan tilinpäätöksessä;
 - selostus sellaisista muutoksista konsernin rakenteessa, jotka merkittäväällä tavalla vaikuttavat konsernitaseen vertailukelpoisuuteen edelliseltä tilikaudelta laaditun konsernitilinpäätöksen kanssa;
 - konserniaktiivien ja -passiivien olennaiset muutokset edellisestä tilikaudesta ja selvitys niiden käsittelystä [2020]

sekä seuraavat konsernituloslaskelmaa, konsernitaseen vastaavia ja vastattavia sekä vakuuksia ja vastuusitoumuksia koskevat liitetiedot, jotka on yleisohjeessa jäljempänä esimerkeissä yhdistetty kunnan liitetietojen rinnalle (suluissa jäljempänä on liitetiedon numero):

2. toimintatuotot kunnan määrittelemänä kokonaisuuksina (liitetieto 6)
3. selvitys tuottoihin ja kuluihin sisältyvistä pakollisten varausten muutoksista, **jos** ne eivät ole merkitykseltään vähäisiä (12)
4. selvitys satunnaisiin tuottoihin ja kuluihin sisältyvistä eristä (14)
5. selvitys olennaisista muihin toimintatuottoihin sisältyvistä pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitoista ja olennaisista muihin toimintakuluihin sisältyvistä pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustappioista (13)
6. arvonkorotusten periaatteet ja arvonmääritysmenetelmät (18)
7. määrältään olennaiset liittymismaksut, jos konserniyhteisöt ovat aktivoineet kiinteistöihin kohdistuvia ei palautettavia liittymismaksuja pysyvien vastaavien tase-erään *Maa- ja vesialueet*, jos niitä ei ole esitetty taseessa omana eränään (19)
8. siirtosaamiin sisältyvät olennaiset erät (24)
9. tase-eräkohtainen erittely oman pääoman erien lisäyksistä ja vähennyksistä sekä siirroista näiden erien välillä tilikauden aikana (25)
10. erittely olennaisista pakollisiin varauksiin merkityistä eristä, **jos** se on tarpeen tase-erien selventämiseksi (29)
11. erittely *Muut velat* -erän jakautumisesta liittymismaksuihin ja muihin velkoihin, **jos** liittymismaksuja ei ole merkitty taseeseen erillisenä eränä (32)
12. siirtovelkoihin sisältyvät olennaiset erät (33)
13. velat, joista konsernitilinpäätökseen yhdisteltävä yhteisö ja säätiö on pantannut, kiinnittänyt tai muulla tavalla antanut vakuudeksi omaisuuttaan, eriteltyinä vakuuslajeittain kultakin taseen vastattavissa esitettävän vieraan pääoman erältä (34)
14. vakuuksista, jotka konsernitilinpäätökseen yhdisteltävä yhteisö ja säätiö ovat muuten kuin edellä kohdassa 34 tarkoitettulla tavalla antaneet puolestaan, yhteenlaskettu arvo vakuuslajeittain eriteltynä (35)
15. yhteenlaskettu arvo konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän yhteisön ja säätiön antamista muista kuin edellä 34–35 kohdissa tarkoitetuista vakuuksista lajeittain eriteltynä (37)

16. vuokravastuut, (38) [2020]
17. muut konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän yhteisön ja säätiön antamat vastuuseitoumukset (40)
18. muut konsernitilinpäätökseen yhdisteltävää yhteisöä ja säätiötä koskevat taseen ulkopuoliset järjestelyt (41)
19. laskennallisten verovelkojen ja -saamisten määrät, jos on käytetty lyhennettyä tasekaavaa [2020]

Konsernitilinpäätöksen liitetiedot muodostuvat lähtökohtaisesti erillistilinpäätösten liitetietojen yhdistelmänä. Konsernitilinpäätöksen laadinnan yhteydessä suoritettavat eliminoinnit ja oikaisut tulee ottaa huomioon myös liitetiedoissa. Konsernitilinpäätöksen liitetietoinformaatio koskee näin ollen **konsernitilinpäätöksessä** olevaa asianomaisen nimikkeen rahamäärää.

Kuntayhtymien liitetiedot yhdistellään konsernitilinpäätökseen lukuarvoltaan peruspääoman jäsenosuuden mukaisessa suhteessa (Yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta).

Konsernitilinpäätöksen laatimista koskevat liitetiedot on esitetty luvussa 3.3. Muut konsernia koskevat liitetiedot on esitetty tämän yleisohjeen esimerkkitaulukkoissa kunnan liitetietojen rinnalla niistä tiedoista, joista konsernia koskevat liitetiedot annetaan. Ne voidaan esittää tilinpäätöksessä myös erillisinä kunnan liitetietojen jälkeen.

Tähän liitetieto-ohjeeseen on koottu esimerkkejä kunnan tilinpäätöksen liitetiedoista. Kirjanpitolaisissa, kirjanpitoasetuksessa ja tässä yleisohjeessa on esitetty ns. pakolliset liitetietovaatimukset. Kirjanpitolain oikeiden ja riittävien tietojen esittämisvaatimus edellyttää tilinpäätöksen laatijalta arviointia, onko edellä mainittujen liitetietojen lisäksi annettava tapaus- ja tilannekohtaisia liitetietoja, jotta oikea ja riittävä kuva toteutuu.

3. Tilinpäätöksen laatimista ja esittämistapaa koskevat liitetiedot

3.1 Tilinpäätöksen laatimista koskevat liitetiedot

Kunnan tilinpäätöksen laatimista koskevat liitetietoina on kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetun asetuksen 5 §:n mukaan esitettävä [2020]:

- 1) tilinpäätöstä laadittaessa noudatettavat arvostusperiaatteet ja -menetelmät sekä jaksotusperiaatteet ja -menetelmät;

Jaksotusperiaatteet

Esimerkki

Tulot ja menot on merkitty tuloslaskelmaan suoriteperusteiden mukaisesti. Suoriteperusteesta poiketen verotulot on kirjattu niiden tilitysajankohdan mukaisesti ao. tilikaudelle.

Pysyvät vastaavat

Esimerkki

Pysyvien vastaavien arvostus

Pysyvien vastaavien aineettomat ja aineelliset hyödykkeet on merkitty taseeseen hankintamenoa vähennettynä suunnitelman mukaisilla poistoilla ja investointimenoihin saaduilla rahoitusosuuksilla. Suunnitelman mukaiset poistot on laskettu ennalta laaditun poistosuunnitelman mukaisesti. Kunnanvaltuuston hyväksymällä poistosuunnitelman muutoksella on hallinto- ja laitusrakennusten sekä vedenjakelu- ja viemäriverkoston poistoaikoja tarkistettu x.x.xxxx alkaen. Muutos on perustunut hyödykkeiden taloudellisen pitoajan uudelleenarviointiin. Poistosuunnitelman mukaiset suunnitelmapoistojen laskentaperusteet on esitetty tuloslaskelman liitetiedoissa kohdassa suunnitelman mukaisten poistojen perusteet.

Jos hyödykkeen arvoon on sisällytetty välillisiä menoja, tarvittavat liitetiedot esitetään KILA:n yleisohjeen mukaisesti.

Esimerkki

Sijoitusten arvostus

Pysyvien vastaavien sijoitukset on merkitty taseeseen hankintamenoa tai sitä alempan arvoon. Arvostuksen perusteena on ollut hyödykkeen todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämä tulo tai sen arvo palvelutuotannossa.

Pysyvien vastaavien sijoitusluonteiset erät on merkitty taseeseen hankintamenoa tai sitä alempan todennäköiseen luovutushintaan.

Vaihto-omaisuus

Esimerkki

Vaihto-omaisuuden arvostus

Vaihto-omaisuus on merkitty taseeseen painotetun keskihankintahinnan tai sitä alemman todennäköisen hankintamenoa tai todennäköisen luovutushinnan määräisenä.

Jos vaihto-omaisuuden arvoon on sisällytetty välillisiä menoja, tarvittavat liitetiedot esitetään KILA:n yleisohjeen mukaisesti.

Rahoitusomaisuus

Esimerkki

Rahoitusomaisuuden arvostus

Saamiset on merkitty taseeseen nimellisarvoon tai sitä alempan todennäköiseen arvoon.

Rahoitusomaisuusarvopaperit on merkitty taseeseen hankintamenoa tai sitä alempan todennäköiseen luovutushintaan.

Jos kunta on käyttänyt johdannaissopimuksia, tilinpäätöksen liitetietoina esitetään johdannaissopimusten arvostus- ja muut laskentaperiaatteet. Lisäksi johdannaissopimuksista annetaan lisätietoja vakuuksia ja vastuusitoumuksia koskevissa liitetiedoissa.

Esimerkki

Johdannaissopimusten käsittely

Johdannaiset sisältävät koronvaihtosopimuksia. Suojaamistarkoituksessa tehdyt koronvaihtosopimukset on esitetty liitetiedoissa kohdassa *Muut taseen ulkopuoliset järjestelyt*. Kunta on sitonut pitkäaikaisten lainojen vaihtuvan koron koronvaihtosopimuksilla kiinteään korkoon. Korkojohdannaisista aiheutuneet kassavirrat on kirjattu tilikauden aikana korkokulujen oikaisuksi. Sopimukset ovat voimassa x.x.xxxx asti.

Koronvaihtosopimukset, johon ei liity tilinpäätöshetkellä vastaavan ehtoista lainaa, on tilinpäätöksessä luokiteltu ei-suojaavaksi, ja liitetiedoissa esittämisen lisäksi sopimuksen negatiivinen markkina-arvo on kirjattu varovaisuuden periaatteen mukaisesti pakollisiin varauksiin. Irtisanotuista johdannaissopimuksista johtuva vastuu on merkitty taseen lyhytaikaisiin velkoihin.

Jos ulkomaanrahan määräisten saamisten ja velkojen sekä muiden sitoumusten muuttamisessa on käytetty muuta kuin tilinpäätöspäivän kurssia, liitetiedoissa esitetään peruste, jolla em. erät on muutettu Suomen rahaksi.

Esimerkki

Valuuttamääräiset erät

Ulkomaanrahan määräiset saamiset ja velat on muutettu Suomen rahan määräiseksi tilinpäätöspäivän kurssiin. Poikkeuksena ovat termiinisopimuksin suojatut saamiset ja velat, jotka on arvostettu termiinkurssiin. Termiinin korko-osuus on jaksotettu sopimuksen voimassaoloajalle.

Jos oikean ja riittävän kuvan katsotaan sitä edellyttävän, voidaan myös avustusten käsittelystä antaa selvitys liitetiedoissa.

Esimerkki

Avustusten käsittely

Pysyvien vastaavien aineellisten hyödykkeiden hankintaan saadut rahoitusavustukset on merkitty ao. hyödykkeen hankintamenon vähennykseksi. Kuntaan vuoden 2020 alussa yhdistyneiden X ja Y kuntien yhdistymisestä johtuvat yhdistymisavustukset ja valtionosuuksien vähenemisen korvaus on kirjattu maksuperusteen mukaan tuotoksi tuloslaskelman erään Tuet ja avustukset.

3.2 Kunnan tilinpäätöksen esittämistapaa koskevat liitetiedot

Kunnan tilinpäätöksen esittämistapaa koskevinä liitetietoina on kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetun asetuksen 6 §:n mukaan esitettävä [2020]:

- 2) perustelu, jos tuloslaskelman tai taseen esittämistapaa on muutettu, sekä muutoksen vaikutukset; [2020]

Esimerkki

Tuloslaskelman esittämistavan muutos

Kuntayhtymän tulovero elinkeinotoiminnasta on tilikauden tilinpäätöksessä esitetty omana eräänään tuloslaskelmassa ennen tilikauden ylijäämä -riviä. Aiemmin tulovero on esitetty

muissa toimintakuluissa. Vastaavat muutokset on tehty edellisen tilikauden vertailutietoihin¹.

3) oikaisut, jotka on tehty edelliseltä tilikaudelta esitettäviin tietoihin;

Esimerkki

Oikaisut edellisen tilikauden tietoihin

Edellisen tilikauden taseen jaottelua on muutettu vastaamaan kuluneen tilikauden jaottelua. Luonteeltaan sijoitusluonteiset osakkeet ja sijoitusrahasto-osuudet, yhteensä x euroa, on siirretty vertailutaseessa pysyvien vastaavien sijoituksista vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopapereihin. Pysyvien vastaavien sijoitusten lainasaamisista on muut kuin pysyväisluonteiset erät, yhteensä x euroa, siirretty rahoitusomaisuuden lainasaamisiin.

4) selvitys, **jos** edellistä tilikautta koskevat tiedot eivät ole vertailukelpoisia päättyneen tilikauden tietojen kanssa

Esimerkki

Edellisen tilikauden tietojen vertailukelpoisuus

Tilikauden tietojen vertailussa edelliseen tilikauteen tulee ottaa huomioon, että kunta on yhtiöittänyt X liiketoimintansa tilikauden alussa. Edellisessä tilinpäätöksessä kunnan vuosikate oli x euroa, josta liikelaitoksen osuus oli y euroa. Taseen omaisuus- ja velkaeristä yhtiölle siirtyi pysyviä vastaavia x euroa, rahoja ja pankkisaamisia x euroa sekä liittymismaksuja ja muita velkoja x euroa. Yhtiöittämisen seurauksena kunnan taseessa lisääntyivät osakkeet ja osuudet x euroa ja tilikauden ylijäämä x euroa.

5) aikaisempiin tilikausiin kohdistuvat tuotot ja kulut sekä virheiden korjaukset, **jos** ne eivät ole merkitykseltään vähäisiä;

Tilinpäätösperiaatteiden muutokset sekä aikaisempia tilikausia koskevien olennaisten virheiden oikaisut tehdään oman pääoman erää Edellisten tilikausien ylijäämä(alijäämä) oikaisemalla². Tilinpäätöksen liitetietona on esitettävä aikaisempiin tilikausiin kohdistuvat tuotot ja kulut sekä virheiden korjaukset, jos ne eivät ole merkitykseltään vähäisiä.

Esimerkki

Aikaisempiin tilikausiin kohdistuvat tuotot ja kulut

Tilikauden muihin toimintatuottoihin sisältyy AVL 191.2 §:n perusteella verovirastolta takautuvasti saatuja arvonlisäveropalautuksia vuosilta 1, 2 ja 3 yhteensä x euroa. Takautuvat arvonlisäveropalautukset johtuivat aiemmasta virheellisestä tulkinnasta. Sosiaalihuollon palvelutalon kiinteistöjen ylläpitoon kohdistuvat ostot oli vuosina 1–3 käsitelty vähennysrajoitteisena vaikka ostot oikeuttavat arvonlisäveron palautukseen.

1
Kirjanpitolauslautakunnan kuntajaoston yleisohje tuloslaskelman laatimisesta

2
Kirjanpitolauslautakunnan kuntajaoston Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta ja Yleisohje tuloslaskelman laatimisesta.

Esimerkki

Aikaisempia tilikausia koskevan virheen käsittely tilinpäätöksessä

Tilikauden tilinpäätöksessä on oikaistu aiemmin virheellisesti kirjanpidossa käsitellyt maankäyttö sopimukset. Maanomistajat ja kunta ovat tehneet useita maankäyttö sopimuksia, joilla maanomistajat ovat luovuttaneet kunnalle maa-alueita korvaukseksi kunnan kaavoituskustannuksista. Koska sopimukseen ei ole sisällynyt rahakorvauksia, kunnassa on aiemmin tulkittu, että sopimukset eivät aiheuta kunnan kirjanpitoon tapahtumia. Maaomaisuuden tasearvot näiltä osin ovat puuttuneet kunnan kirjanpidosta. Tilikauden tilinpäätöksessä on maaomaisuuden tasearvoihin tehty x euron korjaus ja vastaava oikaisu on merkitty Edellisten tilikausien ylijäämään. Vertailutietoja on muutettu vastaavasti. Korjausta ei ole tehty vertailuvuoden tuloslaskelmaan.

3.3 Konsernitilinpäätöksen laatimista koskevat liitetiedot

Konsernitilinpäätöksen laatimista koskevat liitetiedot on kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetun asetuksen 18 §:n mukaan esitettävä [2020]:

- konsernitilinpäätöksen laatimisperiaatteet
- konsernitilinpäätöksen esittämistapaa koskevat liitetiedot (soveltuvin osin luvun 3.2 tiedot);
- selvitys konsernitilinpäätöksen laatimisperiaatteissa ja -menetelmissä tapahtuneista muutoksista sekä muutosten vaikutuksesta konsernin tulokseen ja taloudelliseen asemaan;
- perusteltu selostus, jos konsernitilinpäätöksen laatimisessa ei ole noudatettu samoja arvostus- ja jaksotusperiaatteita kuin kunnan tilinpäätöksessä;
- selostus sellaisista muutoksista konsernin rakenteessa, jotka merkittäväällä tavalla vaikuttavat konsernitaseen vertailukelpoisuuteen edelliseltä tilikaudelta laaditun konsernitilinpäätöksen kanssa. Selostus kattaa muutokset tytäryhteisöissä sekä merkittävässä osakkuusyhteisöjen omistuksissa;
- konserniaktiivien ja -passiivien olennaiset muutokset edellisestä tilikaudesta ja selvitys niiden käsittelystä.

Konsernitilinpäätöksen laatimisperiaatteet

Konsernitilinpäätöksen laajuus

Esimerkki

Konsernitilinpäätökseen on yhdistelty kaikki tytäryhteisöt lukuun ottamatta kiinteistötytäryhteisöä x, koska kunnalla ei ole muita kiinteistöyhteisöomistuksia ja yhdistelemättä jättämisellä on vain vähäinen merkitys konsernin omaan pääomaan. Konsernitilinpäätökseen on yhdistelty kaikki kuntayhtymät, joissa kunta on jäsenenä paitsi kuntayhtymä x, jossa kunnan omistusosuus on vähäinen, 0,0x %, eikä kunnan osuus kuntayhtymän varoista ja veloista ole rahamäärältään olennainen konsernitaseen kannalta.

Sisäiset liiketapahtumat ja sisäiset katteet

Esimerkki

Konserniyhteisöjen keskinäiset tuotot ja kulut sekä saamiset ja velat on vähennetty sekä konserniyhteisöjen ja kunnan omistamien kuntayhtymien keskinäiset tuotot ja kulut sekä saamiset ja velat on vähennetty vähäisiä liiketapahtumia lukuun ottamatta. Olennaiset pysyviin vastaaviin sisältyvät sisäiset katteet on vähennetty.

Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset

Esimerkki

Konsernitaseessa vapaaehtoiset ja verotusperusteiset varaukset sekä poistoero on jaettu vapaaseen omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan. Jako on otettu huomioon omistuksen eliminoinnissa, vähemmistöosuuksien erottamisessa sekä osakkuusyhteisöjen yhdistelmissä.

Keskinäisen omistuksen eliminointi

Esimerkki

Kunnan ja sen tytäryhteisöjen sekä kuntayhtymien keskinäinen omistus on eliminoitu. Omistuksen eliminoinnissa syntynyt ero on kirjattu kokonaisuudessaan hankintatilikaudelle.

Vähemmistöosuudet

Esimerkki

Vähemmistöosuudet on erotettu konsernin yli- ja alijäämästä konsernituloslaskelmassa sekä konsernin omasta pääomasta konsernitaseessa.

Suunnitelmapoistojen oikaisu

Esimerkki

Asunto-osakeyhtiöiden ja muiden keskinäisten kiinteistötytäryhteisöjen aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden poistot on oikaistu suunnitelman mukaisiksi. Jäännösarvojen ero on kirjattu konsernituloslaskelmassa tytäryhteisön poistojen oikaisuksi ja aikaisemmille tilikausille kertynyt ero konsernitaseessa edellisten tilikausien yli- tai alijäämän oikaisuksi.

Osakkuusyhteisöt

Esimerkki

Osakkuusyhteisöt on yhdistelty pääomaosuusmenetelmällä konsernitilinpäätökseen.

Poikkeavat arvostus- ja jaksotusperiaatteet ja menetelmät

Konsernitilinpäätöksen liitteenä esitetään perusteltu selostus, jos konsernitilinpäätöksen laatimisessa ei ole noudatettu samoja arvostus- ja jaksotusperiaatteita kuin kunnan tilinpäätöksessä.

Poikkeavat tilikaudet

Esimerkki

Tytäryhteisö x:n tiedot on yhdistelty konsernitilinpäätökseen 30.11.2019 laaditun tilinpäätöksen perusteella.

4. Tuloslaskelmaa koskevat liitetiedot

Tuloslaskelmaa koskevinä liitetietoina on kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetun asetuksen 7 §:n mukaan esitettävä [2020]:

- 6) toimintatuotot kunnan määrittelemänä tehtäväkokonaisuuksina. Liiketoimintojen toimintatuotot esitetään tehtäväalueisiin tai kuntayhtymän tulolajeihin sisällytettynä;

Esimerkki kunnan toimintatuottojen erittelystä

Toimintatuotot tehtäväalueittain *)				
	Konserni		Kunta	
	2020	2019	2020	2019
Yleishallinto	x	x	x	x
Sosiaali- ja terveyspalvelut	x	x	x	x
Opetus- ja kulttuuripalvelut	x	x	x	x
Yhdyskuntapalvelut	x	x	x	x
Muut palvelut (voi eritellä tarkemmin)	x	x	x	x
<i>Toimintatuotot yhteensä *)</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

*) toimintatuottojen erittely esitetään ulkoisista eristä

Kuntayhtymässä tehtäväalueittaisen erittelyn sijasta saattaa olla perusteltua eritellä toimintatuotot muulla tavoin. Esimerkiksi ammatillisen koulutuksen kuntayhtymässä on tarpeen eritellä ainakin yksikköhintarahoitus muista myyntituotoista. Sairaanhoidopiirin kuntayhtymässä voidaan eritellä esimerkiksi jäsenkuntien myyntituotot, muiden kuntien myyntituotot, kalliin hoidon tasaus yms. erät sillä erittelytasolla kuin ao. kuntayhtymä katsoo sen tarkoituksenmukaisimmaksi. **Jos** kuntayhtymä tekee konsernitilinpäätöksen, se esittää taulukot myös konsernin tiedoista.

Esimerkki sairaanhoitopiirin kuntayhtymän erittelystä

Kuntayhtymän toimintatuotot *)		
	2020	2019
Myyntituotot jäsenkunnilta	x	x
Myyntituotot muilta kunnilta	x	x
Erityisvaltionosuus	x	x
Muut myyntituotot	x	x
Maksutuotot	x	x
Tuet ja avustukset	x	x
Muut toimintatuotot	x	x
Kalliin hoidon tasaus ja erityisvelvoitemaksu	x	x
<i>Kuntayhtymän toimintatuotot yhteensä *)</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

*) toimintatuottojen erittely esitetään ulkoisista eristä

Esimerkki sosiaali- ja terveystyöntekijä kuntayhtymän erittelystä

Kuntayhtymän toimintatuotot tehtäväalueittain *)		
	2020	2019
Erikoissairaanhoito	x	x
Perusterveydenhuolto	x	x
Terveystieteiden ja eläinlääkintähuolto	x	x
Sosiaalipalvelut	x	x
Muut palvelut	x	x
<i>Kuntayhtymän toimintatuotot yhteensä *)</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

*) toimintatuottojen erittely esitetään ulkoisista eristä

- 7) verotulot eriteltyinä kunnan tuloveroon, osuuteen yhteisöveron tuotosta ja kiinteistöveroon (kuntajaoston tuloslaskelmaohje)³;

Esimerkki

Verotulojen erittely		
	2020	2019
Kunnan tulovero	x	x
Osuus yhteisöveron tuotosta	x	x
Kiinteistövero	x	x
<i>Verotulot yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

3

Verotulot voidaan eritellä vaihtoehtoisesti joko tuloslaskelmassa tai sen liitetietoina (Kuntajaoston tuloslaskelmaohje kohta 6.)

8) valtionosuudet eriteltyinä;

Tuloslaskelman Valtionosuudet-rivillä esitetään peruspalvelujen valtionosuudet, opetus- ja kulttuuritoimen muut valtionosuudet sekä verotulomenetysten korvaus. Nämä tulee eritellä liitetiedoissa seuraavasti: [2020]

Esimerkki

Valtionosuuksien ja verotulomenetysten korvausten erittely		
	2020	2019
Kunnan peruspalvelujen valtionosuus	X	X
<i>Siitä</i> : Verotuloihin perustuva valtionosuuden tasaus (+/-)	x	x
<i>Siitä</i> : Harkinnanvarainen valtionosuuden korotus	X	x
Opetus- ja kulttuuritoimen rahoituslain mukaiset valtionosuudet	x	x
Verotulomenetysten korvaus	x	x
<i>Valtionosuudet ja verotulomenetysten korvaukset yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

[2020]

9) palvelujen ostot eriteltyinä asiakaspalvelujen ostoihin ja muiden palvelujen ostoihin; [2020]

Esimerkki

Palvelujen ostojen erittely		
	Kunta	
	2020	2019
Asiakaspalvelujen ostot	x	x
Muiden palvelujen ostot	x	x
<i>Kunnan palvelujen ostot yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

10) valtuustoryhmien toimintaedellytysten tukemiseksi annetut tuet valtuustoryhmittäin eriteltyinä;

Esimerkki

Valtuustoryhmille annetut tuet		
	2020	2019
Valtuustoryhmä 1	x	x
Valtuustoryhmä 2	x	x
...		
<i>Valtuustoryhmille annetut tuet yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

11) selvitys suunnitelman mukaisten poistojen perusteista ja niiden muutoksista.

Selvityksenä suunnitelmapoistojen perusteista ja niiden muutoksista annetaan tiedot suunnitelmapoistojen laskentaperusteista (poistomenetelmä, poisto-

aika) samoin kuin niiden muutokset hyödykeryhmittäin sekä perusteet poistosuunnitelman muuttamiselle. Kyseiset tiedot voidaan esittää myös em. arvostus- ja jaksotuseriaatteiden yhteydessä⁴ (liitetieto 1).

Selvityksenä voidaan antaa myös vahvistettu poistosuunnitelma ja siihen tehdyt muutokset perusteineen;

Esimerkki

Selvitys suunnitelman mukaisten poistojen perusteista kunnan tilinpäätöksessä

Poistojen määrittämiseen on käytetty ennalta laadittua poistosuunnitelmaa. Suunnitelman mukaiset poistot on laskettu aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden hankintamenoista arvioidun taloudellisen käyttöiän mukaan.

Arvioidut poistoajat sekä poistomenetelmät ovat:

Muut pitkävaikutteiset menot			
Atk-ohjelmistot	2 vuotta		Tasapoisto
Muut	2–5 vuotta		Tasapoisto
Hallinto- ja laitosrakennukset	20 vuotta	Tasapoisto	
Asuinrakennukset	30 vuotta	Tasapoisto	
Muut rakennukset	10–20 vuotta	Tasapoisto	
Kadut, tiet, torit ja puistot	15 %	Menojäännöspoisto	
Verkostot		10 %	Menojäännöspoisto
Muut kiinteät rakenteet ja laitteet	8–15 vuotta	Tasapoisto	
Kuljetusvälineet		4 vuotta	Tasapoisto
Atk-laitteet		3 vuotta	Tasapoisto
Muut laitteet ja kalusteet		3–5 vuotta	Tasapoisto
Soranottoalueet			Käytön mukainen poisto

Pienet pysyvien vastaavien hankinnat, joiden hankintameno on alle 10 000 euroa, on kunnassa kirjattu vuosikuluiksi.

4

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohje suunnitelman mukaisista poistoista

- 12) selvitys olennaisista tuottoihin ja kuluihin sisältyvistä pakollisten varausten muutoksista;

Esimerkki

Pakollisten varausten muutokset				
	Konserni		Kunta	
	2020	2019	2020	2019
Eläkevastuu 1.1.*)	x	x	x	x
Lisäykset tilikaudella	x	x	x	x
Vähennykset tilikaudella	-x	-x	-x	-x
Eläkevastuu 31.12.*)	x	x	x	x
Kaatopaikan maisemointivaraus 1.1.	x	x	x	x
Lisäykset tilikaudella	x	x	x	x
Vähennykset tilikaudella	-x	-x	-x	-x
Kaatopaikan maisemointivaraus 31.12.	x	x	x	x
Ei-suojaava koronvaihtosopimus 1.1.	x	x	x	x
Lisäykset tilikaudella	x	x	x	x
Vähennykset tilikaudella	-x	-x	-x	-x
Ei-suojaava koronvaihtosopimus 31.12.	x	x	x	x
Osuus kuntayhtymän alijäämästä 1.1.			x	x
Lisäykset tilikaudella			x	x
Vähennykset tilikaudella			-x	-x
Osuus kuntayhtymän alijäämästä 31.12.			x	x
Potilasvahinkovakuutusmaksu 1.1. (ky)	x	x	x	x
Lisäykset tilikaudella	x	x	x	x
Vähennykset tilikaudella	-x	-x	-x	-x
Potilasvahinkovakuutusmaksu 31.12. (ky)	x	x	x	x

*) Sisältää ns. vanhojen eläkkeiden eläkevastuun ja varhennetun eläkkeen eläkealeneman korvaukseksi myönnetty eläkkeet.

- 13) selvitys satunnaisiin tuottoihin ja kuluihin sisältyvistä eristä sekä olennaisista muihin toimintatuottoihin sisältyvistä pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitoista ja olennaisista muihin toimintakuluihin sisältyvistä pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustappioista; [2020]

Esimerkki

Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitot ja -tappiot				
	Konserni		Kunta	
	2020	2019	2020	2019
Muut toimintatuotot				
Maa- ja vesialueiden luovutusvoitot	x	x	x	x
Rakennusten luovutusvoitot	x	x	x	x
Muut luovutusvoitot	x	x	x	x
<i>Luovutusvoitot yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
Muut toimintakulut				
X kiinteistön luovutustappio	x	x	x	x
<i>Luovutustappiot yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

- 14) satunnaisiin tuottoihin ja kuluihin sisältyvät erät;

Esimerkki

Satunnaisten tuottojen ja kulujen erittely				
	Konserni		Kunta	
	2020	2019	2020	2019
Satunnaiset tuotot				
Sähkö Oy:n osakkeiden luovutusvoitto	x	x	x	x
Vakuutuskorvaus K-rakennuksesta	x	x	x	x
<i>Satunnaiset tuotot yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
Satunnaiset kulut				
X toiminnan lopettamisesta johtunut kiinteistön luovutustappio	x	x	x	x
<i>Satunnaiset kulut yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

- 15) yhteismäärät muihin rahoitustuottoihin sisältyvistä olennaisista tuotoista, jotka on saatu osuuksista muissa yhteisöissä. [2020]

Kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelmassa korkotuotot ja korkokulut esitetään erikseen omina erinään, joten niitä ei tarvitse esittää erikseen liitetietona.

Esimerkki

Osinkotuottojen ja peruspääoman korkotuottojen erittely		
	2020	2019
Osinkotuotot saman konsernin yhteisöistä	x	x
Osinkotuotot muista yhteisöistä	x	x
Peruspääoman korot kuntayhtymiltä	x	x
<i>Yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

- 16) erittely poistoeron muutoksista. Tietyissä tapauksissa kunta tai kuntayhtymä voi kirjata poistoeroa myös verotussyistä (EVL 54 §). Asiaa on selostettu yksityiskohtaisemmin kuntajaoston taseohjeessa.
- Jos**
- poistoeron muutokseen sisältyy verotussyistä tehtyä poistoeroa, on poistoeron muutos eriteltävä liitetiedoissa.

Esimerkki

Erittely poistoeron muutoksista		
	2020	2019
Investointivaraukseen liittyvä poistoeron muutos	x	x
Suunnitelman mukaisten poistojen ja verotuspoistojen erotus (- tai +)	x	x
<i>Poistoeron muutokset yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

5. Tasetta koskevat liitetiedot

5.1 Taseen vastaavia koskevat liitetiedot

Taseen vastaavia koskevina liitetietoina on kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetun asetuksen 8 §:n mukaan esitettävä [2020]:

- 17) lainan liikkeeseen laskemisesta aiheutuneet kuluksi kirjaamattomat menot ja pääoma-alennukset, **jos** tällaisia menoja on aktivoitu;

Esimerkki

Kuluksi kirjaamattomat menot ja pääoma-alennukset		
	2020	2019
Edellisellä tilikaudella liikkeelle lasketun joukkovelkakirjalainan liikkeeseenlaskukuluja on aktivoitu muihin pitkävaikutteisiin menoihin. Aktivoitujen menojen määrästä on jäljellä:	x	x

- 18) arvonkorotusten periaatteet ja arvonmäärittäminen;

Liitetiedon perusteella tilinpäätöksestä tulee saada selville mihin tilinpäätöksen erin arvonkorotukset ovat vaikuttaneet. Lisäksi liitetiedosta tulee ilmetä, onko kunnan toimintaperiaatteena arvonkorotuksen tekeminen kaikista kirjanpitolain sallimista arvonkorotuskohteista vai tehdäänkö arvonkorotuksia vain esimerkiksi määrättyyn omaisuusryhmään kuuluvista hyödykkeistä tai muutoin erityisin perustein. Liitetiedoista on ilmettävä käytetyt perusteet, joihin kuuluu mm. tieto siitä, onko todennäköisen luovutushinnan ja arvonnousun pysyvyyden arvioinnissa käytetty asiantuntijoita. Liitetiedoista tulee lisäksi ilmetä, täyttävätkö aiemmin tehdyt arvonkorotukset edelleen kirjanpitolain edellytykset.

Esimerkki

Arvonkorotukset				
	Konserni		Kunta	
	2020	2019	2020	2019
Maa- ja vesialueet				
Arvo 1.1.	x	x	x	x
Arvonkorotukset	x	x	x	x
Arvonkorotusten purku	-x	-x	-x	-x
Arvo 31.12.	x	x	x	x
Arvonkorotukset yhteensä 31.12.	x	x	x	x

Arvonkorotuksen kohteena olevien maa-alueiden ja rakennusten arvo on määritetty varovaisuuden periaatetta noudattaen. Arvonkorotusten määrä perustuu riippumattomien ulkopuolisten asiantuntijoiden lausuntoihin maa-alueiden ja rakennusten todennäköisestä luovutushinnasta. Arvonkorotus on tehty kaikkiin maa-alueisiin, joiden osalta kirjanpitolain mukaiset arvonkorotuksen edellytykset täyttyvät.

19) tiedot pysyvistä vastaavista tase-eräkohtaisesti:

- poistamaton hankintameno tilikauden alussa;
- lisäykset ja vähennykset tilikauden aikana samoin kuin siirrot erien välillä;
- tilikauden suunnitelman mukaiset poistot;
- tilikauden arvonalentumiset ja niiden palautukset;
- tilikauden aikana kirjanpitolain 4 luvun 5 §:n 3 momentissa tarkoitetulla tavalla hankintameneon luettujen korkojen määrä;
- tilikauden rahoitusosuudet.

Tilikauden suunnitelman mukaisiin poistoihin ja arvonalentumisiin sisältyvät olennaiset lisäpoistot suunnitelman mukaisten poistojen kohteena olevasta aineettomasta ja aineellisesta hyödykkeestä on eriteltävä tilinpäätöksen liitetiedoissa (Kuntajaoston tuloslaskelmaohje luku 9.1).

Aineettomat ja aineelliset hyödykkeet

Aineettomat ja aineelliset hyödykkeet											
	Aineettomat hyödykkeet				Aineelliset hyödykkeet						
	Aineet- tomat oikeudet	Muut pit- kävaikuttei- set menot	Ennako- maksut	Yhteensä	Maa- ja vesi- alueet	Raken- nukset	Kiinteät rakenteet ja laitteet	Koneet ja kalusto	Muut aineelliset hyödykkeet	Ennako- maksut ja kesk.er.h.	Yhteensä
Poistamaton hankintameno 1.1.	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Lisäykset tilikauden aikana	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Rahoitusosuudet tilikaudella	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Vähennykset tilikauden aikana	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Siirrot erien välillä	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Tilikauden poisto	x	x	x	x		x	x	x	x	x	x
Arvonlennukset ja niiden palautukset					x	x					x
Aktivoidut korkomenot						x					x
Poistamaton hankintameno 31.12.	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Arvonkorotukset					x						x
Kirjanpitoarvo 31.12.	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Olennaiset lisäpoistot											
Erittely olennaisista lisäpoistoista	x	x		x		x	x	x	x		x

Riville *Siirrot erien välillä* merkitään mm. keskeneräisten hyödykkeiden siirto hyödykkeen valmistuttua ao. hyödykeryhmään (esim. rakennuksiin). Rivin *Siirrot erien välillä* Yhteensä-sarakkeen summan tulee olla nolla.

Tase-erien väliset siirrot, jotka rinnastetaan investointimenoksi ja investointituloksi, käsitellään riveillä lisäykset ja vähennykset tilikauden aikana. Tällaisesta mainittakoon esimerkkinä vastikkeetta luovutetun omaisuuden siirto esimerkiksi kalustosta muihin pitkävaikutteisiin menoihin⁵.

5

Ks. Kuntajaoston lausunto 75/2005 Kuntien luovuttaman käyttöomaisuuden kirjaaminen kaupungin liikelaitoksena toimivan pelastuslaitoksen ja luovuttajakuntien kesken

Jos kunta on aktivoinut kehittämismenoja, liitetiedoissa on annettava selvitys aktivoitujen kehittämismenojen poistoajasta ja -menetelmästä. Yleensä kunnissa ei tällaisia aktivoituja menoja ole.

Jos kunta on aktivoinut kiinteistöihin kohdistuvia ei-palautettavia liittymismaksuja pysyvien vastaavien aineellisten hyödykkeiden tase-erään *Maa- ja vesialueet*, määrältään olennaiset liittymismaksut tulee ilmoittaa taseen liitetiedoissa, ellei niitä ole esitetty taseessa omana eräänään.

Esimerkki

Maa- ja vesialueet erittely				
	Konsemi		Kunta	
	2020	2019	2020	2019
Maa- ja vesialueet				
Kiinteistöjen liittymismaksut	x	x	x	x
Muut maa- ja vesialueet	x	x	x	x
<i>Maa- ja vesialueet yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

Mikäli tilinpäätöksen oikea ja riittävä kuva edellyttää, pysyvien vastaavien hyödykkeisiin sisältyvistä sellaista hyödykkeistä, joilla ei ole tasearvoa (esimerkiksi kokonaan poistettu tai lahjoituksena saatu hyödyke), on olennaisista em. hyödyke-eristä annettava selvitys liitetiedoissa.

Sijoitukset

Esimerkki

Pysyvien vastaavien sijoitukset										
	Osakkeet ja osuudet					Jvk-, muut laina- ja muut saamiset				
	Osakkeet konserni-yhtiöt	Osakkeet omistusyht. yhteisöt	Kunta-yhtymä-osuudet	Muut osakkeet ja osuudet	Yhteensä	Jvk-laina-saamiset	Saamiset konserni-yhteisöt	Saamiset kunta-yhtymät	Saamiset muut yhteisöt	Yhteensä
Hankintameno 1.1.	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Lisäykset	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Vähennykset	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Siirrot erien välillä	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Hankintameno 31.12.	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Arvonlennukset	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Arvonkorotukset	x	x		x	x					x
Kirjanpitoarvo 31.12.	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x

Joukkovelkakirjalainasaamiset ovat yleensä luonteeltaan rahoitusarvopapereihin kirjattavia sijoituksia, koska kyse on yleensä rahavarojen tilapäisestä sijoittamisesta.

Jos osakkeiden ja osuuksien hankintaan on saatu rahoitusosuuksia, ne esitetään vastaavalla tavalla kuin aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden liitetiedossa.

Kuntayhtymän pysyvien vastaavien hyödykkeeseen saama valtionosuus voi vaikuttaa peruspääoman jakaantumiseen jäsenkuntien kesken. Kuntayhtymän taseeseen merkitty jäsenkunnan peruspääomaosuus ei tämän jälkeen vastaa jäsenkunnan taseeseen merkittyä kuntayhtymäosuutta. Olennaisista kuntayhtymäosuuksien arvon muutoksista annetaan selvitys kunnan tilinpäätöksen liitetiedoissa.

Esimerkki

Olennaiset kuntayhtymäosuuksien arvon muutokset						
	Tase- arvo 1.1.	Lisäykset tilikaudella	Vähennykset tilikaudella	Tase- arvo 31.12.	Kunnan osuus kuntayhtymän peruspääomasta	Ero
X kuntayhtymä	x	x	x	x	x	x
Z kuntayhtymä	x	x	x	x	x	x

Omistuksia muissa yhteisöissä koskevat liitetiedot

Omistuksina muissa yhteisöissä on liitetietoina ilmoitettava:

- 20) tytäryhteisöistä, mukaan lukien yhdistykset ja säätiöt, joissa kunnalla on määräämisvalta, nimi, yritys- ja yhteisötunnus ja kunnan ja kuntakonsernin omistusosuus tytäryhteisöstä ja selvitys jos määräysvallan peruste ei ole äänten enemmistön tuottava omistus yhteisössä sekä kuntakonsernin osuus sen omasta ja vieraasta pääomasta sekä voitosta tai tappiosta viimeksi laaditussa tilinpäätöksessä; [2020]
- 21) kuntayhtymistä, joissa kunta on jäsenenä, kuntayhtymän nimi, yritys- ja yhteisötunnus, kunnan omistusosuus kuntayhtymästä sekä kunnan osuus sen omasta ja vieraasta pääomasta sekä yli- tai alijäämästä viimeksi laaditussa tilinpäätöksessä; [2020]
- 22) yhteisyhteisöistä sekä yhden viidesosan tai sitä suuremman omistusosuuden kohteena olevista yrityksistä tai yhteisöistä ja muista omistusyhteisyhteisöistä nimi, yritys- ja yhteisötunnus, kunnan ja kuntakonsernin omistusosuus sekä kuntakonsernin osuus sen omasta ja vieraasta pääomasta sekä voitosta tai tappiosta viimeksi laaditussa tilinpäätöksessä. [2020]

Omistusten yhteydessä (liitetiedot 20–22) ilmoitetut osuudet omasta ja vieraasta pääomasta sekä voitosta ja tappiosta ilmoitetaan yhteisöjen erillistilinpäätösten mukaisina. Omistuksina ilmoitetaan myös konserniyhteisöjen omistukset muista yhteisöistä.

Esimerkki muissa yhteisöissä olevia omistuksia koskevista liitetiedoista (20-22)

Tytäryhteisöt, kuntayhtymäosuudet sekä osakkuusyhteisöt						
Nimi	Y-tunnus	Kunnan omistus- osuus	Konsernin omistus- osuus	Kuntakonsernin osuus (1000 €) omasta vieraasta tilikauden pääomasta pääomasta voitosta/ tappiosta		
Tytäryhteisöt						
Työvoimapalvelu Oy	x	100 %	100 %	x	x	x
Liikennebussit Oy	x	90 %	90 %	x	x	x
Asuntohankinta Oy	x	100 %	100 %	x	x	x
Musiikkikoulutussäätiö	x	100 %	100 %	x	x	x
Kiinteistö Oy Kunnantie 1	x	100 %	100 %	x	x	x
Kiinteistö Oy Kunnantie 3	x	90 %	90 %	x	x	x
Vanhustentaloyhdistys	x	jäsen		x	x	x
Yhdistelemättömät tytäryhteisöt						
Oy XXXX	x	51 %	51 %	x	x	x
		Yhteensä		x	x	x
Kuntayhtymät						
Xx sairaanhoitopiirin ky.	x	18 %	18 %	x	x	x
Yy ammatillisen koulutuksen ky	x	50 %	50 %	x	x	x
Yhdistelemättömät kuntayhtymät						
XX Hammashoito-ky.	x	0,25 %	0,25 %	x	x	x
		Yhteensä		x	x	x
Osakkuusyhteisöt						
Musiikkiteatteri Oy	x		20 %	x	x	x
Bussipysäköinti Oy	x		45 %	x	x	x
Teatteriyhtymä Oy	x	50 %	50 %	x	x	x
Yhdistelemättömät osakkuusyhteisöt						
Asunto Oy Vähänen	x	21 %	21 %	x	x	x
Muut omistusyhteisyhteisöt						
Torin Parkkitalo Oy*	x	20 %	20 %	x	x	x
		Yhteensä		x	x	x

* Osuus osakkeiden tuottamasta äänivallasta on alle 1/5.

[2020]

Kuntayhtymät esitetään aina ryhmässä Kuntayhtymät, vaikka kyseessä olisikin tytäryhteisön asemassa oleva kuntayhtymä.

Konsernin omistusosuudessa otetaan huomioon myös tytäryhteisöasemassa olevien kuntayhtymien kautta tuleva omistus. Kuntayhtymän kautta tuleva omistusosuus lasketaan kuntayhtymän peruspääoman jäsenosuuden mukaisessa suhteessa.

Yhdistelemättömällä osakkuusyhteisöllä tarkoitetaan sellaista osakkuusyhteisöä, jota ei ole yhdistelty pääomaosuusmenetelmällä.

- 23) erikseen pitkä- ja lyhytaikaiset saamiset tytäryhteisöiltä, kuntayhtymiltä, joissa kunta on jäsenenä sekä osakkuus- ja muilta omistusyhteisyhteisöiltä:
- myyntisaamiset (Vs C II pitkäaikaiset 1, lyhytaikaiset 1);
 - lainasaamiset (Vs C II pitkäaikaiset 2, lyhytaikaiset 2);
 - muut saamiset (Vs C II pitkäaikaiset 3, lyhytaikaiset 3);
 - siirtosaamiset (Vs C II pitkäaikaiset 4, lyhytaikaiset 4).

Esimerkki

Saamisten erittely				
	2020		2019	
	Pitkäaikaiset	Lyhytaikaiset	Pitkäaikaiset	Lyhytaikaiset
Saamiset tytäryhteisöiltä				
Myyntisaamiset	x	x	x	x
Lainasaamiset	x	x	x	x
Muut saamiset	x	x	x	x
Siirtosaamiset	x	x	x	x
<i>Yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
Saamiset kuntayhtymiltä, joissa kunta on jäsenenä				
Myyntisaamiset	x	x	x	x
Lainasaamiset	x	x	x	x
Muut saamiset	x	x	x	x
Siirtosaamiset	x	x	x	x
<i>Yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
Saamiset osakkuus- sekä muilta omistusyhteisyyksiltä				
Myyntisaamiset	x	x	x	x
Lainasaamiset	x	x	x	x
Muut saamiset	x	x	x	x
Siirtosaamiset	x	x	x	x
<i>Yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
<i>Saamiset yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

24) Siirtosaamisiin sisältyvät olennaiset erät;

Esimerkki

Siirtosaamisiin sisältyvät olennaiset erät				
	Konserni		Kunta	
	2020	2019	2020	2019
Pitkäaikaiset siirtosaamiset				
Menoennakot				
Etukäteen maksetut vuokratulot	x	x	x	x
<i>Pitkäaikaiset siirtosaamiset yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
Lyhytaikaiset siirtosaamiset				
Tulojäämät				
Siirtyvät korot	x	x	x	x
Kelan korvaus työterveydenhuollosta	x	x	x	x
EU-tuet ja avustukset	x	x	x	x
Muut tulojäämät	x	x	x	x
<i>Tulojäämät yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
<i>Lyhytaikaiset siirtosaamiset yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

5.2 Taseen vastattavia koskevat liitetiedot

Taseen vastattavia koskevana liitetietoina on kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetun asetuksen 9 §:n mukaan esitettävä: [2020]

- 25) tase-eräkohtainen erittely oman pääoman erien lisäyksistä ja vähennyksistä sekä siirroista näiden erien välillä tilikauden aikana;

Esimerkki

Oman pääoman erittely				
	Konserni		Kunta	
	2020	2019	2020	2019
Peruspääoma 1.1.	x	x	x	x
Lisäykset	x	x	x	x
Vähennykset	-x	-x	-x	-x
Peruspääoma 31.12.	x	x	x	x
Arvonkorotusrahasto 1.1.	x	x	x	x
Lisäykset	x	x	x	x
Vähennykset	-x	-x	-x	-x
Arvonkorotusrahasto 31.12.	x	x	x	x
Muut omat rahastot				
Vahinkorahaston pääoma 1.1.	x	x	x	x
Siirrot rahastoon	x	x	x	x
Siirrot rahastosta	-x	-x	-x	-x
Vahinkorahaston pääoma 31.12.	x	x	x	x
Muut omat rahastot yhteensä 31.12.	x	x	x	x
Edellisten tilikausien ylijäämä 1.1.	x	x	x	x
Siirto vahinkorahastoon	-x	-x	-x	-x
Edellisten tilikausien ylijäämä 31.12.	x	x	x	x
Tilikauden ylijäämä/alijäämä	x	x	x	x
<i>Oma pääoma yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

Jos kunta on alentanut peruspääomaansa, on liitetiedoissa annettava selvitys peruspääoman alentamisen perusteista sekä peruspääoman alentamiseen määrättyjen edellytysten täyttymisestä. Lisäksi liitetiedoissa on esitettävä arvio alentamisen vaikutuksesta oikeaan ja riittävään kuvaan kunnan taloudellisesta asemasta⁶.

Oman pääoman muutoksia kuvaavan liitetiedon yhteydessä voidaan esittää tieto kertyneen ylijäämän tai alijäämän määrästä, jossa tuloksenkäsittelyerät (investointivaraukset ja poistoerot sekä muut omat rahastot kuin arvонkorotusrahastot) on otettu huomioon⁷.

6

Peruspääoman alentamisen edellytyksiä on selvitetty mm. kirjanpitolautakunnan kuntajaoston taseohjeessa ja kuntajaoston lausunnossa 121/2019 lainan arvonalennuksen ja peruspääoman muutoksen kirjaamisesta kuntayhtymän ja jäsenkunnan kirjanpidossa

7

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 118/2018 kunnan ja kuntayhtymän yli-/alijäämäerien tulkinnasta.

Esimerkki

Edellisten tilikausien yli-/alijäämä ja tuloksenkäsittelyerät		
	Kunta	
	2020	2019
Edellisten tilikausien ylijäämä 31.12.	x	x
Tilikauden ylijäämä/alijäämä	x	x
Kertynyt poistoero 31.12.	x	x
Vapaaehtoiset varaukset 31.12.	x	x
<i>Kertynyt yli-/alijäämä ja tuloksenkäsittelyerät yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

Liitetietona on esitettävä oikean ja riittävän kuvan vaatimus huomioon ottaen eriteltynä tilinpäätösperiaatteiden muutoksista ja aikaisempien tilikausien virheiden oikaisuista aiheutuvat muutokset omaan pääomaan;

Kuntayhtymän liitetiedoissa esitetään lisäksi selvitys peruspääoman jakautumisesta jäsenkuntien kesken. Jos myös oman pääoman muu erä jaetaan jäsenkuntien kesken, siitä esitetään selvitys liitetiedoissa;

Esimerkki

Erittely peruspääoman ja sijoitusrahaston jakautumisesta		
	Jäsenkunnan osuus peruspo:sta	Jäsenkunnan osuus sijoitusrahastosta
X kunta	x	x
Y kunta	x	x
Z kunta	x	x
N kunta	x	x
<i>Peruspääoma yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

26) erittely poistoerosta;

Määrätyissä tapauksissa kunta tai kuntayhtymä voi kirjata poistoeroa myös verotussyistä (EVL 54 §). Asiaa on selostettu yksityiskohtaisemmin Kuntajajoston taseohjeen luvussa 6. **Jos** poistoeron muutokseen sisältyy verotussyistä tehtyä poistoeroa, on poistoeron muutos eriteltävä liitetiedoissa.

Esimerkki

Erittely poistoerosta		
	2020	2019
Investointivaraukseen liittyvä poistoero	x	x
Verotuspoistoihin liittyvä poistoero	x	x
<i>Poistoero yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

- 27) tase-erien mukaan eritelty tieto sellaisista pitkäaikaiseen vieraaseen pääomaan kuuluvista veloista, jotka erääntyvät myöhemmin kuin viiden vuoden kuluttua;

Esimerkki

Pitkäaikaiset velat		
	2020	2019
Joukkovelkakirjalainat	x	x
Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta	x	x
Lainat julkisyhteisöiltä	x	x
Lainat muilta luotonantajilta	x	x
Saadut ennakot	x	x
Ostovelat	x	x
Muut velat	x	x
Siirtovelat	x	x
<i>Pitkäaikaiset velat yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

Vuoden 2020 tilinpäätöksessä esitetään velat ja velkojen osat, jotka erääntyvät 1.1.2026 tai sen jälkeen.

- 28) erittely liikkeeseen lasketuista joukkovelkakirjalainoista;

Liitetiedossa on mahdollista esittää lyhytaikaiseen rahoitukseen käytetyt kuntatodistuslainat tarkoituksenmukaisella tavalla ryhmiteltyinä tai yhdistettynä.

Esimerkki

Joukkovelkakirjalainat		
	2020	2019
JVK-laina 2015/2022	x	x
- korko 2,598 % xx asti, sen jälkeen vaihtuva		
- vuotuinen lyhennys	x	x
JVK-laina 2016/2021	x	x
- korko 4,25 %		
- kertalyhtenteinen		
Alle vuoden kuluessa erääntyvät kuntatodistuslainat	x	x
- korko x,x % - x,x %	x	x
- erääntyvät x.x. -x.xx.xxxx	x	x
<i>Joukkovelkakirjalainat yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

- 29) erittely olennaisista pakollisiin varauksiin merkityistä eristä, jos se on tarpeen tase-erien selventämiseksi;

Esimerkki

Pakolliset varaukset				
	Konserni		Kunta	
	2020	2019	2020	2019
Muut pakolliset varaukset				
Vuokravastuut käyttämättömistä tiloista	x	x	x	x
Ympäristövastuut	x	x	x	x
Vahingonkorvausvaraus	x	x	x	x
Ei-suojaavien johdannaisopimusten negatiivinen käypä arvo	x	x	x	x
Osuus kuntayhtymän alijäämästä			x	x
Potilasvahinkovakuutusmaksuvastuu (ky)	x	x		
<i>Muut pakolliset varaukset yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

- 30) erikseen pitkä- ja lyhytaikaiset velat tytäryhteisöille, kuntayhtymille, joissa kunta on jäsenenä, sekä osakkuus- ja muille omistusyhteisyhteisöille: [2020]

- saadut ennakot (Vt E I 5, II 5);
- ostovelat (Vt E I 6, II 6);
- liittymismaksut ja muut velat (Vt E I 7, II 7); sekä
- siirtovelat (Vt E I 8, II 8) (KPA 2:5.2 §);

Esimerkki

Vieras pääoma				
	2020		2019	
	Pitkä-aikainen	Lyhyt-aikainen	Pitkä-aikainen	Lyhyt-aikainen
Velat tytäryhteisöille				
Saadut ennakot	x	x	x	x
Ostovelat	x	x	x	x
Muut velat	x	x	x	x
Siirtovelat	x	x	x	x
<i>Yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
Velat kuntayhtymille, joissa kunta on jäsenenä				
Saadut ennakot	x	x	x	x
Ostovelat	x	x	x	x
Muut velat	x	x	x	x
Siirtovelat	x	x	x	x
<i>Yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
Velat osakkuus- sekä muille omistusyhteisyhteisöille				
Saadut ennakot	x	x	x	x
Ostovelat	x	x	x	x
Muut velat	x	x	x	x
Siirtovelat	x	x	x	x
<i>Yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
<i>Vieras pääoma yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

- 31) maksuvalmiuden kannalta merkittävä sekkitililimiitti ja siitä käyttämättä oleva määrä; [2020]

Esimerkki

Sekkitililimiitti		
	2020	2019
Luotollisen sekkitilin limiitti 31.12.	x	x
- siitä käyttämättä oleva määrä	x	x

- 32) erittely *Muut velat* -erän jakautumisesta liittymismaksuihin ja muihin velkoihin, **jos** liittymismaksuja ei ole merkitty taseeseen erillisenä eränä;

Jos liittymismaksu on palautuskelpoinen (ts. palautusvelvollisuus), se merkitään taseeseen erään *Muut velat*, jonka nimikkeenä suositellaan käytettäväksi nimikettä *Liittymismaksut ja muut velat*. Palautuskelpoiset liittymismaksut suositellaan esitettäväksi erän erillisenä alanimikkeenä. Erän jakautuminen liittymismaksuihin ja muihin velkoihin voidaan ilmoittaa myös liitetietona⁸.

Esimerkki

Muiden velkojen erittely				
	Konserni		Kunta	
	2020	2019	2020	2019
Muut velat				
Liittymismaksut	x	x	x	x
Muut velat	x	x	x	x
<i>Muut velat yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

- 33) siirtovelkoihin sisältyvät olennaiset erät. [2020]

Esimerkki

Siirtovelkoihin sisältyvät olennaiset erät				
	Konserni		Kunta	
	2020	2019	2020	2019
Lyhytaikaiset siirtovelat				
Tuloennakot	x	x	x	x
Menojäämät				
Lomapalkkavelan ja henkilösivukulujen jaksotukset	x	x	x	x
Muut palkkojen ja henkilösivukulujen jaksotukset	x	x	x	x
Korkojaksotukset	x	x	x	x
Muut menojäämät	x	x	x	x
<i>Lyhytaikaiset siirtovelat yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
<i>Siirtovelat yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

8

Kuntajaoston lausunto 65/2004, myös kirjanpitolautakunnan lausunto 1566/1999

6. Vakuuksia, vastuusitoumuksia ja taseen ulkopuolisia järjestelyjä koskevat liitetiedot

Konsernitaseeseen sisällytettävien vastuusitoumusten ja vastuiden liitetiedoissa huomioidaan konsernisuhteiden aiheuttamat päällekkäisyydet. Jos vastuusitoumuksen kohteena oleva velka tai velvoite sisältyy jo täysimääräisenä konsernitaseen velkoihin tai pakollisiin varauksiin, ei ko. vastuusitoumusta esitetä enää konsernitaseen vastuusitoumusten liitetiedoissa. Jos vastuusitoumuksen kohteena oleva velka ei sisälly konsernitaseeseen, esimerkiksi tytäryhteisö on jätetty yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen, on tällainen vastuusitoumus kuitenkin esitettävä liitetiedoissa.

Vakuuksia ja vastuusitoumuksia koskevat liitetiedot on kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetun asetuksen 10 §:n mukaan esitettävä: [2020]

- 34) eriteltyinä velat, joista kunta on antanut vakuudeksi omaisuuttaan, eriteltyinä vakuuslajeittain kultakin kirjanpitolain 1:6 §:n mukaan taseen vastattavissa esitettävän vieraan pääoman erältä; [2020]

Liitetietona on annettava edellisessä kappaleessa tarkoitettujen vakuuksien yhteenlaskettu arvo mainitun kohdan mukaisesti eriteltynä;

Esimerkki

Velat, joiden vakuudeksi annettu kiinnityksiä kiinteistöihin				
	Konserni		Kunta	
	2020	2019	2020	2019
Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta	x	x	x	x
Vakuudeksi annetut kiinnitykset	x	x	x	x
Lainat julkisyhteisöiltä	x	x	x	x
Vakuudeksi annetut kiinnitykset	x	x	x	x
Lainat muilta luotonantajilta	x	x	x	x
Vakuudeksi annetut kiinnitykset	x	x	x	x
<i>Vakuudeksi annetut kiinnitykset yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
Velat, joiden vakuudeksi annettu osakkeita				
	Konserni		Kunta	
	2020	2019	2020	2019
Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta	x	x	x	x
Pantattujen osakkeiden kirjanpitoarvo	x	x	x	x
Lainat julkisyhteisöiltä	x	x	x	x
Pantattujen osakkeiden kirjanpitoarvo	x	x	x	x
Lainat muilta luotonantajilta	x	x	x	x
Pantattujen osakkeiden kirjanpitoarvo	x	x	x	x
<i>Pantatut osakkeet yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

- 35) vakuuksista, jotka kunta on muuten kuin edellä kohdassa 34 tarkoitettulla tavalla antanut puolestaan, yhteenlaskettu arvo vakuuslajeittain eriteltynä;

Tässä esitetään vakuudet, jotka kunta on antanut muiden omien sitoumusten kuin velkojen vakuudeksi, esimerkiksi vakuudet tulevien vuokranmaksuvelvoitteiden vuoksi.

- 36) vakuuksista, jotka kunta on antanut sen kanssa samaan konserniin kuuluvien yhteisöjen puolesta, yhteenlaskettu arvo vakuuslajeittain eriteltynä;

- 37) yhteenlaskettu arvo kunnan antamista muista kuin edellä 34–36 kohdissa tarkoitetuista vakuuksista lajeittain eriteltynä;

Vakuudet				
	Konserni		Kunta	
	2020	2019	2020	2019
Omasta puolesta annetut vakuudet				
Vakuudeksi annetut kiinnitykset	x	x	x	x
Pantatut arvopaperit	x	x	x	x
<i>Yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
Kuntakonserniin kuuluvien yhteisöjen puolesta annetut vakuudet				
Vakuudeksi annetut kiinnitykset			x	x
Pantatut arvopaperit			x	x
<i>Yhteensä</i>			<i>x</i>	<i>x</i>
Muiden puolesta annetut vakuudet				
Vakuudeksi annetut kiinnitykset	x	x	x	x
Pantatut arvopaperit	x	x	x	x
<i>Yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
<i>Vakuudet yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

Taseeseen sisällyttämättömistä vastuusitoumuksista ja vastuista on esitettävä liitetietona:

- 38) vuokravastuut, [2020]

Liitetietona esitetään vuokrasopimusten mukaisten vuokrien jäljellä olevien määrien yhteissumma. Liitetiedoissa esitetään kaiken tyyppisistä tuotannon-tekijöistä syntyvät vuokravastuut, kuten toimitilat, koneet ja laitteet, maa-alueet. Toimitilojen vuokravastuina esitetään myös esimerkiksi tilapäisten ja siirrettävien rakennusten sekä edelleen vuokrattujen tilojen vuokravastuut. Jos toimitilan vuokrasopimus sisältää esimerkiksi maa-aluetta, rakennuksia ja laitteita koskevan vuokrasopimuksen, jokainen vuokrasopimuksen osa voidaan käsitellä liitetiedoissa erillisinä, mikäli vuokralle ottaja voi hyödyntää vuokrauksen kohteena olevaa osaa sellaisenaan erillisenä.

Jäljellä olevien vuokrien määrä ilmoitetaan vuokra-ajalta, jona vuokrasopimus ei ole peruutettavissa. Toistaiseksi voimassa olevien vuokrasopimusten vuokra-aikana pidetään siten irtisanomisaikaa. Määräaikaisten vuokrasopimusten vuokra-aika on vuokrasopimuksessa sovittu kiinteä vuokra-aika. Vuokra-aika sisältää myös jatko- tai päättämisoption mukaisen ajanjakson, jos niiden käyttämisestä on sitovasti sovittu.

Myöhemmin voimaan tulevien vuokrasopimusten vuokrat sisällytetään vuokravastuisiin siitä lukien kun vuokrattava hyödyke on käytettävissä kunnan palvelutuotannossa. Tätä ennen vastuu esitetään muissa sopimusvastuissa.

Vuokravastuu ilmoitetaan nimellisarvoisena ilman arvonlisäveroa, jos arvonlisävero voidaan sisällyttää vähennettäviin tai palautettaviin arvonlisäveroihin. Vuokravastuisiin ei sisällytetä mahdollista palvelumaksun osuutta, koska ne esitetään sopimusvastuissa. Kunta voi halutessaan eritellä kuntakonsernin sisäiset vuokravastuut (konsernia koskevassa liitetiedossa tulee eliminoida), mikäli tieto on tilinpäätöksen oikean ja riittävän kuvan kannalta tarpeellinen.

Mikäli vuokran määrä on vuokrasopimuksessa sidottu esimerkiksi indeksiin, indeksiehto otetaan huomioon vastuun laskennassa, kun ehtoa käytetään.

Mikäli vuokralle ottaja on velvollinen palauttamaan kohteen vuokralle antajalle tietyssä kunnossa, velvoitetta varten kirjataan pakollinen varaus, mikäli kirjanpitolain 5:14 §:n mukaiset pakollisen varauksen kirjaamista koskevat edellytykset täyttyvät.

Vuokravastuista on esitetty kaksi vaihtoehtoista esittämistapaa, joista ensimmäinen sisältää vuokravastuita koskevat vähimmäistiedot ja toinen laajemmat vapaaehtoiset erittelyt.

Esimerkki

Vuokravastuut				
	Konserni		Kunta	
	2020	2019	2020	2019
Vuokravastuut yhteensä	x	x	x	x
- siitä seuraavalla tilikaudella maksettava osuus	x	x	x	x
- siitä PPP-hankkeet (public-private partnerships *)	x	x	x	x
- siitä sopimuksiin sisältyvät lunastusvelvoitteet **)	x	x	x	x
Leasingvuokrasopimukseen ei sisälly olennaisia irtisanomis- ja lunastusehdon mukaisia vastuuta.				

*) Ks. Tarkemmin Kuntien ja kuntayhtymien automaattisen talousraportoinnin käsikirja

***) Esim. kuntajaoston lausunto 69/2005vuokratun ja myöhemmin ostettavan osakehuoneiston hankintahinnan ja korjauskustannusten sekä teollisuushallin varastotilan hankintahinnan aktivoinnista

[2020]

Esimerkki

Vuokravastuut				
	Konserni		Kunta	
	2020	2019	2020	2019
Toimitilojen vuokravastuut	x	x	x	x
Koneiden ja laitteiden vuokravastuut	x	x	x	x
Maa-aluiden vuokravastuut	x	x	x	x
Muut vuokravastuut	x	x	x	x
Vuokravastuut yhteensä	x	x	x	x
- siitä seuraavalla tilikaudella maksettava osuus	x	x	x	x
- siitä PPP-hankkeet (public-private partnerships *)	x	x	x	x
- siitä sopimuksiin sisältyvät lunastusvelvoitteet **)	x	x	x	x
- siitä kuntakonsernin sisäiset vuokravastuut			x	x
Leasingvuokrasopimuksiin ei sisälly olennaisia irtisanomis- ja lunastusehdon mukaisia vastuuta.				

*) Ks. tarkemmin JHS 205 Kuntien ja kuntayhtymien taloustietojen raportointi

**) Esim. kuntajaoston lausunto 69/2005vuokratun ja myöhemmin ostettavan osakehuoneiston hankintahinnan ja korjauskustannusten sekä teollisuushallin varastotilan hankintahinnan aktivoinnista

39) kunnan antamat vastuusitoumukset sen kanssa samaan konserniin kuuluvien yhteisöjen puolesta;

40) muut kunnan antamat vastuusitoumukset ja muut vastuut;

Muista vastuusitoumuksista on ilmoitettava niiden:

- 1) liiketoiminnallinen tarkoitus sekä
- 2) taloudellinen vaikutus konserniin ja kuntaan, silloin kun niistä aiheutuvat riskit tai hyödyt ovat olennaisia ja tätä tietoa voidaan pitää kunnan taloudellisen aseman arvioinnin kannalta välttämättömänä

Esimerkki (liitetiedot nro:t 39-40)

Vastuusitoumukset				
Järjestelyjen tarkoitus	Konserni		Kunta	
	2020	2019	2020	2019
Takaukset samaan konserniin kuuluvien yhteisöjen puolesta				
Alkuperäinen pääoma			x	x
Jäljellä oleva pääoma			x	x
Takaukset muiden puolesta *)				
Alkuperäinen pääoma	x	x	x	x
Jäljellä oleva pääoma	x	x	x	x
Lisäksi kunta on myöntänyt täytetakauksia x euroa, joista lainasitoumukset olivat tekemättä 31.12.2019.				

*) Tähän sisältyvät myös kunnan antamat täytetakaukset asuntolainoista, joista lainasitoumukset tehty.

Kuntien takauskeskuksen jäsenkunta ilmoittaa liitetietona kunnan osuudet takausvastuista ja kattamattomista takausvastuista sekä kunnan mahdollista vastuuta kattavan osuuden rahastosta takauskeskuksen ilmoituksen mukaisesti⁹.

Esimerkki (liitetieto 40)

Vastuu Kuntien takauskeskuksen takausvastuista		
	2020	2019
Kunnan osuus takauskeskuksen takausvastuista 31.12.	x	x
Kunnan osuus takauskeskuksen kattamattomista takausvastuista 31.12.	x	x
Kunnan mahdollista vastuuta kattava osuus takauskeskuksen rahastosta 31.12.	x	x

- 41) muut kuntaa koskevat taseen ulkopuoliset järjestelyt. Tähän merkittäviä taseen ulkopuolisia järjestelyjä voivat olla mm. yhteistyö- ja kumppanuussopimuksista aiheutuvat vastuut, ympäristövastuut jne. Vastuut ilmoitetaan nimellisarvoisena ilman arvonnalisäveroa, jos arvonnalisävero voidaan sisällyttää vähennettäviin tai palautettavaan arvonnalisäveroihin. Muut taseen ulkopuoliset järjestelyt voivat olla sellaisia, että niiden rahamäärää ei pystytä määrittämään. Tällöin vähimmäisinformaationa ilmoitetaan vastuun olemassaolo;

Muista taseen ulkopuolisista järjestelyistä on ilmoitettava niiden:

- 1) liiketoiminnallinen tarkoitus ja
- 2) taloudellinen vaikutus konserniin ja kuntaan, silloin kun niistä aiheutuvat riskit tai hyödyt ovat olennaisia ja tätä tietoa voidaan pitää kunnan taloudellisen aseman arvioinnin kannalta välttämättömänä.

Taseen ulkopuolisista järjestelyistä esitetään seuraavalla tilikaudella erään-tyvä osuus aina kun se on vastuusitoumuksen luonteen perusteella mahdol-lista.

Kuntaa koskevissa oikeudenkäynneissä lopputulos ei aina ole ennakoitavissa. Jos kunnalta vaaditaan vahingonkorvauksia tai kunnan vastattavaksi arvioi-daan jäävän oikeudenkäyntikuluja, on selvitettävä, onko kysymys taseeseen ja tuloslaskelmaan merkittävästä pakollisesta varauksesta tai siirtovelasta vai liitteenä ilmoitettavasta taseen ulkopuolisesta vastuusta.

Muihin taseen ulkopuolisiin järjestelyihin merkitään mm. arvonnalisäveron mahdollinen palautusvastuu. Arvonnalisäverolain mukaan uudisrakentamis- tai peruserantamismenoista vähennyksenä tai palautuksena käsiteltyyn arvonnalisäveroon on liittynyt 1.1.2008 alkaen kymmenen vuoden oikaisuvelvollisuus, jos kiinteistön tai sen osan käyttötarkoitus muuttuu palautukseen tai vähennykseen oikeuttamattomaksi. AVL:n mukaisen, mahdollisesti palautettavan veron määrä tulee siten esittää taseen ulkopuolisena järjestelynä liitetiedoissa (a asetus kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista 10 § 6 kohta) [2020],

9

Ks. kuntajaoston lausunto 82/2007 takauskeskuksen jäsenyydestä koituvien takausvastuiden ilmoittamisesta kuntien tilinpäätöksessä

kunnes palautusvastuu päättyy tai veron määrä joudutaan myynnin taikka käyttötarkoituksen muuttumisen takia kirjaamaan velaksi. Tällaista palautusvastuuta määriteltäessä otetaan huomioon kiinteistöt, joiden osalta on todennäköistä oikaisun toteutuminen investointi- tai taloussuunnitelmaan perustuen. Arvonlisäveron palautusvastuun laskennassa otetaan huomioon Verohallituksen ohjeet (A59/200/2017) kiinteistöinvestointien arvonlisäverotuksesta.

Kuntayhtymän ja liikelaitoskuntayhtymän jäsenen muita taseen ulkopuolisia järjestelyjä koskevana liitetietona saattaa tulla kysymykseen myös jäsenen rahoitusvastuu kuntayhtymän taseeseen kertyneestä alijäämästä, ellei sitä ole kirjattu pakollisena varauksena jäsenkunnan kirjanpitoon¹⁰. Liitetiedoissa tulee tällöin selostaa keskeiset perusteet ja oletukset sille, ettei vastuuta ole kirjattu pakollisena varauksena. Kertyneeseen alijäämään liittyvä rahoitusvastuu voi olla merkittävä liikelaitoskuntayhtymässä tai sellaisessa kuntayhtymässä, jonka tulee noudattaa etukäteishinnoittelua. Kuntalain 117 §:n mukaan jäsenkunta vastaa kuntayhtymän sellaisten menojen rahoituksesta, joita ei muutoin saada katetuiksi. Edellä mainittuun säännökseen perustuva rahoitusriski saattaa realisoitua jäsenen erotessa kuntayhtymästä, kuntayhtymän purkamisessa tai kuntayhtymän tehtävän lakkauttamisessa tai siirtämisessä jäsenkunnalle tai toiselle kuntayhtymälle.

Yhteistyö- ja kumppanuussopimukset -kohdassa esitetään merkittävistä yhteistyö- ja kumppanuussopimuksista (esim. elinkaarimalli- tms. sopimukset) aiheutuva jäljellä oleva yhteismäärä (arvio).

10

Kuntajaoston lausunto 113/2015 Kuntayhtymän alijäämän kirjaamisesta jäsenkunnan kirjanpidossa

Esimerkki

Muut taseen ulkopuoliset järjestelyt *)				
Järjestelyjen tarkoitus	Konserni		Kunta	
	2020	2019	2020	2019
Sopimusvastuut				
Maankäyttö- ja rakennuslain mukaisesti kunnalle aiheutuvat velvoitteet 1)				
Seuraavalle tilikaudelle kohdistuva osuus	x	x	x	x
Maankäyttö- ja rakennuslain mukaisesti A	x	x	x	x
Seuraavalle tilikaudelle kohdistuva osuus	x	x	x	x
Sitoumukset avustukseen 2)				
Seuraavalle tilikaudelle kohdistuva osuus	x	x	x	x
Sopimuksiin sisältyvät palautusvastuut 3)				
Seuraavalle tilikaudelle kohdistuva osuus	x	x	x	x
Yhteistyö- ja kumppanuussopimukset 4)				
Seuraavalle tilikaudelle kohdistuva osuus	x	x	x	x
Elinkaarimallilla toteutettu kiinteistö X:n palvelumaksu yhteensä x euroa vuoden 2030 loppuun asti	x	x	x	x
Seuraavalle tilikaudelle kohdistuva osuus	x	x	x	x
<i>Sopimusvastuut yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
Osuus kuntayhtymän alijäämästä			x	x
Arvonlisäveron palautusvastuu **)	x	x	x	x
Perustamishankkeiden valtionosuuden palautusvastuu ***)	x	x	x	x

*) Liitetiedossa voidaan eritellä olennaisimmat yksittäiset vastuut. Liitetietositteessä annetaan yksityiskohtainen erittely.

**) Palautuksena ja vähennyksenä käsitellyt arvonlisäverot uudisrakennusten ja perusparantamisen hankintamenoista, joihin liittyy mahdollinen palautusvelvollisuus kiinteistöt myytäessä tai niiden käyttötarkoituksen muuttuessa vähennykseen tai palautukseen oikeuttamattomaan tarkoitukseen (AVL 120 §). Palautusvastuuta määriteltäessä otetaan huomioon kiinteistöt, joiden osalta vastuun toteutuminen on todennäköistä investointi- tai taloussunnitelmaan tai toimenpideohjelmaan perustuen.

***) Sosiaali- ja terveydenhuollon sekä opetus- ja kulttuuritoimen perustamishankkeisiin saatujen valtionosuuksien palautusvastuut, STVOL 4:30 §, L opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta 7:30 § (vastuu voimassa 15 vuotta). Vastuut päättyvät vuosina 2020-2025.

1) Esim. kuntajaoston lausunto 70/2005 maankäyttö- ja rakennuslain mukaisesti saatavien tulojen aktivoimista

2) Esim. kuntajaoston lausunto 5/1997 avustuksen ja sen perustana olevan leasingmaksun käsittelystä kirjanpidossa ja lausunto 32/1998 yhteisöille myönnettyjen avustusten kirjaamisesta

3) Esim. kuntajaoston lausunto 17/1997 koulukiinteistön hankintamenon ja siihen saadun rahoitusosuuden käsittelemistä kirjanpidossa

4) Merkittävien yhteistyö- ja kumppanuussopimusten jäljellä oleva yhteismäärä (arvio) ilman mahdollista vuokran osuutta, joka ilmoitetaan vuokravastuissa. Mikäli kunnalta veloitetaan esim. elinkaarimallilla toteutetusta hankkeesta kokonaispalvelumaksu, tulee palveluvastuiden osuus tästä määritellä sopimuksen, laskelman tai kunnan oman arvion perusteella.

Kohdassa Muut taseen ulkopuoliset järjestelyt esitetään myös mm. johdannaissopimuksista aiheutuvat taloudelliset vastuut ja päästöoikeuksia koskevat liitetiedot.

Liitetiedoissa ilmoitetaan, missä tarkoituksessa erilaiset johdannaissopimukset on tehty sekä esitetään arvio niiden taloudellisesta vaikutuksesta kirjanpitovelvolliselle, jos sopimuksesta aiheutuvat riskit tai hyödyt ovat olennaisia.¹¹ Tämän lisäksi liitetiedoissa esitetään mm. koronvaihtosopimuksista keskeiset ehdot sekä tiedot korkoherkkyydestä. Kuvauksessa voidaan ottaa huomioon, miten mm. korkomuutokset vaikuttavat sopimusten markkina-arvoihin ja mille aikavälille negatiivisten kassavirtojen suoritukset ajoittuvat tulevaisuudessa. Keskeisistä ehdoista käyttäjän kannalta olennaisia ovat mm. tiedot sopimuksen purkuehdoista ja mahdollisesta purkamisesta aiheutuvista vaikutuksista. Siten tilinpäätöksestä on käytävä ilmi mahdollisen purkuehdon käyttämisen vaikutus silloin, kun sitä on pidettävä merkittävänä. Mikäli kirjanpitovelvollinen katsoo, että johdannaissopimukset ovat suojaavia, tulee tämä seikka todentaa ja dokumentoida liitetietosisiteissa.¹²

Toimintakertomuksessa kuvataan johdannaisten käyttöä riskienhallinnassa, ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteissa kuvataan johdannaisten kirjausperiaatteet. Tilinpäätöksen laatimista koskevissa liitetiedoissa ilmoitetaan, mikäli esimerkiksi koronvaihtosopimus on muuttunut suojaavasta ei-suojaavaksi, ja annetaan tieto mahdollisesti kuluksi kirjatusta käyvän arvon osuudesta. Taseen muita ulkopuolisia järjestelyjä koskevassa liitetiedossa esitetään erikseen kuluksi ja pakolliseksi varaukseksi kirjatut johdannaissopimukset. Tuloslaskelman ja taseen pakollisia varauksia koskevissa liitetiedoissa voidaan viitata Taseen muissa ulkopuolisissa järjestelyissä esitettyyn yksityiskohtaisempaan liitetietoon.

11

Johdannaista esitetään tietoja toimintakertomuksessa, liitetiedoissa (tilinpäätöksen laatimista, vakuuksia, vastuusitoumuksia ja taseen ulkopuolisia järjestelyjä sekä mahdollisesti tuloslaskelman ja taseen pakollisia varauksia koskevissa liitetiedoissa) sekä liitetietosisiteissa ml. suojauksen dokumentaatio.

12

Kirjanpitolausuntokunnan kuntajaoston lausunto suojaustarkoituksessa tehtyjen koronvaihtosopimusten käsittelystä kuntien tilinpäätöksessä 116/2017/.

Esimerkki

Muut taseen ulkopuoliset järjestelyt *)				
Järjestelyn tarkoitus	Konserni		Kunta	
	2020	2019	2020	2019
Koronvaihtosopimus 1				
Koronvaihtosopimus 1 on tehty yksittäisen lainan korkoriskin suojaamiseksi. Koronvaihtosopimuksella muutettu vaihtuvat korot kiinteiksi. Lainan ja koronvaihtosopimuksen pääoma, eräpäivä sekä koronmaksupäivät vastaavat toisiaan. Sopimus erääntyy 2.4.2021.				
Bullet-lainan pääomaa vastaava nimellisarvo	x	x	x	x
Käypä arvo (pankin ilmoituksen mukaan)	x	x	x	x
Koronvaihtosopimus 2				
Koronvaihtosopimuksilla x-y suojataan koko lainasalkkua. Koronvaihtosopimuksilla on muutettu vaihtuvat korot kiinteiksi. Sopimukset erääntyvät 11.11.2024.				
Lainapääomaa vastaava nimellisarvo yhteensä	x	x	x	x
Käypä arvo (pankin ilmoituksen mukaan)	x	x	x	x
Koronvaihtosopimus 3				
Jatko-oikeudellisella koronvaihtosopimuksella muutetaan tulevien lainojen vaihtuva korko kiinteäksi ajalle 2025-2050, mikä edellyttää x ehtojen toteutumista. Sopimukset alkavat 11.12.2025 ja				
Lainan pääomaa vastaava nimellisarvo	x	x	x	x
Käypä arvo (pankin ilmoituksen mukaan)	x	x	x	x
Koronvaihtosopimus 4				
Tulevaisuudessa voimaan tulevat koronvaihtosopimukset suojaavat koko lainasalkkua. Koronvaihtosopimuksilla muutetaan vaihtuva korko kiinteäksi ajalle 2020-2025, mikä edellyttää, että kunnalla on nostettuna vastaavan suuruinen lainamäärä ja että x ehdot täyttyvät. Sopimukset				
Lainan pääomaa vastaava nimellisarvo	x	x	x	x
Käypä arvo (pankin ilmoituksen mukaan)	x	x	x	x
Korkotermiinit				
Käypä arvo	x	x	x	x
Kohde-etuuden arvo	x	x	x	x

1) Ks. myös kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 116/2019 sekä KILA:n lausunnot 1878/2011 ja 1912/2014 koronvaihtosopimusten liitetiedoista. Mikäli koronvaihtosopimuksia on lukuisa määrä, voidaan ne ryhmitellä tai yhdistellä tarkoituksenmukaisella tavalla esim. koronvaihtosopimukseen, purku- ja jatko-oikeudellisiin koronvaihtosopimukseen, tulevaisuudessa voimaan tuleviin koronvaihtosopimukseen ja muihin ehdollisiin koronvaihtosopimukseen.

Muut taseen ulkopuoliset järjestelyt				
Järjestelyn tarkoitus	Konserni		Kunta	
	2020	2019	2020	2019
Pakollisiin varauksiin kirjatut koronvaihtosopimukset				
Koronvaihtosopimus 5				
Tehty vastaavamääräisen lainan korkomenojen kiinnittämiseksi; ei enää liity lainaan, koska lainapääoma kokonaisuudessa suoritettu. Sopimus erääntyy 11.11.2024				
Bullet-lainan pääomaa vastaava nimellisarvo	x	x	x	x
Vastuun enimmäismäärä	x	x	x	x
Koronvaihtosopimus 6				
koronvaihtosopimus 6 suojaa koko lainasalkkua. Koronvaihtosopimuksella muutetaan vaihtuva korko kiinteäksi ajalle 2035-2055, mikä edellyttää, että kunnalla on nostettuna edellä mainittuna ajanjaksona vastaavan suuruinen lainamäärä, jonka korko ja koronmääräytymis- ja maksupäivät vastaavat koronvaihtosopimusta. Molemmilla sopimusosapuolilla on oikeus koronvaihtosopimuksen ennaikaiseen eräännyttämiseen sopimuksessa 11.6.2025, 11.6.2035 ja 11.6.2045. Sopimuksen eräännyttävä vastapuoli maksaa osapuolelle sen hetkisen negatiivisen markkina-arvon. Sopimus alkaa 11.6.2035 ja sopimus erääntyy 11.6..2055. Huomattavan kaukana tulevaisuudessa alkava sopimus on tulkittu tilinpäätöksessä ei-suojaavaksi ja tilinpäätöshetken negatiivinen markkina-arvo on				
Bullet-lainan pääomaa vastaava nimellisarvo	x	x	x	x
Käypä arvo (pankin ilmoituksen mukaan)	x	x	x	x

Muut taseen ulkopuoliset järjestelyt				
Järjestelyn tarkoitus	Konserni		Kunta	
	2020	2029	2020	2019
Hyödykejohtannaiset				
Sähköjohtannaiset				
Kaupungin Energia-konsernin emoyhtiö käy sähkön myynnin ja oston suojaamiseksi kauppaa sähköjohtannaisilla hyväksytyn riskipolitiikan mukaisesti. Sopimukset arvostetaan tilinpäätöshetken markkina-arvoon. Suojaamistarkoituksessa tehtyjen sopimusten tulos kirjataan suojauksen kohteesta realisoituvia tuottoja ja kuluja vastaan seuraavilla tilikausilla. Suojaukset on tehty forward-tuotteilla.				
Ostettu, GWh	x	x		
Käypä arvo	x	x		
Myyty, GWh				
Käypä arvo	x	x		
<i>Käypä arvo yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>		

Kirjanpitolautakunnan lausunnon 1767/2005 mukaan kirjanpitovelvollisen tulee esittää liitetietona päästöoikeuksien, toteutuneiden päästöjen ja käydyn päästökaupan kokonais- ja hintatilanne sekä niiden vaikutus tulokseen ja taloudelliseen asemaan. Liitetiedon sisältö riippuu käytettävissä olevien päästöoikeuksien määrästä, toteutuneista päästöistä ja päästöoikeuksien kaupan käynnistä. Koska energiatoiminta on pääsääntöisesti yhtiöitetty, liitetiedoissa esitetään konsernin tiedot.

Päästöoikeudet 2020	tCO ₂	€
Käytettävissä olevien päästöoikeuksien määrä 1.1.	2 500 000	
Toteutuneiden päästöjen määrä -	550 000	
Käytettävissä olevien päästöoikeuksien määrä 31.12.	1 950 000	
Pakollinen varaus palautusvelvollisuuden täyttämiseen	50 000	1 000 000

Päästöoikeudet 2019	tCO ₂	€
Käytettävissä olevien päästöoikeuksien määrä 1.1.	1 950 000	
Päästöoikeuksien ostot -	50 000	1 100 000
Toteutuneiden päästöjen määrä -	475 000	
Päästöoikeuksien myynnit	25 000	625 000
Käytettävissä olevien päästöoikeuksien määrä 31.12.	1 500 000	

7. Ympäristöasioiden harkinnanvarainen esittäminen

Kuntajaoston yleisohjeessa *Yleisohje ympäristöasioiden kirjaamisesta ja esittämisestä kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksessä* on selvitetty yksityiskohdaisesti ympäristömenojen ja -tulojen esittämistä tilinpäätöksessä. Kunta voi esittää ko. yleisohjeen tarkoittamat ympäristöasioita koskevat liitetiedot ao. liitetietojen kohdalla (esimerkiksi tilinpäätöksen laatimista koskevien liitetietojen, tuloslaskelman ao. erän tai taseen ao. erän kohdalla) tai kootusti yhtenä kokonaisuutena. Jälkimmäisen vaihtoehdon mukaan meneteltäessä on viitauksin tai muulla selkeällä tavalla varmistettava, että tilinpäätöksen lukija saa oikean kuvan ilmoitettavien liitetietojen kokonaismäärästä. Jos kunnassa laaditaan laajempi, erillinen ympäristöraportti, tilinpäätöksen liitetiedoissa voidaan viitata sellaisen olemassaoloon.

Kunta voi tilinpäätöksen harkinnanvaraisina liitetietoina esittää ympäristöku- lujen ja ympäristötuottojen kokonaissummat sekä niihin sisältyvien ympäris- tönsuojelun avustusmenojen ja -tulojen määrät. Jos konsernitilinpäätökseen yhdistettävillä tytäryhteisöillä tai kuntayhtymillä on vastaavia ympäristöme- noja, ne voidaan esittää kuntaa koskevien tietojen rinnalla.

Ympäristökulut ja -tuotot

Esimerkki

Vaihtoehto 1

Ympäristötuotot ja -kulut		
	2020	2019
Ympäristötuotot	x	x
Siitä: ympäristönsuojeluun saadut avustukset *)	x	x
Ympäristökulut	x	x
Siitä: ympäristönsuojeluun annetut avustukset	x	x
Ympäristökulut, netto	x	x
*) Haja-asutusalueen X viemäröintiin saatu EU-tuki.		

Esimerkki

Vaihtoehto 2

Ympäristötuotot ja -kulut		
	2020	2019
Ympäristötuotot	x	x
Viranomaistoiminnan tuotot	x	x
Muut ympäristötuotot	x	x
Siitä: Ympäristönsuojeluun saadut avustukset *)	x	x
Ympäristökulut		
Viranomaistoiminnan kulut	x	x
Muut ympäristökulut	x	x
Siitä: Ympäristönsuojeluun annetut avustukset	x	x
<i>Ympäristökulut, netto</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

*) Avustuksen laatu ja kohdistuuko viranomais- vai muuhun toimintaan, esim. Muu toiminta, haja-asutusalueen x viemäröintiin saatu EU-tuki

Jos johonkin tase-erään sisältyy aktivoituja pitkävaikutteisia ympäristömenoja, kunta voi taseen vastaavien harkinnanvaraisina liitetietoina esittää niiden erittelyn.

Pitkävaikutteiset ympäristömenot

Esimerkki

Pysyviin vastaaviin sisältyviä aktivoituja pitkävaikutteisia ympäristömenoja		
	2020	2019
Muut pitkävaikutteiset menot		
Kunnan osuus Y-järven kunnostukseen	x	x
Rakennukset		
Jätevedenpuhdistamon rakennukset	x	x
Ongelmajätteiden vastaanottorakennus	x	x
Kiinteät rakenteet ja laitteet		
Jätevedenpuhdistamon kiinteät rakenteet ja laitteet	x	x
<i>Aktivoitujen ympäristömenojen yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

Ympäristövastuut

Ympäristövastuita ja -menoja voidaan merkitä taseeseen, tuloslaskelmaan ja useisiin liitetietojen ryhmiin. Taseen ulkopuolisina vastuina ilmoitetaan mm. sellaiset ympäristövastuut, joiden määrää ei voida merkittävien laskentaan liittyvien epävarmuuksien vuoksi määrittellä täsmällisesti tai joiden osalta ei ole muuta säädetty.

Esimerkki

Ympäristövastuut on esitetty tilinpäätöksen liitetiedoissa kohdassa pakolliset varaukset.

Lisäksi on ilmennyt X kiinteistön maa-alueen saastuminen maaperään joutuneista myrkyistä. Sen puhdistuksen kustannukset maaperän vaihtoineen voidaan tässä vaiheessa vain karkeasti arvioida noin 5 000–9 000 euroksi.

8. Henkilöstöä, tilintarkastajan palkkioita ja intressitapahtumia koskevat liitetiedot

Liitetietoina henkilöstöstä on kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetun asetuksen 11 §:n mukaan esitettävä: [2020]

- 42) henkilöstön lukumäärä 31.12. tehtäväalueittain tai muuta kunnan määrittelemää ryhmittelyä käyttäen;

Esimerkki

Henkilöstön lukumäärä 31.12.		
	2020	2019
Yleishallinto	x	x
Sosiaali- ja terveystoimi	x	x
Opetus- ja kulttuuritoimi	x	x
Yhdyskuntapalvelut	x	x
Muut palvelut	x	x
Liiketoiminta	x	x
<i>Yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

Henkilöstön lukumäärä lasketaan Kunnallisen työmarkkinalaitoksen henkilöstöraportointia koskevan suosituksen (2013) mukaan. Suosituksen mukaan henkilöstön lukumäärään lasketaan:

- vakinaiset
- määräaikaiset
- työllistetyt.

Henkilöstön lukumäärään lasketaan mukaan pääsääntöisesti päätoimisessa palvelussuhteessa oleva henkilöstö. Esimerkiksi sairaanhoitopiireissä voi kuitenkin olla perusteltua tilastoida myös sivutoimiset lääkärit. Mm. perhe- ja omaishoitajia, sopimuspalomiehiä ja kuntouttavan työtoiminnan piirissä olevia henkilöitä ei huomioida lukumäärässä¹³. Osa-aikainen henkilöstö vuoden lopun tilanteessa muutetaan kokoaikaisiksi osa-aikojen suhteessa.

43) taseeseen aktivoitujen henkilöstömenot; [2020]

Esimerkki

Henkilöstökulut		
	2020	2019
Henkilöstökulut tuloslaskelman mukaan	x	x
Henkilöstökuluja aktivoitu aineettomiin ja aineellisiin hyödykkeisiin	x	x
<i>Henkilöstökulut yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

44) luottamushenkilön palkkioista perityt ja puolueelle tai puolueyhdistykselle tilitetyt luottamushenkilömaksut

Esimerkki

Luottamushenkilön palkkioista perityt ja tilitetyt luottamushenkilömaksut		
	2020	2019
Puolue 1	x	x
Puolue 2	x	x
Puolueyhdistys 3	x	x
...		
<i>Tilitetyt luottamushenkilömaksut yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

45) tilintarkastusyhteisölle suoritettujen palkkiot eriteltyinä; [2020]
Lakisääteistä tilintarkastusta suorittavalle tilintarkastusyhteisölle maksettavat palkkiot tulee eritellä. Kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksessä tilintarkastuspalkkiot voidaan esittää seuraavalla tavalla:

13

Asiaa on yksityiskohtaisemmin selostettu Kunnallisen työmarkkinalaitoksen henkilöstöraportointia koskevassa suosituksessa (2013)

Esimerkki

Tilintarkastajan palkkiot		
	2020	2019
Tarkastusyhteisö A		
Tilintarkastuspalkkiot	x	x
Tilintarkastajan lausunnot	x	x
Tarkastuslautakunnan sihteerin tehtävät	x	x
Muut palkkiot	x	x
<i>Palkkiot yhteensä</i>	x	x

Tilintarkastusyhteisön palkkiot esitetään tilinpäätöksessä ja liitetiedoissa suori-teperusteisesti siten, että ne sisältävät palkkiot kussakin tilinpäätöksessä esi-tetyt tilikauden 1.1.–31.12. aikana tapahtuneista työsuoritteista. Vastaavat lu-vut edelliseltä tilikaudelta tulee ilmoittaa vertailutietoina. Tieto esitetään kun-nan tai kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetietona, mutta konsernista tätä ei tar-vitse esittää.

Kunnassa tai kuntayhtymässä tilintarkastuspalkkioilla tarkoitetaan kuntalain mukaisen tilintarkastuksen palkkioita.

Lakisäätteistä tilintarkastusta suorittavan tilintarkastusyhteisön muita erikseen laskutettavia palveluja kunnassa saattavat olla tilintarkastajalle annetut eri-laisten valtion- ja EU-avustusten osa- ja lopputilitysten erillinen tarkastami-nen ja lausuntojen antaminen sekä tarkastuslautakunnan sihteerin tehtävät. Muita palveluja voivat olla esimerkiksi tilintarkastusyhteisön antamat neu-vonantopalvelut, joiden palkkiot esitetään erikseen rivillä Muut palkkiot.

- 46) tiedot kunnan ja sen intressitahoihin kuuluvien välisistä liiketoimista, jos ne ovat olennaisia eikä niitä ole toteutettu tavanomaisin kaupallisoin ehdoin. Liit-tetietona esitetään myös tavanomaisin ehdoin intressitahojen kanssa toteute-tuista toimista niiden osapuolet ja toimien arvot, jos ne ovat tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi. Tietoja yksittäisistä liiketoimista voidaan yhdis-tellä, ellei tietojen erillinen esittäminen ole välttämätöntä arvioitaessa liike-toimen vaikutusta kunnan taloudelliseen asemaan.

Intressitahoon liittyvästä toimesta esitettäviin tietoihin tulee sisältyä:

- 1) kuvaus liiketoimesta;
- 2) liiketoimen arvo;
- 3) intressisuhteen luonne; sekä
- 4) muut kunnan taloudellisen aseman arvioimisen kannalta välttämättömät tiedot liiketoimesta.

Kunnan ja henkilön katsotaan kuuluvan toistensa intressipiiriin, jos toinen pys-tyy käyttämään toiseen nähden määräysvaltaa tai huomattavaa vaikutusvaltaa sen taloutta ja liiketoimintaa koskevassa päätöksenteossa tai toimesta on odo-tettavissa erityistä hyötyä tai vahinkoa toiselle osapuolelle. Liitetietojen ilmoi-tusvelvollisuuden piiriin ei lähtökohtaisesti kuuluisi määräysvaltaa tai huomattavaa

tavaa vaikutusvaltaa käyttävien henkilöiden läheisten henkilöiden (perheenjäsenten) kanssa tehdyt liiketoimet. Intressitoimet on kuitenkin suositeltavaa kuvata mahdollisimman kattavasti kunnan toiminnan läpinäkyvyyden varmistamiseksi.

Intressitahoilla tarkoitetaan oikeushenkilöä, joka on kunnan kanssa:

- 1) määräysvaltasuhteessa; tai
- 2) osakkuusyhteyssuhteessa.

Intressitahoihin luetaan lisäksi:

- 1) kunnanjohtaja;
- 2) kunnanhallituksen jäsen ja varajäsen; sekä
- 3) kunnan muiden toimielinten puheenjohtajat ja varapuheenjohtajat sekä johtavat viranhaltijat.

Intressitahot tulee kuitenkin arvioida aina tapauskohtaisesti, joten intressitahojen määritelmä voi kunnan harkinnan mukaan olla edellä mainittua määritelmää laajempi.

Esimerkkejä

Kunta on antanut kokonaan omistamalleen Tytäryhteisö A:lle 1 500 000 euron rahanlainan, josta 31.12.20xx on avoimena 1 400 000 euroa. Lainasta ei peritä korkoa eikä sille ole saatu turvaavaa vakuutusta. Kyse on ennen kuntalain 2015 voimaantuloa annetusta lainasta. Kunnan arvion mukaan lainaan ei sisälly merkittävää taloudellista riskiä.

Kunta on antanut tilikaudella tytäryhteisö B:lle avustusta 150 000 euroa.

Kunta on myynyt tytäryhteisö C:lle tilikaudella talous- ja henkilöstöhallinnonpalveluja 120 000 eurolla. Palvelujen myynnissä on käytetty 90 päivän maksuaikaa, mikä poikkeaa tavanomaisesti käytetystä 14 päivän maksuajasta. Tilinpäätöshetkellä avoimia myyntisaamisia on yhteensä 40 000 euroa, joista erääntyneitä 15000 euroa.

Kunnanjohtajan kanssa on x.x.xxxx solmittu kuntalain mukainen johtajasopimus, jossa on sovittu x euron suuruudesta erokorvauksesta.

Kunta on tehnyt maankäyttösopimuksen kunnanhallituksen jäsenen kanssa. Kaavoitussopimuksen arvo on x euroa. Maankäyttösopimus on tehty tavanomaisin ehdoin. Hallituksen jäsen ei ole osallistunut asiaa koskevaan päätöksentekoon kunnassa.

Kunta on vuokrannut liiketilaa x-kiinteistöyhtiöltä. X-toimielimen varapuheenjohtaja omistaa kiinteistöyhtiön osakekannasta 30 %. Vuokrasopimuksen mukainen vuokra on noin 10 % markkinaehtoista vuokraa alhaisempi. Varapuheenjohtaja ei ole osallistunut asiaa koskevaan päätöksentekoon kunnassa.

Konsernin lähipiiriin/intressipiiriin kanssa ei ole ollut tavanomaisesta poikkeavia liiketoimia.

9. Liitetietosite

Tilinpäätöksen liitetiedon tulee perustua sen sisällön yksityiskohtaisesti todentavaan tositteeseen (*liitetietosite*), jollei sen perusta muuten ole ilmeinen (esimerkiksi luku suoraan taseesta tai tilinpäätöksen esittämistä ja laatimistapaa koskevat periaatteet). Liitetiedon ja sen todentavan liitetietositteen välisen yhteyden tulee olla vaikeuksitta todettavissa. (KPL 2:5b §). Liitetietojen perustana on oltava asiakirja tai laskelma, joka voi olla ulkopuoliselta saatu asiakirja, kuten vastuusitoumuksia todentava laskelma. Tosite voi olla myös itse laadittu, kuten laskelmakiinteistöinvestoinnin arvonlisäveron palautusvastuusta. Liitetietositteita käsitellään ja säilytetään kuten kirjanpidon tositteita. Tämä tarkoittaa mm. tositteen numerointia ja varmentamista.