

KIRJANPITOLAUTAKUNNAN HYVINVOINTIALUE- JA KUNTAJAOSTO
Työ- ja elinkeinoministeriö

YLEISOHJE KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN ERIYTETYN
LIIKETOIMINNAN KIRJANPIDOSTA JA TILINPÄÄTÖKSESTÄ

Helsinki

2024

KIRJANPITOLAUTAKUNNAN HYVINVOINTIALUE- JA KUNTAJAOSTO

Työ- ja elinkeinoministeriö

Helsinki

30.4.2024

YLEISOHJE KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN ERIYTETYN LIIKETOIMINNAN
KIRJANPIDOSTA JA TILINPÄÄTÖKSESTÄ**Sisällysluettelo**

1 Johdanto	2
2 Kunnallisen liikelaitoksen perustaminen	5
2.1 Perustamisesta päättäminen ja aloittavan taseen muodostaminen	5
2.2 Liikelaitoksen peruspääoma	5
3 Kunnan liikelaitoksen kirjanpito ja tilinpäätös	6
3.1 Kirjanpito	6
3.2 Tuloksen käsittely	7
3.3 Tilinpäätös	7
3.3.1 Tilinpäätöksen sisältö	7
3.3.2 Kunnallisen liikelaitoksen tuloslaskelma	8
3.3.3 Kunnallisen liikelaitoksen toimintakertomus	11
4 Liikelaitos kunnan tai kuntayhtymän tilinpäätöksessä	12
5 Laskennallinen taseyksikkö	12
6 Liikelaitoksen lakkauttaminen ja kuntajaon muutostilanteet	14
6.1 Liikelaitoksen lakkauttaminen	14
6.2 Kuntajaon muutostilanteet	14
 LIITTEET	
Liite 1 Kunnallisen liikelaitoksen tuloslaskelma	15
Liite 2 Toimintatuet ja -avustukset, investointiavustukset, pääomasijoitukset sekä liittymismaksut	16
Liite 3 Kunnallisen liikelaitoksen rahoituslaskelma	17
Liite 4 Kunnallisen liikelaitoksen tase	18
Liite 5 Kunnan liikelaitoksen kirjanpidon tilinavaus, tilikauden kirjaukset ja tilinpäätös	19
Liite 6 Liikelaitos kirjanpidossa, talousarviossa ja tilinpäätöksessä	22
Liite 7 Vastuukunnan investointiavustuksen käsittely liikelaitoksen kirjanpidossa	27

1 Johdanto

Kunnan kirjanpitoon ja tilinpäätökseen sovelletaan sen lisäksi, mitä kuntalaissa säädetään, kirjanpitolakia (KuntaL 112 §). Valtioneuvoston asetuksella voidaan antaa tarkempia säännöksiä kunnan tilinpäätökseen kuuluvasta taseesta, tuloslaskelmasta, rahoituslaskelmasta ja niiden liitteenä olevista tiedoista sekä talousarvion toteutusvertailusta ja toimintakertomuksesta, konsernitilinpäätöksestä ja sen liitetiedoista sekä osavuosisikatsauksista (KuntaL 112 §). Kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista on annettu asetus (525/2020).

Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaosto antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolain, tilinpäätöstietoja koskevan valtioneuvoston asetuksen sekä kuntalain kirjanpitoa, tilinpäätöstä, konsernitilinpäätöstä ja toimintakertomusta koskevien säännösten soveltamisesta (KuntaL 112.1 §). Hyvinvointialue- ja kuntajaoston antamat ohjeet ja lausunnot ovat osa kuntien hyvää kirjanpitolakia. Tällä yleisohjeella hyvinvointialue- ja kuntajaosto antaa ohjeet kunnan eriytetyn liiketoiminnan kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä.

Kunta voi perustaa liikelaitoksen liiketaloudellisten periaatteiden mukaan hoidettavaa kunnan toimialaan kuuluvaa ja yhtiöittämisvelvoitteen piiriin kuulumatonta tehtävää varten (*kunnan liikelaitos*, KuntaL 65 §). Myös kuntayhtymä voi perustaa vastaavilla perusteilla liikelaitoksen (*kuntayhtymän liikelaitos*). Kunnat ja kuntayhtymät voivat myös yhdessä perustaa kuntayhtymän, jonka tehtävänä on kunnallisen liikelaitoksen ylläpitäminen (*liikelaitoskuntayhtymä*, KuntaL 65.2 §). Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen talouteen sovelletaan kuntalain taloutta koskevia säännöksiä laissa säädetyin tarkennuksin. Kuntalain 120 §:n mukaan kunnan liikelaitoksen kirjanpito on eriytettävä kunnan tai kuntayhtymän kirjanpidossa. Liikelaitoksen toiminnasta laaditaan tilikaudelta erillistilinpäätös, jonka allekirjoittavat johtokunnan jäsenet sekä liikelaitoksen johtaja ja joka annetaan tilintarkastajien tarkastettavaksi sekä saatetaan kunnanhallituksen käsiteltäväksi. Tässä yleisohjeessa liiketoiminnalla tarkoitetaan myös liiketaloudellisten periaatteiden mukaan hoidettavaa tehtävää sekä muuta toimintaa, joka on eriytetty kirjanpidossa.

Eräillä erityislaeilla on säädetty kunnallisen liiketoiminnan eriyttämisestä. Näitä ovat mm. kilpailulaki (948/2011), vesihuoltolaki (119/2001) ja jätelaki (646/2011). Kilpailulain 30 d §:n mukaan kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvaa taloudellista toimintaa harjoittavan kunnan, kuntayhtymän tai niiden määräysvaltaan kuuluvan yksikön tulee pitää tällaisesta toiminnastaan erillistä kirjanpitoa. Kirjanpidossa on oltava johdonmukaisesti sovellettujen ja objektiivisesti perusteltavien kustannuslaskennan periaatteiden mukaisesti eriteltynä ja kohdistettuna kaikki toimintokohtaiset tulot ja menot, sekä lisätietona on annettava selkeä kuvaus kustannuslaskennan periaatteista. Toiminnan tuotot ja kulut tulee esittää tilikausikohtaisena tuloslaskelmana, jonka tulee olla johdettavissa kirjanpidosta ja joka on laadittava kirjanpitolain tai kyseiseen toimijaan sovellettavien muiden kirjanpitosäännösten mukaisesti.

Vesihuoltolain mukaan kunnan tai yrityksen tulee kirjanpidossaan eriyttää vesihuolto muista toiminnoista. Vesihuollolle on tilikausittain laadittava tase, tuloslaskelma ja rahoituslaskelma sekä esitettävä niiden liitteenä olevat tiedot. Mikäli vesihuoltolaitos

huolehtii huleveden viemäroinnistä vesihuoltolain 17 a §:n mukaisen päätöksen perusteella, myös hulevedenviemäroinnin kirjanpito tulee eriyttää. (VesihuoltoL 20 §)¹

Jos kunta tai jätelain 43 §:n mukainen yhtiö hoitaa kunnan velvollisuudeksi säädetyn jätehuollon lisäksi muuta jätehuoltoa, tiedot tarjottujen palvelujen liikevaihdosta ja taloudellisesta tuloksesta on eriteltävä kirjanpidossa ja palveluista on laadittava tilikausittain erilliset laskelmat, jotka on liitettävä kunnan tilinpäätökseen. Laskelmien laatimisessa on soveltuvin osin noudatettava, mitä kirjanpitolaissa (1336/1997) säädetään tilinpäätöksestä. (JäteL 44 §)

Kunnan tilinpäätöksessä kilpailulain ja jätelain edellyttämät laskelmat esitetään kohdassa Muut eriytetyt laskelmat. Vesihuoltolain edellyttämät laskelmat esitetään kohdassa Liikelayosten tilinpäätökset tai Muiden eriytettyjen yksiköiden tilinpäätökset riippuen eriyttämistavasta.

Eriyttämisellä tarkoitetaan liiketoiminnan tulojen ja menojen sekä varojen ja pääomien pitämistä erillään kunnan kirjanpidossa siten, että liiketoiminnalle voidaan laatia tuloslaskelma ja tase. Liiketoiminnan eriyttäminen kunnan kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä voidaan tehdä kirjanpidollisesti tai laskennallisesti. Kirjanpidollisella eriyttämisellä tarkoitetaan liikelayosta ja liikelayoksen tavoin kirjanpidossa eriytettyä muuta yksikköä, jolle laaditaan erillinen tase (taseyksikkö). Laskennallisesti eriytetyn yksikön tuloslaskelman ja taseen erät kohdennetaan eriytetylle toiminnalle kustannuslaskennan avulla. Käytännössä laskennallinen taseyksikkö poikkeaa liikelayoksesta ja kirjanpidollisesta taseyksiköstä siten, että kaikkia liiketapahtumia kuten rahoitustapahtumia ja niistä aiheutuvia tuotto- ja kulueriä ei kohdisteta yksikölle.

Tässä yleisohjeessa esitetään kuntalain tarkoittamaa kunnallista liikelayosta sekä kirjanpidollista ja laskennallista taseyksikköä koskevat kirjanpidon ohjeet. Kunnallisella liikelayoksella tarkoitetaan kunnan liikelayosta, kuntayhtymän liikelayosta ja liikelayoskuntayhtymää. Kuntayhtymän liikelayokseen sovelletaan kunnan liikelayosta koskevia ohjeita. Muilta osin eriytetyssä liiketoiminnassa noudatetaan kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston kunnan ja kuntayhtymän kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä antamia yleisohjeita.

Tämä yleisohje korvaa kirjanpitolautakunnan kuntajaoston 8.6.2021 antaman *yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän eriytetyn liiketoiminnan kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä*.

Taseyksikkönä käsiteltävään rahastoon sovelletaan tätä yleisohjetta, jos rahasto perustetaan kuntalain tarkoittamaksi kunnalliseksi liikelayokseksi tai taseyksiköksi. Kirjanpidollisen taseyksikön tilinpäätöslaskelmat laaditaan samoilla kaavoilla kuin kunnallisen liikelayoksen tilinpäätöslaskelmat. Laskennallisen taseyksikön tilinpäätöslaskelmat laaditaan soveltuvin osin kunnallisten liikelayosten kaavojen mukaisina. Kirjanpidollisen ja laskennallisen taseyksikön talousarvion toteutumisvertailu, toimintakertomusta koskevat tiedot ja liitetiedot sisältyvät kunnan tilinpäätöstietoihin ao. kohtiin. Liikelayos esittää tiedot omassa tilinpäätöksessään. Liikelayoksen tiedot sisällytetään myös koko kuntaa koskeviin tietoihin.

Kunnan liikelayoksesta ja sen tehtävistä on säädetty kuntalain 65 §:ssä. Kunnan liikelayoksen tehtävistä määrätään hallintosäännössä. Liikelayoskuntayhtymän tehtävistä

¹

Ks. Kuntajaoston lausunto 112/2015 vesihuoltolain muutosten vaikutuksista kunnallisen vesihuoltolaitosten kirjanpitoon ja tilinpäätökseen

on sovittava perussopimuksessa. (KuntaL 65.4 §). Liikelaitokselle ei voi kuitenkaan antaa tehtävää, joka kuuluu yhtiöttämisvelvollisuuden piiriin (KuntaL 126 §). Säännös ei estä edelleenkaan kunnan muun oman toiminnan organisoimista liikelaitosmuotoiseksi (niin sanotut sisäiset liikelaitokset) silloin, kun yhtiöttämisvelvoitetta ei ole.

Tehtävä katsotaan liiketaloudellisin periaattein hoidetuksi silloin, kun tehtävän tulojen on tarkoitus kattaa sen suorittamisesta aiheutuvat menot (kannattavuusvaatimus). Tehtävää voidaan hoitaa liiketaloudellisten periaatteiden mukaisesti myös kunnan peruspalveluissa. Tulot ovat tällöin asiakasmaksujen lisäksi korvauksia jäsen- tai sopimuskunnilta taikka korvauksia kunnan toiselta yksiköltä. (HE 263/2006) Liiketaloudellisten periaatteiden mukaisessa toiminnassa noudatetaan ensisijaisesti kustannusvastaavuutta palvelujen hinnoittelussa.

Liikelaitoksen tehtävämäärittelyn tarkoituksena on mahdollistaa liikelaitosmallin soveltaminen sekä kunnan sisäisessä tilaaja-tuottaja -mallissa että kuntien ja kuntayhtymien yhteistoiminnassa, joissa palveluja tuotetaan pääosin joko kunnan muille tehtäville tai sopimus- ja jäsenkunnille taikka jäsenkuntayhtymille.

Liikelaitokselle voidaan siirtää myös tehtäviä, joiden kustannuksia ei kateta täysimääräisesti asiakasmaksuilla. Tällaisia tehtäviä ovat viranomaistehtävät, jotka osin tai kokonaan rahoitetaan verovaroin, tai tehtävät, joissa kunta tukee toimintaa palvelusuoritteen hintaan sisältyvällä tuella tai muulla suoriteperusteisella toiminta-avustuksella. Liikelaitoksen näkökulmasta tällaisen toiminnan tulisi kuitenkin olla kannattavaa siten, että asiakasmaksut ja mahdollisesti erikseen saatavat tuet ja avustukset kattavat tehtävän kustannukset.

Kuntalain 126 §:n mukaan kunnan on siirrettävä kilpailutilanteessa markkinoilla harjoitettava toiminta osakeyhtiölle, osuuskunnalle, yhdistykselle tai säätiölle. Kuntalain 127 §:ssä on todettu poikkeustilanteet, joissa kunta voi yhtiöttämisvelvollisuuden estämättä hoitaa omana toimintanaan 126 §:ssä tarkoitettua tehtävää. Kunnan toimiessa kuntalain 127 §:ssä tarkoitetuissa tapauksissa kilpailutilanteessa markkinoilla sen on hinnoiteltava toimintansa markkinaperusteisesti (KuntaL 128 §). Kuntalain perustelujen mukaan hinnoittelussa on siten lähtökohtaisesti otettava huomioon kilpailullisesta toiminnasta saadut tulot ja tuottamisesta aiheutuvat muuttuvat kulut ja tähän toimintaan kohdistettavissa oleva osa kiinteistä kuluista. Poistot investointimenoista ja rahoituskulut on otettava huomioon kustannuksina siltä osin kuin kyseiset investoinnit ovat välttämättömiä tehtävän hoitamiseksi. Lisäksi hinnoittelussa on otettava huomioon toimintaan sitoutuneelle pääomalle kohtuullinen tuotto. Säännös ei aina edellytä tuoton tai kustannusvastaavuuden huomioon ottamista. Joissain tapauksissa markkinaperusteisuudelta ei edellytetä tuoton saamista, vaan hinnoittelua käyvän arvon mukaisesti. (HE 268/2014).²

2

Ks. Suuntaviivat markkinaperusteisesta hinnoittelusta – käytännön arviointiperiaatteet, Kilpailu- ja kuluttajavirasto 2022.

2 Kunnallisen liikelaitoksen perustaminen

2.1 Perustamisesta päättäminen ja aloittavan taseen muodostaminen

Valtuusto tai kuntayhtymäkokous päättää kunnan tai kuntayhtymän tehtävän hoitamisesta kunnallisena liikelaitoksena. Kunnan liikelaitos toimii kunnan osana ja kuntayhtymän liikelaitos kuntayhtymän osana. Liikelaitoskuntayhtymän perustamisesta päättävät jäsenkunnat ja -kuntayhtymät perussopimuksella. Jos liikelaitoskuntayhtymän jäsenenä on kuntayhtymä, liikelaitoskuntayhtymän perussopimuksessa on sovittava myös perussopimuksen muuttamisesta (KuntaL 65.4 §).

Perustettavan liikelaitoksen aloittavan taseen muodostamisessa noudatetaan kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston antamia ohjeita kirjanpitolain soveltamisesta. Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen aloittava tase muodostetaan kunnan tai kuntayhtymän kirjanpitoon merkityistä kirjanpitoarvoista tai sitä alemmista arvoista. Alempia arvoja käytetään, jos hyödykkeen tulontuottamiskyky tai arvo palvelutoiminnan kannalta on kirjanpitoarvoa alhaisempi. Aloittava tase muodostetaan tase-erien välisenä siirtona.³

Liikelaitoskuntayhtymää perustettaessa jäsenkuntien kuntayhtymään siirtämät pysyvien vastaavien aineettomat ja aineelliset hyödykkeet sekä sijoitukset voidaan arvostaa käypään arvoon varovaisuuden periaate huomioon ottaen (HE 263/2006). Käyvällä arvolla tarkoitetaan hyödyke-erän mukaan sen käyttöarvoa palvelutuotannossa tai todennäköistä luovutusarvoa.

2.2 Liikelaitoksen peruspääoma

Liikelaitosta perustettaessa kunnan liikelaitokseen siirtämää nettovarallisuutta vastaava pääoma merkitään peruspääomaksi. Nettovarallisuus lasketaan liikelaitosta perustettaessa vähentämällä liikelaitokseen siirretyistä varoista liikelaitokseen siirretyt velat ja pakolliset varaukset. Osa siirrettävästä pääomasta voidaan merkitä myös pitkäaikaiseksi lainaksi kunnalta. Kunnan liikelaitoksessa peruspääoma voi olla vain liikelaitosta ylläpitävän (ns. *vastuukunnan*) sijoittamaa pääomaa. Muiden sopimuskuntien pitkäaikainen pääomasijoitus tulee vastuukunnan liikelaitoksessa käsitellä vieraan pääoman ehtoisena sijoituksena. Näin tulee menetellä, koska kuntalaissa ei ole säännöstä toisen kunnan asemasta toisen kunnan omistajana. (HE 263/2006 vp.)

Kunnan liikelaitoksen peruspääoman tulee olla yhtä suuri kuin peruspääomaosuus kunnan osataseen⁴ pysyvien vastaavien osakkeissa ja osuuksissa. Kunnan antama pitkäaikainen laina liikelaitokselle esitetään osataseen pysyvien vastaavien muissa lainasaamisissa.

Liikelaitoskuntayhtymässä peruspääoma jakaantuu jäsenosuuksiin. Liikelaitoskuntayhtymällä tulee olla peruspääoma, jonka perusteella jäsenosuudet voidaan määrittellä. Jäsenosuutta tarvitaan peruspääomakorvauksen suoritusperusteena, yhdisteltäessä liikelaitoskuntayhtymä jäsenen konsernitilinpäätökseen, määriteltäessä jäsenen osuutta

³

Jos aiemmin voimassa olleiden yleisohjeiden mukaisesti liikelaitokselle on siirretty omaisuuseriä kirjanpitoarvoa korkeammalla arvolla, muodostuu ns. sisäisiä katteita. Nämä katteet eliminoidaan kunnan tilinpäätöksessä konsernitilinpäätöksen laadinnasta annettujen ohjeiden mukaisesti.

⁴

Osataseella tarkoitetaan kunnan tasetta ilman liikelaitoksen tasetta. Osatasetta ei esitetä erikseen kunnan tilinpäätöksessä.

liikelaitoskuntayhtymän nettovarallisuudesta jäsenen erotessa liikelaitoskuntayhtymästä tai liikelaitoskuntayhtymää purettaessa. Myös kuntalain 117 §:n tarkoittaman rahoitusvastuun kohdistamisessa jäsenille voidaan käyttää jäsenosuutta. Peruspääoman jakaminen jäsenosuuksiin ei estä jäseniä sopimasta, että mainittujen korvausten, osuuksien ja vastuiden määräämisessä käytetään muuta perustetta kuin peruspääoman jäsenosuutta.

3 Kunnan liikelaitoksen kirjanpito ja tilinpäätös

3.1 Kirjanpito

Kunnan liikelaitos kuuluu kunnan organisaatioon ja sen kirjanpito on osa kunnan kirjanpitoa. Kunnan liikelaitos ei siten ole itsenäinen kirjanpitovelvollinen, vaan kunta on kirjanpitovelvollinen kuntalain 112 §:n perusteella myös liikelaitoksensa kirjanpidosta. Kunnan liikelaitoksen kirjanpito on eriytettävä kunnan kirjanpidossa (kuntalaki 120 §).

Kunnan liikelaitoksen omien rahatilien sijasta tai lisäksi voidaan käyttää liikelaitoksen ja muun kunnan välistä yhdystiliiä. Kunnan sisäisten liiketapahtumien maksut voidaan kirjata suoraan yhdystilille, jolloin sisäisiä myyntisaamisia tai ostovelkoja ei ole tarpeen käyttää. Yhdystili esitetään liikelaitoksen tilinpäätöksessä tilin saldon etumerkin mukaan joko lainasaamisena tai lainana julkisyhteisöltä. Yhdystilin kertynyttä saldoa voidaan erillisellä päätöksellä muuttaa lainasaamiseksi tai lainaksi tai peruspääoman lisäykseksi tai vähennykseksi. Yhdystilin käyttöä on havainnollistettu yleisohjeen liitteiden 1 ja 2 esimerkeissä.

Kunnan liikelaitoksen hankkiessa kunnan toiselta toimintayksiköltä pysyvien vastaavien hyödykkeen käsitellään tätä sisäistä hankintamenoa liikelaitoksen kirjanpidossa ja taseessa samalla tavalla kuin kunnan ulkoista hankintamenoa. Kunnan tilinpäätöstä varten sisäinen hankintameno on kuitenkin eriteltävä siten, että olennaiset sisäiset katteet voidaan eliminoida. Sisäiset katteet eliminoidaan kunnan tasetta laadittaessa niistä taseen vastaavien eristä, joihin ne sisältyvät, sekä omasta pääomasta. Sisäisten katteiden muutos eliminoidaan tilikauden tuloksesta.

Liikelaitoksen investoinnin rahoitus tapahtuu tulorahoituksella, kertyneillä rahavaroilla, peruspääoman lisäyksenä tai kunnan sisäisellä tai ulkoisella lainalla. Vastuukunnan rahoitus voi tapahtua peruspääomasijoituksena liikelaitokseen. Peruspääoma on kunnan tai liikelaitoskuntayhtymän jäsenen pysyväisluonteinen pääomasijoitus liikelaitokseen. Kunnan liikelaitoksessa peruspääoman lisäys on kunnan sisäinen liiketapahtuma. Peruspääomasta maksettava korvaus käsitellään liikelaitoksen kirjanpidossa sisäisenä rahoituskuluna ja kunnan kirjanpidossa sisäisenä rahoitustuottona.

Liikelaitokselle annettu investointiavustus kirjataan liikelaitoksessa investoinnin rahoitusosuutena hankintamennon vähennykseksi, vastuukunnassa investoinnin luonnetta kuvaavaan pysyvien vastaavien erään ja sopimuskunnassa tai -kuntayhtymässä muihin pitkävaikutteisiin menoihin. Kunnan sisäisen investointiavustuksen kirjaaminen voi olla perusteltua erityisesti vastuukuntamallissa vastuukunnan ja sopimuskunnan hinnoitteluperusteiden tasapuolisuuden varmistamiseksi, kun muut kunnat eivät voi tehdä liikelaitokseen peruspääomasijoitusta. Rahoitusosuus eliminoidaan kunnan tilinpäätöksessä rahoituslaskelmayhdistelyssä sisäisenä eränä. Sisäisen investointiavustuksen kirjauksesta on esimerkki *liitteessä 7*.

3.2 Tuloksen käsittely

Kunnan liikelaitoksen positiivisesta tuloksesta voidaan kirjata investointivaraus tai siirto rahastoon, vaikka kunnan tilikauden tuloslaskelma osoittaa alijäämää. Varaus tai siirto voidaan kuitenkin kirjata enintään kunnan kertyneiden ylijäämien määrään.

Edellisen tilikauden ylijäämän siirtämisestä liikelaitoksen peruspääomaan tai rahastoon päättää valtuusto tai yhtymäkokous.

Liikelaitoksen ylijäämää voidaan palauttaa myös sopimus- tai jäsenkunnalle tai -kuntayhtymälle. Kunnan liikelaitoksessa viimeainituista palauttamisesta päättää valtuusto tai yhtymäkokous. Liikelaitoskuntayhtymässä ylijäämän palauttamisesta jäsenille on sovittava perussopimuksessa tai erikseen jäsenten kesken. Sopimukseen perustuvista palautuksista päättää yhtymäkokous. Lähtökohtaisesti ylijäämän palautuksessa on kyse maksuosuuksien oikaisusta, joka kirjataan palautusvuonna kuntayhtymässä tai vastuukunnassa tuloslaskelmaan myyntituottojen oikaisuksi ja jäsen- tai sopimuskunnassa palvelujen ostojen oikaisuksi. Maksuosuudet ja niiden oikaisut eivät välttämättä kohdistu samalle tilikaudelle, jos ylijäämän palauttamisesta tai alijäämän kattamisesta päätetään erikseen. Kuntayhtymän ylijäämän palauttamisen jakoperusteeksi on voitu vaihtoehtoisesti sopia peruspääomaosuuksien suhde, jolloin ylijäämän palautus jäsenkunnille kirjataan palautusvuonna kuntayhtymässä edellisten tilikausien ylijäämän vähennykseksi ja jäsenkunnassa tuloslaskelmaan muuksi rahoitustuotoksi. (Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston lausunto 140/2023)

3.3 Tilinpäätös

3.3.1 Tilinpäätöksen sisältö

Kunnan liikelaitoksen tilinpäätöksestä on säädetty kuntalain 120 §:ssä. Sen mukaan kunnan liikelaitoksen talouteen sovelletaan kunnan taloutta koskevia säännöksiä laissa mainittuja poikkeuksia lukuun ottamatta. Liikelaitoksen tilikausi on kalenterivuosi. Johtokunnan on laadittava tilikaudelta erillistilinpäätös ja annettava se tilintarkastajien tarkastettavaksi sekä saatettava se hallituksen käsiteltäväksi (kuntalaki 120 §). Liikelaitoksen tilinpäätöksen allekirjoittavat johtokunnan jäsenet ja liikelaitoksen johtaja (kuntalaki 120 §).

Liikelaitoksen tilinpäätökseen kuuluvat tase, tuloslaskelma, rahoituslaskelma ja niiden liitetiedot sekä talousarvion toteutumisvertailu ja toimintakertomus. Tilinpäätöksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva liikelaitoksen toiminnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta sekä toiminnasta. Tätä varten tarpeelliset lisätiedot on ilmoitettava liitetiedoissa. Liikelaitoksen tilinpäätöskokonaisuus esitetään kunnan tilinpäätöksen kohdassa Liikelaitosten erillistilinpäätökset⁵.

Kunnan liikelaitoksen ja liikelaitoskuntayhtymän tuloslaskelma, rahoituslaskelma ja tase laaditaan kunnan tilinpäätöksessä esittävistä tiedoista annetun asetuksen (525/2020) kaavojen mukaisena. Laskelmien laadinnassa noudatetaan kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston laskelmien laatimisesta antamia yleisohjeita. Tässä

⁵

Ks. Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta. Kunnallisen liikelaitoksen toiminnasta laaditaan tilikaudelta erillistilinpäätös, jonka allekirjoittavat johtokunnan jäsenet ja liikelaitoksen johtaja. Liikelaitoksen hyväksymä tilinpäätös kokonaisuudessaan ilman allekirjoituksia sekä luetteloita ja selvityksiä esitetään kunnan tilinpäätöksessä kohdassa Liikelaitosten erillistilinpäätökset.

yleisohjeessa kappaleessa 3.3.2 annetaan erikseen ohjeet niistä tuloslaskelman eristä, jotka poikkeavat kunnan tuloslaskelman mukaisesta kaavasta.

Liikelaitoksen liitetiedot laaditaan soveltaen yleisohjetta kunnan liitetiedoista. Kunnan liikelaitoksen liitetiedot esitetään lisäksi yhdistettyinä kunnan tilinpäätöksen liitetietoihin. Tilinpäätöksen liitetiedon tulee, jollei sen perusta muuten ole ilmeinen, perustua sen sisällön todentavaan tositteeseen (liitetietotosite). Liitetiedon ja sen todentavan liitetietotositteen välisen yhteyden tulee olla vaikeuksitta todettavissa. (KPL 2:5 b §)

Liikelaitoksen tase-erittelyt sisältyvät kunnan tilinpäätöstä varmentaviin tase-erittelyihin. Suositeltavaa on, että liikelaitoksen tase-erittelyt ryhmitellään omaksi kokonaisuudekseen. Tase-erittelyjen sisältöä on käsitelty kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta annetussa yleisohjeessa.

Kuntalaissa ei säädetä erikseen liikelaitoksen velvollisuudesta laatia konsernitilinpäätös. Kunnan liikelaitoksen konsernitilinpäätöksen laatimiselle ei kuitenkaan ole estettä tilanteessa, jossa liikelaitoksen johtokunnalle on siirretty toimivalta määräysvallan käyttämisestä kunnan tytäryhteisössä. Määräysvallan siirron lisäksi konsernitilinpäätöksen laadinnan edellytyksenä on, että tytäryhteisön osakkeet tai osuudet siirretään liikelaitoksen taseeseen. Luonteeltaan tämä alakonsernitilinpäätös on kunnan sisäinen laskelma. Jos liikelaitos laatii tällaisen alakonsernitilinpäätöksen, sen laatimisessa sovelletaan kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston konsernitilinpäätöksestä antamaa yleisohjetta.

3.3.2 Kunnallisen liikelaitoksen tuloslaskelma

Kunnan liikelaitoksen ja liikelaitoskuntayhtymän tuloslaskelma laaditaan kunnan tilinpäätöksessä esittävistä tiedoista annetun asetuksen (525/202) 20 §:n kaavan mukaisena. Liikelaitoksen tuloslaskelmassa ei käytetä kunnan tuloslaskelman välitulosta vuosikate. Liikelaitoksen tuloslaskelman kaava on esitetty *liitteessä 1*. Lisäksi kunnan liikelaitos voi laatia talousarvion toteutumisvertailua varten vertailuna kunnan tuloslaskelmakaavan mukaiseksi muunnetun tuloslaskelman.

Liikevaihto

Kirjanpitolain mukaan *liikevaihtoon* luetaan tuotteiden ja palveluiden myynnistä saadut tuotot, joista on vähennetty myönnettyt alennukset sekä arvonlisävero ja muut välittömästi myynnin määrään perustuvat verot (KPL 4:1 §). Liikevaihto vastaa kunnan tuloslaskelmakaavan myyntituotot-nimikettä.

Liikevaihtoon sisällytetään sekä kunnan ulkopuolisilta että kunnan muilta toimintayksiköiltä saadut myyntitulot. Vakiintunut käytäntö on lukea kaikki vaihto-omaisuudesta saadut vastikkeet liikevaihtoon. Myyntitulot kirjataan suoriteperusteen mukaisesti tuotoiksi sen tilikauden tilinpäätöksessä, jonka aikana suorite on luovutettu.

Ei-palautettavat liittymismaksut kirjataan liikevaihtoon⁶. *Liitteessä 2* on esitetty liittymismaksujen käsittely liikelaitoksen kirjanpidossa.

6

Kuntajaoston lausunto 65/2004, myös KILA 1650/2001. Kantaverkon liittymismaksujen merkitsemisestä liittyjän tilinpäätökseen KILA 1905/2013

Liiketoiminnan muut tuotot

Liiketoiminnan muihin tuottoihin luetaan tulot, joilla on yhteyttä liikelaitoksen suoritustuotantoon kuulumatta kuitenkaan siihen. Ne on ansaittu tavanomaisen liiketoiminnan puitteissa, mutta ovat liikelaitokselle merkitykseltään toissijaisia. Liiketoiminnan muihin tuottoihin sisällytetään kunnan tuloslaskelman mukaisista eristä maksutuotot, tuet ja avustukset sekä muut toimintatuotot, ellei kyse ole liikevaihtoon tai muihin tukiin ja avustuksiin sisällytettävistä tuottoeristä.

Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitot sekä vakuutuksen perusteella saadut kohdistamattomat korvaukset, esimerkiksi keskeytysvakuutuskorvaukset, ovat yleensä liiketoiminnan muina tuottoina esitettäviä tuottoja⁷. Viranomaistoiminnasta saadut tuotot kirjataan tuloslaskelmassa liiketoiminnan muihin tuottoihin. Jos viranomaistoiminta on liikelaitoksen varsinaista toimintaa, kirjataan ne liikevaihtoon ja eritellään liitetiedoissa. Muilta kuin omalta kunnalta taikka liikelaitoskuntayhtymässä kuntayhtymän jäseneltä saadut toimintatuet ja avustukset käsitellään erässä *Liiketoiminnan muut tuotot*, tai jos ne ovat olennaisia, ne voidaan merkitä tuloslaskelmaan omaksi eräksi *Muut tuet ja avustukset*.

Tuet ja avustukset kunnalta/kuntayhtymältä

Kunnalliselle liikelaitokselle voidaan siirtää tehtäviä, joiden kustannuksia asiakkailta perittävät maksut eivät kata täysimääräisesti. Kunta tai liikelaitoskuntayhtymän jäsen voi myöntää liikelaitokselle tukea tai toiminta-avustusta tällaisen tehtävän hoitamisesta aiheutuvien kustannusten kattamiseksi.

Tuloslaskelmaan kirjattavalla tuella tarkoitetaan suoritemäärään tai vastaavaan, toimintavolyymia kuvaavaan perusteeseen sidottua korvausta. Tuki voi olla esimerkiksi liikennelaitokselle liikennesuoritemäärän perusteella maksettavaa tariffitukea.

Toiminta-avustusta voidaan maksaa sijaissuoritteeseen (esimerkiksi asiakasmäärään) perustuen, muulla määritysperusteella tai suoritemäärästä riippumatta esimerkiksi sellaisen liikennereitin ylläpitämiseksi, jota ei matkalipputulolla saada kannattavaksi. Toiminta-avustusta voidaan maksaa myös kustannuksiin, jotka aiheutuvat varallaolosta tai toimintavarmuuden ylläpitämisestä. Tuki tai toiminta-avustus ei saa olla enemmän kuin tehtävän hoitamisesta liikelaitokselle aiheutuvat kustannukset. Kustannuksiin voidaan laskea välittömien kustannusten lisäksi pääomakustannukset (poistot ja korvaus pääomalle) sekä osuus liikelaitoksen hallinnon kustannuksista. Kustannuksista vähennetään tehtävän hoitamisesta saadut muut tulot kuten asiakasmaksut.

Kunnan tai liikelaitoskuntayhtymän jäsenen maksamat tuet ja toiminta-avustukset on ilmoitettava erikseen kunnallisen liikelaitoksen tilinpäätöslaskelmissä tai tilinpäätöksen liitetiedoissa.

Kunnalta tai liikelaitoskuntayhtymän jäseneltä saatu tuki tai toiminta-avustus liikelaitoksen toimintaan merkitään tuloslaskelmaan erillisenä tuottoeränä ennen kulueriä käyttäen nimikettä *Tuet ja avustukset kunnalta/kuntayhtymältä*. Tässä ryhmässä esitetään omalta kunnalta tai liikelaitoskuntayhtymässä jäseneltä saatu sekä suoritemäärään

7

Ks. myös Kuntajaoston lausunto 20/1998 menon- ja tulonoikaisuerien kirjaamisesta

perustuva tuki että muu toiminta-avustus⁸. Avustus käsitellään tässä erässä riippumatta siitä, mihin kuluerään se on annettu. Myös sopimuskunta voi antaa avustusta yhteiselle vastuukuntamallin liikelaitokselle ja se merkitään tuloksi erään *Liiketoiminnan muut tuotot* tai, jos se on olennainen, erään *Muut tuet ja avustukset*.

Myös arvonlisäverolain 79 §:n säännöksen huomioon ottaen on perusteltua kirjata kunnan tai kuntayhtymän antamat tuet ja avustukset liikelaitoksen tuloslaskelmassa omaksi eräkseen⁹.

Liiketoiminnan muut kulut

Liiketoiminnan muihin kuluihin sisällytetään kunnan tuloslaskelman muita toimintakuluja vastaavat erät. Liiketoiminnan muihin kuluihin kirjataan mm. pysyvien vastaavien luovutustappiot, välilliset verot kuten jätevero ja kiinteistövero toisen kunnan alueella olevasta kiinteistöstä.

Liikeliijäämä (-alijäämä)

Kunnan liikelaitoksen tuloslaskelmassa käytetään *Liikeliijäämä (-alijäämä)* -käsitteitä. Liikeliijäämän (-alijäämän) määrässä otetaan toimintakatteesta poiketen huomioon myös poistot ja arvonalentumiset.

Rahoitustuotot ja -kulut

Rahoituskuluissa korkokulut esitetään jaoteltuina eriin *Kunnalle/kuntayhtymälle maksetut korkokulut* ja *Muille maksetut korkokulut*. Kunnalle maksetut korkokulut muodostuvat kunnan tai kuntayhtymän sisäisestä lainasta sekä keskuskassan ja kunnan liikelaitoksen väliseltä yhdystililtä maksetuista koroista. Liikelaitoskuntayhtymässä jäseniltä saadun lainan korot esitetään myös erikseen erässä *Kunnalle/kuntayhtymälle maksetut korkokulut*.

Sekä kunnan liikelaitoksen että liikelaitoskuntayhtymän maksama korvaus peruspääomalle merkitään rahoituskuluihin erillisenä eränä *Korvaus peruspääomasta*¹⁰.

⁸

Kirjanpitolautakunta on antanut kaksi lausuntoa (204/1989 ja 1255/1994) julkisyhteisöltä saatujen tukien kirjaamisesta joukkoliikennettä harjoittavien yhtiöiden tilinpäätöksessä. Lausuntojen mukaan kilometrituki ja muu vastaava, varsinaiseen suoritustuotantoon saatu tuki ja avustus kirjataan liiketoiminnan muihin tuottoihin.

⁹

Arvonlisäverolain 79 §:n mukaan arvonlisäveron perusteeseen luettavaan tavarahan tai palvelun hintaan liittyvänä tukena tai avustuksena ei pidetä toiminnan harjoittamisesta tai järjestämisestä aiheutunutta kunnan kattamaa alijäämää silloin, kun tavarahan tai palvelun myyjänä on kunta.

¹⁰

Osakeyhtiöissä omalle pääomalle maksettavan korvaus eli osinko käsitellään omassa pääomassa voitonjakoeränä. Korvaus kunnan tai kuntayhtymän liiketoimintaan sijoittamalle pääomalle on perusteltua käsitellä rahoituskuluna eikä voitonjakoeränä, koska

- pääomasijoituksen jakaminen sisäiseen lainaan kunnalta tai kuntayhtymältä taikka lainaan liikelaitoskuntayhtymän jäseneltä ja peruspääomaan on harkinnanvarainen. Sijoitetulle pääomalle maksettavan korvauksen luonne ei asiallisesti riipu siitä, miten pääomasijoitus liikelaitoksen taseessa on jaettu.
- korvaus peruspääomasta, samoin kuin sisäisen lainan korko tai jäsenen antaman lainan korko käsitellään tuloksesta riippumattomana kustannuseränä. Tämä tuo hinnoitteluun ennustettavuutta ja luotettavuutta, mikä on välttämätöntä varsinkin sellaisessa kunnallisessa toiminnassa, jonka markkina-asema on määräävä tai jossa kilpailua ei ole.

Vapaaehtoisten varausten ja rahastojen muutokset

Kunnan liikelaitoksen positiivisesta tuloksesta voidaan tehdä investointivaraus tai rahastoon siirto kunnan kertyneiden ylijäämien määrään, vaikka kunnan tilikauden tuloslaskelma osoittaa alijäämää. Liikelaitoskuntayhtymässä vapaaehtoisten varausten ja rahastojen lisäyksiä voi pääsääntöisesti tehdä enintään tilikauden tuloksen osoittaman ylijäämän verran¹¹. Muutoin investointivaruksen ja rahastojen kirjaamisessa noudatetaan kunnan yleisohjetta tuloslaskelman laatimisesta.

Tuloverot

Kunnan liiketoiminnalle saattaa muodostua tuloverovelvollisuus toisen kunnan alueella harjoittamastaan elinkeinotoiminnasta (esim. kunnan vesi- ja lämpölaitoksen toiminta kunnan oman alueen ulkopuolella) tai toisen kunnan alueella omistamistaan kiinteistöistä, jotka eivät ole yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä (TVL 21.4 §). Myös kuntayhtymälle (kuntayhtymän liikelaitokselle tai liikelaitoskuntayhtymälle) saattaa muodostua tuloverovelvollisuus elinkeinotoiminnasta tai omistamistaan kiinteistöistä.¹²

Kunnan liikelaitoksen ja liikelaitoskuntayhtymän tuloslaskelmassa tuloverot esitetään tilinpäätössiirtojen jälkeen yhtenä eränä *Tuloverot*.

3.3.3 Kunnallisen liikelaitoksen toimintakertomus

Kunnan liikelaitoksen sekä liikelaitoskuntayhtymän toimintakertomus laaditaan soveltuvin osin kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta annetun yleisohjeen ohjeiden mukaisesti. Toimintakertomuksessa on tehtävä selkoa talousarviossa asetettujen tavoitteiden toteutumisesta tilikaudella. Toimintakertomuksessa on annettava tietoja myös sellaisista liikelaitoksen toimintaan ja talouteen liittyvistä olennaisista asioista, joista ei tehdä selkoa tulos- tai rahoituslaskelmassa tai taseessa. Tällaisia asioita ovat ainakin arvio todennäköisestä tulevasta kehityksestä sekä tiedot sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisestä ja keskeisistä johtopäätöksistä. Toimintakertomuksessa on hyvä kuvata lyhyesti myös liikelaitoksen toimintaa.

Toimintakertomuksessa on tehtävä esitys tilikauden tuloksen käsittelystä. Tilikauden tuloksella tarkoitetaan tällöin tilikauden yli- tai alijäämää ennen varaussirtoja. Tuloksen käsittelystä päättää valtuusto tai yhtymäkokous tilinpäätöksen hyväksymisen yhteydessä.

¹¹

Tilikauden tuloksen käsittelystä on tarkemmin kuntajaoston yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta

¹²

Kuntaa koskevaa verovapaussäännöstä ei voitu soveltaa kuntayhtymään, vaan kuntayhtymän katsottiin olevan verovelvollinen kaikesta harjoittamansa elinkeinotoiminnan tuottamasta tulosta ja kiinteistön tuottamasta tulosta kunnalle ja seurakunnalle. Päätöksessä ei otettu kantaa, mikä kuntayhtymien toiminta olisi luonteeltaan elinkeinotoimintana verotettavaa tai mitä kiinteistön yleisellä ja yleishyödyllisellä käytöllä kuntien toiminnassa tarkoitetaan. (KHO 1.12.2005/3210)

4 Liikelaitos kunnan tai kuntayhtymän tilinpäätöksessä

Tilikauden aikana erillisenä pidettävä liikelaitoksen kirjanpito ja sen perusteella laadittu erillistilinpäätös yhdistellään muun kunnan tietoihin kunnan tilinpäätöksessä. Tilinpäätöksessä liikelaitoksen ja kunnan muun toiminnan tiedot yhdistellään rivi riviltä. Yhdistely voidaan tehdä joko pääkirjanpidossa tai, jos liikelaitoksen kirjanpito pidetään eri järjestelmällä, erillisenä yhdistelynä kirjanpitovaliokunnan. Yhdistelylaskelmat ovat osa kunnan kirjanpitoaineistoa.

Yhdistelyssä liikelaitoksen ja kunnan muiden tehtävien väliset sisäiset tulot ja menot, sisäiset saamiset ja velat, sisäinen peruspääomasijoitus sekä sisäiset katteet eliminoidaan. Tuloslaskelmasta eliminoidaan kunnan sisäiset erät toimintatuottojen ja -kulujen eristä sekä rahoituseristä ja satunnaisista eristä. Taseen eristä eliminoidaan kunnan sisäiset saamiset ja velat sekä sisäinen omistus. Eliminoitavia eräitä ovat myös pysyviin vastaaviin ja vaihto-omaisuuteen kirjatut olennaiset sisäiset katteet. Rahoituslaskelmasta eliminoidavia sisäisiä eräitä ovat kunnan ja liikelaitoksen väliset rahoitustapahtumat kuten sisäiset lainat ja niiden lyhennykset sekä peruspääoman lisäykset ja vähennykset. Laskelmien yhdistelyä käsitellään yksityiskohtaisesti *liitteen 2* esimerkissä.

Kuntalain 14 §:n mukaan valtuusto hyväksyy kunnan liikelaitoksen toimintaa ja taloutta koskevat tavoitteet. Tilinpäätöksessä kunta esittää niitä koskevat toteutumisvertailut. Toteutumisvertailujen sisältö on esitetty tarkemmin kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta annetussa yleisohjeessa.

5 Laskennallinen taseyksikkö

Laskennallinen taseyksikkö eriytetään kustannuslaskennan avulla eli laskennallisesti. Laskennallinen eriyttäminen on mahdollista, kun eriyttämistapa on erityislaissa jätetty yksityiskohtaisesti määrittelemättä. Käytännössä laskennallinen taseyksikkö poikkeaa liikelaitoksesta ja kirjanpidollisesta taseyksiköstä siten, että kaikkia liiketapahtumia kuten rahoitustapahtumia ja niistä aiheutuvia tuotto- ja kulueriä ei kohdisteta yksikölle. Laskennallinen eriyttäminen voidaan tehdä kunnan kirjanpidossa esimerkiksi järjestämisen tunnistamalla muodostamatta kuitenkaan erillistä kirjanpitoyksikköä, joka tilinavauksessa eriyttäisiin kunnan muusta kirjanpidosta ja joka tilinpäätöksessä yhdisteltäisiin muuhun kirjanpitoon.

Laskennallisesti eriytetyille liiketoiminnalle laaditaan tilinpäätöksessä tuloslaskelma ja tase. Lisäksi voidaan laatia rahoituslaskelma, joka osoittaa liiketoiminnan vaikutuksen kunnan tulorahoitukseen ja investointeihin.

Eriytettävän toiminnan tuloslaskelman ja taseen tulee olla johdettavissa kirjanpidosta. Laskennallisessa eriyttämisessä tuloslaskelmaan voidaan kohdistaa menoeriä laskennallisten periaatteiden mukaisesti. Niiden on kuitenkin perustuttava kunnan realisoituneisiin menoihin.

Menot ja tulot kirjataan aiheuttamisperiaatteen mukaan sille tehtävälle, palvelulle, hankkeelle tai tuotteelle, joka on ne aiheuttanut. Aiheuttamisperiaatetta noudatetaan myös omaisuus- ja pääomaerien kohdistamisessa taseessa tai laskettaessa korvausta taseyksikköön sitoutuneesta pääomasta.

Laskennalliseen taseyksikköön kohdistuva kustannuserä voi olla myös yhteinen kunnan muun toiminnan kanssa. Yhteisiä kustannuksia ovat esimerkiksi keskushallinnon henkilöstömenot, tilojen vuokrat, IT-menot sekä laskutuksen ja kirjanpidon menot. Näiden kustannusten jakamisessa voidaan käyttää laskennallista jakoperustetta.¹³ Sovellettavat jakoperusteet tulee määritellä yksityiskohtaisesti ja ne kuvataan tilinpäätöksen liitetiedoissa.

Laskennallisesti eriytetyn yksikön tuloslaskelma, rahoituslaskelma ja tase laaditaan soveltuvien osin kunnallisen liikelaitoksen yleisohjeen mukaisina.

Laskennallinen tuloslaskelma

Laskennallinen tuloslaskelmakaava vastaa muutoin kunnallisen liikelaitoksen tuloslaskelmakaavaa, mutta siitä on poistettu kunnalta/kuntayhtymältä saadut tuet ja avustukset sekä kunnalle/kuntayhtymälle maksetut korkokulut¹⁴. Korvaus jäännöspääomasta esitetään rahoituskuluna. Rahastointi, varausten tekemisen sijasta, tulee kuitenkin kysymykseen vain poikkeustapauksissa.

Laskennallinen tase

Mikäli laskennallisesti eriytettyyn toimintaan ei ole kohdistettavissa liikelaitoksen tasekaavan tase-eriä, jätetään ne kaavasta pois otsikkorivejä lukuun ottamatta. Tyypillisesti tällaisia eriä ovat esimerkiksi pysyvien vastaavien sijoitukset, vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopaperit sekä toimeksiantojen varat ja pääomat.

Peruspääoman sijasta taseessa esitetään *jäännöspääoma*. Jäännöspääoma muodostetaan vähentämällä liiketoiminnan omaisuuseristä vieraan pääoman erät, varaukset ja oman pääoman muut erät. Tasejatkuvuus ei aina toteudu kirjanpidollisen eriyttämisen tavoin, koska jäännöspääoman määrä voi muuttua vuosittain muiden tase-erien muutosten seurauksena. Jäännöspääoma korvaa laskennallisessa eriytyksessä paitsi peruspääoman myös sisäiset saamiset ja velat sekä yhdystilin.

Laskennallinen rahoituslaskelma

Rahoituslaskelman laatiminen laskennallisessa eriyttämisessä ei ole pakollista. Rahoituslaskelman laatiminen voi olla perusteltua sen antaman lisäinformaation vuoksi.

Laskennallisen rahoituslaskelman laatimisessa noudatetaan tämän yleisohjeen rahoituslaskelman kaavaa soveltuvien osin. Laskennallisessa kaavassa ei ole rivejä peruspääomasijoitukselle eikä oman pääoman muutoksille.

13

ks. esim. Kuntajaoston lausunto 112 vesihuoltolain muutosten vaikutuksista kunnallisten vesihuoltolaitosten kirjanpitoon ja tilinpäätökseen, Kuntalain 410/2015 HE 268/2014, Suuntaviivat markkinaperusteisesta hinnoittelusta – käytännön arviointiperiaatteet, Kilpailu- ja kuluttajavirasto 2022, Kuntien ja kuntayhtymien automatisoidun talousraportoinnin käsikirja AURA

14

Tarvittaessa rivit voidaan lisätä tuloslaskelmaan.

6 Liikelaitoksen lakkauttaminen ja kuntajaon muutostilanteet

6.1 Liikelaitoksen lakkauttaminen

Kunnan liikelaitoksen lakkauttamisesta päätetään perustamista vastaavalla tavalla. Vaikka kunnan liikelaitos lakkaisi olemasta ennen tilikauden päättymistä, erillistilinpäätös esitetään kunnan tilinpäätöksessä. Erillistilinpäätöksen perusteella saadaan kunnan tilinpäätökseen tieto liikelaitokselle kertyneistä tuloista ja menoista. Kunnan toimintakertomuksessa ja liitetiedoissa on lisäksi kuvattava liikelaitoksen vaikutus kunnan tulokseen sekä todettava tapahtuneet muutokset toiminnan organisoinnissa.

Lakkautettavan liikelaitoksen tase yhdistellään kunnan taseeseen rivi riviltä sisäiset erät eliminoiden tilinpäätösyhdistelyä vastaavalla tavalla.¹⁵

Liikelaitoskuntayhtymän purkamisen yhdistelykirjaukset tehdään jäsenten kirjanpidossa liiketapahtumina, jonka jälkeen eliminoidaan liikelaitoskuntayhtymän ja jäsenten väliset saamiset ja velat.¹⁶

Jos liikelaitos päätetään muuttaa kirjanpidolliseksi tai laskennalliseksi taseyksiköksi, voi taseyksikön avaava tase jatkaa liikelaitoksen päättävästä taseesta. Jos taserakennetta muutetaan, tehdään kirjaukset avaavaan taseeseen tase-erien välisenä siirtona.

Jos laskennallinen taseyksikkö muutetaan kesken tilikauden kirjanpidolliseksi taseyksiköksi, laaditaan aloittava tase tämän yleisohjeen luvussa 2 kuvattujen periaatteiden mukaisesti.

6.2 Kuntajaon muutostilanteet

Kuntien yhdistymistä edeltävät tilinpäätökset laaditaan kaikissa liitoskunnissa tilinpäätöksen laatimisesta annettujen säännösten ja soveltamisohjeiden mukaisesti ilman yhdistymistä ennakoivia kirjauksia¹⁷. Yhdistymistä edeltävät taseet yhdistellään konsernitilinpäätöksen tapaan rivi riviltä toimintaa jatkavan kunnan avaavaksi taseeksi keskinäiset saamiset ja velat eliminoiden. Yhdistely tehdään kirjanpitoarvojen mukaisesti. Kuntajaon muutostilanteissa voi kuitenkin olla tarpeen määrittellä uudelleen liikelaitokselle kuuluvat omaisuus- ja pääomaerät.

Kuntayhtymien yhdistymisestä ja jakautumisesta on säädetty kuntalain 62 a ja 62 b pykälissä. Myös näissä kuntayhtymien rakennejärjestelyissä voi olla tarpeen määrittellä uudelleen liikelaitokselle kuuluvat omaisuus- ja velkaerät.

¹⁵

Liikelaitoksen lakkauttamisesta ei voi tulla tulosvaikutteisia kirjauksia. Mikäli liikelaitoskuntayhtymän peruspääoma ja kunnan peruspääomaosuus eroavat toisistaan, kirjataan erotus omaan pääomaan yli- tai alijäämään. Liikelaitoksen oman pääoman muut erät (edellisten tilikausien yli-/alijäämät, rahastot) kirjataan kunnan kirjanpidon vastaaviin eriin.

¹⁶

Ks. Kuntajaoston lausunto 50/2001 purkautuneen kuntayhtymän aiheuttamista kirjauksista. Liikelaitoskuntayhtymän purkamiskirjaukset tehdään kuntayhtymäkokouksen päättämien jako-osuuksien mukaisesti jäsenten kirjanpidossa.

¹⁷

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 81/2007 kuntajaon muutoksen kirjanpidollisesta käsittelystä

	1.1.-31.12.2024		1.1.-31.12.2023	
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		-		-
Liikeylijäämä (-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)		+/(-)		+/(-)

Toimintatuet ja -avustukset, investointiavustukset, pääomasijoitukset sekä liittymismaksut

Tukimuoto

Kirjanpidossa

Toimintatuet ja -avustukset

Omalta kunnalta ja kuntayhtymältä
Jäsenkunnalta ja -kuntayhtymältä
Sopimuskunnalta, muulta yhteisöltä tai säätiöltä

Tuet ja avustukset kunnalta/kuntayhtymältä
Tuet ja avustukset kunnalta/kuntayhtymältä
Liiketoiminnan muut tuotot
tai Muut tuet ja avustukset, jos määrältään
olennainen

Investointiavustukset

Riippumatta keneltä avustus on saatu.

Hankintamenon vähennys

Avustuksen kohdistuttava määrätyn hyödykkeen
hankintameno

Pääomasijoitukset

Oman pääoman ehtoinen sijoitus

- omalta kunnalta ja kuntayhtymältä
- jäsenkunnalta ja -kuntayhtymältä
- jäsenkunnalta ja -kuntayhtymältä

Peruspääoman lisäys
Peruspääoman lisäys
Muut omat rahastot/Sijoitusrahasto

Sopimuskunta ei voi antaa oman pääoman
ehtoista sijoitusta vastuukunnan liikelaitokselle

Vieraan pääoman ehtoinen sijoitus

- omalta kunnalta ja kuntayhtymältä
- jäsenkunnalta ja -kuntayhtymältä
- sopimuskunnalta
- muilta yhteisöiltä

Lainat kunnalta/kuntayhtymältä
Lainat kunnalta /kuntayhtymältä
Lainat julkisyhteisöiltä
Lainat muilta luotonantajilta

Liittymismaksut

Liittymismaksut (saajan kirjanpidossa)

- palautettava
- ei-palautettava

Liittymismaksut ja muut velat
Liikevaihto

KUNNALLISEN LIKELAITOKSEN RAHOITUSLASKELMA**Toiminnan rahavirta**

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

Investointien rahavirta

Investointimenot	- xx	
Rahoitusosuudet investointimenoihin	+ xx	
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot	+ xx	- xx
	<u>± xx</u>	<u>± xx</u>

Toiminnan ja investointien rahavirta**Rahoituksen rahavirta**

Antolainauksen muutokset		
Antolainasaamisten lisäys	- xx	
Antolainasaamisten vähennys	+ xx	± xx
Lainakannan muutokset		
Pitkäaikaisten lainojen lisäys	+ xx	
Pitkäaikaisten lainojen vähennys	- xx	
Lyhytaikaisten lainojen muutos muilta	± xx	± xx
Oman pääoman muutokset		± xx
Muut maksuvalmiuden muutokset		
Toimeksiantojen varojen ja pääomien muutokset	± xx	
Vaihto-omaisuuden muutos	± xx	
Saamisten muutos	± xx	
Korottomien velkojen muutos	± xx	± xx
Rahoituksen rahavirta	<u>± xx</u>	<u>± xx</u>

Rahavarojen muutos

Rahavarojen muutos

Rahavarat 31.12.	xx	
Rahavarat 1.1.	xx	± xx
	<u>xx</u>	<u>± xx</u>

KUNNALLISEN LIKELAITOKSEN TASE

Liite 4

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. 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

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 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

VASTATTAVAA YHTEENSÄ

Esimerkki

Liite 5
1(3)**Kunnan liikelaitoksen perustaminen, kirjanpidon tilinavaus,
tilikauden kirjaukset ja tilinpäätös**

Kunnan pääomasijoitus liikelaitokseen liikelaitosta perustettaessa on saatu seuraavasta laskelmasta:

Rakennukset	42 700
Koneet ja laitteet	8 100
Tarvikevarasto	130
Myyntisaamiset	400
./. Investointivaraus	-300
./. Lainat rahalaitoksilta	-18 000
./. Ostovelat	-250
Kunnan pääomasijoitus liikelaitokseen	32 780

- Kunnan lainaksi liikelaitokselle määritellään 16 780 euroa. Liikelaitos lyhentää lainan tasaerin 10 vuoden aikana ja suorittaa lainapääomalle vuotuista korkoa 6 %.
- Peruspääomaksi liikelaitokseen jää 16 000 euroa.
Peruspääomalle määritellään 6 %:n vuotuinen tuottovaatimus.

Liikelaitoksen aloittava tase 1.1.20XX**VASTAAVAA**

Pysyvät vastaavat	
Aineelliset hyödykkeet	
Rakennukset	42 700
Koneet ja laitteet	8 100
Vaihtuvat vastaavat	
Vaihto-omaisuus	
Aineet ja tarvikkeet	130
Saamiset	
Lyhytaikaiset saamiset	
Myyntisaamiset	400
	51 330

VASTATTAVAA

Oma pääoma	
Peruspääoma	16 000
Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset	
Investointivaraus	300
Vieras pääoma	
Pitkäaikainen vieras pääoma	
Lainat rahoituslaitoksilta	18 000
Lainat kunnalta	16 780
Lyhytaikainen vieras pääoma	
Ostovelat	250
	51 330

Rakennukset	Koneet ja laitteet	Tarvikevarasto	Myyntisaamiset
42700	8100	130	400
Investointivaraus	Lainat rahalaitoksilta	Ostovelat	Laina kunnalta
300	18000	250	16780
Peruspääoma			
16000			

Tilikauden kirjaukset

Liikelaitoksella ei ole omia pankkitilejä, vaan liikelaitoksen rahaliikenne tapahtuu kunnan pankkitilillä.

(Esimerkkiä on yksinkertaistettu jättämällä omaisuus- ja pääomaerien muutostilit pois, esimerkiksi lainojen seuraavan vuoden lyhennyksiä ei ole erotettu lyhytaikaiseen vieraaseen pääomaan)

1a)	Myyntituotot, ulkoiset	16 000
1b)	Myyntituotot, sisäiset (palvelujen ostoja)	2 500
2)	Aine- ja tarvikeostot	3 000
3)	Henkilöstökulut	2 000
4)	Rakennuksen laajennusinvestointi (10 000)	
4a)	- ostot ulkopuolisilta	4 000
4b)	- ostot toiselta kunnan yksiköltä, sisältää sisäistä katetta (200)	5 000
4c)	- siirretään oman työn osuus Valmistus omaan käyttöön -tilin kautta aktivoitavalle hankkeelle	1 000
4d)	- siirretään em. palvelujen ostot rakennukseen Valmistus oman käyttöön -tilin kautta aktivoitavalle hankkeelle	9 000
5a)	Liittymismaksu, ei palautettava	300
5b)	Liittymismaksu, palautettava	500
6a)	Suunnitelmapoisto koneista ja laitteista	900
6b)	Suunnitelmapoistot rakennuksista	13 050
7)	Korko kunnan lainasta	1 007
8)	Korko rahalaitoslainasta	1 080
9)	Lyhennys kunnan lainasta	1 678
10)	Lyhennys rahalaitoslainasta	1 800
11)	Toiminta-avustus kunnalta	2 000
12)	Korvaus peruspääomasta kunnalle	960
13)	Uusi rahalaitoslaina	1 600
14)	Peruspääoman korotus	1 000
15)	Uusi laina kunnalta	600
16)	Varaston lisäys	420
17)	Liikelaitos myy koneita (tässä kirjanpitoarvosta), jonka tilalle ei hankita uutta	2 000

Tilinpäätös

Tilinpäätösviennit merkitty viitteellä *TP*

Tilinaus, tilikauden kirjaukset ja tilinpäätös

Liite 5
3(3)

Rakennukset		Koneet ja laitteet		Tarvikevarasto		Myyntisaamiset	
AT	42700	AT	8100	AT	130	AT	400
4c)	1000			15)	420		
4d)	9000	6b)	900	6a)			
	13050		2000	17)			
	39650	TP	5200	TP	550		400
					TP		TP
Investointivaraus		Lainat rahalaitoksilta		Ostovelat		Laina kunnalta	
	300	AT	18000	AT	250	AT	16780
		10)	1800	13)		9)	1678
TP	300	TP	17800	TP	250	TP	15702
							600
							15)
Peruspääoma		Yhdystili		Myyntituotot		Aineet ja tarvikkeet	
	16000	AT 1a)	16000	2)	16000	1a) 2)	3000
	1000	14) 1b)	2500	3)	2500	1b)	
TP	17000		4000	4a)	300	5a)	3000
			5000	4b)	18800		TP
		5a)	300				
		5b)	500				
			1007	7)			
			1080	8)			
			1678	9) TP	500		
			1800	10)			
		11)	2000	12)			
		13)	1600				
		14)	1000				
		15)	600				
		17)	2000				
			5975	TP			
Henkilöstömenot		Palvelujen ostot		Valmistus omaan käyttöön		Suunnitelman mukaiset poistot	
3)	2000	4a)	4000		1000	4c) 6a)	900
		4b)	5000		9000	4d) 6b)	13050
	2000	TP	9000	4)	10000		13950
			TP				TP
Korkomenot		Avustukset kunnalta		Korvaus peruspääomasta		Aine- ja tarvikevaraston muutos	
7)	1007		2000	11) 12)	960		420
8)	1080						16)
	2087	TP TP	2000		960	TP TP	420

Tulostili

Henkilöstökulut	2000	18800	Myyntituotot
Aine/tarvikeost.	3000	2000	Toiminta-avustus
Palvelujen ostot	9000	10000	Valm. omaan käyt.
Poistot	13950	420	Varaston lisäys
Lainakorot	2087		
Korvaus peruspääomasta	960		
Ylijäämä	223		
	31220	31220	

Tasetili

Koneet ja laitteet	5200	17000	Peruspääoma
Rakennukset	39650		
Aineet ja tarvikkeet	550	300	Investointivaraus
Myyntisaamiset	400	17800	Lainat rahalaitoksilta
Yhdystili	5975	15702	Lainat kunnalta
		500	Liittymismaksut ja muut velat
		250	Ostovelat
			Ed. tilikausien ylijäämä
		223	Ylijäämä
	51775	51775	

Liikelaitos kunnan kirjanpidossa, talousarviossa ja tilinpäätöksessä

Yhdistelylaskelmat sisältävät vain esimerkin mukaiset erät.

Kunnan kirjanpidolla tarkoitetaan tässä kunnan ns. keskuskirjanpitoa eli muuta kuntaa kuin liikelaitosta.

Tilinavaus

Siirretään liikelaitoksen tase-erät muun kunnan kirjanpidosta:

Rakennukset	42 700
Koneet ja laitteet	8 100
Aineet ja tarvikkeet	130
Myyntisaamiset	400
Investointivaraus	300
Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta	18 000
Ostovelat	250

Avataan peruspääoman sijoitustili ja sisäinen antolainatili:

Peruspääoma	16 000
Antolaina liikelaitokselle	16 780

Rakennukset		Koneet ja laitteet		Tarvikevarasto		Myyntisaamiset	
(X)	42700	(X)	8100	(X)	130	(X)	400
Investointivaraus		Lainat rahalaitoksilta		Ostovelat		Lainasaaminen	
300	(X)	18000	(X)	250		16780	
Peruspääomasijoitus							
16000							

Tilikauden liiketapahtumat

Kunnan liiketapahtumat tilikauden aikana, numerointi vastaa liitteen 5 esimerkkiä:

1a) Saadaan pankkitilille suoritus liikelaitoksen ulkoisista myyntituotoista	16 000
1b) Liikelaitoksen sisäinen myynti kunnan muille yksiköille	2 500
2) Maksetaan pankkitililtä liikelaitoksen aine- ja tarvikeostot	3 000
3) Maksetaan pankkitililtä liikelaitoksen henkilöstömenot	2 000
4a) Maksetaan pankkitililtä liikelaitoksen ostot ulkopuolisilta (investointeihin)	4 000
4b) Liikelaitoksen ostot (investointeihin) kunnan muilta yksiköiltä	5 000
5a) Saadaan pankkitilille ei-palautettava liittymismaksu	300
5b) Saadaan pankkitilille palautettava liittymismaksu	500
7) Korko kunnan lainasta	1 007
8) Maksetaan pankkitililtä liikelaitoksen korko rahalaitoslainasta	1 080
9) Lyhennys kunnan lainasta	1 678
10) Maksetaan pankkitililtä liikelaitoksen lyhennys rahalaitoslainasta	1 800
11) Toiminta-avustus liikelaitokselle	2 000
12) Korvaus peruspääomasta liikelaitokselta	960
13) Saadaan pankkitilille liikelaitoksen lainan nostettava määrä	1 600
14) Liikelaitoksen peruspääoman korotus	1 000
15) Uusi antolaina liikelaitokselle	600
17) Saadaan pankkitilille maksu liikelaitoksen myymästä koneesta	2 000

Tilinauvus, tilikauden kirjaukset ja tilinpäätös

Liite 6
2(5)

Lainasaaminen liikelaitokselta		Peruspääomasijoitus liikelaitokseen		Yhdystili		Pankkitili			
AT	16780	AT	16000	2)	3000	1a) 1a)	16000	2)	3000
15)	600	9) 14)	1000	3)	2000	1b)		3)	2000
	15702	TP	17000	4a)	4000			4a)	4000
				4b)	5000				
							300	5a) 5a)	300
							500	5b) 5b)	500
				7)	1007				
				8)	1080				1080
				9)	1678				
				10)	1800	2000	11)		1800
				12)	960	1600	13) 13)	1600	
						1000	14)		
						600	15)		
						2000	17) 17)	2000	
				TP	5975				8520
								TP	

Palvelujen ostot		Myyntituotot		Korkotulot		Avustukset	
1b)	2500		5000	4b)	1007	7) 11)	2000
	2500	TP TP	5000	TP	1007		2000
							TP

Korvaus peruspääomasta		Muut tase-erät	
	960	12)	32780
TP	960	TP	32780
			AT

Tulostili

Sisäisten palvelujen osto	2500	5000	Sisäinen myynti
Sisäiset avustukset	2000	1007	Sisäiset korot
Ylijäämä	2467	960	Korvaus peruspääomasta
	6967	6967	

Tasetili

Sisäiset antolainat	15702	2467	Ylijäämä
Sis. pääomasijoitukset	17000	5975	Yhdystili
Rahatilit	8520	32780	Muut tase erät
	41222	41222	

Liikelaitos kunnan talousarvion toteutumisvertailussa ja tilinpäätöksessä

3(5)

Liikelaitos hyvinvointialueen kirjanpidossa, talousarviossa ja tilinpäätöksessä

Tuloslaskelma -yhdistely

	Kunnan tu- loskelmaosa toteutumis- vertailussa	Liikelai- laitoksen tuloslas- kelmaosa	Eliminointi- ja oikaisukirjaukset		Kunnan tulos- laskelma tilin- päätöksessä
			Kunta	Liikelaitos	
Toimintatuotot					
Myyntituotot					
Ulkoiset		16 300			16 300
Sisäiset	5 000	2 500	1)	-5 000	0
Maksutuotot					
Ulkoiset					0
Sisäiset					0
Tuet ja avustukset					
Sisäiset (kunnalta)		2 000	2)	-2 000	0
Muut toimintatuotot					0
Valmistus omaan käyttöön		10 000	3)	-200	9 800
Toimintakulut					0
Henkilöstökulut		-2 000			-2 000
Palvelujen ostot					
Ulkoiset		-4 000			-4 000
Sisäiset	-2 500	-5 000	1)	2 500	0
Aineet ja tarvikkeet ja tavarat					
Ostot tilikauden aikana		-3 000			-3 000
Varaston muutos		420			420
Avustukset					
Sisäiset (liikelaitokselle)	-2 000		2)	2 000	0
Muut toimintakulut					0
Toimintakate	500	17 220		-700	17 520
Verotulot					
Valtionosuudet					0
Rahoitustuotot ja -kulut					
Korkotuotot					
Sisäiset (liikelaitokselta)	1 007		4)	-1 007	0
Muut rahoitustuotot					
Sisäiset (liikel. korvaus peruspääomasta)	960		5)	-960	0
Korkokulut					
Ulkoiset		-1 080			-1 080
Sisäiset		-1 007	4)	1 007	0
Muut rahoituskulut					
Sisäiset (korvaus peruspääomasta)		-960	5)	960	0
Vuosikate	2 467	14 173		-2 667	16 440
Poistot ja arvonalentumiset					
Suunnitelman mukaiset poistot		-13 950	6)	50	-13 900
Arvonalentumiset					
Satunnaiset erät					
Satunnaiset tuotot					
Satunnaiset kulut					
Tilikauden tulos	2 467	223		-2 667	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 %).

Liikelaitos kunnan kirjanpidossa, talousarviossa ja tilinpäätöksessä

Rahoituslaskelma -yhdistely

	Kunnan osarahoitus- laskelma	Liikelaitoksen rahoitus- laskelma	Eliminointikirjaukset		Kunnan rahoituslaskelma tilinpäätöksessä
			Kunta	Liikelaitos	
Toiminnan rahavirta					
Tulorahoitus					
Vuosikate	2 467	14 173	1) -2 667	6) 2 467	16440
Investointien rahavirta					
Investointimenot	-1000	-10000	2) 1000	7) 200	-9800
Rahoitusosuudet investointimenoihin					
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot		2000			2000
Toiminnan ja investointien rahavirta	1467	6173	-1667	2667	8640
Rahoituksen rahavirta					
Antolainauksen muutokset					
Antolainasaamisten lisäykset	-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	5975		5) -5975		0
Oman pääoman muutokset					
Peruspääoman muutos		1000		10) -1000	0
Muut maksuvalmiuden muutokset					
Vaihto-omaisuuden muutos		-420			-420
Saamisten muutos		-5975		11) 5975	0
Korottomien velkojen muutos		500			500
Rahoituksen rahavirta	7053	-6173	-7053	6053	-620
Rahavarojen muutos	8520	0	-8720	8720	8020
Rahavarojen muutos					
Rahavarat 31.12.	8520	0			8020
Rahavarat 1.1.	0	0			0
	8520	0			8020

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 yhdystilin saldo	-5975

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 yhdystilin saldo	5975

Liikelaitos kunnan kirjanpidossa, talousarviossa ja tilinpäätöksessä

1000 €	Kunnan osatase 31.12.20XX	Liikelaitoksen tase 31.12.20XX	Eliminointikirjaukset		Kunnan kokonaistase 31.12.20XX
			Kunta	Liikelaitos	
VASTAAVAA					
Rakennukset		39650		-150 1)	39500
Koneet ja laitteet		5200			5200
Sisäinen peruspääomasijoitus	17000		-17000 2)		0
Antolaina liikelaitokselle	15702		-15702 3)		0
Aineet ja tarvikkeet		550			550
Myyntisaamiset					
<i>Ulkoiset</i>		400			400
Lainasaamiset					
<i>Sisäiset</i>		5975		-5975 4)	0
Rahat ja pankkisaamiset	8520				8520
	41222	51775	-32702	-6125	54170
VASTATTAVAA					
Peruspääoma		17000		-17000 2)	0
Edellisten tilikausien yli-/alijäämä					
Tilikauden ylijäämä/alijäämä	2467	223	-200 5)		
			50 6)		2540
Investointivaraus		300			300
Pitkäaikaiset lainat					
<i>Ulkoiset</i>		17800			17800
<i>Sisäiset</i>		15702		-15702 3)	0
Liittymismaksut ja muut velat		500			500
Lyhytaikaiset lainat					
<i>Sisäiset</i>	5975		-5975 4)		0
Ostovelat					
<i>Ulkoiset</i>		250			250
Muut tase-erät	32780				32780
	41222	51775	-6125	-32702	54170

Vientiselitteet:

- 1) Eliminoidaan pysyvien vastaavien arvoon sisältyvän sisäisen katteen menojäännös
- 2) Eliminoidaan peruspääomasijoitus liikelaitokseen
(Peruspääoma 16000 + peruspääoman korotus 1000)
- 3) Eliminoidaan sisäiset antolainat
- 4) Eliminoidaan sisäisen yhdistyksen saldo
- 5) Eliminoidaan kunnan osatuloslaskelmaan sisältyvä sisäinen kate
- 6) Eliminoidaan liikelaitoksen tulokseen vaikuttava sisäisen katteen oikaisun muutos, joka merkitään myyjän eliminointisarakeeseen siksi, että näin kate eliminoituu poistoajan kuluessa.

Esimerkki

1

Vastuukunnan investointiavustuksen käsittely liikelaitoksen kirjanpidossa

Vastuukunnan liikelaitos hoitaa sopimuksen perusteella kuntien yhteistä toimintaa. Sopimuskunnat eivät voi tehdä peruspääomasijoitusta vastuukunnan liikelaitokseen. Liikelaitos tekee investoinnin, johon sekä vastuukunta että sopimuskunta antavat investointiavustusta. Investoinnin käsittely on esitetty esimerkissä yksinkertaistaen kirjaamalla hanke suoraan taseeseen. Yhdistelylaskelmissa on esitetty vain ne rivit, joihin kirjauksilla on suoraan vaikutusta. Esimerkin luvut eivät ole yhteydessä aikaisempiin esimerkkeihin.

1)	Liikelaitos rakennuttaa rakennuksen	10 000
2)	Sopimuskunta antaa rakennushankkeeseen investointiavustusta	1 000
3)	Vastuukunta (liikelaitoksen peruskunta) antaa rakennushankkeeseen investointiavustusta	1 000
4)	Suunnitelmapoisto rakennuksesta ((10000-1000-1000)/20 v.)	400

Vastuukunnan investointiavustus kunnan kirjanpidossa

1)	Vastuukunnan investointiavustus rakennukseen	1 000
2)	Poisto vastuukunnan investointiavustuksesta (1000/20 v.)	50

Viennit liikelaitoksen kirjanpidossa

Rahat ja pankkisaamiset		Rakennukset		Poisto	
<i>AT</i>	11000				
1)	10000	1)	10000		
2)	1000	2)			
3)	1000	3)			
	3000	4)		4)	400
	13000		7600		400
	13000		<i>TP</i>		<i>TP</i>

Viennit kunnan keskuskirjanpidossa

Rahat ja pankkisaamiset		Rakennukset		Poisto	
<i>AT</i>	20000				
1)	1000	1)	1000		
	19000	2)		2)	50
	20000		950		50
	20000		<i>TP</i>		<i>TP</i>

Tuloslaskelmayhdistely

	Kunnan tu- loskelmaosa toteutumis- vertailussa	Liikelai- laitoksen tuloslas- kelmaosa	Eliminointikirjaukset		Kunnan tulos- laskelma tilin- päätyksessä
			Kunta	Liikelaitos	
Poistot ja arvonalentumiset					
Suunnitelman mukaiset poistot	-50	-400			-450

Rahoituslaskelmayhdistely

	Kunnan osarahoitus- laskelma	Liikelaitoksen rahoitus- laskelma	Eliminointikirjaukset		Kunnan rahoi- hoituslaskelma tilinpäätyksessä
			Kunta	Liikelaitos	
Investointien rahavirta					
Investointimenot	-1000	-10000	1000		-10000
Rahoitusosuudet investointimenoihin		2000		-1000	1000

Taseyhdistely

	Kunnan osatase 31.12.20XX	Liikelaitoksen tase 31.12.20XX	Eliminointikirjaukset		Kunnan kokonaistase 31.12.20XX
			Liikelaitos		

VASTAAVAA

Rakennukset	950	7600			8550
Rahat ja pankkisaamiset	19000	3000			22000
	19950	10600			30550