

KIRJANPITOLAUTAKUNNAN KUNTAJAOSTO  
Työ- ja elinkeinoministeriö

# **YLEISOHJE KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN PUOLIVUOSI- JA NELJÄNNESVUOSI- KATSAUSTEN LAADINNASTA**

Helsinki 2020  
ISBN 978-952-293-771-1 (pdf)

---

1. painos  
ISBN 978-952-293-771-1 (pdf)  
© Suomen Kuntaliitto  
Helsinki 2020

Kuntaliitto  
Toinen linja 14, 00530 Helsinki  
Puh. 09 7711  
[www.kuntaliitto.fi](http://www.kuntaliitto.fi)

KIRJANPITOLAUTAKUNNAN KUNTAJAOSTO  
Työ- ja elinkeinoministeriö  
Helsinki

10.11.2020

## **YLEISOHJE KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN PUOLIVUOSI- JA NELJÄNNESVUOSIKATSAUSTEN LAADINNASTA**

### **Sisällysluettelo**

1	Johdanto.....	4
2	Tilinpäätöksen laatimista koskevat periaatteet.....	5
3	Puolivuos- ja neljännesvuosikatsausten sisältö.....	8
	3.1 Tuloslaskelma ja tase.....	8
	3.2 Toiminnan ja talouden olennaiset tapahtumat.....	9
	3.3. Talousarvion toteutuminen ja ennuste koko vuoden tuotoista ja kuluista.....	9

# 1 Johdanto

Kuntalain (410/2015) 112 §:n 1 momentin mukaan kunnan kirjanpitovelvollisuuteen, kirjanpitoon ja tilinpäätökseen sovelletaan kuntalain lisäksi kirjanpitolakia. Lain 112 §:n 2 momentin mukaan valtioneuvoston asetuksella voidaan antaa tarkempia säännöksiä kunnan tilinpäätökseen kuuluvasta taseesta, tuloslaskelmasta, rahoituslaskelmasta ja niiden liitteenä olevista tiedoista sekä talousarvion toteutumisvertailusta ja toimintakertomuksesta, konsernitilinpäätöksestä ja sen liitetiedoista sekä osavuosikatsauksista.

Kuntalain 121 a §:n mukaan kunnan on tuotettava tietoja kunnan toiminnasta ja taloudesta kunnan toiminnan, hallinnon ja talouden ohjausta, johtamista ja seurantaa varten sekä 5 luvussa tarkoitettujen kunnan asukkaiden ja palvelujen käyttäjien osallistumis- ja vaikuttamismahdollisuuksien varmistamiseksi. Kunnan on salassapitosäännösten estämättä toimitettava 112 §:ssä tarkoitettujen tilinpäätös-, osavuosikatsaus- ja kustannustiedot sekä muualla laissa tai lain nojalla säännöllisesti toimitettavaksi edellytetyt taloustiedot Valtiokonttorille yhteentoimivuuden edellyttämässä muodossa. Valtioneuvoston asetuksella voidaan antaa tarkempia säännöksiä tuotettavista tiedoista sekä tietojen tuottamisen ja toimittamisen menettelytavoista ja ajankohdista.

Valtioneuvosto on antanut kuntalain nojalla asetukset kunnan taloutta koskevien tietojen toimittamisesta (524/2020) ja kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista (525/2020). Kunnan taloutta koskevien tietojen toimittamisesta koskevassa asetuksessa säännellään tietojen toimittamisesta ja aikataulusta. Kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetun asetuksen 12 ja 13 §:ssä on säännökset kunnan neljännes- ja puolivuosisikatsausten sisällöstä ja niiden laadinnassa noudatettavista tilinpäätösperiaatteista.

Puolivuosisikatsauksen on sisällettävä kunnan ja liikelaitosten sekä taseyksiköiden tuloslaskelmat ja taseet (asetus kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista 12 §). Lisäksi puolivuosisikatsauksessa on esitettävä toiminnan ja talouden olennaiset tapahtumat, talousarvion toteutuminen sekä ennuste koko vuoden tuotoista ja kuluista. Puolivuosisikatsauksen laadinnassa on noudatettava kirjanpitolaissa (1336/1997) säädettyjä yleisiä tilinpäätösperiaatteita.

Neljännesvuosisikatsauksen on sisällettävä kunnan ja liikelaitosten sekä taseyksiköiden tuloslaskelmat ja taseet (asetus kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista 13 §). Lisäksi neljännesvuosisikatsauksessa on esitettävä toiminnan ja talouden olennaiset tapahtumat, talousarvion toteutuminen sekä keskeiset tekijät, joiden ennakoitaan vaikuttavan tilikauden tuottojen ja kulujen määrään. Neljännesvuosisikatsauksen laadinnassa on noudatettava kirjanpitolaissa säädettyjä yleisiä tilinpäätösperiaatteita.

Hallituksen esityksen perustelujen mukaan valtioneuvoston asetuksenantovaltuudella varmistetaan kuntien yhteneväiset taloustietojen kirjauskäytännöt ja vertailukelpoinen tietoperusta kuntien taloudesta. Puolivuosi- ja neljännesvuosisikatsauksia koskevilla säännöksillä kuvataan kunnan velvollisuutta tuottaa tilikauden aikana tietoja muun muassa tuloksesta, taloudellisesta asemasta ja niihin vaikuttavista tekijöistä sekä talousarvion toteutumisesta. Katsauksiin

sisältyvien tietojen ei tarvitse olla tilintarkastettuja. Jokainen kunta voi itse harkita, millä tavoin puolivuosi- tai neljännesvuosikatsauksia käsitellään kunnan toimielimissä ja onko tarvetta koota katsausten sisältöä erilliseksi asiakirjaksi. Kunnan toimittamat tiedot ovat tarkasteltavissa Valtiokonttorin palvelussa ilman että kunta kokoaa niistä erillistä asiakirjaa.

Valtiokonttorin palveluun toimitettavissa tiedoissa käytetään sellaista tarkkuutta, jonka avulla palvelusta on mahdollista saada neljännes- ja puolivuosisatusten tiedot. Esimerkiksi talousarvion toteutumisvertailu muodostuu palvelussa talousarviotietojen ja neljännesvuodelta annettavien toteutumatiетоjen (neljännesvuositiedot) perusteella<sup>1</sup>.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolain ja kuntalain 113–116 §:n, 120 §:n 1 momentin 3 ja 4 kohdan sekä kuntalain 112 pykälän 2 momentin nojalla annetun asetuksen soveltamisesta (KuntaL 112 §).

Tällä yleisohjeella annetaan tarkemmat ohjeet puoli- ja neljännesvuosisatusten laadinnasta ja laadinnassa noudatettavien yleisten tilinpäätösperiaatteiden, kuten jaksotus- ja arvostusperiaatteiden, soveltamisesta.

Tätä yleisohjetta noudatetaan ensimmäisen kerran vuotta 2021 koskeviin kunnan puolivuosi- ja neljännesvuosisatusten tietoihin. Ohjeessa kunnalla tarkoitetaan jäljempänä myös kuntayhtymää, ellei toisin ole sanottu.

## 2 Tilinpäätöksen laatimista koskevat periaatteet

Kirjanpitolain (KPL 3:2a-3 §) tarkoittamia tilinpäätöksen laatimista koskevia yleisiä tilinpäätösperiaatteita ovat:

- olennaisuus
- oletus kirjanpitovelvollisen toiminnan jatkuvuudesta;
- johdonmukaisuus laatimisperiaatteiden ja -menetelmien soveltamisessa tilikaudesta toiseen;
- huomion kiinnittäminen liiketapahtumien tosiasialliseen sisältöön eikä yksinomaan niiden oikeudelliseen muotoon (*sisältöpainotteisuus*);
- tilikauden tuloksesta riippumaton varovaisuus;
- tilinavauksen perustuminen edellisen tilikauden päättäneeseen taseeseen;
- tilikaudelle kuuluvien tuottojen ja kulujen huomioon ottaminen riippumatta niihin perustuvien maksujen suorituspäivästä (*suoriteperuste*);
- kunkin hyödykkeen ja muun tase-eriin merkittävän erän erillisarvostus; sekä
- taseessa vastaaviin ja vastattaviin kuuluvien erien ja tuloslaskelmassa tuottojen ja kulujen esittäminen täydestä määrästäan niitä toisistaan

---

<sup>1</sup>

Sana katsaus viittaa siis kunnan velvollisuuteen tuottaa tietoja, mutta kunta toimittaa tiedot Valtiokonttorille erikseen määritellyssä muodossa (XBRL-taksonomian mukainen tietosisältö). Esimerkiksi neljännesvuosisatusten talousarvion toteutumista kuvaavat tiedot toimitetaan Valtiokonttorin palveluun talousarvio- ja neljännesvuositietoina.

vähentämättä, jollei yhdisteleminen ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi (*netottamiskielto*).

#### *Olenaisuus tilinpäätösperiaatteena*

Tilinpäätöksen laadinnassa noudatetaan olenaisuuden 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, olenaisuuden arviointi tulee kohdistaa kokonaisuuteen, jos samankaltaisia seikkoja on useita. (KPL 3:2 §) Erityistä painoarvoa on annettava sellaisten seikkojen esittämiselle, jotka ovat merkityksellisiä oikealle ja riittävälle kuvalle. Olenaisuusperiaate suhteutuu kirjanpitovelvollisen kokoon ja toiminnan laatuun ja luonteeseen nähden.

Myös puolivuosi- ja neljännesvuosikatsausten laadinnassa olenaisuuden periaate määritellään vastaavalla tavalla. Esitettävä seikka on olennainen silloin, kun sen pois jättämisen tai väärin ilmoittamisen voidaan kohtuullisesti odottaa vaikuttavan päätöksiin, joita tiedon käyttäjät tekevät puolivuosi- tai neljännesvuosikatsausten perusteella. Katsausten tarkoituksena on antaa kokonaiskuva kunnan taloudesta ja sen kehityksestä jo kesken tilikauden eri sidosryhmille. Annettuja tietoja käytetään hyväksi esimerkiksi julkisen talouden suunnitelman, kuntatalousohjelman ja valtion talousarvion valmistelussa sekä julkisen talouden seurannassa.

#### *Varovaisuuden periaate*

Tilinpäätöstä laadittaessa kulut on kirjattava riittävän suurina ja vastaavasti aktivoinnit tehtävä riittävää harkintaa käyttäen.

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

#### *Suoriteperusteisuus*

Menon kirjaamisperusteena on tuotannontekijän vastaanottaminen ja tulon kirjaamisperusteena suoritteen 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 tulotileiltä velkoihin. 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)<sup>2</sup>, lakiin, sopimukseen tai päätökseen perustuvan saamisoikeuden (valtionosuudet, avustukset) tai maksuvelvoitteen (korvaukset, korot) syntymisen perusteella. Näissä liiketapahtumissa maksu- tai laskuperusteisuuden oikaiseminen tai täydentäminen tehdään suoriteperustetta vastaavalla tavalla soveltaen jotain mainittua kirjausohjeen kriteeriä.

Suoriteperusteisuudesta on eräitä poikkeuksia. Merkittävä, nimenomaiseen sääntöön perustuva poikkeus on velvollisuus vähentää tuotoista vastaisia menoja ja menetyksiä joko pakollisina varauksina tai siirtovelkoina (KPL 5:14 §). Vastainen meno tai menetys kirjataan tuloslaskelmaan kuluksi ja taseen siirtovelkoihin, jos menon tai menetyksen täsmällinen määrä ja toteutumisaikankohta tunnetaan (KPL 4:6.2 §). Kun menon tai menetyksen täsmällistä määrää tai toteutumisaikankohtaa ei tiedetä, on kysymyksessä pakollinen varaus (KPL 5:14.3 §).

---

2

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

### 3 Puolivuosi- ja neljännesvuosikatsausten sisältö

#### 3.1 Tuloslaskelma ja tase

##### *Laskelmakaavat*

Puolivuosi- ja neljännesvuosikatsauksessa esitetään kunnan sekä kunnan liikelaitoksen tuloslaskelma ja tase. Laskelmakaavat esitetään kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetun asetuksen (525/2020) mukaisina. Mikäli kunnalla on taseyksiköitä, niin katsauksessa esitetään taseyksiköistä ainoastaan vesihuollon tuloslaskelma ja tase. Taseyksikön tuloslaskelma- ja tasekaavoista on annettu ohjeet kirjanpitolautakunnan kuntajaoston kunnan ja kuntayhtymän eriytetyn liiketoiminnan kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä antamassa yleisohjeessa. Muista taseyksiköistä kunta voi tilikauden aikana raportoida toimielimilleen haluamallaan tavalla.

##### *Suoriteperusteisuus*

Puolivuosi- ja neljännesvuosikatsauksen tiedot perustuvat kirjanpidon toteutumatietoihin. Katsausten tuloslaskelman ja taseen laadinnassa noudatetaan yleisten tilinpäätösperiaatteiden mukaisia arvostus- ja jaksotusperiaatteita, mikäli jaksotettavat erät ovat olennaisia. Toimitettujen tietojen perusteella tulee syntyä oikea ja riittävä kuva kunnan taloudesta.

Tuotot ja kulut sekä pakolliset varaukset merkitään kirjanpitoon katsausten yhteydessä suoriteperiaatteen mukaisesti olennaisuuden periaatteella. Tuotoista ja kuluista puuttuvat erät (tulo- ja menoajamät) täydennetään saamisiksi ja veloiksi. Ennakkoon saadut tulot ja annetut ennakkomaksut (tulo- ja menoennakot) siirretään tarvittaessa asianomaisiin tase-eriin. Verotulot merkitään tilikauden aikana kirjanpitoon ja osavuositarkastuksiin tilitysten mukaisesti.

Suunnitelman mukaiset poistot ovat katsauksissa jaksotettavia eriä. Tilikauden aikana valmistuneet hyödykkeet tulisi siirtää Ennakkomaksuista ja kesken-eräisistä hankinnoista ao. hyödykeryhmään mahdollisimman oikea-aikaisesti. Tuloslaskelman tileille kirjatut investointien menot aktivoidaan.

Lomapalkkavelkaa ei kuitenkaan esitetä todellisen velan mukaisena, koska velan määrä vaihtelee merkittävästi tilikauden aikana. Lomapalkkavelka otetaan huomioon tasaisesti laskettuna osuutena koko vuoden arvioidusta muutoksesta, jos se on olennainen. Lomapalkkavelkaa voidaan kuitenkin muuttaa tilikaudella rakennejärjestelyjen yhteydessä esimerkiksi silloin, kun henkilöstösiirtojen yhteydessä on lomapalkkavelka maksettu vastaanottavalle organisaatiolle. Lomaraha ilmoitetaan kolmannen neljännesvuoden sisältävissä katsauksissa, vaikka lomaraha olisi maksettu kesäkuussa. Kesäkuussa maksettu lomaraha merkitään siten puolivuositarkastuksessa saamiseksi.

Kertaluonteisia eriä, kuten luovutusvoittoja tai osinkoja ei jaksoteta tasaisesti koko vuodelle, vaan ne kirjataan suoriteperiaatteen mukaisesti. Tarvittaessa



myös kertaluonteisista olennaisista eristä raportoidaan erikseen talousarvion toteutumatiетоjen ja/tai olennaisten tapahtumien yhteydessä.

Muut erät kuten korkojohdannaiset tai hankerahoitus jaksotetaan katsauksiin, jos ne ovat olennaisia.

Puolivuosi- ja neljännesvuosikatsauksissa raportoidaan kunnan kokonaistaloudesta. Tämän vuoksi tuottojen, kulujen tai niiden oikaisujen kohdistaminen eri palveluluokille ei ole osavuosikatsauksia laadittaessa välttämätöntä.

#### *Taseen arvostamisperiaatteet*

Taseen omaisuuden ja velkojen arvostuksessa noudatetaan olennaisuuden periaatetta. Myyntisaamiset ja ostovelat kirjataan katsausten yhteydessä suoriteperiaatteen mukaisesti. Muiden omaisuus- ja velkaerien arvostamisessa noudatetaan olennaisuusperiaatetta eli vain olennaiset arvonmuutokset kirjataan. Vaihtoehtoisesti kunta voi raportoida ennakoituista taseen arvostuksissa tapahtuvista muutoksista ennusteessa koko vuoden tuotoista ja kuluista.

Taseen väli- ja selvittelytilien olennaiset erät on selvitettävä ja siirrettävä tuloslaskelman ja taseen eriin, jotta voidaan varmistua tilikauden aikaisen raportoinnin oikeellisuudesta.

### **3.2 Toiminnan ja talouden olennaiset tapahtumat**

Puolivuosi- ja neljännesvuosikatsauksissa ilmoitetaan olennaiset toiminnan ja talouden tapahtumat, jotka heijastuvat erityisesti talouteen. Tällaisia voivat olla esimerkiksi kunnan omistaman yhtiön myynti, palvelutoiminnan ulkoistaminen, muut rakennejärjestelyt sekä muut olennaiset kertaluonteiset erät, jotka vaikuttavat kunnan talouden analysointiin.

Puolivuosi- ja neljännesvuosikatsauksissa on suositeltavaa kertoa lyhyesti sellaisista eristä, jotka eivät toteudu tasaisesti vuoden aikana, mutta jotka olennaisesti vaikuttavat toteutumatiетoihin. Tällaisia ovat esimerkiksi toteutuneet satunnaiset erät.

### **3.3. Talousarvion toteutuminen ja ennuste koko vuoden tuotoista ja kuluista**

Kunnat toimittavat Valtiokonttorille tiedot talousarviosta ja talousarvion toteumatiedoista sekä ennusteen koko vuoden tuotoista ja kuluista. Erillistä talousarvion toteutumisvertailua ei toimiteta, vaan se muodostuu toimitettavien talousarviotietojen ja talousarvion toteutumatiетojen yhdistelmänä. Kunta voi itse määritellä missä muodossa ja kuinka usein talousarvion toteutumisesta kunnan toimielimille raportoidaan. Asianmukainen sisäisen valvonta edellyttää talousarvion säännöllistä seurantaa.

Puolivuosisikatsauksessa esitetään lisäksi ennuste koko vuoden tuotoista ja kuluista. Ennuste voi olla sama kuin alkuperäinen tai muutettu talousarvio, jos tiedossa ei ole olennaisia muutoksia. Jos olennaisia muutoksia on tiedossa, tulee ne sisällyttää puolivuosisikatsauksen ennusteeseen. Muutoksista ei tarvitse olla valtuuston hyväksymää talousarviomuutosta koskevaa päätöstä, vaan ennuste voi perustua myös viranhaltijoiden tekemiin arvioihin käytettävän tiedon perusteella.

Neljännesvuosisikatsauksessa ei esitetä ennustetta koko vuoden tuotoista ja kuluista, mutta kuvataan keskeiset tekijät, joiden ennakoidaan vaikuttavan tilikauden tuottojen ja kulujen määriin.