

KIRJANPITOLAUTAKUNNAN KUNTAJAOSTO
Työ- ja elinkeinoministeriö

YLEISOHJE KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN TILIN- PÄÄTÖKSEN JA TOIMINTA- KERTOMUKSEN LAATIMISESTA

Helsinki 2020
ISBN 978-952-293-770-4 (pdf)

6. tarkistettu painos
ISBN 978-952-293-770-4 (pdf)
© Suomen Kuntaliitto
Helsinki 2020

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

TYÖ- JA ELINKEINOMINISTERIÖ

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto
Helsinki

13.10.2020

YLEISOHJE TILINPÄÄTÖKSEN JA TOIMINTAKERTOMUKSEN LAATIMISESTA**Sisällysluettelo**

Johdanto.....	5
1 Tilinpäätössäännökset	6
1.1 Tilinpäätöksen laadintaa koskevat säännökset.....	6
1.2 Tilinpäätöksen laatimista koskevat periaatteet	7
1.3 Tilinpäätöksen tarkastaminen ja hyväksyminen, julkistaminen sekä säilyttäminen.....	11
2 Tilinpäätösasiakirjat.....	13
2.1 Tilinpäätös.....	14
2.2 Tilinpäätöstä varmentavat asiakirjat	15
3 Toimintakertomus.....	15
3.1 Toimintakertomusta koskevat säännökset	15
3.2 Olennaiset tapahtumat toiminnassa ja taloudessa	16
3.2.1 Kunnanjohtajan tai pormestarin katsaus	16
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 Kunnan henkilöstö	17
3.2.6 Ympäristöasiat	18
3.2.7 Muut ei-taloudelliset asiat.....	18
3.2.8 Arvio todennäköisestä tulevasta kehityksestä.....	18
3.2.9 Arvio merkittävimmistä riskeistä ja epävarmuustekijöistä sekä muista toiminnan kehittymiseen vaikuttavista seikoista.....	19
3.3 Selonteko kunnan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisestä.....	19
3.4 Tilikauden tuloksen muodostuminen ja toiminnan rahoitus	21
3.4.1 Tilikauden tuloksen muodostuminen	22
3.4.2 Toiminnan rahoitus	25
3.5 Rahoitusasema ja sen muutokset.....	27
3.6 Kokonaistulot ja -menot.....	30
3.7 Kuntakonsernin toiminta ja talous	31
3.7.1 Yhdistelmä konsernitilinpäätöksen 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	34
3.8 Tilikauden tuloksen käsittely ja talouden tasapainottamistoimenpiteet.....	42
3.8.1 Asiaa koskeva sääntely	42
3.8.2 Tilikauden tuloksen käsittely	42
3.8.3 Talouden tasapainottamistoimenpiteet.....	44

4 Talousarvion toteutuminen	45
4.1 Seurantaa koskeva sääntely	45
4.2 Tavoitteiden toteutuminen	45
4.3 Määrärahojen ja tuloarvioiden toteutuminen	49
4.3.1 Käyttötalouden toteutuminen	49
4.3.2 Tuloslaskelmaosan toteutuminen	53
4.3.4 Rahoitusosan toteutuminen	57
4.3.5 Yhteenveto määrärahojen ja tuloarvioiden toteutumisesta	59
5 Tilinpäätöslaskelmat	60
5.1 Tilinpäätöslaskelmia koskevat säännökset ja ohjeet	60
5.2 Tuloslaskelma	61
5.3 Rahoituslaskelma	62
5.4 Tase	63
5.5 Konsernilaskelmat	64
6 Tilinpäätöksen liitetiedot	68
7 Eriytetyt tilinpäätökset ja muut eriytetyt laskelmat	68
7.1 Liikelaitosten erillistilinpäätökset	68
7.1.1 Liikelaitosten tilinpäätöslaskelmat ja tunnusluvut	68
7.1.2 Liikelaitoksen johtokunnan hyväksymän talousarvion toteutumisvertailu	77
7.1.3 Liikelaitoksen toimintakertomus	77
7.1.4 Liikelaitoksen tilinpäätöksen liitetiedot	77
7.1.5 Liikelaitosten vaikutus kunnan talouteen	78
7.2 Muiden eriytettyjen yksiköiden tilinpäätökset	82
7.3 Muut eriytetyt laskelmat	82
8 Allekirjoitukset ja merkinnät	82
9 Tilinpäätöstä varmentavat asiakirjat	82

Johdanto

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

Kuntalain 113 §: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. Tilinpäätös ja toimintakertomus ovat välineitä sen varmistamiseksi, että tilinpäätöksen lukija saa kunnan ja kuntayhtymän tuloksesta ja taloudellisesta asemasta oikean ja riittävän kuvan. Toimintakertomuksen sisällöstä säädetään kuntalaisissa. 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. Konsernijohdon tulee tehdä vastaava selonteko konsernista.

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

Tätä yleisohjetta noudatetaan laadittaessa kunnan tilinpäätöstä tilikaudesta 2021 alkaen lukuun ottamatta verotulomenetyksen korvausta koskevien tietojen esittämistä, jotka esitetään jo vuoden 2020 tilinpäätöksessä. Kunta saa kuitenkin soveltaa yleisohjetta kokonaisuudessaan laadittaessa tilinpäätöstä vuodesta 2020. Ohjeessa kunnalla tarkoitetaan jäljempänä myös kuntayhtymää, ellei toisin ole sanottu. Liikelaitokset sisältyvät kunnan tilinpäätöslaskelmiin. [2020]

Yleisohjeessa on esitetty tilinpäätöksen lakisääteinen sisältö ja se korvaa vuonna 2019 annetun kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta. Muutetut kohdat on merkitty yleisohjeeseen vuosiluvun sisältävällä hakasululla. [2020]

1 Tilinpäätössäännökset

1.1 Tilinpäätöksen laadintaa koskevat säännökset

Kunnan tilinpäätöksen laatimisessa noudatetaan kuntalain sekä sovelletaan kirjanpitolain ja -asetuksen säännöksiä (KuntaL 112 §). Kuntalaki on kirjanpitolakiin nähden erityislain asemassa. Siltä osin kuin mainittujen lakien säännökset poikkeavat toisistaan noudatetaan kuntalakia (KPL 8:5 §). Kirjanpitolain säännösten soveltamisesta antaa ohjeet kirjanpitolautakunnan kuntajaosto (KuntaL 112 §). Myös konsernitilinpäätöksen laadinnassa noudatetaan soveltuvin osin kirjanpitolakia (KuntaL 114 §). Kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista on lisäksi annettu erillinen asetus (525/2020).

Tilinpäätöksen sisältö

Kunnan tilinpäätöksen sisältö määritellään kuntalaissa. Tilinpäätökseen kuuluvat tase, tuloslaskelma, rahoituslaskelma ja niiden liitteenä olevat tiedot sekä talousarvion toteutumisvertailu ja toimintakertomus (KuntaL 113.2 §). Kunnan, joka tytäryhteisöineen muodostaa kuntakonsernin, tulee lisäksi laatia ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätös. Kunnan, jolla ei ole tytäryhteisöjä, mutta joka on jäsen kuntayhtymässä tai liikelaitoskuntayhtymässä, tulee sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätöstä vastaavat tiedot. Kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimista ohjeistetaan tarkemmin kirjanpitolautakunnan kuntajaoston antamassa yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta.

Tilinpäätöslaskelmat laaditaan kirjanpitolautakunnan 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. Valtuuston on käsiteltävä tilinpäätös kesäkuun loppuun mennessä. (KuntaL 113.1 §).

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 113.4 ja 64.1 §). Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen allekirjoittaa allekirjoituspäivänä päätös- ja toimivaltainen hallitus. Kunnan liikelaitoksen tilinpäätöksen allekirjoittavat johtokunnan jäsenet ja liikelaitoksen johtaja (KuntaL 120.1 § kohta 5). Liikelaitoskuntayhtymän tilinpäätöksen allekirjoittavat johtokunnan jäsenet ja liikelaitoskuntayhtymän johtaja (KuntaL 113.4 §; 65.4 §, 64.1 §). Tilinpäätös voidaan allekirjoittaa myös sähköisesti¹.

1

Laki sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa (13/2003), 16 §: ”Päätösasiakirja voidaan allekirjoittaa sähköisesti. Viranomaisen on allekirjoitettava asiakirja sähköisestä tunnistamisesta ja sähköisiin

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

Oikean ja riittävään kuvan antaminen

Tilinpäätöksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva kunnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta sekä toiminnasta olennaisuusperiaatteen mukaisesti. (KuntaL 113 §). 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.

Säännösten soveltamisesta kuntiin antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. (KuntaL 112 §, KPL 8:2 §, Asetus kirjanpitolautakunnasta 784/73, 1a §)

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.

1.2 Tilinpäätöksen laatimista koskevat periaatteet

Olennaisuus tilinpäätösperiaatteena Tilinpäätöksen laadinnassa noudatetaan olennaisuuden periaatetta. Tilinpäätöksessä esitettävä seikka on olennainen silloin, kun sen pois jättämisen tai väärin ilmoittamisen voidaan kohtuullisesti odottaa vaikuttavan päätöksiin, joita tiedon käyttäjät tekevät tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen perusteella. Vaikka seikka olisi yksittäisenä epäolennainen, olennaisuuden arviointi tulee kohdistaa kokonaisuuteen, jos samankaltaisia seikkoja on useita. Erityistä painoarvoa on annettava sellaisten seikkojen esittämiselle, jotka ovat olennaisen merkityksellisiä oikealle ja riittävälle kuralle. (KPL 3:2 §) Olennaisuusperiaate suhteutuu kirjanpitovelvollisen kokoon ja toiminnan laatuun ja luonteeseen nähden.

Muut yleiset tilinpäätösperiaatteet

Tilinpäätöstä laadittaessa ja tilinavausta tehtäessä on noudatettava ns. yleisiä tilinpäätösperiaatteita (KPL 3:3 §).

transaktioihin liittyvistä luottamuspalveluista sisämarkkinoilla ja direktiivin 1999/93/EY kumoamisesta annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EU) N:o 910/2014 26 artiklassa säädetyt vaatimukset täyttävällä kehittyneellä sähköisellä allekirjoituksella tai muuten sellaisella tavalla, että asiakirjan alkuperäisyydestä ja eheydestä voidaan varmistautua.”

Ks. myös Kirjanpitolautakunnan lausunto KILA 1899/2012: Tilinpäätöksen allekirjoittamisesta muutoin kuin perinteisin allekirjoituksin.

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) arvonkorotus. 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 sekä asetus kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista 6 §).

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 tosiasiasa kyse vuokrasta tai lainasta. Tässä tapauksessa asiakirjan sisältö on kirjaamisen kannalta ratkaiseva².

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 täytyessä. Edellytysten täytyminen on riittävästi dokumentoitava (KILA 1999/1579). Pysyvien vastaavien hyödykkeiden poistosuunnitelmia ei voida muuttaa sillä perusteella, ettei vuosikate riitä suunnitelmapoistojen kattamiseen.

2

KILA:n lausunto 1775/2006 sisältöpainotteisuuden periaatteen soveltamisesta tilinpäätöksessä. Kts. myös kuntajaoston lausunto 2005/69 vuokratun ja myöhemmin ostettavan osakehuoneiston hankintahinnan ja korjauskustannusten sekä teollisuushallin varastotilan hankintahinnan aktivoinnista.

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. Tilinavausta tehtäessä ei voida tehdä edellisen tilikauden päättäneestä 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 tehdä tulosvaikutteisesti vaan takautuvasti taseen erään *Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä*. Vastaava oikaisu on myös tehtävä vertailuvuotena olevan edellisen tilikauden päättävään taseeseen (KILA 2005/1750).

Suoriteperusteisuus

Menon kirjaamisperusteena on tuotannontekijän vastaanottaminen ja tulo kirjaamisperusteena suoritteiden luovuttaminen (*suoriteperuste*). Meno ja tulo saadaan kirjata myös veloitukseen (*laskuperuste*) tai maksuun (*maksuperuste*) perustuen. Jos menot ja tulot kirjataan maksuperusteen mukaan, on ostovelat ja myyntisaamiset voitava jatkuvasti selvittää. (KPL 2:3 §) Vähäisiä kirjauksia, jotka on tehty laskuperusteisesti tai maksuperusteisesti, ei ole tarpeen oikaista ja täydentää suoriteperusteen mukaisiksi ennen tilinpäätöksen laatimista, ellei niiden yhteisvaikutus ole olennainen. (KPL 3:4 §).

Oikaiseminen tarkoittaa etukäteen maksettujen menojen eli menoennakoiden oikaisua menotileiltä saamisiin ja etukäteen saatujen tulojen eli tuloennakoiden oikaisemista tuloileiltä velkoihin. Suoriteperusteen edellyttämiä oikaisukirjauksia joudutaan tekemään mm. lomapalkkojen, korkojen ja vakuutusmaksujen kohdalla. Myös laskuperusteisesti kirjatut, mutta suoriteperusteen mukaan tuleville tilikausille kuuluvat erät on oikaistava pois tuotoista ja kuluista.

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

Liiketapahtuman vähäisyyttä on arvioitava 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 aineiden, tarvikkeiden ja tavaroiden ostoihin.

Suoriteperusteisuus on varsinaisesti sovellettavissa menoissa ja tuloissa, jotka liittyvät tuotannontekijän vastaanottamiseen tai suoritteiden 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 tilitysjankohdan perusteella (verotulot)³, lakiin, sopimukseen tai päätökseen perustuvan saamisoikeuden (valtionosuudet, avustukset) tai maksuvelvoitteen (korvaukset, korot) syntyminen perusteella. Näissä liiketapahtumissa maksutai laskuperusteisuuden oikaiseminen tai täydentäminen tehdään suoriteperustetta vastaavalla tavalla soveltaen jotain mainittua kirjausohjeen kriteeriä.

Suoriteperusteisuudesta on eräitä poikkeuksia. Erityisestä syystä pitkän valmistusajan vaativan suoritteen kohdalla kirjanpitolaain 5:4 §:ssä sallitaan vaihtoehtoiseksi menettelytavaksi tuloutus valmistusasteen perusteella edellyttäen, että suoritteesta kertyvä erilliskate on luotettavalla tavalla ennakoitavissa⁴. 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 menetyks kirjataan tuloslaskelmaan kuluksi ja taseen siirtovelkoihin, jos menon tai menetyksen täsmällinen määrä ja toteutumisaikajankohta tunnetaan (KPL 4:6.2 §). Kun menon tai menetyksen täsmällistä määrää tai toteutumisaikajankohtaa 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, KILA 1725/2004).

Netottamiskielto

Taseessa vastaaviin ja vastattaviin kuuluvat erät ja tuloslaskelmassa tuotot ja kulut esitetään täydestä määrästäan niitä toisistaan vähentämättä, jollei yhdisteleminen ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi (*netottamiskielto*).

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 §).⁵

3

Ks. tarkemmin verotulojen kirjaamisesta kirjanpitolaikunnan kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta.

4

KILA:n yleisohje tulon kirjaamisesta tuotoksi valmistusasteen perusteella.

5

Ks. Kuntajaoston lausunto 90/2009 tilinpäätöksen ja sen vertailutietojen esittämisestä kuntaliitoksen jälkeen.

1.3 Tilinpäätöksen tarkastaminen ja hyväksyminen, julkistaminen sekä säilyttäminen

Tilinpäätöksen tarkastaminen ja hyväksyminen

Kunnanhallituksen on saatettava tilinpäätös siihen liittyvine asiakirjoihin ja allekirjoituksiin tilintarkastajan tarkastettavaksi.

Tilintarkastajan on viimeistään toukokuun loppuun mennessä tarkastettava päättyneen tilikauden hallinto, kirjanpito ja tilinpäätös ja luovutettava tarkastuslautakunnalle valtuustolle osoitettu tilintarkastuskertomus. Kertomukseen sisältyy lausunto siitä, voidaanko tilinpäätös hyväksyä ja tilivelvollisille myöntää vastuuvapaus (KuntaL 123.1 §, 125.1 §).

Jos tilintarkastuskertomus sisältää muistutuksen, tarkastuslautakunta hankkii asianomaisten selitykset sekä kunnanhallituksen lausunnon. Tarkastuslautakunta antaa arviotensa tehdyistä muistutuksista, siihen annetuista selityksistä ja kunnanhallituksen lausunnosta (KuntaL 125.2 ja 3 §).

Kunnanhallitus saattaa tilinpäätöksen tarkastuslautakunnan valmistelun jälkeen edelleen valtuuston käsiteltäväksi. Tarkastuslautakunta antaa tilintarkastuskertomuksen tiedoksi valtuustolle sekä tekee esityksen siitä, voidaanko tilinpäätös hyväksyä ja tilivelvollisille myöntää vastuuvapaus (KuntaL 125.1 §). Valtuuston on käsiteltävä tilinpäätös viimeistään tilikautta seuraavan vuoden kesäkuun loppuun mennessä (KuntaL 113.1 §).

Tarkastuslautakunnan tehtävänä on mm. arvioida, ovatko talousarvion tavoitteet toteutuneet ja onko toiminta järjestetty tuloksellisella ja tarkoituksenmukaisella tavalla. Lisäksi tarkastuslautakunta arvioi talouden tasapainotuksen toteutumista tilikaudella ja voimassa olevan taloussuunnitelman riittävyyttä, jos kunnan taseessa on kattamatonta alijäämää (KuntaL 121 §). Tarkastuslautakunta antaa arviointikertomuksensa valtuuston käsiteltäväksi erillisenä asiakohtana.

Tilinpäätöksen julkistaminen

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

Julkaistavassa tilinpäätöskokonaisuudessa on oltava kuntalain 113.2 §:ssä luetellut asiakirjat eli tase, tuloslaskelma, rahoituslaskelma, konsernitilinpäätös ja liitetiedot sekä talousarvion toteutumisvertailu ja toimintakertomus. Kirjanpitolain 3:12 §:n mukaan kirjanpitovelvollisen tulee liittää jäljennös tilintarkastuskertomuksesta tilinpäätökseen ja toimintakertomukseen, jonka kirjanpitovelvollinen julkistaa. Kunnan tilinpäätös ja tilintarkastuskertomus on oltava saatavilla yleisessä tietoverkossa (KuntaL 109 §), joten niitä ei tarvitse liittää kunnan tilinpäätökseen. Muut tilinpäätösasiakirjat kuten tase-erittely on esitettävä pyydettyä julkisuuslain tarkoittamalla tavalla (JulkL 13–16 §).

6

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

Tilinpäätöksen säilyttäminen

Kirjanpidon ja tilinpäätöksen säilytysajoissa on otettava huomioon useita eri säännöksiä. Kunnan tilinpäätös on säilytettävä pysyvästi⁷ paperimuodossa tai sähköisessä muodossa. Sähköisessä muodossa säilytettävän tilinpäätöksen tulee täyttää sähköiselle arkistoinnille asetetut vaatimukset⁸. Kirjanpidot, tililuettelo sekä luettelo kirjanpidoista ja aineistoista on säilytettävä kirjanpitolain mukaan vähintään 10 vuotta tilikauden päätymisestä (KPL 2:10.1 §).

Jollei muualla laissa ole säädetty pitempää määräaika säilyttämiselle, tilikauden tositteet sekä muu kuin edellä mainittu kirjanpitoaineisto (mm. tase-erittelyt) on säilytettävä vähintään kuusi vuotta (KPL 2:10.2 §). Määräajat mm. velkomisasiossa voivat kuitenkin edellyttää tase-erittelyjen ja tositeaineiston säilyttämistä mainittua vähimmäisaikaa kauemmin⁹.

Kirjanpitolain mukaan Euroopan unionin rakennerahasto-ohjelmaa hallinnoiva ministeriö saa asetuksellaan säätää KPL 2 luvun 10 § 1 ja 2 momentissa tarkoitettua pidemmän säilytysajan rahasto-ohjelmasta myönnettyä tukea koskevalle kirjanpitoaineistolle. Euroopan unionin rahoittamien projektien kirjanpitoaineisto on suositeltavaa säilyttää vähintään kymmenen vuotta ohjelmakauden viimeisestä maksatuksesta laskien¹⁰.

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 käyvät ilmi Verohallituksen määräämät seikat (AVL 209 m §).

Tositteita, kirjanpitoja sekä muuta kirjanpitoaineistoa tulee käsitellä ja säilyttää niin, että niiden sisältöä voi vaikeuksitta tarkastella ja tarvittaessa tulostaa selväkielisessä muodossa. Tilinpäätöksen perustana olevista kirjanpidoista sekä tositteiden ja muiden kirjanpitoaineistojen lajeista olevasta luettelosta tulee ilmetä niiden keskinäiset yhteydet ja säilytystavat. (KPL2:7, 7a)

7

Arkistolaitoksen päätös: Pysyvästi säilytettävät kunnalliset tuki- ja ylläpitotehtävien asiakirjat KA 158/43/2001

8

Arkistolaitoksen päätös: Kunnallisten toimielinten ja julkista tehtävää hoitavien organisaatioiden toimielinten pysyvästi säilytettävät pöytäkirjat ja niiden liitteet AL/6411/07.01.01.03.01/2016 [2019]

9

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

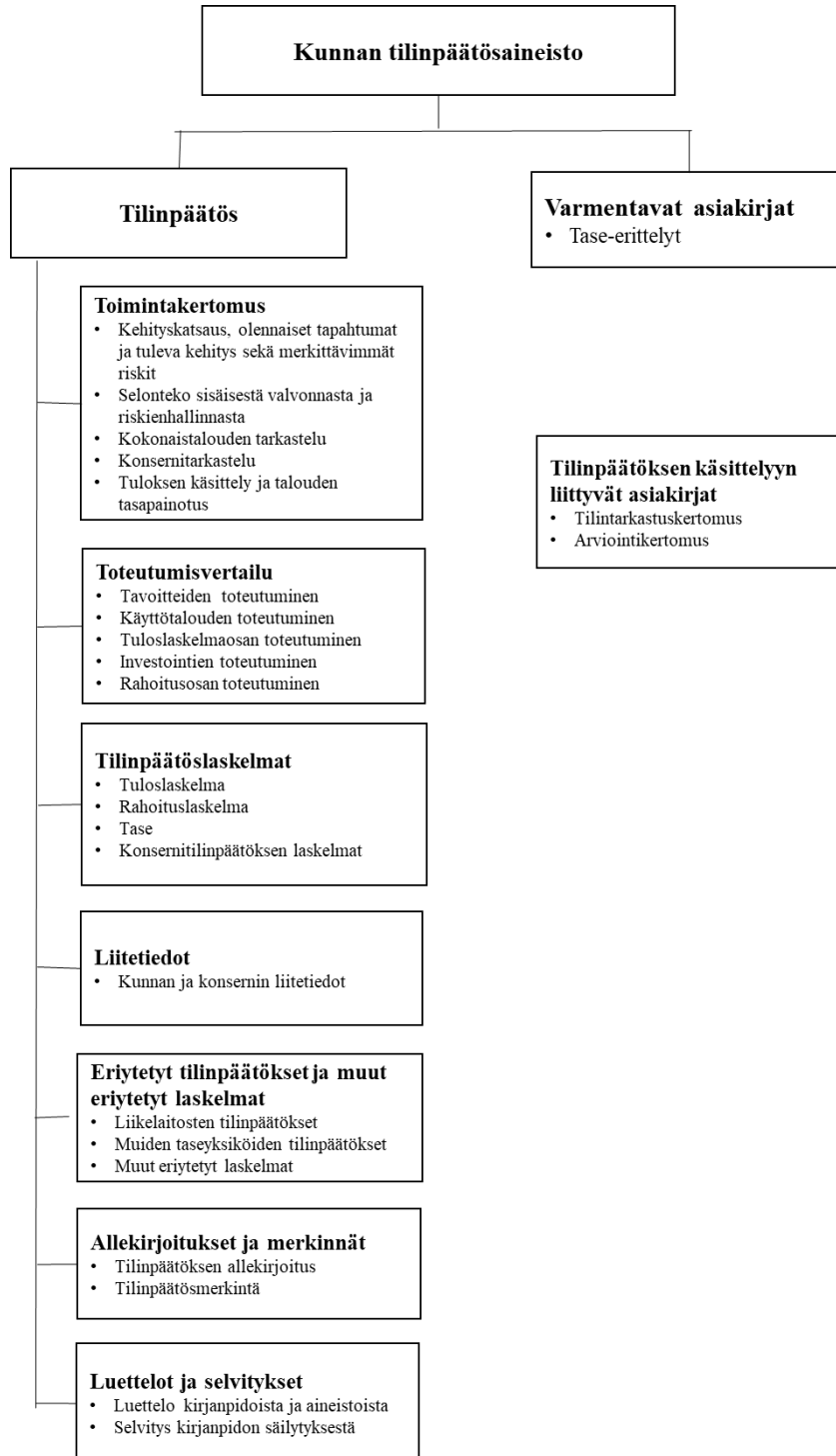
10

Kunnallisten asiakirjojen säilytysajat, Taloushallinto, Suomen Kuntaliitto 2001, ks. myös KILA:n lausunto EU-hankkeisiin liittyvien alkuperäisten ostolaskujen säilytysajasta ja -tavasta 1824/2008.

2 Tilinpäätösasiakirjat

Tilinpäätösaineiston muodostavat tilinpäätös ja sitä varmentavat asiakirjat (KPL 3:13 §). Tilinpäätöksen käsittelyyn liittyvät lisäksi tarkastusasiakirjat eli tilintarkastuskertomus ja arviointikertomus.

Kunnan tilinpäätöskokonaisuutta kuvaa seuraava kaavio:



2.1 Tilinpäätös

Kunnan tilinpäätös 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 3:1.4 §).

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 laskelmuodossa. 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 tilinpäätökseen tilinpäätöslaskelmien, liitetietojen ja eriytettyjen tilinpäätösten jälkeen. Tilintarkastajan tilinpäätösmerkintä merkitään tilinpäätökseen allekirjoitusten jälkeen.

Tilinpäätöksen perustana olevista kirjanpidoista sekä tositteiden ja muiden kirjanpitoaineistojen lajeista laaditaan kirjanpitolain 2:7 §:n mukaisesti luettelo, josta ilmenevät niiden keskinäiset yhteydet ja säilytystavat.

Tilintarkastuskertomusta ja tarkastuslautakunnan arviointikertomusta ei oteta kunnan tilinpäätösasiakirjaan. Tilintarkastuskertomuksen ja arviointikertomuksen tulee olla saatavilla yleisessä tietoverkossa (KuntaL 109 §).

2.2 Tilinpäätöstä varmentavat asiakirjat

Tilinpäätöstä varmentavia asiakirjoja ovat tase-erittelyt (KPL 3:13 §), joiden laatimisesta on annettu ohjeet kirjanpitolautakunnan kuntajaoston Kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimista koskevassa yleisohjeessa.

3 Toimintakertomus

3.1 Toimintakertomusta koskevat säännökset

Toimintakertomuksen antamisesta vastaavat kunnanhallitus ja kunnanjohtaja tai pormestari (KuntaL 113 §). Toimintakertomuksessa annetaan tiedot kunnan toiminnan kehittymistä ja tuloksellisuutta, taloudellista tilannetta sekä merkittävimpiä riskejä ja epävarmuustekijöitä koskevista tärkeistä seikoista (KPL 3:1a §). Kunnan toimintakertomuksen erityisenä tehtävänä on selvittää valtuuston talousarviossa hyväksymien toiminnan ja talouden tavoitteiden toteutumista kunnassa ja kuntakonsernissa (KuntaL 115 §). 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 käsittelystä. Jos kunnan taseessa on kattamatonta alijäämää, toimintakertomuksessa on tehtävä selkoa talouden tasapainotuksen toteutumisesta tilikaudella sekä voimassa olevan taloussuunnitelman riittävydestä talouden tasapainottamiseksi (KuntaL 115 §).

Kirjanpitolain 3a luvun mukaan toimintakertomuksessa annetaan lisäksi tiedot siitä, miten kirjanpitovelvollinen huolehtii ympäristöasioista, sosiaalisista asioista ja henkilöstöasioista, ihmisoikeuksien kunnioittamisesta sekä korruption ja lahjonnan torjunnasta. Toimintakertomuksessa kuvataan millaisia toimintaperiaatteita kunta noudattaa huolehtiessaan edellä luetelluista asioista, toimintaperiaatteiden noudattamisen tulokset sekä kuvaus riskeistä, joiden toteutuminen todennäköisesti haittaa sen toimintaa sekä selostus siitä, miten kirjanpitovelvollinen hallitsee näitä riskejä. Tiedot on annettava siinä laajuudessa kuin se on tarpeen kirjanpitovelvollisen toiminnan vaikutusten ymmärtämiseksi. (KPL 3a:2 §)

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 johdon 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.

Kunnan toiminnassa tapahtuneita olennaisia muutoksia voivat olla mm. lakisääteiset uudet tehtävät tai toimintojen lakkauttaminen, toteutetut tai käynnistyneet suuret investointi- ja kehittämishankkeet, toimintojen yhtiöittäminen tai yhdistämiset, merkittävät

takaustappiot tai kunnan määräysvallassa olevien merkittävien yhtiöiden tai muiden yhteisöjen purkaminen tai niiden selvitystilaan joutuminen.

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 tuotava esiin toimintakertomuksessa. Eri-tyisesti 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 lisäystä, kuten tapahtuneet vahingot sekä huomattavat luotto- ja kurssitappiot.

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 Kunnan henkilöstö

Toimintakertomuksessa esitetään henkilöstömäärä, sen kokonaismuutos tilinpäätösvuonna, palkkojen ja palkkioiden kokonaissumma tilikaudella sekä mahdolliset olennaiset muutokset henkilöstöä koskevissa tunnusluvuissa. Merkittävät muutokset esimerkiksi sairauspoissaoloissa tai työilmapiirissä on syytä esittää toimintakertomuksessa, 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). Toimintakertomuksessa esitettävät henkilöstöä koskevat tunnusluvut on suositeltavaa esittää päättyneeltä ja sitä edeltäneeltä tai kahdelta edeltäneeltä tilikaudelta. Jos kunnassa on laadittu henkilöstötilinpäätös tai henkilöstökertomus, on siitä syytä mainita¹¹. Erillisessä henkilöstötilinpäätöksessä ilmoitettujen henkilöstöä koskevien tunnuslukujen ja muiden tietojen tulee olla yhtäpitäviä kaikkien niihin liittyvien toimintakertomuksessa ja tilinpäätöksessä esitettyjen tietojen kanssa.

Lisäksi toimintakertomuksessa annetaan kirjanpitolain olennaiset tiedot siitä, miten kunta huolehtii sosiaalisista asioista ja muista kuin edellä mainituista henkilöstöasioista (KPL 3a, esim. tasa-arvo, työolot, työntekijöiden kuuleminen, työterveys ja -turvallisuus, palkitseminen, henkilöstöjohtaminen).

11

KT Kuntatyönantajat, Henkilöstövoimavarojen arviointi -suositus henkilöstöraportoinnin kehittämiseen, KT Kuntatyönantajat yleiskirje 8/2013.

3.2.6 Ympäristöasiat

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

Lisäksi toimintakertomuksessa annetaan olennaiset tiedot siitä, miten kunta huolehtii muista ympäristöasioista (KPL 3a, esim. kunnan toiminnan vaikutus ympäristöön, uusiutuvan energian käyttö).

3.2.7 Muut ei-taloudelliset asiat

Toimintakertomuksessa annetaan myös kirjanpitolain 3a luvun mukaisesti tiedot siitä, miten kunta huolehtii korruption ja lahjonnan torjunnasta sekä ihmisoikeusasioista. Tiedot annetaan siinä laajuudessa kuin se on tarpeen kirjanpitovelvollisen toiminnan vaikutusten ymmärtämiseksi.

3.2.8 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 omaraahoituksesta sekä velkaantumiskehityksestä ja muista sellaisista tekijöistä, jotka ovat tulevaisuuden toiminnan suunnittelun kannalta merkittäviä. Tasapainoa voidaan kuvata esimerkiksi tulorahoituksen riittävyydellä ja kehittämisellä sekä säästötarpeilla. Investointien omarahoitusta voidaan kuvata esimerkiksi suunnitelmapoistojen ja poistonalaisen investointien omahankintamenojen vastaavuudella, investointien tulo- ja pääomarahoitusmahdollisuuksilla sekä tulorahoitusjäämällä. Lisäksi voidaan antaa arvioita tulevista investointisuunnitelmista. Kehitysarvioita laadittaessa tulee noudattaa asianmukaista huolellisuutta ja varovaisuutta.

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

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

3.2.9 Arvio merkittävimmistä riskeistä ja epävarmuustekijöistä sekä muista toiminnan kehittymiseen vaikuttavista seikoista

Toimintakertomuksessa on arvioitava kunnan ja kuntakonsernin toiminnan laajuuteen ja rakenteeseen nähden tasapuolisesti ja kattavasti merkittävimpiä riskejä ja epävarmuustekijöitä sekä muita toiminnan kehittymiseen vaikuttavia seikkoja. Raportoinnissa on suositeltavaa ottaa huomioon kunnanvaltuuston hyväksymät sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan periaatteet, joissa on usein päätetty riskien luokittelusta, niihin suhtautumisesta ja niistä raportoinnista.

Kunnan toimintaan vaikuttavat yleensä mm. strategiset, toiminnalliset riskit, taloudelliset riskit ja vahinkoriskit. Strategiset riskit liittyvät kunnan pitkän aikavälin tavoitteisiin, menestystekijöihin ja niihin kohdistuviin epävarmuustekijöihin. Toiminnalliset riskit koskevat mm. päivittäistä toimintaa, prosesseja ja tietojärjestelmiä, henkilöstön osaamista ja saatavuutta, suhdannevaihteluita ja lainsäädännön muutoksia. Taloudelliset riskit liittyvät mm. talouden tasapainoon, tulorahoituksen riittävyyteen, investointeihin ja rahoitukseen. Rahoitusriskit voidaan ryhmitellä korkoriskiksi, valuuttariskiksi, likviditeettiriskiksi ja luottoriskiksi. Esimerkkinä korkoriskistä voidaan ilmoittaa korkokerkkien lainojen osuus kunnan korollisista lainoista. Myös johdannaissopimuksiin liittyvät riskit tulee selvittää riittävän yksityiskohtaisesti. Vahinkoriskien kuvaamisen yhteydessä voidaan ilmoittaa, kuinka paljon kunta käyttää vakuutuksia vahinkojen ja toiminnan keskeytymisen varalta. Lisäksi on suositeltavaa antaa tieto keskeisistä oikeudenkäynneistä sekä muista mahdollisista oikeudellisista tai viranomaisen toimenpiteisiin liittyvistä riskeistä. Riskejä voi liittyä myös ympäristö-, henkilöstö-, ihmisoikeusasioihin sekä korrupioon ja lahjontaan.

3.3 Selonteko kunnan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisestä

Toimintakertomuksessa on annettava tietoja sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisestä ja keskeisistä johtopäätöksistä (KuntaL 115.1 §). Kunnanhallitus antaa toimintakertomuksessa tiedot:

- Miten sisäinen valvonta ja siihen sisältyvä riskienhallinta on kunnassa järjestetty
- Onko valvonnassa havaittu puutteita kuluneella tilikaudella
- Miten sisäistä valvontaa on tarkoitus kehittää voimassa olevalla taloussuunnittelukaudella.

Kunnanhallitus vastaa kunnan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisestä kunnanvaltuuston hyväksymien sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan perusteiden pohjalta. (KuntaL 14 §, 39 §) Lisäksi kaikki ne toimielimet ja viranhaltijat, joille on annettu toimivaltaa kunnan varojen käytössä ja jotka toimivat viranomaisina, vastaavat sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toteuttamisesta. Kunnan sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toimintatapojen tulee siten olla järjestelmällisiä ja dokumentoituja.

Sisäisen valvonnan järjestäminen

Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tavoitteena on varmistaa, että kunnalle asetetut tavoitteet saavutetaan ja että toiminta on taloudellista ja tuloksellista. Valvonnan tarkoituksena on edistää organisaation tehokasta johtamista, riskienhallintaa, toiminnan kehittämistä ja tuloksellisuuden arviointia. Lisäksi sisäisen valvonnan tarkoituksena on

varmistaa, että päätösten perusteena oleva tieto on riittävää ja luotettavaa ja että lain säännöksiä, viranomaisohjeita ja toimielinten päätöksiä noudatetaan ja että omaisuus ja voimavarat turvataan. Sisäinen valvonta toteutuu mm. selkeinä tehtävien, toimivallan ja vastuiden jakona, valvonta- ja raportointivelvoitteina, tietojen ja tietojärjestelmien suojaamisena, omaisuuden turvaamisena, sopimusten hallintana, osaamisena, väärinkäytösten ehkäisyynä. Sisäistä valvontaa voidaan lisäksi toteuttaa sisäisen tarkastuksen toiminnon avulla.

Selonteossa kuvataan olennaisilta osin sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämistä ja eri osa-alueet kunnanvaltuuston sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan perusteissa hyväksytyyn viitekehyksen mukaisesti. Osa-alueet voivat olla:

- hallinto- ja johtamistapa (eettiset periaatteet, säännöt, ohjeet, toimivallan jako)
- riskienhallinta (tunnistus, analysointi, hallinta, dokumentointi)
- valvontatoimenpiteet (mm. erilaiset kontrollit, suojaukset, sopimusten hallinta),
- tieto ja tiedonvälitys (avoimuus ja hyvä tiedonhallintatapa, raportointi, viestintä, esim. merkittävät riskit) ja
- seuranta (ml. arviointi, kehittämistoimenpiteiden tuloksellisuus).

Lisäksi kuvauksesta on suotavaa käydä ilmi, miten sisäinen valvonta ja riskienhallinta toteutuu organisaation eri tasoilla ja kunnan johtamis- suunnittelu- ja ohjauksen käytännössä (esim. talousarvio-, päätöksenteko- ja toimintaprosessit), miten on varmistettu henkilökunnan ja luottamushenkilöiden riittävä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan osaaminen ja miten on toimittu väärinkäytösten ehkäisemiseksi ja miten toteutuneista väärinkäytöksistä on raportoitu.

Jos kunnan sisäisen valvonnan järjestämisessä tai toteuttamisessa on havaittu puutteita ja virheitä, on niistä tehtävä selkoa ja esitys niiden korjaamisesta. Jos kunnassa on erillinen, ammattimainen sisäinen tarkastus, selonteossa kuvataan esimerkiksi, miten sisäinen tarkastus on kunnassa järjestetty, tarkastustoiminnon laajuus, kohdentuminen ja keskeiset tulokset päättyneellä tilikaudella sekä päätelmät.

Riskienhallinnan järjestäminen

Riskienhallinta on osa sisäistä valvontaa ja sen tavoitteena on saada kohtuullinen varmuus organisaation tavoitteiden saavuttamisesta sekä toiminnan jatkuvuudesta ja häiriöttömyydestä. Riskienhallinnalla tarkoitetaan järjestelmällisiä menettelyjä, joiden avulla tunnistetaan ja kuvataan kunnan toimintaan liittyviä riskejä, arvioidaan riskien merkitystä ja niiden toteutumisen todennäköisyyttä, sekä määritellään toimintatavat riskien hallitsemiseksi, valvomiseksi ja säännönmukaiseksi raportoimiseksi. Kunnan riskienhallinnan tasoa ja riittävyttä arvioidaan sekä varsinaiseen toimintaan (ml. päätöksenteko), investointeihin, rahoitukseen että vahinkoihin liittyvissä riskeissä. Riskit vaikuttavat toteutuessaan 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:

- kunnanvaltuuston hyväksymät sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan periaatteet ja kunnanhallituksen niiden soveltamiseksi antamat tarkemmat ohjeet ja niiden noudattaminen
- riskienhallinnan ja seurannan selkeä vastuutus ja asiantuntemuksen riittävyys
- kunnan riskienkartoituksen ajantasaisuus ja kattavuus
- merkittävimpien riskien ja niiden hallitsemiseksi tehtävien toimien dokumentointi, seuranta- ja raportointikäytännöt sekä niiden toteutuminen, onnistuminen toteutuneiden riskien ajallisessa ja rahamääräisessä ennakoinnissa.

Keskeiset johtopäätökset ja sisäisen valvonnan kehittäminen taloussuunnittelukaudella

Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisen perusteella on tehtävä arvio keskeisistä johtopäätöksistä (esimerkiksi ”kunnanhallituksen kokonaisarvio”). Siihen liittyen tulee kuvata sisäisen valvonnan kehittämistoimenpiteitä voimassa olevalla taloussuunnittelukaudella.

Selonteon valmistelu ja käsittely

Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan selonteon valmistelu on perusteltua vastuuttaa eri tehtäväalueille siten, että lauta- ja johtokunnat ja niiden alainen toimialajohto valmistelevat kunnanhallitukselle selonteossa esitettävät tiedot sisäisen valvonnan ja riskien hallinnan järjestämisestä. Selonteon tulee pohjautua dokumentoituun ja tarkastettavissa olevaan tietoon. Selonteossa on suotavaa kuvata sisäisessä valvonnassa ja riskienhallinnassa havaittujen puutteiden ja niiden korjaamiseksi esitettyjen toimien lisäksi, miten sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa on arvioitu organisaation eri tasoilla (onko tehty dokumentoituja itsearviointeja, kokonaisarviointeja jne.), arviointiprosessin kehittämiskohteet ja onko aikaisempina tilikausina raportoidut epäkohdat korjattu.

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

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

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 tilinpäätöslaskelmat -osassa. Esitystaso toimintakertomuksessa voi olla tuhansina tai miljoonina euroina. Tilinpäätösvouden 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 tilinpäätöksessä. Tunnuslukujen tulkinnan yhteydessä tulee kuvata riittävästi tunnuslukujen taustoja. Tällaisia voivat olla esimerkiksi kertaluonteisten erien, investointien valtionosuuksien tai rakennejärjestelyjen vaikutukset tunnuslukuihin. Tilinpäätöslaskelmien ja tunnuslukujen oikea ja riittävä kuva saattaa edellyttää taustojen esittämistä myös aikaisemmilta tilikausilta¹².

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 lasketavien tunnuslukujen ottamista:

12

Ks. myös kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 118/2018 Kuntien ja kuntayhtymien ylijäämä- ja alijäämäerien tulkinnasta.

TULOSLASKELMA JA SEN TUNNUSLUVUT

	2020	2019
	<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, toimintakateen on oltava ylijäämäinen. Maksurahoituksen osuutta toimintamenoista kuvataan tunnusluvulla, joka lasketaan kaavasta:

Toimintatuotot prosenttia toimintakuluista

$$= 100 * \text{Toimintatuotot} / (\text{Toimintakulut} - \text{Valmistus omaan käyttöön})$$

Kunnan toimintojen organisointi, kuten toimintojen yhtiöittäminen ja kuntien välinen yhteistoiminta vaikuttavat tunnusluvun arvoon ja selittävät kuntakohtaisia eroja.

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

Vuosikate prosenttia poistoista

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

Kun tunnusluvun arvo on vähintään 100 %, oletetaan kunnan tai kuntayhtymän tulorahoituksen olevan riittävä. Oletusta voidaan kuitenkin pitää pätevänä vain, jos poistot ja arvonalentumiset vastaavat kunnan keskimääräistä vuotuista investointitasoa pitkällä aikavälillä. Investoinneilla 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.

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

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.

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 satunnaiset tuotot tai kulut, mistä syystä tulorahoituksen 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

	2020	2019
	<i>1 000 €</i>	<i>1 000 €</i>
Toiminnan rahavirta		
Vuosikate	1 936	2 025
Satunnaiset erät, netto	259	219
Tulo-rahoituksen 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 lisäys	-364	-149
Antolainasaamisten vähennys	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

Toiminnan ja investointien rahavirran kertymä 5 vuodelta, €	-708	99
Investointien tulo-rahoitus, %	58,0	67,2
Laskennallinen lainanhoitokate	1,6	1,7
Kassan riittävyys, pv	36	43
Asukasmäärä	5 326	5 300

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 tilinpäätösvouden ja neljän edellisen vuoden kertymän avulla voidaan seurata investointien omarahoituksen toteutumista pitimmällä aikavälillä. Omarahoitusvaatimus täyttyy, jos kertymä viimeksi päättyneenä tilinpäätösvoonna on positiivinen. Toiminnan ja investointien rahavirran kertymä ei saisi muodostua pysyvästi negatiiviseksi.

Investointien tulorahoitus, %

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

Investointien tulorahoitus -tunnusluku kertoo, kuinka paljon investointien omahankintamenoista 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

Laskennallinen lainanhoitokate

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

Tunnusluku kuvaa lainanhoitoon käytettävissä olevan tulorahoituksen ja laskennallisten lainanlyhennysten sekä korkojen suhdetta eli kykyä hoitaa lainoista aiheutuvia velvoitteita. Laskennallinen lainanhoitokate lasketaan kaavalla, jossa tuloslaskelman vuosikatteeseen lisätään korkokulut ja jossa saatu summa jaetaan korkokulujen ja laskennallisten lainanlyhennysten summalla. Laskennalliset lainanlyhennykset saadaan jakamalla taseen lainat kahdeksalla, mikä kuvaa oletettua jäljellä olevaa laina-aikaa. Lainoihin luetaan korolliset pitkäaikaiset ja lyhytaikaiset lainat, kuten kuntatodistukset.

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.

Kunta voi halutessaan esittää myös todellisten lainanlyhennysten mukaisesti lasketun lainanhoitokatteen.

Lainanhoitokate

= (Vuosikate + Korkokulut) / (Korkokulut + Lainanlyhennykset)

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

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 keskiarvoa tai valittua kuukauden määräpäiväsaldoa. Kassasta maksuina käytetään kuukauden kassasta maksuja ja päiväkerroina 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 on oikean ja riittävän kuvan niin vaatiessa esimerkiksi kuvattava kertyneen ylijäämän tai alijäämän määrään myös aikaisemmillä tilikausilla vaikuttaneita tekijöitä¹³.

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 tilinpäätöslaskelmat osassa (ks. luku 5).

¹³

Kirjanpitolausuntokunnan kuntajaoston lausunto 118/2018 kunnan ja kuntayhtymän ali- ja ylijäämäerien tulkinnasta.

TASE JA SEN TUNNUSLUVUT

VASTAAVAA	2020 milj. €	2019 milj. €	VASTATTAVAA	2020 milj. €	2019 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	153	145	II Arvonkorotusrahassto	2 373	2 395
2. Muut pitkävaikuttiset menot	383	220	III Muut omat rahastot	2 528	2 876
3. Ennakkomaksut	2	1	IV Edell. tilikausien ylijäämä (alijäämä)	4 246	3 500
II Aineelliset hyödykkeet	27 252	26 111	V Tilikauden ylijäämä (alijäämä)	742	558
1. Maa- ja vesialueet	6 614	6 476	B POISTOERO JA VAPAA- EHTOISET VARAUKSET	1 204	1 165
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 varat	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	<u>43 204</u>	<u>41 785</u>
2. Lainasaamiset	69	51	TASEEN TUNNUSLUVUT:		
3. Muut saamiset	429	426	Omavaraisuusaste, %	66,2	67,0
4. Siirtosaamiset	398	386	Suhteellinen velkaantuneisuus, %	41,9	42,5
III Rahoitusomaisuusarvopaperit	2 223	2 615	Kertynyt yli-/alijäämä, 1000 €	4 989	4 058
1. Osakkeet ja osuudet	189	288	Kertynyt yli-/alijäämä, €/asukas	937	765
2. Sijoitukset rahamarkkinainstr.	892	1 204	Lainakanta 31.12., 1000 €	8 685	8 206
3. Joukkovelkakirjalainasaamiset	420	296	Lainakanta 31.12., €/asukas	1631	1548
4. Muut arvopaperit	722	827	Lainat ja vastuut, 31.12.	X	X
IV Rahat ja pankkisaamiset	1 188	1 112	Lainat ja vastuut, €/asukas	X	X
VASTAAVAA YHTEENSÄ	<u>43 204</u>	<u>41 785</u>	Lainasaamiset, 1000 €	2 945	2 696
			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 70 %:n omavaraisuutta. 50 %:n tai sitä alempi omavaraisuusaste merkitsee kuntataloudessa merkittävän suurta velkarasitetta¹⁴. 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 tulo-rahoituksella.

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 tilinpäätös-vuoden päättymispäivän mukaista kunnan asukasmäärää.

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 tilinpäätösvouden päättymispäivän mukaisella kunnan asukasmäärällä. Kuntayhtymässä ei asukaskohtaista lainamäärää lasketa.

Lainat ja vuokravastuut 31.12.,

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

Lainat ja vuokravastuut saadaan lisäämällä lainakantaan vuokravastuiden määrää. Vuokravastuiden määrä huomioidaan liitetiedoissa ilmoitetun mukaisena.

Lainat ja vuokravastuut, euroa/asukas

Asukaskohtainen tunnusluku lasketaan jakamalla edellä mainittu lainojen ja vastuiden määrä tilinpäätösvouden päättymispäivän mukaisella kunnan asukasmäärällä. Kuntayhtymässä ei asukaskohtaista lainamäärää lasketa.

Lainasaamiset 31.12.

= *Sijoituksiin merkityt joukkovelkakirjalainasaamiset ja muut lainasaamiset*

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

3.6 Kokonaistulot ja -menot

Kokonaistulojen 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**
 Rahavarojen muutos - Muut maksuvalmiuden muutokset = 740-235 = **505**

Kokonaistulot ja -menot -laskelma on täsmäytettävissä rahoituslaskelmaan siten, että kokonaistulojen ja -menojen erotus on yhtä suuri kuin rahoituslaskelman *Rahavarojen muutos* vähennettynä *Muut maksuvalmiuden muutokset* -erän summalla.

3.7 Kuntakonsernin toiminta ja talous**3.7.1 Yhdistelmä konsernitilinpäätökseen sisältyvistä yhteisöistä**

Toimintakertomuksessa esitetään yhdistelmä kunnan tytär-, osakkuus- ja muista omistusyhteisyhteisöistä sekä kuntayhtymistä, joissa kunta on jäsenenä. Yhdistelmässä ilmoitetaan tytäryhteisöjen lukumäärät yhteisötyypeittäin ja toimialoittain sekä kuntayhtymien, osakkuusyhteisöjen ja muiden omistusyhteisyhteisöjen lukumäärät. Lisäksi ilmoitetaan yhdisteltyjen ja yhdistelemättä jätettyjen yhteisöjen lukumäärät. Tilinpäätöstiedot saadaan jättää yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen, jos yhdistely ei ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (KPL 6:3 §)¹⁵.

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 omistusyhteisyhteisöt		1
Yhteensä	26	9

Yhdistelmä voidaan esittää myös konsernirakenne-kaaviona, josta esimerkki on konserniyleisohjeessa. 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 toiminnan ja talouden 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 omistusyhteisyhteisöjen 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.

Kun konsernin olennaisia tapahtumia 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.

Kun konsernin todennäköistä tulevaa kehitystä koskevat tiedot otetaan kunnan toimintakertomukseen, ei konsernista laadita erillistä toimintakertomusta.

3.7.5 Selonteko konsernivalvonnan järjestämisestä

Kunnanhallituksen on toimintakertomuksessa annettava tiedot:

- miten konsernivalvonta on kuntakonsernissa järjestetty
- onko valvonnassa havaittu puutteita kuluneella tilikaudella ja
- miten konsernivalvontaa on mainituilla kohdealueilla tarkoitus kehittää voimassa olevalla taloussuunnittelukaudella.

Konsernivalvonnalla tarkoitetaan konsernijohtoon vastuulla olevaa tytäryhteisöjen toiminnan tuloksellisuuden ja taloudellisen aseman seuranta, analysointia ja raportointia. Konsernivalvonnalla tarkoitetaan myös konserniohjeen sekä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan toteutumisen seuranta. 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 hallintosäännössä määrätyt viranomaiset. Konsernijohto voi käyttää konsernivalvonnassa apuna toimialajohtoa, kunnan sisäisen tarkastuksen yksikköä tai erikseen konserniyhteisöjen valvontaan valittua henkilöä.

Selonteossa käydään läpi konsernivalvonnan kohdealueet. Jos konsernivalvonnassa on havaittu puutteita ja virheitä, on niistä tehtävä lausumassa selkoa ja esitys niiden korjaamisesta. Selonteon laatimisessa otetaan huomioon konserniohjeessa, kuntastrategian omistajapolitiikassa ja muissa edustajille annetuissa ohjeissa konsernivalvonnalle asetut tavoitteet. Seuraavassa on esitetty konsernivalvonnan kohdealueita:

- toimivallan ja vastuunjako konserniohjauksessa, ohjeistuksen riittävyys
- ohjeiden anto kunnan edustajille tytäryhteisöissä ja ohjeiden riittävyys
- konsernitavoitteiden asettamista ja toteutumista koskeva arviointi
- tytäryhteisöjen toiminnan tuloksellisuuden ja taloudellisen aseman seuranta, analysointi ja raportointi
- sisäisen valvonnan riskienhallinnan järjestämistä ja toteuttamista koskeva raportointi
- keskitettyjen konsernitoimintojen ja -palvelujen käyttö
- tiedonkulku ja sen toimivuus
- kunnan tytäryhteisöjen hallitusten kokoonpano ja nimittäminen.

Riskienhallinnan järjestämistä kuntakonsernissa arvioidaan selonteossa esimerkiksi seuraavin perustein:

- tytäryhteisöissä hyväksytyt sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan periaatteet ja niiden ohjeiden mukaisuus
- tytäryhteisöjen riskienkartoituksen ajantasaisuus ja kattavuus sekä konserniohjeen mukaisuus
- kuntakonsernin riskienhallinnan ja seurannan selkeä vastuutus konsernijohtolle ja asiantuntemuksen riittävyys
- merkittävimpien riskien ajantasainen raportointi ja raportoinnin ohjeistuksen mukaisuus (dokumentoitu toimintatapa)
- onnistuminen kuntakonsernin toteutuneiden riskien ajallisessa ja rahamääräisessä ennakoinnissa.

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 tilinpäätöslaskelmat -osassa.

KONSERNITULOSLASKELMA JA SEN TUNNUSLUVUT

	2020	2019
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	-	-
Omistuksen eliminointierot	+/-	+/-
Arvonalentumiset	-	-
Satunnaiset erät	+/-	+/-
Tilikauden tulos	=	=
Tilinpäätössiirrot	+/-	+/-
Tilikauden verot	-	-
Laskennalliset verot	-/+	-/+
Vähemmistöosuudet	+/-	+/-
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)	=	=

Toimintatuotot/Toimintakulut, %

Vuosikate/Poistot, %

Vuosikate, euroa/asukas

Asukasmäärä

Toimintatuotot prosenttia toimintakuluista

= 100 * Toimintatuotot / 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 hankintamenoa 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 poistonalaisten investointien tasoa. Tulorahoituksen voidaan katsoa olevan riittävä, jos poistot kattavat pitkällä aikavälillä keskimääräiset poistonalaiset investoinnit.

Vuosikatteen ja poistojen suhde on myös yksi kuntalain 118 §:n mukaisista kunnan erityisen vaikean taloudellisen aseman arvioinnissa käytettävistä tunnusluvuista. Tämän tunnusluvun mukaan kunta on erityisen vaikeassa taloudellisessa asemassa, jos tunnusluvun arvo on alle 80 %.

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.

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

KONSERNIN RAHOITUSLASKELMA JA SEN TUNNUSLUVUT

	2020	2019
Toiminnan rahavirta		
Vuosikate	+/-	+/-
Satunnaiset erät	+/-	+/-
Tilikauden verot	-/+	-/+
Tulorahoituksen korjaukset	+/-	+/-
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	-	-
Lyhytkaikaisten lainojen muutos	+/-	+/-
Oman pääoman muutokset	+/-	+/-
Muut maksuvalmiuden muutokset		
Rahoituksen rahavirta	=	=
Rahavarojen muutos	+/-	+/-
Rahavarat 31.12.	+	+
Rahavarat 1.1.	-	-
	+/-	+/-

KONSERNIN RAHOITUSLASKELMAN TUNNUSLUVUT

Toiminnan ja investointien rahavirran kertymä

5 vuodelta, 1 000 €

Investointien tulorahoitus, %

Laskennallinen lainanhoitokate

Kassan riittävyys

x

x

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 tilinpäätösvouden ja neljän edellisen vuoden kertymän avulla voidaan seurata investointien omarahoituksen toteutumista pittemällä aikavälillä siltä osin kuin kertymä on laskettavissa. Omarahoitusvaatimus täyttyy, jos kertymä viimeksi päättyneenä tilinpäätösvoonna on positiivinen. Toiminnan ja investointien rahavirran kertymä ei saisi muodostua pysyvästi negatiiviseksi.

Investointien tulorahoitus, %

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

Investointien tulorahoitus -tunnusluku kertoo, kuinka paljon investointien omahankintamenoista 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

Laskennallinen lainanhoitokate

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

Tunnusluku kuvaa lainanhoitoon käytettävissä olevan tulorahoituksen ja laskennallisten lainanlyhennysten sekä korkojen suhdetta eli kykyä hoitaa lainoista aiheutuvia velvoitteita. Laskennallinen lainanhoitokate lasketaan kaavalla, jossa tuloslaskelman vuosikatteeseen lisätään korkokulut ja jossa saatu summa jaetaan korkokulujen ja laskennallisten lainanlyhennysten summalla. Laskennalliset lainanlyhennykset saadaan jakamalla konsernitaseen lainat kahdeksalla, mikä kuvaa oletettua jäljellä olevaa laina-aikaa. Lainoihin luetaan korolliset pitkäaikaiset ja lyhytaikaiset lainat, kuten kuntatodistukset.

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 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.

Konsernitilinpäätöksen laskennallista lainanhoitokattea käytetään yhtenä tunnuslukuna kuntalain 118 §:n mukaisessa kunnan erityisen vaikean taloudellisen aseman arvioinnissa. Kuntalain 118 §:n mukainen tunnusluvun raja-arvo on 0,8.

Kunta voi halutessaan esittää myös todellisiin lainanlyhennysten mukaisesti lasketun lainanhoitokatteen.

Lainanhoitokate

= (Vuosikate + Korkokulut) / (Korkokulut + Lainanlyhennykset)

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

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 koostaan seuraavista konsernin tilikauden tuloslaskelman ja rahoituslaskelman eristä:

Konsernituloslaskelmasta:

Toimintakulut

Korkokulut

Muut rahoituskulut

Tilikauden verot

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 päiväkertoimena 30 pv.

KONSERNITASE JA SEN TUNNUSLUVUT

VASTAAVAA	2020 1 000 €	2019 1 000 €	VASTATTAVAA	2020 1 000 €	2019 1 000 €
PYSYVÄT VASTAAVAT	x	x	OMA PÄÄOMA	x	x
Aineettomat hyödykkeet	x	x	Peruspääoma	x	x
Aineettomat oikeudet	x	x	Arvonkorotusrahasasto	x	x
Muut pitkävaikuttiset 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	VÄHEMMISTÖOSUUDET	x	x
Rakennukset	x	x			
Kiinteät rakenteet ja laitteet	x	x	PAKOLLISET VARAUKSET	x	x
Koneet ja kalusto	x	x	Eläkevaraukset	x	x
Muut aineelliset hyödykkeet	x	x	Muut pakolliset varaukset	x	x
Ennakkomaksut ja kesken- eräiset hankinnat	x	x	TOIMEKSIANTOJEN PÄÄOMAT	x	x
Sijoitukset	x	x			
Osakkeet ja osuudet	x	x	VIERAS PÄÄOMA	x	x
Joukkovelkakirjalainasaamiset	x	x	Pitkäaikainen korollinen vieras pääoma	x	x
Muut lainasaamiset	x	x	Pitkäaikainen koroton vieras pääoma	x	x
Muut saamiset	x	x	Lyhytaikainen korollinen vieras pääoma	x	x
TOIMEKSIANTOJEN VARAT	x	x	Lyhytaikainen koroton vieras pääoma	x	x
VAIHTUVAT VASTAAVAT	x	x	VASTATTAVAA YHTEENSÄ	<u>x</u>	<u>x</u>
Vaihto-omaisuus	x	x			
			KONSERNITASEEN TUNNUSLUVUT		
Saamiset	x	x	Omavaraisuusaste, %		
Pitkäaikaiset saamiset	x	x	Suhteellinen velkaantuneisuus, %		
Lyhytaikaiset saamiset	x	x	Kertynyt ylijäämä (alijäämä), 1000 €		
Rahoitusarvopaperit	x	x	Kertynyt ylijäämä (alijäämä), € / asukas		
Rahat ja pankkisaamiset	x	x	Konsernin lainat, €/asukas		
			Konsernin lainakanta 31.12., 1000 €		
VASTAAVAA YHTEENSÄ	<u>x</u>	<u>x</u>	Lainat ja vuokravastuut, 31.12.		
			Lainat ja vuokravastuut, €/asukas		
			Konsernin lainasaamiset 31.12., 1000 €		
			Kunnan asukasmäärä		

Konsernitaseesta laskettavat tunnusluvut kuvaavat konsernin omavaraisuutta, rahoitusvarallisuutta ja velkaisuutta.

Omavaraisuusaste, %

= 100 x (Oma pääoma + Vähemmistöosuus + Konsernireservi) / (Koko pääoma – Saadut ennakot)

Koko pääoma kaavassa tarkoittaa taseen vastattavien loppusummaa. Kun käytetään lyhennyttä 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 toimintatuloista, 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)

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

Luku osoittaa, paljonko konsernilla on kertynyttä ylijäämää tulevien vuosien liikkumavarana, taikka paljonko on kertynyttä alijäämää.

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 tilinpäätösvuoden 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 lasketaan tällöin koko vieras pääoma vähennettynä saaduilla ennakoilla sekä osto-, siirto- ja muilla veloilla. Lyhennyttä konsernikaavaa käytettäessä konsernin lainakanta muodostuu korollisen vieraan pääoman eristä. Jotta lainakanta voitaisiin laskea suoraan toimintakertomukseen otetusta taseesta, ei mainittuihin vähennettäviin eriin tule kirjanpidossa merkitä korollisia lainoja.

Konsernin lainat, euroa/asukas

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

Lainat ja vuokravastuut 31.12.

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

Lainat ja vuokravastuut saadaan lisäämällä konsernin lainakantaan vuokravastuiden määrä. Vuokravastuiden määrä huomioidaan konsernitilinpäätöksen liitetiedoissa ilmoitetun mukaisena.

Konsernin lainat ja vuokravastuut, euroa/asukas

Asukaskohtainen tunnusluku lasketaan jakamalla edellä mainittu lainojen ja vastuiden määrä tilinpäätösvuoden päättymispäivän mukaisella kunnan asukasmäärällä. Kuntayhtymässä ei asukaskohtaista lainamäärää lasketa.

Konsernin lainasaamiset 31.12.

= Sijoituksiin merkityt joukkovelkakirjalainasaamiset 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 Tilikauden tuloksen käsittely ja talouden tasapainottamistoimenpiteet**3.8.1 Asiaa koskeva sääntely**

Kunnanhallituksen on tehtävä toimintakertomuksessa esitys tilikauden tuloksen käsittelystä. Jos kunnan taseessa on kattamatonta alijäämää, toimintakertomuksessa on tehtävä selkoa talouden tasapainotuksen toteutumisesta tilikaudella sekä voimassa olevan taloussuunnitelman talouden tasapainottamiseksi (KuntaL 115 §). (Em. koskee myös kuntayhtymää.)

3.8.2 Tilikauden tuloksen käsittely

Tilikauden tuloksella tarkoitetaan tuloslaskelman tulosta ennen varaus- ja rahastosiirtoja. Kirjaimellisesti tuloksen käsittely on ylijäämäisen tuloksen siirtämistä taseen vapaaehtoiseen varaukseen, rahastoon tai tilikauden ylijäämä -tilille. Eräissä poikkeustapauksissa voidaan tilikauden tuloksesta tehdä sen ylittäviä siirtoja varauksiin tai tuloksesta 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 kirjataan tuloslaskelmaan luonteensa mukaisesti kulueriin ennen tilikauden tulosta.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on yleisohjeessaan tuloslaskelman laatimisesta määritellyt seuraavat säännöt varaus- ja rahastosiirroille¹⁶:

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

Poikkeus sääntöön 1:

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

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

Poikkeus sääntöön 2:

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 tasaukseksi ilman, että siirtojen perustana on suunnitellut investointihankkeet tai niiden toteutuminen.

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

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

16

Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta

Seuraavassa on esimerkki¹⁷ minkälainen hallituksen esitys tilikauden tuloksen käsitte-lystä voi olla, kun edellä olevia tuloksenkäsitteilyä sääntöjä ja niiden sallittuja poikkeuksia noudatetaan:

Kunnanhallitus esittää tilikauden 1.450.000 euron tuloksen käsitteilyä seuraavaa:

- 1) Tehdään 2.000.000 euron investointivaraus Kunnan Vesi-liikelaitoksen pump- paamohankkeeseen¹⁸.
- 2) Tuloutetaan lukion lisärakennuksen investointivaraus 1.500.000 euroa ja teh- dään kohteeseen liittyvä poistoerolisäys enintään lisärakennuksen hankintame- non suuruisena 1.200.000 euroa.
- 3) Tuloutetaan tehtyjä poistoeroja suunnitelman mukaan 100.000 euroa.
- 4) Katetaan tilikauden alijäämä 150.000 euroa taseen edellisten tilikausien ylijää- mästä kuluvan vuoden kirjanpidossa.

3.8.3 Talouden tasapainottamistoimenpiteet

Kuntalain talouden tasapainottamista koskevilla säännöksillä pyritään lisäämään talou- den suunnitelmallisuutta sekä selkeyttämään ja täsmentämään kunnan talouden tasapai- nosääntelyä erityisesti tilanteessa, jossa kunnan kertynyt alijäämä on merkittävä. Kun- nanhallituksen on toimintakertomuksessa tehtävä selkoa taloussuunnitelman riittävyys- destä talouden tasapainottamisessa.

Kunnanhallituksen toimintakertomuksessa tekemä selonteko jakaantuu kahteen osaan. Ensinnäkin tulee selvittää tilinpäätösvuonna voimassa olleen taloussuunnitelman toteu- tuminen. Toiseksi, jos kunnan taseessa on kattamatonta alijäämää, kunnanhallituksen on tehtävä selkoa, onko kuluvana vuonna voimassa oleva taloussuunnitelma riittävä. Selonteon antaminen tulee kyseeseen, jos tilikauden alijäämä on olennaisesti suurempi kuin se oli taloussuunnitelmaa ja toimenpideohjelmaa hyväksyttäessä edellisenä syk- synä.

Kuntalain 118 §:n tarkoittamassa arviointimenettelyssä olleen kunnan tulee lisäksi an- taa toimintakertomuksessa selvitys valtuuston kunnan asukkaiden palvelujen turvaa- miseksi hyväksymien toimenpiteiden toteutumisesta ja riittävyydestä tilikaudella. Vas-

17

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 €

18

Kunnan liikelaitoksen tuloksesta voidaan tehdä investointivaraus enintään kunnan tai kuntayhtymän ylijäämäerien määrästä (KuntaL 120.1 k 6 §). Ks. myös Kirjanpitolaikunnan kuntajaoston yleisohje kuntien ja kuntayhtymien eriytetyn liiketoiminnan kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä.

taavalla tavalla arviointimenettelyssä olleen kuntayhtymän tulee toimintakertomuksessa esittää selvitys kuntalain 119 §:ssä tarkoitetun sopimuksen toteutumisesta ja riittävydestä tilikaudella. [2020]

4 Talousarvion toteutuminen

4.1 Seuranta koskeva sääntely

Kunnan toiminnassa ja taloudenhoidossa on noudatettava talousarviota (KuntaL 110.5 §). Toteutusvertailussa seurattavia asioita ovat toiminnallisten tavoitteiden, määrärahojen ja tuloarvioiden toteutuminen. Toteutusvertailusta on lisäksi käytävä ilmi, onko menot, tulojen lisäksi, muutoin rahoitettu talousarviossa määrättyllä tavalla (KuntaL 110.4 §). Muulla rahoituksella tarkoitetaan tällöin rahavarojen käyttöä ja muita maksuvalmiuden muutoseriä rahoituslaskelmassa.

Talousarviossa on käyttötalous- ja tuloslaskelmaosa sekä investointi- ja rahoitusosa (KuntaL 110.4 §). Toteutusvertailussa noudatetaan vastaavaa rakennetta. Toteutusvertailu laaditaan sillä tarkkuudella, jolla valtuusto on hyväksynyt tavoitteen, määrärahan tai tuloarvion yksittäiselle tehtävälle, hankkeelle tai muulle meno- tai tuloerälle¹⁹.

Toteutusvertailun laadinnasta vastaa kunnanhallitus sekä tilivelvolliset toimielimet ja viran- tai toimenhaltijat. Selvitys tavoitteiden toteutumisesta kunnassa ja kuntakonsernissa annetaan talousarvion toteutusvertailuosassa (KuntaL 113, 115 §). Tarkastuslautakunnan tehtävänä on mm. arvioida valtuuston asettamien tavoitteiden toteutumista (KuntaL 121.2 §). Arvioinnissa keskeinen tietolähde on toimintakertomuksen toteutusvertailu.

Toteutusvertailuun otetaan alkuperäinen talousarvio, talousarviomuutokset, muutettu talousarvio ja toteutuma sekä poikkeama muutetun talousarvion ja toteutuman välillä. Euromääräisen poikkeaman lisäksi poikkeama voidaan esittää suhteellisena osuutena.

4.2 Tavoitteiden toteutuminen

Tavoitteen merkitystä ja noudattamista korostetaan kuntalain eri säännöksissä: valtuusto ylimpänä toimielimenä päättää kunnan ja kuntakonsernin toiminnan ja talouden keskeisistä tavoitteista (14 §, 110 §), määrärahan ja tuloarvion on liityttävä tavoitteeseen (110.4 §) ja kunnanhallituksen on annettava toimintakertomuksessa selvitys tavoitteen toteutumisesta (113 §). Talousarviossa asetettujen tavoitteiden tulee toteuttaa valtuuston hyväksymää kuntastrategiaa (110 §). Kuntastrategiassa määritellään sen toteutumisen arviointi ja seuranta. Strategisten tavoitteiden toteutumisesta on suositeltavaa raportoida ainakin tilinpäätöksessä.

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

19

Mm. HE 192/1994.

tuotanto- tai järjestämisprosessille palvelujen määrää tai laatua taikka niiden järjestämistä koskevinä tavoitteina.

Kaikkia talousarvion tavoitteita koskee noudattamisvelvoite ja raportointivelvoite. Tavoitteiden sitovuus on kuitenkin erilainen. Se riippuu tavoitteen saavuttamisajasta, meno- tai tulosidonnaisuudesta tai siitä, kuinka paljon muut tekijät kuin kunnan omat toimenpiteet vaikuttavat tavoitteen toteutumiseen. Sitovuus määritellään talousarviossa ja sen tulee käydä ilmi toteutusvertailusta.

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

Liikelaitoksille asetettujen tavoitteiden toteutuminen

Kuntalain 14 §:n mukaan valtuuston tulee päättää kunnan liikelaitokselle asetettavista toiminnan ja talouden 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 toteutusvertailussa liikelaitoksittain.

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

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

LIKELAITOSTEN 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 konsernijohtolle ja tytäryhteisöille asetettuihin tavoitteisiin. Konsernijohtolle asetetut tavoitteet konsernionhjouksen periaatteista ja menettelytavoista otetaan pääsääntöisesti valtuuston hyväksymään konsernionhjeeseen.

Tilinpäätöksessä mainittujen tavoitteiden toteutumista on arvioitava ensisijaisesti silloin, kun tavoitteen toteuttaminen on sidottu talousarviovuoteen tai jos tavoitteeksi asetettua toimintaperiaatetta ei päätyneellä 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 asettamallaan 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

Konsernijohdolle asetetut tavoitteet	Tunnusluvut ja mittarit		Selite poikkeamasta
	Tavoite	Toteutuma	
<i>Annetaan selvitys konsernijohdolle talousarviossa ja konserniohjeessa asetetuista tavoitteista</i>			
Toimintatuotot/ Toimintakulut %	> 38 %	35 %	
Vuosikate/ Poistot %	> 80 %	76 %	
Omavaraisuusaste %	> 55 %	56 %	
Suhteellinen velkaantuneisuus %	> 33 %	32 %	
Velat ja vastuut prosenttia käyttötuloista %			
Lainamäärä/asukas, €	4 500 €	4 300 €	

Tytäryhteisöille kunnan talousarviossa asetettujen tavoitteiden toteutuminen

Tytäryhteisö A

Toiminnan laajuus

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

Palvelun laatu

Asiakastyytyväisyys: asteikko 1-5	>4	3,8
Toimitusaika	< 2 vkoa	13 pv

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
Jaksotus	2017/18/19	2017
	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. Euromääräisen poikkeaman lisäksi poikkeama voidaan esittää suhteellisena osuutena. Toteutumisvertailussa tehdään selkoa merkittävien poikkeamien syistä. Toteutumisvertailussa voidaan esittää myös muita olennaisia perustelutietoja, kuten kertaluonteisten erien vaikutus talousarvion toteutumiseen.

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 heti, 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 vähennyksrivinä Valmistus omaan käyttöön tai toimintamenojen vähennyksenä.

Käyttötalouden tehtäväkohtainen tavoitteiden sekä määrärahojen ja tuloarvioiden toteutumisvertailu voidaan tehdä seuraavassa taulukossa esitetyllä tavalla [2020]:

KÄYTTÖTALOUS/ 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	(Poikkeama %)
Tavoitteet ja tunnusluvut						
Valtuuston hyväksymät tavoitteet						
(Lautakunnan hyväksymät tavoitteet)						
Tuloarviot ja määrärahat						
Toimintatulot						
Valmistus omaan käyttöön						
Toimintamenot						
Toimintakate (Netto)						
Laskennalliset kustannukset						
Poistot ja arvonalentumiset						
Korko sitoutuneelle pääomalle						
Muut laskennalliset kustannukset						
Tehtävän kokonaiskustannukset						

= valtuustoon nähden sitovat erät

Tehtävä voidaan rahoittaa pääosin tulorahoituksella, joka muodostuu tehtävien luovutettujen palvelujen ja muiden hyödykkeiden vastikkeena saaduista myynti- ja maksutuloista taikka avustuksena, tukena tai korvauksena määrättyjen tehtävien suorittamisesta aiheutuneisiin kustannuksiin. Tällaisen tehtävän käyttötalouden toteutuminen voidaan esittää myös esimerkiksi seuraavassa taulukossa esitetyllä tavalla: [2020]

KÄYTTÖTALOUS/ LIIKELAITOS**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.

Tehtävän nimi	Alkuperäinen talousarvio	Talousarvio-muutokset	Talousarvio muutosten jälkeen	Toteutuma	Poikkeama	(Poikkeama %)
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.

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 mukaan²⁰. Osa-aikainen henkilöstö vuoden lopun tilanteessa muutetaan kokoaikaisiksi osa-aikojen suhteellisten osuuksien yhteismäärän perusteella.

	Talousarvio	Toteutuma	Poikkeama
<i>Perustelutiedot</i>			
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

20

KT Kuntatyönantajat, Henkilöstövoimavarojen arviointi -suositus henkilöstöraportoinnin kehittämiseen, KT Kuntatyönantajat yleiskirje 8/2013.

4.3.2 Tuloslaskelmaosan toteutuminen

Tuloslaskelmaosaan yhdistellään liikelaitoksia²¹ 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.

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

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.

21

Taseyksikkönä käsiteltävä rahasto samoin kuin kunnan liikelaitos ovat erillään kunnan talousarviosta.

Tuloslaskelmaosan toteutuminen esitetään esim. seuraavan asetelman mukaisena:

Talousarvion tuloslaskelmaosan toteutumisvertailu

	Alkuperäinen talousarvio	Talousarvio-muutokset	Talousarvio muutosten jälkeen	Toteutuma	Poikkeama	(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	Toteutuma	Poikkeama
Verotulot					
Kunnan tulovero	x	x	x	x	x
Osuus yhteisöveron tuotosta	x	x	x	x	x
Kiinteistövero	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
2017	x	x	%
2018	x	x	%
2019	x	x	%
2020	x	x	%

Valtionosuuksien erittely

Käyttötalouden valtionosuuksista esitetään erittely kunnan peruspalvelujen valtionosuuteen, opetus- ja kulttuuritoimen muuhun valtionosuuteen ja harkinnanvaraiseen valtionosuuden korotukseen. Suositeltavaa on, että kunta esittää peruspalvelujen valtionosuuden maksatukseen sisältyvän verotulomenetyksen kompensaaation toteutuman omalla rivillään, vaikka sitä ei erikseen budjetoitaisi. [2020]

	Alkuperäinen talousarvio	Talousarvio-muutokset	Talousarvio-muutosten jälkeen	Toteutuma	Poikkeama
Valtionosuudet ja verotulomenetyksen korvaus					
Valtionosuudet	x	x	x	x	x
Kunnan peruspalvelujen valtionosuus, ml. tasaukset	x	x	x	x	x
Harkinnanvarainen valtionosuuden korotus		x	x	x	x
Opetus- ja kulttuuritoimen muut valtionosuudet	x	x	x	x	x
Verotulomenetyksen korvaus	x	x	x	x	x
<i>Yhteensä</i>	x	x	x	x	x

[2020]

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	(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, kunnan sisäisenä rahoitusosuutena tai lainana [2020].

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.

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.

4.3.4 Rahoitusosan toteutuminen

Rahoitusosan toteutumisessa osoitetaan, miten kunnan menot on rahoitettu. Sen avulla kootaan tulo-rahoitus, 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. antolainasaamisten 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	(Poikkeama %)
Toiminta ja investoinnit						
Toiminnan rahavirta						
Vuosikate						
Satunnaiset erät						
Tulo-rahoituksen korjauserät						
Investointien rahavirta						
Investointimenot						
Rahoitusosuudet investointimenoihin						
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot						
Toiminta ja investoinnit, netto						
Rahoitustoiminta						
Antolainauksen muutokset						
Antolainasaamisten lisäys muille						
<i>Antolainasaamisten lisäys liikelaitoksille</i>						
Antolainasaamisten vähennys muilta						
<i>Antolainasaamisten vähennys 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

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 liikelaitoksia²² esitetään yhteenvetotaulukko, johon on koottu käyttötalousosan, investointiosan, tuloslaskelmaosan ja rahoitusosan valtuuston sitoviksi hyväksymien erien talousarvio, toteutuma, poikkeama, talousarvion muutos ja poikkeama talousarviomuutoksen jälkeen.

YHTEENVETO VALTUUSTON HYVÄKSYMIEH MÄÄRÄRAHOJEN JA TULOARVIoidEN TOTEUTUMISESTA													
	Sito- vuus ¹⁾	Määrärahat						Tuloarviot					
		Alkup. talous- arvio	TA:n muutok- set	TA muut:n jälkeen	Toteu- tuma	Poik- keama	(Poik- keama %)	Alkup. talous- arvio	TA:n muutok- set	TA muut:n jälkeen	Toteu- tuma	Poik- keama	(Poikk- keama %)
KÄYTTÖTALOUSOSA													
Toimielin A													
Tehtävä 1	N	1 200		1 200	1 195	5	0,4						
Tehtävä 2	B	800	50	850	840	10	1,2	100		100	110	10	10
...				0		0						0	
Toimielin N													
Tehtävä 1	B	1 600		1 600	1 580	20	1,3	80		80	60	-20	-25
TULOSLASKELMAOSA													
Verotulot	B			0		0		2 400		2 400	2 550	150	6,3
Valtionosuudet	B					0		1 970	100	2 070	2 010	-60	-2,9
Korkotulot	B					0		150		150	160	10	6,7
Muut rahoitustulot	B					0		70	30	100	100	0	0,0
Korkomenot	B	100	0	100	80	20	20,0					0	
Muut rahoitusmenot	B	80	10	90	100	-10	-11,1					0	
Satunnaiset erät	B	20	30	50	40	10	20,0	10		10	20	10	100
INVESTOINTIOSA													
Toimielin A													
Hanke/Hankeryhmä 1	B	300	60	360	350	10	2,8	120		120	110	-10	-8,3
Hanke/Hankeryhmä 2	B	1 250	60	1 310	1 260	50	3,8	200		200	190	-10	-5
...				0		0						0	
Toimielin N													
Hanke/Hankeryhmä 1	B	450	50	500	530	-30	-6,0	100	30	130	60	-70	-53,8
RAHOITUSOSA													
Antolainauksen muutokset													
Antolainasaamisten lisäys	B	100		100	80	20	20,0					0	
Antolainasaamisten vähennys	B			0		0		60		60	70	10	16,7
Lainakannan muutokset													
Pitkäaikaisten lainojen lisäys	B			0		0		500	60	560	560	0	
Pitkäaikaisten lainojen vähennys	B	150		150	170	-20	-13,3					0	
Lyhytaikaisten lainojen muutos	N			0		0		80		80	0	-80	-100
Vaikutus maksuvalmiuteen		0			0	0		210	40	250	225	-25	-10,0
YHTEENSÄ		6 050	260	6 310	6 225	85	1,3	6 050	260	6 310	6 225	-85	-1,35

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

Mikäli taulukko halutaan täsmäyttää rahoituslaskelmaan, taulukossa tulee huomioida tulo-rahoituksen korjaukset ja muut maksuvalmiuden muutokset.

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 noudatetaan asetusta kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista [2020] kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeiden mukaisesti²³.

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. Laskelmat on laadittava kaavoja yksityiskohtaisempina, jos se on tarpeen tilikauden tuloksen muodostumiseen vaikuttaneiden tekijöiden tai tase-erien selventämiseksi.

Yleisiin tilinpäätösperiaatteisiin kuuluu, että taseessa vastaaviin ja vastattaviin kuuluvat erät ja tuloslaskelman tuotot ja kulut esitetään täydestä määrästäan niitä toisistaan vähentämättä, jollei yhdisteleminen ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi (KPL 3.1 § kohta 8).

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.

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 ohjeen²⁴.

23

Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta

Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta

Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän rahoituslaskelman laatimisesta

Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta

24

Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän eriytetyn liiketoiminnan kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä

5.2 Tuloslaskelma

KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN TULOSLASKELMA

	2020		2019	
Toimintatuotot				
Myyntituotot	+		+	
Maksutuotot	+		+	
Tuet ja avustukset	+		+	
Muut toimintatuotot	+	+	+	+
Valmistus omaan käyttöön		+		+
Toimintakulut				
Henkilöstökulut				
Palkat ja palkkiot	-		-	
Henkilösivukulut				
Eläkekulut	-		-	
Muut henkilösivukulut	-		-	
Palvelujen ostot	-		-	
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	-		-	
Avustukset	-		-	
Muut toimintakulut	-	-	-	-
Toimintakate		=		=
Verotulot		+		+
Valtionosuudet		+		+
Rahoitustuotot ja -kulut				
Korkotuotot	+		+	
Muut rahoitustuotot	+		+	
Korkokulut	-		-	
Muut rahoituskulut	-	+/-	-	+/-
Vuosikate		=		=
Poistot ja arvonalentumiset				
Suunnitelman mukaiset poistot	-		-	
Arvonalentumiset	-	-	-	-
Satunnaiset erät				
Satunnaiset tuotot	+		+	
Satunnaiset kulut	-	+/-	-	+/-
Tilikauden tulos		=		=
Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+)		-/+		-/+
Varausten lisäys (-) tai vähennys (+)		-/+		-/+
Rahastojen lisäys (-) tai vähennys (+)		-/+		-/+
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)		=		=

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

5.3 Rahoituslaskelma

KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN RAHOITUSLASKELMA

	2020		2019	
Toiminnan rahavirta				
Vuosikate	+		+	
Satunnaiset erät	+/-		+/-	
Tulorahoituksen korjaukset	+/-	+/-	+/-	+/-
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 varat
 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

- 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

5.5 Konsernilaskelmat

KONSERNITULOSLASKELMA

	2020	2019
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	-	-
Omistuksen eliminointierot	+/-	+/-
Arvonalentumiset	-	-
Satunnaiset erät	+/-	+/-
Tilikauden tulos	=	=
Tilinpäätössirrot	+/-	+/-
Tilikauden verot	-	+/-
Laskennalliset verot	-/+	+/-
Vähemmistöosuudet	+/-	+/-
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)	=	=

KONSERNIN RAHOITUSLASKELMA

	2020		2019	
Toiminnan rahavirta				
Vuosikate	+/-		+/-	
Satunnaiset erät	+/-		+/-	
Tilikauden verot	-/+		-/+	
Tulorahoituksen korjauserät	+/-	+/-	+/-	+/-
	<u> </u>		<u> </u>	
Investointien rahavirta				
Investointimenot	-		-	
Rahoitusosuudet investointimenoihin	+		+	
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot	+	+/-	+	+/-
	<u> </u>	<u> </u>	<u> </u>	<u> </u>
Toiminnan ja investointien rahavirta		=		=
Rahoituksen rahavirta				
Antolainauksen muutokset				
Antolainasaamisten lisäys	-		-	
Antolainasaamisten vähennys	+	+/-	+	+/-
	<u> </u>		<u> </u>	
Lainakannan muutokset				
Pitkäaikaisten lainojen lisäys	+		+	
Pitkäaikaisten lainojen vähennys	-		-	
Lyhytaikaisten lainojen muutos	+/-	+/-	+/-	+/-
	<u> </u>		<u> </u>	
Oman pääoman muutokset		+/-		+/-
Muut maksuvalmiuden muutokset				
Toimeksiantojen varojen ja pääomien muutokset	+/-		+/-	
Vaihto-omaisuuden muutos	+/-		+/-	
Saamisten muutos	+/-		+/-	
Korottomien velkojen muutos	+/-	+/-	+/-	+/-
	<u> </u>	<u> </u>	<u> </u>	<u> </u>
Rahoituksen rahavirta		=		=
Rahavarojen muutos		+/-		+/-
Rahavarojen muutos				
Rahavarat 31.12.	+		+	
Rahavarat 1.1.	-	+/-	-	+/-
	<u> </u>		<u> </u>	

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 varat
 Muut toimeksiantojen varat

VAIHTUVAT VASTAAVAT

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

Saamiset

Pitkäaikaiset saamiset
 Myyntisaamiset
 Lainasaamiset
 Laskennalliset verosaamiset
 Muut saamiset
 Siirtosaamiset

Lyhytaikaiset saamiset

Myyntisaamiset
 Lainasaamiset
 Laskennalliset verosaamiset
 Muut saamiset
 Siirtosaamiset

Rahoitusarvopaperit

Osakkeet ja osuudet
 Sijoitukset rahamarkkinainstrumentteihin
 Joukkovelkakirjalainasaamiset
 Muut arvopaperit

Rahat ja pankkisaamiset**VASTAAVAA YHTEENSÄ****VASTATTAVAA****OMA PÄÄOMA**

Peruspääoma
 Säätiöiden ja yhdistysten peruspääomat
 Arvonkorotusrahasto
 Muut omat rahastot
 Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä)
 Tilikauden ylijäämä (alijäämä)

VÄHEMMISTÖOSUUDET**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
 Laskennalliset verovelat

Lyhytaikainen

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

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

Säätiöiden ja yhdistysten peruspääomat

Arvonkorotusrahasto

Muut omat rahastot

Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä)

Tilikauden ylijäämä (alijäämä)

VÄHEMMISTÖOSUUDET

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 ja kirjanpitolaissa sekä kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetussa asetuksessa (525/2020). [2020] Kirjanpitolain 3:2 §:n mukaan tilinpäätöksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta ottaen huomioon kirjanpito-velvollisen harjoittaman toiminnan laatu ja laajuus. Tätä varten tarpeelliset seikat on ilmoitettava liitetiedoissa. Kuntajaosto antanut erillisen yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän liitetiedoista.

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 ja muut eriytetyt laskelmat

Luvussa esitetään liikelaitosten sekä kirjanpidollisesti 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 vuodelta. Laskelmien yhteydessä esitetään myös niistä lasketut tunnusluvut. Laskelmat laaditaan noudattaen asetusta kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista (525/2020) [2020] ja kirjanpitolaikunnan kuntajaoston eriytetyn liiketoiminnan kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevan ohjeen mukaisia taseen, tuloslaskelman ja rahoituslaskelman kaavoja.

Kunnallisen liikelaitoksen tuloslaskelma

	2020	2019
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 (+)	-/+	-/+
Rahastojen lisäys (-) tai vähennys (+)	-/+	-/+
Tuloverot	-	-
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)	+/(-)	+/(-)

LIKELAITOKSEN TUNNUSLUVUT

Sijoitetun pääoman tuotto, %

Kunnan sijoittaman pääoman tuotto, %

Voitto, %

LIKELAITOKSEN TUOSLASKELMAN 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-/alijäämät 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

Toiminnan rahavirta

Liikelylijäämä (-alijäämä)	± XX		± XX	
Poistot ja arvonalentumiset	+ XX		+ XX	
Rahoitustuotot ja -kulut	± XX		± XX	
Satunnaiset erät	± XX		± XX	
Tuloverot	- XX		- XX	
Tulorahoituksen korjauserät	± XX		± XX	
	<u>± XX</u>	± XX	<u>± XX</u>	± XX

Investointien rahavirta

Investointimenot	- XX		- XX	
Rahoitusosuudet investointimenoihin	+ XX		+ XX	
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot	+ XX	- XX	+ XX	- XX

Toiminnan ja investointien rahavirta

± XX ± XX ± XX ± XX

Rahoituksen rahavirta

Antolainauksen muutokset

Antolainasaamisten lisäys kunnalle/kuntayhtymälle	- XX		- XX	
Antolainasaamisten lisäys muilta	- XX		- XX	
Antolainasaamisten vähennys kunnalta/kuntayhtymältä	+ XX		+ XX	
Antolainasaamisten vähennys muilta	+ XX	± XX	+ XX	± XX

Lainakannan muutokset

Pitkäaikaisten lainojen lisäys kunnalta/kuntayhtymältä	+ XX		+ XX	
Pitkäaikaisten lainojen lisäys muilta	+ XX		+ XX	
Pitkäaikaisten lainojen vähennys kunnalle/kuntayhtymälle	- XX		- XX	
Pitkäaikaisten lainojen vähennys muilta	- XX		- XX	
Lyhytaikaisten lainojen muutos kunnalta/kuntayhtymältä	± XX		± XX	
Lyhytaikaisten lainojen muutos muilta	± XX	± XX	± XX	± XX

Oman pääoman muutokset

± XX ± XX

Muut maksuvalmiuden muutokset

Toimeksiantojen varojen ja pääomien muutokset	± XX		± XX	
Vaihto-omaisuuden muutos	± XX		± XX	
Saamisten muutos kunnalta/kuntayhtymältä	± XX		± XX	
Saamisten muutos muilta	± XX		± XX	
Korottomien velkojen muutos kunnalta/kuntayhtymältä	± XX		± XX	
Korottomien velkojen muutos muilta	± XX	± XX	± XX	± XX

Rahoituksen rahavirta

± XX ± XX

Rahavarojen muutos

± XX ± XX

Rahavarojen muutos

Rahavarat 31.12.	XX		XX	
Rahavarat 1.1.	XX	± XX	XX	± XX

LIKELAITOKSEN TUNNUSLUVUT

Toiminnan ja investointien rahavirran kertymä 5 vuodelta, 1 000 €

Investointien tulorahoitus, %

Laskennallinen lainanhoitokate

Kassan riittävyys, pv

Quick ratio

Current ratio

LIKELAITOKSEN RAHOITUSLASKELMAN TUNNUSLUVUT

Kunnallisen liikelaitoksen rahoituslaskelman tunnuslukuja ovat:

INVESTOINNIT

Toiminnan ja investointien rahavirta ja sen kertymä

Rahoituslaskelman välitulokseksi *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 tilinpäätösvoiton ja neljän edellisen vuoden kertymän avulla voidaan seurata investointien omarahoituksen toteutumista pittemällä aikavälillä. Omarahoitusvaatimus täyttyy, jos kertymä viimeksi päättyneenä tilinpäätösvoitolla on positiivinen. Toiminnan ja investointien rahavirran kertymä ei saisi muodostua pysyvästi negatiiviseksi.

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 omahankintamenoista 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 omahankintamenoilla tarkoitetaan rahoituslaskelman investointimenoja, joista on vähennetty rahoituslaskelmaan merkityt rahoitusosuudet.

LAINANHOITO

Laskennallinen lainanhoitokate

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

Tunnusluku kuvaa lainanhoitoon käytettävissä olevan tulorahoituksen ja laskennallisten lainanlyhennysten sekä korkojen suhdetta eli kykyä hoitaa lainoista aiheutuvia velvoitteita. Laskennallinen lainanhoitokate lasketaan kaavalla, jossa tulorahoituksen erään Ylijäämä(alijäämä) ennen satunnaisia eriä lisätään korkokulut ja poistot ja arvonalentumiset ja jossa saatu summa jaetaan korkokulujen ja laskennallisten lainanlyhennysten summalla. Laskennalliset lainanlyhennykset saadaan jakamalla taseen lainat kahdeksalla, mikä kuvaa oletettua jäljellä olevaa laina-aikaa. Lainoihin luetaan korolliset pitkäaikaiset ja lyhytaikaiset lainat, kuten kuntatodistukset.

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 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.

Liikelaitos voi halutessaan esittää myös todellisten lainanlyhennysten mukaisesti lasketun lainanhoitokatteen.

Lainanhoitokate

= (Ylijäämä (alijäämä) ennen satunnaisia eriä + Poistot ja arvonalentumiset + Korkokulut - Tuloverot) / (Korkokulut + Lainanlyhennykset)

Lainanhoitokate kertoo kunnan 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.

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. yhdystilin käyttö. Liikelaitoksen ja keskuskassan välinen yhdystili esitetään taseryhmässä *Saamiset kunnalta/kuntayhtymältä*, jolloin liikelaitoksilla ei ole välttämättä lainkaan omia rahavaroja. Kassasta maksut kootaan seuraavista liikelaitoksen tilikauden tuloslaskelman ja rahoituslaskelman eristä:

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 lisäys kunnalle/kuntayhtymälle

Antolainasaamisten lisäys 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 päiväkertoimena 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 LIKELAITOKSEN 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 varat
 3. Muut toimeksiantojen varat
- C VAIHTUVAT VASTAAVAT
- I Vaihto-omaisuus
1. Aineet ja tarvikkeet
 2. Keskeneräiset tuotteet
 3. Valmiit tuotteet
 4. Muu vaihto-omaisuus
 5. Ennakkomaksut
- II Saamiset
- Pitkäaikaiset saamiset
1. Myyntisaamiset
 2. Lainasaamiset
 3. 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 €**
- Lainat ja vuokravastuut 31.12., 1000 €**
- Lainasaamiset 31.12., 1000 €**

LIKELAITOKSEN 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, %

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

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 + Korottomat velat kunnalta/kuntayhtymältä)

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

Lainat ja vuokravastuut 31.12.

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

Lainat ja vuokravastuut saadaan lisäämällä lainakantaan vuokravastuiden määrää. Vuokravastuiden määrä huomioidaan liikelaitoksen liitetiedoissa ilmoitetun mukaisena.

Lainat ja vuokravastuut, euroa/asukas

Asukaskohtainen tunnusluku lasketaan jakamalla edellä mainittu lainojen ja vastuiden määrä tilinpäätösvouden päättymispäivän mukaisella kunnan asukasmäärällä. Kuntayhtymässä ei asukaskohtaista lainamäärää lasketa.

Lainasaamiset 31.12.

= Sijoituksiin merkityt joukkovelkakirjalainasaamiset 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.

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.

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.

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 tulo- ja rahoituksen, investointimenojen ja -tulojen sekä pääoman lisäysten ja palautusten osalta. Jos kunnalla on merkittäviä liikelaitoksia, ovat investointimenot ja lainanotto tavallisesti huomattavasti suuremmat tilinpäätöksen rahoituslaskelmassa kuin talousarviossa ja sen toteutumisvertailussa.

Liikelaitoksen vaikutus kunnan tuloksen muodostumiseen

Liikelaitoksen vaikutus kunnan tuloksen muodostumiseen esitetään vertailulaskelmassa, joka sisältää tuloslaskelmaosan toteutumisvertailun, liikelaitosten tuloslaskelmat yhteensä ja kunnan tilinpäätöksen tuloslaskelman. Lisäksi voidaan esittää kuntaa ja liikelaitoksia koskevat eliminointisarakeet 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. Eliminointisarakeista käy ilmi, mistä erot tilinpäätöksen tuloslaskelman ja talousarvion toteutumisvertailun välillä johtuvat.

LIKELAITOSTEN VAIKUTUS KUNNAN TILIKAUDEN TULOKSEN MUODOSTUMISEEN

	Kunnan tu- loskelmaosa toteutumis- vertailussa	Liikelai- laitosten tuloslas- kelmaosa	Eliminointi- ja oikaisukirjaukset		Kunnan tulos- laskelma tilin- päättöksessä
			Kunta	Liikelaitokset	
Toimintatuotot					
Myyntituotot					
Ulkoiset	30 000	16 300			46 300
Sisäiset	5 000	2 500	1)	-5 000	0
Maksutuotot					0
Ulkoiset	4 200				4 200
Sisäiset					0
Tuet ja avustukset					0
Sisäiset (kunnalta)		2 000	2)		0
Muut toimintatuotot					0
Valmistus omaan käyttöön		10 000	3)	-200	9 800
Toimintakulut					0
Henkilöstökulut	-25 000	-2 000			-27 000
Palvelujen ostot					0
Ulkoiset	-8 000	-4 000			-12 000
Sisäiset	-2 500	-5 000	1)	2 500	0
Aineet ja tarvikkeet ja tavarat					0
Ostot tilikauden aikana		-3 000			-3 000
Varaston muutos		420			420
Avustukset					0
Sisäiset (liikelaitokselle)	-2 000		2)	2 000	0
Muut toimintakulut	-500				-500
Toimintakate	1 200	17 220		-700	500
Verotulot	15 150				15 150
Valtionosuudet	8 700				8 700
Rahoitustuotot ja -kulut					
Korkotuotot					
Sisäiset (liikelaitokselta)	1 007		4)	-1 007	0
Muut rahoitustuotot					
Sisäiset (liikel. korvaus peruspääomasta)	960		5)	-960	0
Korkokulut					
Ulkoiset	-2 500	-1 080			-3 580
Sisäiset		-1 007	4)		0
Korvaus peruspääomasta		-960	5)		960
Muut rahoituskulut					0
Vuosikate	24 517	14 173		-2 667	2 467
Poistot ja arvonalentumiset					
Suunnitelman mukaiset poistot	-22 050	-13 950	6)		50
Arvonalentumiset					
Satunnaiset erät					
Satunnaiset tuotot					
Satunnaiset kulut					
Tilikauden tulos	2 467	223		-2 667	2 517
					2 540

Vientiselitteet:

- 1) Eliminoidaan liikelaitoksen ja kunnan muiden yksiköiden välinen sisäinen myynti ja sisäiset ostot.
- 2) Eliminoidaan kunnan toiminta-avustus liikelaitokselle.
- 3) Eliminoidaan sisäisten palvelujen myynnit ja ostot.
Sisäinen osto (5000) sisältää sisäistä katetta (200), jota ei oteta kunnan tuloslaskelmaan.
- 4) Eliminoidaan sisäinen korko.
- 5) Eliminoidaan liikelaitoksen peruspääoman tuotto.
- 6) Eliminoidaan aktiivoidusta sisäisestä katteesta tehty poisto (200*25%).

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 eliminointisarakeet ja niihin liittyvät selitteet erojen selventämiseksi alla olevan esimerkin mukaisesti.

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

LIKELAITOSTEN VAIKUTUS KUNNAN TILIKAUDEN TULOKSEN MUODOSTUMISEEN

	Kunnan osarahoitus- laskelma	Liikelaitosten rahoitus- laskelma	Eliminointikirjaukset		Kunnan rahoituslaskelma tilinpäätöksessä
			Kunta	Liikelaitokset	
Toiminnan rahavirta					
Tulorahoitus					
Vuosikate	24 517	14 173	1) -2 667	6) 2 467	38490
Investointien rahavirta					
Investointimenot	-1000	-10000	2) 1000	7) 200	-9800
Rahoitusosuudet investointimenoihin					
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot		2000			2000
Varsinaisen toiminnan ja investointien nk.v.	23517	6173	-1667	2667	30690
Rahoituksen rahavirta					
Antolainauksen muutokset					
Antolainasaamisten lisäys	-600		3) 600		0
Antolainasaamisten vähennykset	1678		4) -1678		0
Lainakannan muutokset					
Pitkäaikaisten lainojen lisäys		2200		8) -600	1600
Pitkäaikaisten lainojen vähennys		-3478		9) 1678	-1800
Lyhytaikaisten lainojen muutos					
Oman pääoman muutokset					
Peruspääoman muutos		1000		10) -1000	0
Muut maksuvalmiuden muutokset					
Vaihto-omaisuuden muutos		-420			-420
Saamisten muutos		-2500		11) 2500	0
Korottomien velkojen muutos	2500	500	5) -2500		500
Rahoituksen rahavirta	3578	-2698	-3578	2578	-120
Rahavarojen muutos	27095	3475	-5245	5245	30570
Rahavarojen muutos					
Rahavarat 31.12.	5045	3475			30570
Rahavarat 1.1.	0	0			0
	5045	3475			30570

Vientiselitteet eliminointikirjauksille:

Kunnan rahoituslaskelmaosa:

1) Sisäinen myynti liikelaitokselle	-5000
Palvelujen ostot liikelaitokselta	2500
Avustukset liikelaitokselle	2000
Valmistus omaan käyttöön	-200
Sisäinen korko liikelaitokselta	-1007
Sisäinen korvaus peruspääomasta	-960
	-2667

2) Peruspääoman lisäys	1000
3) Uusi laina liikelaitokselle	600
4) Liikelaitoslainan lyhennys	-1678
5) Sisäisen ostovelan lisäys	-2500

Liikelaitoksen rahoituslaskelmaosa:

6) Liikelaitoksen sisäinen myynti	-2500
Toiminta-avustukset kunnalta	-2000
Palvelujen ostot kunnalta	5000
Sisäinen korko kunnalle	1007
Sisäinen korvaus peruspääomasta	960
	2467
7) Sisäinen kate	200
8) Uusi laina kunnalta	-600
9) Lyhennys kunnan lainasta	1678
10) Peruspääoman lisäys*)	-1000
11) Sisäisten saamisten lisäys	2500

*) Peruspääoman alennuksella ei vaikutusta rahavirtaan

7.2 Muiden eriytettyjen yksiköiden tilinpäätökset

Muun taseyksikön tilinpäätöslaskelmat laaditaan samoilla kaavoilla kuin kunnallisen liikelaitoksen tilinpäätöslaskelmat. Taseyksikön talousarvion toteutumisvertailu, toimintakertomusta koskevat tiedot ja liitetiedot sisältyvät kunnan tilinpäätöstietoihin ao. kohtiin. Jos kunnalla on taseyksikkönä käsiteltäviä rahastoja, noudatetaan niiden tilinpäätöslaskelmien laatimisessa soveltuvin osin liikelaitosten tilinpäätöslaskelmia. Laskennallisen taseyksikön tilinpäätöskaavat on esitetty kunnan ja kuntayhtymän eriytetyn liiketoiminnan kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä annetussa yleisohjeessa.

7.3 Muut eriytetty laskelmat

Muita eriytettyjä laskelmia voivat olla esimerkiksi kilpailulain 30 d §:n edellyttämä tuloslaskelma kunnan taloudellisesta toiminnasta, joka tapahtuu kilpailutilanteessa markkinoilla tai jätelain 44 §:n tarkoittama toiminnan taloudellista tulosta kuvaava laskelma. Kilpailulain edellyttämän tuloslaskelman yhteydessä esitetään myös lain edellyttämä kuvaus kustannuslaskennan periaatteista [2020]. Tase ja tunnusluvut on esitettävä vain, jos erillislainsäädäntö sitä edellyttää. Muutoin laskemien laatimisessa noudatetaan eriyttämistä edellyttävän lainsäädännön lisäksi soveltuvin osin kirjanpitolakia ja muita kuntaa koskevia kirjanpito- ja tilinpäätössäännöksiä. Laskelmien laatimisessa voidaan noudattaa soveltuvin osin liikelaitoksen tai laskennallisesti eriytetyn yksikön tilinpäätöskaavoja, jotka on esitetty kunnan ja kuntayhtymän eriytetyn liiketoiminnan kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä annetussa yleisohjeessa.

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. Tilinpäätöksen allekirjoittamisesta ja säilyttämisestä on annettu ohjeita myös luvussa 1.

9 Tilinpäätöstä varmentavat asiakirjat

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. Taseen liitetietojen ja niitä todentavien liitetietotositteiden laatimista on ohjeistettu erillisessä yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista.