

KIRJANPITOLAUTAKUNNAN HYVINVOINTIALUE- JA KUNTAJAOSTO
Työ- ja elinkeinoministeriö

YLEISOHJE KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN TASEEN
LAATIMISESTA

Helsinki
2024

KIRJANPITOLAUTAKUNNAN HYVINVOINTIALUE- JA KUNTAJAOSTO

Työ- ja elinkeinoministeriö

Helsinki

1.10.2024

YLEISOHJE KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN TASEEN LAATIMISESTA

Sisällysluettelo

1 Taseen laadintaa koskeva sääntely ja laadintaperiaatteet	4
1.1 Taseen laadintaa koskeva sääntely	4
1.2 Taseen laadintaperiaatteet.....	4
1.3 Kirjanpitolain soveltamisen rajaukset	7
1.4 Yleisohjeen voimaantulo	7
2 Pysyvät vastaavat	7
2.1 Määritelmät ja ryhmittelyt taseessa	7
2.1.1 Aineettomat hyödykkeet	8
2.1.2 Aineelliset hyödykkeet.....	9
2.1.3 Sijoitukset.....	12
2.2 Hankintameno ja sen jaksottaminen	14
2.2.1 Hankintamenon määräytyminen	14
2.2.2 Pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintamenon jaksottaminen ja arvostaminen .	15
3 Toimeksiantojen varat.....	16
4 Vaihtuvat vastaavat	17
4.1 Määritelmät.....	17
4.2 Vaihto-omaisuus	17
4.2.1 Vaihto-omaisuuden ryhmittely taseessa.....	17
4.2.2 Vaihto-omaisuuden arvostus ja jaksottaminen	18
4.2.3 Vaihto-omaisuuden ja pysyvien vastaavien väliset siirrot.....	19
4.3 Rahoitusomaisuus	19
4.3.1 Saamiset	19
4.3.2 Rahoitusomaisuuden arvostus	22
5 Oma pääoma	23
5.1 Peruspääoma	23
5.3 Arvonkorotusrahassto	23
5.4 Muut omat rahastot.....	24
5.5 Ylijäämä ja alijäämä	24
6 Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset.....	25
6.1 Poistoero	25
6.2 Vapaaehtoiset varaukset	25
7 Pakolliset varaukset.....	26
7.1 Vastaiset menot ja menetykset.....	26
7.2 Pakollisten varausten esittäminen taseessa ja liitetiedoissa.....	28
8 Toimeksiantojen pääomat	29
9 Vieras pääoma.....	29
9.1 Vieraan pääoman ryhmittely	29
9.1.1 Joukkovelkakirjalainat	29

9.1.2 Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta	29
9.1.3 Lainat julkisyhteisöiltä.....	30
9.1.4 Lainat muilta luotonantajilta	30
9.1.5 Saadut ennakot	30
9.1.6 Ostovelat	30
9.1.7 Muut velat/Liittymismaksut ja muut velat.....	31
9.1.8 Siirtovelat.....	31
9.2 Ulkomaanrahan määräinen velka	32
10 Tase-erittelyt	32
LIITE Kunnan ja kuntayhtymän tasekaava.....	35

LYHENTEET:

KuntaL 113 §	Kuntalain (410/2015) 113 §
KPL 5:5.3 §	Kirjanpitolain (1336/1997) 5. luku 5 § 3. mom.
KILA 1453/1997	Kirjanpitolautakunnan lausunto no 1453 vuodelta 1997
Kuntajaosto 33/1998	Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto no 33 vuodelta 1998

1 Taseen laadintaa koskeva sääntely ja laadintaperiaatteet

1.1 Taseen laadintaa koskeva sääntely

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 toteutumisvertailusta ja toimintakertomuksesta, konsernitilinpäätöksestä ja sen liitetiedoista sekä osavuosikatsauksista (KuntaL 112 §).

Kunnan tilinpäätökseen kuuluu tase ja sen liitteenä olevat tiedot (KuntaL 113 §). Taseen laadinnassa käytettävästä kaavasta säädetään valtioneuvoston asetuksella kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista (525/2020). Taseen kaava on esitetty tämän yleisohjeen liitteenä 1.

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 §). Hyvinvointialue- ja kuntajaoston ohjeet ja lausunnot ohjaavat kuntien ja kuntayhtymien hyvää kirjanpitoa.

Tällä yleisohjeella hyvinvointialue- ja kuntajaosto antaa ohjeet kunnan taseen laadinnasta. Myös muita kirjanpitolain säännöksiä sovelletaan kunnan taseen laadinnassa, ellei myöhemmin ole muuta esitetty. Kuntayhtymien tase laaditaan myös tätä ohjetta noudattaen.

Ohjeet taseen liitetiedoista on annettu erillisessä yleisohjeessa kunnan tilinpäätöksen liitetiedoista.

1.2 Taseen laadintaperiaatteet

Tasetta laadittaessa on noudatettava hyvää kirjanpitoa (KPL 1:3 §).

Tase kuvaa tilinpäätöspäivän taloudellista asemaa (KPL 3:1.1 §). Kustakin taseen erästä on esitettävä vastaava tieto viimeistä edelliseltä tilikaudelta (vertailutieto). Jos taseen erittelyä on muutettu, on vertailutietoa mahdollisuuksien mukaan oikaistava. Samoin on meneteltävä, jos vertailutieto ei muun syyn takia ole käyttökelpoinen. (KPL 3:1.2 §)

Oikea ja riittävä kuva

Tilinpäätöksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta olennaisuusperiaatteen mukaisesti ottaen huomioon kirjanpitovelvollisen harjoittaman toiminnan laatu ja laajuus (KPL 3:2 §). Tätä varten tarpeelliset lisätiedot on ilmoitettava liitetiedoissa.

Olennaisuus tilinpäätösperiaatteena

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 ja toimintakertomusta laadittaessa ja tilinavausta tehtäessä noudatettaviin periaatteisiin kuuluvat:

- 1) oletus kirjanpitovelvollisen toiminnan jatkuvuudesta;
- 2) johdonmukaisuus laatimisperiaatteiden ja -menetelmien soveltamisessa tilikaudesta toiseen;
- 3) huomion kiinnittäminen liiketapahtumien tosiasialliseen sisältöön eikä yksinomaan niiden oikeudelliseen muotoon (**sisältöpainotteisuus**);
- 4) tilikauden tuloksesta riippumaton varovaisuus;
- 5) tilinavauksen perustuminen edellisen tilikauden päättäneeseen taseeseen;
- 6) tilikaudelle kuuluvien tuottojen ja kulujen huomioon ottaminen riippumatta niihin perustuvien maksujen suorituspäivästä (**suoriteperuste**);
- 7) kunkin hyödykkeen ja muun tase-eriin merkittävän erän erillisarvostus; sekä
- 8) taseessa vastaaviin ja vastattaviin kuuluvien erien ja tuloslaskelmassa tuottojen ja kulujen esittäminen täydestä määrästäan niitä toisistaan vähentämättä, jollei yhdisteleminen ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi (**netottamiskielto**). (KPL 3:3 §)

Tasejatkuvuus

Tasejatkuvuuden periaate edellyttää, että tilikauden aloittava tase vastaa edeltävän tilikauden päättävää tasetta. Myös kuntaliitoksessa noudatetaan pääsääntöisesti tasejatkuvuutta¹.

Hyvän kirjanpitotavan mukaan aikaisempaan tilikauteen kohdistuva olennainen virhe tai laskentakäytännön muutos tehdään oman pääoman erää **Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä** oikaisemalla². Oikaisuja ei siten tehdä tulosvaikutteisesti vaan takautuvasti. Vastaava oikaisu on myös tehtävä vertailuvuotena olevan edellisen tilikauden päättävään taseeseen. Vertailuvuoden tuloslaskelmaa ei ole välttämätöntä saattaa vertailukelpoiseksi, mutta oikean ja riittävän kuvan sitä vaatiessa on muutoksen tulosvaikutuksesta tilikausien vertailun mahdollistamiseksi annettava liitetieto. Jos vertailulaskelmaa kuitenkin oikaistaan, tulee tehtyjen muutosten ja niiden perusteiden

1

Kuntajaoston lausunto 81/2007 kuntajaon muutoksen kirjanpidollisesta käsittelystä

2

KILA 1750/2005 Lausunto tilinpäätösperiaatteiden muutosten ja aikaisempia tilikausia koskevien virheiden käsittelystä tilinpäätöksessä, hyvinvointialue- ja kuntajaoston lausunto 133/2022 takautuvasti maksettavien palkkojen käsittelystä kunnan ja kuntayhtymän kirjanpidossa

vastaavasti käydä ilmi liitetiedoista. Jos toimintakertomuksessa tai tilinpäätöksen liitetiedoissa esitetään tilinpäätöksiä tai tunnuslukuja useammalta tilikaudelta, on myös nämä saatettava mahdollisuuksien mukaan vertailukelpoisiksi tai ainakin selkeästi mainittava niiden mahdollinen vertailukelvottomuus. Vähäiset aikaisemmilte tilikausille kuuluvat erät merkitään tuloslaskelmassa ja taseessa nimikettään vastaavaan erään.³

Tilikauden aikana syntyneet virheet on oikaistava tulosvaikutteisesti. Jaksotuksesta syntyneet erot eivät ole edellisessä kappaleessa tarkoitettuja virheitä.

KPA 2:2.1 § velvoittaa esittämään liitetietona aikaisempiin tilikausiin kohdistuvat tuotot ja kulut sekä virheiden korjaukset, jos ne eivät ole merkitykseltään vähäisiä. Liitetietona on vastaavasti esitettävä oikean ja riittävän kuvan vaatimus huomioon ottaen eriteltynä tilinpäätösperiaatteiden muutoksista ja aikaisempien tilikausien virheiden oikaisuista aiheutuvat muutokset omaan pääomaan.⁴

Menettelytapojen jatkuvuus

Menettelytapojen jatkuvuuden periaatteella tarkoitetaan sitä, että tilinpäätöksen laajuus-, mittaamis-, arvostus- ja kohdistamisongelmat ratkaistaan mahdollisimman yhtenäisellä tavalla tilikaudesta toiseen. Kirjanpitolainsäädännössä on useita vaihtoehtoisia menettelytapoja. Kunnan on kuitenkin jatkuvasti noudatettava kerran valitsemaansa menettelytapaa, eikä sitä voi muuttaa tilikaudesta toiseen. Muuttaminen edellyttää perusteltua syytä. Johdonmukaisuuden periaate ei kuitenkaan oikeuta virheellisen menettelytavan jatkamista, kun virheellisyys on havaittu. Muutosperusteista ja muutoksen vaikutuksista tilinpäätöstietojen vertailukelpoisuuteen on annettava selvitys liitetiedoissa (KPL 3:1.2 § ja KPA 2:2 §).

Varovaisuus

Varovaisuuden periaate on tilinpäätöksessä noudatettava yleisperiaate, jonka mukaan tuloslaskelmaan ei tule ennakoida realisoitumattomia tuloja eikä voittoja, mutta tulee ennakoida kaikki menetykset ja tappiot.

Varovaisuus taseen laatimisessa edellyttää erityisesti, että tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa otetaan huomioon

- ainoastaan tilikaudella toteutuneet voitot
- kaikki poistot ja arvonalennukset vastaavista
- velkojen arvonnlisäykset
- kaikki päättyneeseen tai aikaisempiin tilikausiin liittyvät, ennakoitavissa olevat vastuut ja mahdolliset menetykset, vaikka ne tulisivat tietoon vasta tilikauden päättymisen jälkeen. (KPL 3:3.2 §)

³
ks. Kuntajaoston lausunto 105/2012 aikaisempien vuosien virheiden korjaaminen tilinpäätöksessä

⁴
KILA 1750 /2005 Tilinpäätösperiaatteiden muutosten ja aikaisempia tilikausia koskevien virheiden käsittelystä tilinpäätöksessä

Silloin, kun on kysymys kirjanpitolain 3 luvun 2 a §:ssä tarkoitetusta olennaisesta seikasta, saadaan edellä mainitusta periaatteesta poiketa vain erityisestä syystä. Tällaisen poikkeamisen on perustuttava lakiin tai sen nojalla annettuun säännökseen tai määräykseen. Liitetietoihin on sisällytettävä selostus poikkeamisen perusteista sekä laskelma poikkeamisen vaikutuksesta tilikauden tulokseen ja taloudelliseen asemaan.

Tilinpäätöksen varmentaminen

Tilinpäätöstä varmentamaan on laadittava tase-erittelyt (KPL 3:13.1 §).

Muita säännöksiä

Taseen esittämistapaa ei saa muuttaa, ellei se ole tarpeen kirjanpitolain 3 luvun 2 §:ssä tarkoitetun oikean ja riittävän kuvan antamiseksi. (KPA 1:8 §).

Jos yksittäisen taseimenikkeen kohdalle ei tule lukua tilikaudelta ja edeltävältä tilikaudelta, se on jätettävä pois taseesta (KPA 1:11 §).

1.3 Kirjanpitolain soveltamisen rajaukset

Arvostus- ja jaksotussäännökset

Kunnan tilinpäätöksen laadinnassa ei sovelleta kirjanpitolain 5 luvun pykäläiä:

- 2 a § Rahoitusvälineen merkitseminen käypään arvoon sekä käyvän arvon rahasto
- 2 b § Sijoituskiinteistön merkitseminen käypään arvoon
- 5 b § Rahoitusleasingsopimuksella hankitun omaisuuden merkitseminen

Pien- ja mikroyritystä koskevat säännökset

Kunnassa ei sovelleta kirjanpitolain 1 luvun 4 a ja b §:ssä tarkoitetuille pien- ja mikroyrityksille annettuja säännöksiä tilinpäätöksen laatimiseksi.

Kansainväliset tilinpäätösstandardit

Kunnan kirjanpidossa ei sovelleta kirjanpitolain 7a lukua kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaan laadittavasta tilinpäätöksestä ja konsernitilinpäätöksestä.

1.4 Yleisohjeen voimaantulo

Tätä tarkistettua yleisohjetta noudatetaan kunnan ja kuntayhtymän kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä 1.1.2024 alkaen. Tarkistuksia on tehty tase-erittelyjä koskevaan lukuun 10 [2024].

2 Pysyvät vastaavat

2.1 Määritelmät ja ryhmittelyt taseessa

Taseen vastaavat jaetaan erien käyttötarkoituksen ja suunnitellun vaikutusajan perusteella pysyviin vastaaviin ja vaihtuviin vastaaviin sekä toimeksiantojen varoihin.

Pysyviä ovat erät, jotka on tarkoitettu tuottamaan tuloa jatkuvasti useana tilikautena (KPL 4:3 §). Pysyviin vastaaviin sisällytetään aineettomat ja aineelliset hyödykkeet ja sijoitukset.

Tällä yleisohjeella täydennetään kirjanpitolain pysyvien vastaavien määritelmää siten, että **kunnan pysyviä vastaavia ovat tulon tuottamisen tarkoituksesta riippumatta aineettomat ja aineelliset hyödykkeet, jotka vaikuttavat jatkuvasti tuotannontekijöinä useana tilikautena, sekä toimialasijoittamisen osakkeet ja osuudet ja muut sijoitukset.** Tämä pysyvien vastaavien käsitteen laajennus on perusteltua sen vuoksi, että kunnan palvelutuotannossa tuotannontekijöiden hankinnan tarkoituksena ei aina ole tulojen kerryttäminen, vaan peruspalvelujen tuottaminen, joka lakisääteisesti ja/tai valtuuston päätöksellä rahoitetaan verovaroin. **Meno tulon kohdalle** -periaatteen lisäksi kunnassa sovelletaan siten **meno tuotannontekijän käytön kohdalle** -periaatetta jaksottaessa pitkävaikutteisten tuotannontekijöiden hankintamenoa.

Pysyvät vastaavat jaotellaan kunnan taseessa kolmeen pääryhmään: aineettomiin hyödykkeisiin, aineellisiin hyödykkeisiin ja sijoituksiin. Ennakkomaksut ilmoitetaan viimeisenä eränä siinä ryhmässä, johon vastaava aktivoitu menokin kuuluu. Maksu käsitellään ennakkomaksuna, jos maksun perustana olevaa hyödykettä ei ole vielä vastaanotettu.

2.1.1 Aineettomat hyödykkeet

Aineettomat oikeudet

Aineettomia oikeuksia ovat kunnan erikseen luovutettavissa olevien käyttö- ja valmistusoikeuksien hankintamenot. Aineettoman oikeuden aktivointi tulee kysymykseen silloin, kun se tuottaa tuloa tai vaikuttaa tuotannontekijänä jatkuvasti useana tilikautena ja hankintamenon kerralla kuluksi kirjaamisella on olennaista vaikutusta kunnan tilikauden tulokseen.

Aineettomaan omaisuuteen kuuluvien vastikkeellisesti hankittujen toimilupien, patenttien, lisenssien, tavaramerkkien sekä muiden vastaavien oikeuksien ja varojen hankintameno aktivoidaan, jos oikeuden arvioidaan tuottavan tuloa useampana tilikautena (KPL 5:5 a §)⁵. Muun aineettoman omaisuuden hankintameno voidaan aktivoida varovaisuutta noudattaen, jollei KPL 5:7-10 §:stä muuta johdu.

Muut pitkävaikutteiset menot

Muihin pitkävaikutteisiin menoihin sisällytetään aktivoidut kehittämismenot samoin kuin aktivoitu liikearvo ja lainan pääoma-alennus sekä lainan liikkeeseenlaskumenot. Lisäksi muihin pitkävaikutteisiin menoihin kirjataan muita em. ryhmiin kuulumattomia aineettomia hyödykkeitä.

Tavanomaista suuremmat rahoitusosuudet muiden yhteisöjen pysyvien vastaavien hankintamenoihin merkitään muihin pitkävaikutteisiin menoihin⁶ olennaisuuden

6

Jäsenkunnan maksuosuuden käsittelyä kuntayhtymän investointiin on käsitelty mm. kuntajaoston lausunnossa 15/1997 ja kunnan osallistumista yhdistyksen tai tytäryhtiön pysyvien vastaavien hankintamenon rahoittamiseen on käsitelty lausunnossa 32/1998. Muita yhteisöjä, joiden pysyvien vastaavien hankintamenoihin kunta voi osallistua, ovat tytäryhteisöt ja muut yhteisöt, jotka hoitavat kunnan tehtäviä tai joiden toiminnan tarkoituksena on tukea kunnan

periaatetta noudattaen. Muita pitkävaikutteisia menoja voivat edellä mainittujen lisäksi olla osake- ja vuokrahuoneistojen perusparannusmenot⁷, tavanomaista vuotuiskestannusta suuremmat kaavoitusmenot, atk-ohjelman hankintaan liittyvät muut menot kuin lisenssioikeuden hankintamenot sekä osallistuminen valtion tie-, rata- ja vesiväylähankkeisiin. Muut pitkävaikutteiset menot on poistettava suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan. Jollei kirjanpitovelvollinen voi luotettavalla tavalla arvioida vaikutusaikaa, on meno poistettava enintään kymmenessä vuodessa (KPL 5:11 §).

Kehittämismenot saadaan aktivoida, jos niiden odotetaan tuottavan tuloa useampana tilikautena. (KPL 5:8.2)⁸ Kehittämistoimintaan hankitut koneet ja laitteet yms. hyödykkeet kirjataan aineellisiin hyödykkeisiin ja ne poistetaan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan. Jollei kirjanpitovelvollinen voi luotettavalla tavalla arvioida vaikutusaikaa, on kehittämismenot poistettava enintään kymmenessä vuodessa. Pääsääntöisesti kehittämismenot kirjataan kuitenkin kuluksi.⁹

Liikearvon hankintameno saadaan aktivoida ja se on poistettava suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan. Jollei kirjanpitovelvollinen voi luotettavalla tavalla arvioida vaikutusaikaa, on liikearvo poistettava enintään kymmenessä vuodessa. (KPL 5:9 §).¹⁰

Lainan ottamisesta aiheutunut pääoma-alennus ja siihen rinnastettavat menot sekä lainan liikkeeseen laskusta aiheutuneet menot saadaan aktivoida varovaisuutta noudattaen. Aktivoidut erät on kirjattava laina-ajan kulumiseen perustuvan suunnitelman mukaan kuluiksi, kuitenkin vähintään samassa suhteessa kuin lainaa maksetaan takaisin. (KPL 5:10 §) Pääsääntö mainituissa menoissa on kuitenkin kuluksi kirjaaminen.

Perustamis- ja tutkimusmenot kirjataan tilikauden kuluksi (KPL 5:7 ja 8.1 §).

2.1.2 Aineelliset hyödykkeet

Maa- ja vesialueet

Tase-erään Maa- ja vesialueet sisällytetään maa- ja metsäalueet, rakennetut ja rakentamattomat tontit, koskitilat ja vesialueet. Aktivoitavaan hankintamenuon lasketaan mukaan nimellishankintahinnan lisäksi erottamis-, lainhuudatus- yms. välittömästi alueen kunnan käyttöön saattamisesta aiheutuneet menot. Tontin muodostamisesta ja kunnallistekniikan rakentamisesta sekä maksettavista maankäyttö- ja

tehtäviin liittyviä päämääriä.

7

Osakehuoneistojen perusparannusmenoja ei merkitä osaksi huoneiston hallintaan oikeuttavien osakkeiden hankintamenua (KILA 1588/1999)

8

Kunnissa kehittämismenujen jaksottamisessa noudatetaan kirjanpitolaista mukaisia säännöksiä. Kirjanpitolaista poiketen kehittämismenot kirjataan muina pitkävaikutteisina menoina.

9

On otettava huomioon, että tutkimustoiminta ei kuulu kehittämistoimintaan. Tutkimustoiminnan menoilla tarkoitetaan uuden tieteellisen ja teknisen tiedon tuottamiseksi ja ymmärtämiseksi tarpeellisia, suunnitelmallisesta tutkimustoiminnasta aiheutuneita menoja. Tutkimustoiminta voitaneen käsittää kehittämistoimintaa laajemmaksi siten, että siihen uhratuista menoista vain osa kypsyä kehittämistoiminnaksi ja sen menoksi. Tutkimustoiminta voi siten edeltää kehittämistoimintaa.

10

Liikearvon hankintameno saattaa muodostua yrityskaupan tai yritysjärjestelyn yhteydessä, kun ostetusta yrityksestä maksetaan enemmän kuin aineellisten hyödykkeiden arvo. Ylimenevä osa on liikearvoa.

kehittämiskorvauksista¹¹ aiheutuvat menot voidaan aktivoida ja lisätä tontin hankintamenoon olennaisuuden periaatetta noudattaen. [2023]

Kunnan maa-alueet ovat joko palvelutuotannossa käytettävää omaisuutta kuten rakennetut tontit ja piha-alueet, vuokratontit, katualueet ja puistot sekä virkistysalueet, tai muihin pitkäaikaisiin sijoituksiin rinnastettavaa omaisuutta kuten maa-alueet, joiden käyttötarkoituksesta ei ole päätetty, taikka vaihto-omaisuuteen rinnastettavaa omaisuutta kuten myytäväksi tarkoitetut tontit.

Käyttötarkoituksesta riippumatta maa-alueiden hankintameno käsitellään investointimenona ja kirjataan taseessa pysyviin vastaaviin. Myytäväksi tarkoitettujen tonttien hankintameno voidaan siirtää vaihtuviin vastaaviin, kun käyttötarkoitus on määrätty. Pysyvistä vastaavista tonttima-alue siirretään vaihtuviin vastaaviin hankintameno taseeseen merkittävä osaa vastaavasta määrästä ja mahdollinen, maa-alueeseen kirjattu arvonkorotus peruutetaan (KPL 5:19 §). Kirjanpidollisesti siirto vaihtuviin vastaaviin vaikuttaa vain tase-eriin. Yhteismetsän alue kuuluu niiden osakastiloihin yhteisenä alueena. Kunnan kirjanpidossa maa-alueen esittämispaikka tai hankintameno ei muutu, vaikka se siirretään yhteismetsään.

Kutakin maa- ja vesialuetta seurataan erikseen kirjanpidossa.

Kunnan maksamat ei-palautettavat liittymismaksut on perusteltua aktivoida. Kun kyseessä on oma tontti, ei-palautettavat liittymismaksut kirjataan pysyvien vastaavien tase-erään **Maa- ja vesialueet**. Kun kyseessä on vuokratontti, ei-palautettavat liittymismaksut kirjataan pysyvien vastaavien aineellisten hyödykkeiden tase-erään **Maa- ja vesialueet** alaeräksi nimikkeellä **Kiinteistöjen vuokraoikeudet**. Jos tase-erä sisältää ainoastaan aktivoituja liittymismaksuja, erälle on kuitenkin suositeltavaa antaa nimike **Kiinteistöjen liittymismaksut**.¹²

Rakennukset

Tase-erään **Rakennukset** aktivoidaan hankintamenot kunnan niistä rakennuksista, joita käytetään palvelutuotannossa tai jotka ovat realisoitavissa taikka joihin muutoin liittyy vähintään taseeseen merkittävä arvoa vastaava tulonodotus. Poistamaton hankintameno rakennuksesta, jonka osalta mikään mainituista ehdoista ei täyty, kirjataan kuluksi.¹³

Rakennusten teknisten laitteiden kuten hissien, ilmanvaihto-, lämmitys- ja jäähdytyslaitteistojen ja keskusantennien hankintameno lasketaan mukaan varsinaisen rakennusrungon hankintamenoon. Poistosuunnitelmaa laadittaessa otetaan kuitenkin huomioon, että ns. teknisiä laitteita joudutaan uusimaan nopeammin kuin rakennusrunkoa.

Rakennuksia ovat asuin-, laitos-, hallinto-, koulu-, teollisuus- ja muut rakennukset. Tase-erään **Rakennukset** sisällytetään myös rakennelmat, joita ovat mm. polttoainesäiliöt sekä

¹¹ Kuntajaoston lausunto 71/2005 määrärajojen ja rakennusten vaihdon kirjaamisesta

¹² Kuntajaoston lausunto 65/2004 liittymismaksujen kirjaamisesta, myös KILA:n lausunto 1670/2001.

¹³ Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän pysyvistä vastaavista, kohta 3.5.1: Mikäli hyödykkeen käyttö on lopetettu kunnan palvelutuotannossa, eikä sille kolmen seuraavan vuoden aikana tule käyttöä, on jäljellä oleva poistamaton meno jäännös poistettava kokonaan kirjanpidosta.

kevyet esim. puusta tehdyt varastot. Pumppuhuoneet ja verkostoon kytketyt säiliöt sisällytetään kiinteisiin rakenteisiin ja laitteisiin. Rakennuksen perusparannusmenot voidaan aktivoida joko omana eränä tai ne on mahdollista yhdistää rakennuksen poistamatta olevaan hankintamenuon.

Kiinteät rakenteet ja laitteet

Kiinteät rakenteet ja laitteet esitetään omana taseryhmänä, joka sisältää mm.

- maarakenteet kuten katujen, teiden ja siltojen sekä puistojen ja virkistysalueiden ja vastaavien rakenteiden hankintamenot, ei kuitenkaan maapohjan hankintamenua
- vesirakenteiden kuten patojen, kanavien ja altaiden hankintamenot
- johtoverkostojen ja niiden laitteiden hankintamenot
- sekä muiden kiinteiden rakenteiden ja laitteiden hankintamenot, joita ei lueta rakennuksen hankintamenuon kuuluviksi.

Koneet ja kalusto

Tase-erä **Koneet ja kalusto** sisältää kuljetusvälineet ja muut koneet ja kalusteet. Kuljetusvälineitä ovat henkilö- ja tavarakuljetuksiin tarkoitetut liikennevälineet, esim. autot, perävaunut, laivat ja raitiovaunut. Muita koneita ja kalustoa ovat mm. voimakoneet, nosto- ja siirtolaitteet, maansiirtokoneet ja liikkuvat työkoneet, maa- ja metsätalouskoneet, työstökoneet, konttori- ja tietokoneet, muut sähkökoneet ja -laitteet, tietoliikennevälineet, optiset instrumentit, huonekalut, soittimet ja urheiluvälineet. Rakennuksiin kiinteästi kuuluvat koneet ja laitteet eivät kuulu tähän erään vaan ne sisällytetään rakennuksen hankintamenuon.

Muut aineelliset hyödykkeet

Tase-erässä **Muut aineelliset hyödykkeet** esitetään luonnonvarat, kunnan omistamat arvo- ja taide-esineet sekä ns. kasvatettavat varat.

Luonnonvaroja ovat mm. soranottoaikat, malmiesiintymät, kivilouhokset ja turvesuot. Luonnonvarojen hankintamenuosta tehdään yleensä ns. substanssipoistoja eli vuotuista käyttöä vastaavia poistoja.

Kunnan omistamat arvoesineet kuten taideteokset ja museoesineistö aktivoidaan samoin perustein kuin muutkin pysyvien vastaavien hyödykkeet. Toisin sanoen, jos arvo- ja taide-esineistöä käytetään esimerkiksi kulttuuripalvelujen tuottamiseen useana tilikautena tai ne ovat luovutettavissa vastikkeellisesti esimerkiksi vaihtokaupan yhteydessä, ovat ne aktivoitavia hyödykkeitä. Jos kumpikaan em. ehdoista ei täyty, kirjataan em. esineistön hankintamenu kuluksi¹⁴. Arvo- ja taide-esineistöä ei kirjata suunnitelman mukaisia poistoja, mutta arvonalennus kirjataan, jos sen edellytykset täyttyvät.

14

Talousraportoinnissa esitetään erikseen kunnan arvo- ja taide-esineistön hankintamenu. Tästä syystä voi esineistön aktivointi taseeseen olla tarkoituksenmukaista, vaikka sen realisointi ei käytännössä tulisi kysymykseen.

Muihin aineellisiin hyödykkeisiin luetaan myös ns. kasvatettavat varat kuten jalostuseläimet, lypsykarja, työeläimet sekä hedelmätarhat ja muut istutukset, jotka tuottavat toistuvasti satoa.

Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat

Tase-erä **Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat** sisältää pysyvien vastaavien aineellisten hyödykkeiden ennakkomaksut ja valmisteilla olevista investoinneista aiheutuneet hankintamenot. Keskeneräiset hankinnat voivat koskea sekä omaa valmistusta että ostoja ulkopuolisilta.

2.1.3 Sijoitukset

Pysyvien vastaavien tase-erä **Sijoitukset** sisältää kunnan toiminnan edistämiseksi hankitut arvopaperit, kunnan toimialaan liittyvät sijoitukset ja muut pitkäaikaiset sijoitukset.

Toimialasijoituksia ovat oman tai vieraan pääoman ehtoiset sijoitukset yhteisöihin, jotka hoitavat kunnan tehtäviä tai joiden toiminnan tarkoituksena on tukea kunnan tehtäviin liittyviä päämääriä kuten palvelutuotannon järjestämistä, elinkeinorakenteen muutosta tai työllisyyden turvaamista kunnan tai seutukunnan alueella. Toimialasijoitukset ovat pääsääntöisesti pääomasijoituksia investointien rahoittamiseen kuten investointien rahoitukseen tarkoitettuja antolainoja sekä osake- ja osuuspääomasijoituksia¹⁵. Antolainat voivat olla velkakirjalainoja tai pääomalainoja. Sijoitukset on kunnan taseessa eriteltävä osakkeisiin ja osuuksiin, joukkovelkakirjalainasaamisiin, muihin lainasaamisiin ja muihin saamisiin.

Osakkeet ja osuudet

Tase-erään **Osakkeet ja osuudet** kuuluvat pysyvään käyttöön hankitut osakkeet ja osuudet kuten palvelutoiminnan toimitilojen hallintaan oikeuttavat osakkeet ja muut toimialasijoittamisen osakkeet ja osuudet. Muut osakkeet ja osuudet ovat rahoitusarvopapereita.

Osakkeiden hankintamenoon luetaan sellaiset osakehankinnasta johtuvat menot, joiden syntyminen jäisi toteutumatta ilman osakehankintaa¹⁶. Osakkeiden hankintameno lisäykseksi kirjataan myös esimerkiksi kiinteistöyhtiölle maksetut pääomavastikkeet, mikäli kiinteistöosakeyhtiö on päättänyt rahastoida ne omaan pääomaan.¹⁷

Pörssiyhtiöiden osakkeet ja osakkeet, jotka on hankittu rahavarojen (kuten maksuliikennevarojen ja kassaylijäämän) sijoittamiseksi, merkitään vaihtuviin vastaaviin

15

Kuntayhtymäosuusien hankintameno aktivoidaan, mutta kuntayhtymän peruspääoman jäsenkuntaosuuden valtionosuudesta johtuvaa muutosta ei kirjata jäsenkunnan taseeseen. Olennaisista kuntayhtymäosuusien arvon muutoksista annetaan selvitys kunnan tilinpäätöksen liitetiedoissa. Kuntayhtymän taseen liitetiedoissa annetaan selvitys peruspääoman jakautumisesta jäsenkuntien kesken. Ks. yleisohje kunnan ja kuntayhtymänpysyvistä vastaavista, kohta 2.5, Avustuksella, valtionosuudella tai muulla rahoitusosuudella katettu hankintameno ja kuntajaoston lausunto 47/2000.

16

KILA:n lausunto 1942/2015 Osakehankintaan liittyvien menojen kirjaamisesta

17

KILA:n lausunto 1916/2014 Kiinteistöosakeyhtiön osakkeisiin kohdistuvan lainaosuuden kirjaamisesta sekä kirjanpitolautakunnan asunto-osakeyhtiöiden kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskeva yleisohje.

tase-erään **Rahoitusarvopaperit**. Pörssiyhtiön osakkeet ovat luonteeltaan palvelutuotantoon kuulumatonta omaisuutta, minkä vuoksi esittäminen pysyvissä vastaavissa ei ole perusteltua, vaikka osakkeet realisoitaisiinkin pitkän ajan kuluessa¹⁸.

Toimeksiantojen pääomiin kirjattujen lahjoitusrahastojen osakkeet ja osuudet merkitään toimeksiantojen varoihin tase-erään **Lahjoitusrahastojen varat**

Joukkovelkakirjalainasaamiset

Toimialasijoittamiseen kuuluvat pitkäaikaiset joukkovelkakirjalainat esitetään taseen pysyvissä vastaavissa.

Muut lainasaamiset

Muut lainasaamiset ovat muita antolainoja kuin joukkovelkakirjalainoja¹⁹. Toimialasijoittamiseen liittyvät antolainat kunnan tytäryhteisöille ja muiden kunnallisia palveluja tuottavien yhteisöjen pysyväisluonteiseen rahoittamiseen, esim. investointimenojen rahoittamiseen, kuuluvat tähän ryhmään. Antolainat voivat olla korollisia tai korottomia velkakirja- tai pääomalainoja.

Muut saamiset

Tase-erä **Muut saamiset** voi sisältää kunnan varsinaista toimintaa palvelevia, edellä mainittuihin tase-eriin kuulumattomia eriä, jotka ovat luonteeltaan pysyviä. Myös kunnan maksamat palautuskelpoiset liittymismaksut kirjataan tähän tase-erään. Jos liittymismaksusaaminen on määrältään olennainen, se tulee ilmoittaa omana eränään taseen liitetiedoissa²⁰.

Pysyvien vastaavien sijoituksiin merkittyjen pitkäaikaisten lainasaamisten ja muiden saamisten seuraavana tilikautena erääntyviä lyhennyksiä ei tilinpäätöksessä siirretä vaihtuvien vastaavien lyhytaikaisiin lainasaamisiin.

18

Kuntajaoston lausunto 51/2001 sulautumisen yhteydessä saatavien pörssiyhtiön osakkeiden käsittelystä

19

Joukkovelkakirjalainojen esittäminen erillään muista antolainoista lähtee kansantalouden tilinpidon tarpeista.

20

Kuntajaoston lausunto 65/2004 liittymismaksujen kirjaamisesta.

2.2 Hankintameno ja sen jaksottaminen

2.2.1 Hankintamenon määräytyminen

Pysyvien vastaavien hankintamenuon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet välittömät menot (KPL 4:5.1 §). Pysyvien vastaavien hyödykkeen tai sijoituksen aktivoituun hankintamenuon luetut hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet menot on voitava selvittää kustannuslaskennan tai -laskelmien avulla (KPL 5:5.2 §).

Välittömien menojen lisäksi kohtuullinen osuus hankinnan ja valmistuksen välillisistä menoista saadaan lukea hyödykkeen hankintamenuon siltä osin kuin nämä menot kohdistuvat tuotantojaksoon. Välilliset menot on voitava selvittää kustannuslaskelman tai -laskelmien avulla (KPL 4:5.2 §). Yksittäisten, omaan käyttöön tulevien pysyvien vastaavien hyödykkeiden hankintojen kohdalla, tilinpäätöksen yhteydessä laadittava kustannuslaskelma riittää myös välillisten menojen aktivoimiseen²¹. Kirjanpitolautakunta on antanut yleisohjeen kiinteiden menojen lukemisesta hankintamenuon.

Sellaisia välillisiä menoja, jotka voidaan KPL 4:5.2 §:n perusteella aktivoida, ovat yleensä varastoinnin ja muiden materiaalityöimintojen kiinteät menot, tuotantotohdon palkka- ja sosiaalimenot, tuotantolaitoksen hallintomenot, kuten vakuutusmaksut sekä valmistustoiminnassa käytettävien pysyvien vastaavien hyödykkeiden poistot²². Aktivoitavissa olevat välilliset menot ovat ominaisia valmistustoiminnassa. Valmistete omaan käyttöön voi olla yhtä hyvin aineellinen kuin aineetonkin hyödyke.

Hyödykkeen tuotantoon kohdistettavissa olevan lainan korkomenot tuotantotojaksolta saadaan lukea hankintamenuon. (KPL 4:5.3 §).

Kunnissa ei sovelleta kirjanpitolain 5:5 b §:n mukaista rahoitusleasingsopimuksella hankitun omaisuuden merkitsemistapaa, jossa vuokralleottaja saa merkitä hyödykkeen tilinpäätökseensä siten kuin se olisi ostettu.

Kunnissa ei myöskään sovelleta kirjanpitolain 5:2 b §:n mukaista mahdollisuutta merkitä sijoituskiinteistö käypään arvoon.

Kunta on saattanut hankkia rakennetun kiinteistön yhdellä erittelemättömällä kauppakirjalla tms. saannolla. Kunkin hyödykkeen erillisarvostuksen periaatteeseen (KPL 3:3.1 § 7- kohta) perustuen sekä rakennuksen poistopohjan määrittämiseksi yhteishinta on jaettava maa-alueen ja rakennuksen osuuksiin.

Rakennuksen purkamismenot kirjataan pääsääntöisesti purkamisvuoden kuluksi. Rakennuksen purkamismenot voidaan kuitenkin aktivoida tontin hankintamenuon, kun rakennus puretaan tontin saattamiseksi rakentamiskelpoiseksi uudisrakennusta tai tontin

21

Muodollisia kokorajoja välillisten menojen aktivoimisehdoksi ei ole asetettu. Kustannuslaskentaa koskevat vaatimukset aiheuttanevat kuitenkin sen, että välillisten menojen aktivoiminen ei yleensä tule kysymykseen aivan pienissä kuntayksiköissä.

22

Kunnan omat rakennuslupamaksut voidaan aktivoida hankintamenuon vain siltä osin kuin ne vastaavat tuloslaskelmaan kirjattuja realisoituneita kuluja.

muuta käyttöä varten. Aktivoinnissa on noudatettava varovaisuuden periaatetta siten, että tontin aktivoitu hankintameno ei muodostu sen todennäköistä luovutusarvoa tai muutoin määritettyä käyttöarvoa suuremmaksi.²³

Lahjoituksena saatu omaisuus²⁴

Lahjoituksena tai testamenttina saatu omaisuus, johon ei liity käyttörajoituksia, kirjataan luonteensa mukaisesti tase-eriin ja tuloksi tuloslaskelmaan.²⁵ (Ks. käyttörajoitteisten lahjoitusten käsittelystä luku 3 Toimeksiantojen varat).

Rahat ja pankkitalletukset ja muut rahaan verrattavat lahjoitukset merkitään nimellisarvoon. Lahjoituksena saadut osakkeet ja muut pysyvien vastaavien hyödykkeet merkitään taseeseen luovutushetken mukaiseen käypään arvoon. Perusteltua on, ettei taseeseen merkitsemistä harkita tapauskohtaisesti erikseen, vaan noudatetaan valittua menettelyä pysyvästi ja yhdenmukaisesti. Kuluvalle pysyvien vastaavien hyödykkeelle on laadittava poistosuunnitelma, ja hyödyke on poistettava vaikutusaikanaan. Lahjoituksena saatuihin omaisuuseriin sovelletaan kunnan ja kuntayhtymän pysyvistä vastaavista annetussa yleisohjeessa annettuja ohjeita arvonorotuksista ja arvonalennuksista.

Taseeseen merkittävä määrä ei saa ylittää saadun omaisuuden todennäköistä luovutushintaa.

2.2.2 Pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintamenon jaksottaminen ja arvostaminen

Pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintamenon jaksottaminen eri tilikausille tapahtuu poistojen avulla. Poistonalaisen pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintameno kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi (KPL 5:5.1 §). Jos pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen tai sijoituksen todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämän tulon arvioidaan olevan pysyvästi vielä poistamatonta hankintamenoa pienempi, erotus on kirjattava arvonalennuksena kuluksi (KPL 5:13 §).

Kirjanpitolain 5:17.1 §:n mukaan arvonorotuskohteet on rajattu pysyviin vastaaviin kuuluviin maa- ja vesialueisiin sekä arvopapereihin. Arvonorotus kirjataan taseen *Vastaavaa*-puolella arvonorotuskohteen arvon lisäykseksi ao. pysyvien vastaavien ryhmään. Taseen *Vastattavaa*-puolella arvonorotus on merkittävä omaan pääomaan sisältyvään arvonorotusrahoitukseen. Jos arvonorotus osoittautuu aiheettomaksi, se on peruutettava ja arvonorotusrahoitusta on vastaavasti alennettava.

23

Kuntajaoston lausunto 91/2010 Rakennuksen purkamismenojen kirjaamisesta

24

Tällä ohjeella on kumottu kuntajaoston lausunto 48/2000 Lahjoituksena saadun omaisuuden arvostamisesta.

25

Valtiolta vastaavan toiminnan jatkamista varten tai toisilta kunnilta taikka yhteistyösopimuksen tms. perusteella yhteistyössä järjestettävää toimintaa varten vastikkeetta siirrettyä omaisuutta ei käsitellä lahjoituksena, vaan saanto katsotaan täydeksi rahoitusosuudeksi. Ks. myös KILA 1574/1999.

Ks. käyttörajoitteisten lahjoitusten käsittelystä luku 3 Toimeksiantojen varat.

Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston antamassa erillisessä yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän pysyvistä vastaavista käsitellään tarkemmin hankintamenon jaksottamista ja arvostamista.

3 Toimeksiantojen varat

Toimeksiantojen varat ja niitä vastaavat pääomat muodostuvat kunnan hoitamista toimeksianto- ja välitystehtävistä. Toimeksiantojen varat osoittavat kunnan hoidossa olevien varojen määrän ja toimeksiantojen pääomat osoittavat velat (vastuut), joista kunta vastaa toimeksiantajalle. Toimeksiantojen varat ryhmitellään valtion toimeksiantoihin, lahjoitusrahastojen varoihin ja muihin toimeksiantojen varoihin.

Välitetyissä lainoissa ja muissa vastaavissa toimeksiannoissa, joissa kunta saa toimeksiantajalta maksusuorituksen välitettäväksi edelleen kolmannelle osapuolelle, otetaan käyttöön sekä toimeksiantojen varoja että toimeksiantojen pääomia koskevat tilit. Toimeksiannossa, jossa kunta saa toimeksiantajalta jälkikäteen korvauksen suorituksistaan kolmannelle osapuolelle, riittää, että liiketapahtumat kirjataan toimeksiantojen varojen tilille.

Lahjoitusrahastojen varat

Lahjoituksena saatu omaisuus, jonka käyttöön liittyy sopimukseen, testamenttiin tai lahjakirjaan perustuvia varojen käyttöä ja kartuttamista koskevia ehtoja, merkitään omaksi tase-eräksi **Lahjoitusrahastojen varat**. Lahjoituksen arvoa ei kuitenkaan tulouteta tuloslaskelmassa, vaan se kirjataan toimeksiantojen pääomiin. Lahjoitusrahastoon merkittävien lahjoitusten tasearvo määräytyy samalla tavalla kuin käyttörajoituksettomien lahjoitusten tasearvo (ks. kohta 2.2.1 Hankintamenon määräytyminen). Käyttörajoituksen alaisiin maa- ja vesialueisiin tai osakkeisiin mahdollisesti kirjattavien arvonkorotusten tai arvonalennusten vastaeränä on toimeksiantojen pääomat, ei arvonkorotusrahasto tai arvonalennus tuloslaskelmassa. Lahjoitusrahaston varoihin merkitystä rakennuksesta tai irtaimistosta kirjattavat poistot merkitään lahjoitusrahastojen varojen ja pääomien vähennykseksi.^{26, 27}

Kunnan rahatileille mahdollisesti siirretyille varoille maksettava korko merkitään kunnan rahoituskuluksi ja kyseisen toimeksiannon pääoman lisäykseksi.²⁸

26

Tällä ohjeella on kumottu kuntajaoston lausunto 48/2000 lahjoituksen kirjanpidollisesta käsittelystä

27

Valtiolta vastaavan toiminnan jatkamista varten tai toisilta kunnilta taikka yhteistyösopimuksen tms. perusteella yhteistyössä järjestettävää toimintaa varten vastikkeetta siirtynyttä omaisuutta ei käsitellä lahjoituksena, vaan saanto katsotaan täydeksi rahoitusosuudeksi. Ks. myös KILA 1574/1999.

28

Kuntajaoston lausunto 80/2007 Valtion aluekehitysvarojen ja EU:n rakennerahastovarojen kirjanpidollisesta käsittelystä maakunnan liiton kirjanpidossa

4 Vaihtuvat vastaavat

4.1 Määritelmät

Vaihtuvia vastaavia ovat vaihto-omaisuus ja rahoitusomaisuus.

Vaihto-omaisuudella tarkoitetaan sellaisinaan tai jalostettuina luovutettaviksi tai kulutettaviksi tarkoitettuja hyödykkeitä (KPL 4:4.2 §). Vaihto-omaisuuteen voidaan lukea myös aineettomia hyödykkeitä. Esimerkiksi keskeneräiset ja valmiit tuotteet voivat olla joko aineellisia hyödykkeitä tai vielä luovuttamatta olevia palveluja, joiden tuottamisesta aiheutuneet menot on aktivoitu.

Rahoitusomaisuutta ovat rahat, saamiset sekä tilapäisesti muussa muodossa olevat rahoitusvarat (KPL 4:4.3 §).

4.2 Vaihto-omaisuus

4.2.1 Vaihto-omaisuuden ryhmittely taseessa

Aineet ja tarvikkeet

Aineilla ja tarvikkeilla tarkoitetaan tavaroiden valmistamista tai palvelujen tuotannossa käyttämistä varten hankittuja hyödykkeitä kuten raaka-aineita, apu- ja tarveaineita sekä pakkaustarvikkeita. Aineet ja tarvikkeet saattavat liittyä paitsi välittömästi myytäväksi tarkoitettun hyödykkeen valmistamisen lisäksi myös valmistuksessa käytettävien koneiden ja laitteiden huoltoon taikka luovutettavien palvelujen tuottamiseen.

Keskeneräiset tuotteet

Keskeneräisillä tuotteilla tarkoitetaan itse valmistettuja, myytäväksi tai palvelutoiminnassa käytettäväksi tarkoitettuja hyödykkeitä, joiden valmistusprosessi on tilikauden päättyessä kesken (puolivalmisteet). Tuote voi olla yhtä hyvin aineellinen kuin aineetonkin, esimerkiksi suunnittelutyö.

Pääsääntö kunnan palvelutoiminnan kirjauksissa on, että suoriteperusteen mukaan keskeneräistenkin palvelutoimeksiantojen toteutuneet menot kirjataan tuloslaskelmaan kuluksi, vaikka kulukirjaus tulee näin merkityksi tilinpäätökseen ennen kuin palvelu on luovutettu. Palvelujen aikaansaamiseksi kertyneet menot voidaan aktivoida tilinpäätöksessä siihen saakka, kunnes palvelu luovutetaan tai sitä vastaava tulo merkitään tuloslaskelmaan tuotoksi. Aktivointi ei kuitenkaan ole suotavaa, jos palvelutoimeksiantojen määrä on suuri tai palvelujen kestoaika on lyhyt.

Valmiit tuotteet

Valmiilla tuotteilla tarkoitetaan itse valmistettuja ja luovutusvalmiiksi saatettuja, myytäväksi tai palvelutuotannossa käytettäväksi tarkoitettuja aineellisia hyödykkeitä.

Muu vaihto-omaisuus

Tase-erään **Muu vaihto-omaisuus** sisällytetään sellaisinaan tai jalostettuina myytäväksi hankitut tai jalostetut hyödykkeet, jotka eivät sisälly edellä käsiteltyihin

vaihto-omaisuuseriin. Muuta vaihto-omaisuutta voivat olla muun muassa myytäväksi tarkoitetut tontit tai muut kiinteistöt, jotka on siirretty pysyvistä vastaavista vaihto-omaisuuteen.

Ennakkomaksut

Ennakkomaksuilla tarkoitetaan vaihto-omaisuushyödykkeistä niiden toimittajille ennen hyödykkeen vastaanottamista maksettuja kauppahintoja tai kauppahinnan osia. Ennakkomaksut ovat luonteeltaan saamisia. Ne arvostetaan ja jaksotetaan tilinpäätöksessä kirjanpitolain 5:2 §:n saamisia, rahoitusvaroja ja velkoja koskevan säännöksen perusteella.

4.2.2 Vaihto-omaisuuden arvostus ja jaksottaminen

Vaihto-omaisuuden vastaavien hankintameno on luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet välittömät menot (KPL 4:5.1 §).

Myös kohtuullinen osuus hankintaan ja valmistukseen liittyvistä välillisistä menoista voidaan sisällyttää hankintameno on siltä osin kuin nämä menot kohdistuvat tuotantojaksoon (KPL 4:5.2 §). Lisäksi hankintameno on saadaan lukea hyödykkeen tuotantoon kohdistettavissa olevan lainan korkomenot tuotantojaksolta (KPL 4:5.3). Kirjanpitolautakunta on antanut yleisohjeen hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvien kiinteiden menojen lukemisesta hankintameno on.

Sellaisia välillisiä menoja, jotka voidaan KPL 4:5.2 §:n perusteella aktivoida, ovat yleensä varastoinnin ja muiden materiaalitoimintojen kiinteät menot, tuotantotoiminnan palkka- ja sosiaalimenot, tuotantotoiminnan hallintomenot kuten vakuutusmaksut sekä valmistustoiminnassa käytettävien pysyvien vastaavien poistot. Aktivoitavissa olevat välilliset menot ovat ominaisia valmistustoiminnassa. Kunnassa välillisten menojen aktivointi vaihto-omaisuuteen ei yleensä ole tarpeellista.

Aktivoituun hankintameno on luetut hyödykkeen hankinnasta tai valmistuksesta aiheutuneet menot on voitava selvittää kustannuslaskennan tai -laskelmien avulla. Kun hankintameno on luetaan ainoastaan välittömät menot, tilinpäätöksen yhteydessä laadittavaa kustannuslaskelmaa voidaan yleensä pitää riittävänä (KPL 5:5.2 §).

Vaihto-omaisuuteen kuuluvien samanlajisten hyödykkeiden hankintameno määritetään FIFO-periaatteella (first in, first out) tai kirjanpitovelvollisen niin halutessa LIFO-periaatteella (last in, first out). FIFO-periaatteella tarkoitetaan, että hyödykkeet on luovutettu siinä järjestyksessä kuin ne on hankittu. LIFO-periaatteessa luovutusjärjestys oletetaan päinvastaiseksi kuin hankintajärjestys. Kirjanpitovelvollinen voi halutessaan käyttää myös keskihintamenetelmää eli merkitä vaihto-omaisuuden hankintameno on toteutuneiden, hankintamäärillä painotettujen hankintameno on keskiarvon. Hankintameno on voidaan merkitä myös muulla yleisesti käytössä olevalla hyvän kirjanpito tavalla mukaisella menettelytavalla laskettu arvo. (KPL 4:5.4 §)

Kirjanpidon luotettavuus edellyttää, että vaihto-omaisuuden inventointi suoritetaan fyysisenä vähintään tilikausittain. Tällöin vaihto-omaisuuden määrä selvitetään laskemalla, mittamalla, punnitsemalla tms. tavalla. Vuoden lopun vaihto-omaisuuden arvo taseessa voi perustua myös varastokirjanpidosta saataviin tietoihin.

Varaston arvoksi aktivoidaan tilikauden päättyessä jäljellä olevan vaihto-omaisuuden hankintameno. Vaihto-omaisuuden hankintameno merkinässä noudatetaan alimman arvon periaatetta (KPL 5:6.1 §). Alimman arvon periaatteella tarkoitetaan, että vaihto-omaisuuden inventaariarvoksi on merkittävä alin seuraavista kolmesta vaihtoehdosta: hankintameno, todennäköinen hankintameno (eli jälleenhankintameno) tilikauden päättyessä tai todennäköinen luovutushinta tilikauden päättyessä.

Vaihto- ja rahoitusomaisuuteen ei voi tehdä kirjanpitolain 5:17 §:n tarkoittamaa arvonkorotusta.

Aineiden ja tarvikkeiden hankintameno aktivointi ja kuluksi kirjaaminen voidaan kunnassa käsitellä joko siten, että hankintameno kirjataan ao. vaihto-omaisuuserää koskevalle varastotilille ja sen jälkeen aine- ja tarvikekäytön mukaisesti toimintayksikön kuluksi tai hankintameno kirjataan *Ostot tilikauden aikana* -tilille ja tilinpäätöksessä ostojen kuluvaikutusta oikaistaan taseeseen merkittävällä varaston muutoksella.

4.2.3 Vaihto-omaisuuden ja pysyvien vastaavien väliset siirrot

Hyödyke siirretään vaihto-omaisuudesta pysyviin vastaaviin hankintameno tai sitä alemman todennäköisen luovutushinnan määräisenä. Pysyvistä vastaavista hyödyke siirretään vaihto-omaisuuteen hankintameno vielä poistamatta olevaa osaa vastaavasta määrästä. (KPL 5:19 §)

4.3 Rahoitusomaisuus

4.3.1 Saamiset

Kunnan rahoitusomaisuuteen kuuluvat saamiset tulee esittää taseessa jaettuna lyhytaikaisiin saamisiin ja pitkäaikaisiin saamisiin (KPA 1:6.2 §). Saaminen tai sen osa on pitkäaikainen, jos se erääntyy maksettavaksi yhtä vuotta pidemmän ajan kuluttua. Jos saaminen tai sen osa erääntyy yhden vuoden tai sitä lyhyemmän ajan kuluttua, se on lyhytaikainen. (KPL 4:7.1 §) Pysyvien vastaavien sijoituksiin merkittyjen lainasaamisten seuraavana tilikautena erääntyviä lyhennyksiä ei kuitenkaan tilinpäätöksessä siirretä rahoitusomaisuuteen.

Myyntisaamiset

Myyntisaamisia ovat varsinaiseen toimintaan kuuluvan suoritteiden tai palvelun luovuttamisesta syntyneet saamiset samoin kuin pysyviin vastaaviin kuuluvien hyödykkeiden myynnistä aiheutuneet saamiset. Myyntisaamisiin merkitään sekä myynti-että maksutuloihin perustuvat saamiset. Asuntojen vuokraus on kunnan varsinaista toimintaa, mistä syystä vuokrasaamiset on perusteltua esittää myyntisaamisissa.

Toteutuneet ja todennäköiset luottotappiot myyntisaamisista kirjataan tuloslaskelman muihin kuluihin.

Myyntisaamisissa velallisena on yleensä suoritteiden ostaja, asiakas. Velallisena voi olla muukin taho, joka maksaa korvauksia kunnan suoritteista, esim. valtio, kunta tai kuntayhtymä²⁹.

Lainasaamiset

Lainasaamisia ovat mm. kunnan tytäryhteisöjen, kuntayhtymien sekä osakkuus- ja muiden omistusyhteisyhteisöjen ja muiden yhteisöjen toimintapääoman rahoittamiseen maksuvalmiuden tukemiseksi myönnettävät lainat (ml. konsernitilin saaminen tytäryhteisöiltä), sekä yksityishenkilöille annetut lainat³⁰. Henkilökunnalle myönnettävät lyhytaikaiset lainat ovat myös rahoitusomaisuuteen merkittäviä lainoja.

Jos laina on syntynyt esim. tavara- tai palvelukaupan yhteydessä, erä esitetään luonteensa mukaisesti myyntisaamisissa tai siirtosaamisissa.

Antolainat kunnan tytäryhteisöjen ja muiden kunnallisia palveluja tuottavien yhteisöjen investointimenojen rahoittamiseen ja muut pysyväisluonteiset toimialasijoittamisen sijoitukset lainainstrumentteihin merkitään kunnan taseessa pysyvien vastaavien tase-erään *Sijoitukset*.

Muut saamiset

Muina saamisina ilmoitetaan ne saamiset, jotka eivät kuulu edellä tarkasteltuihin saamisiin eivätkä ole siirtosaamia. Muina saamisina esitetään esimerkiksi pitkäaikaisesti sidotut talletukset, jotka on annettu luottojen tai takausten vakuudeksi, talletukset sulkutileille sekä arvonnlisäverosaamiset.

Siirtosaamiset

Siirtosaamisilla tarkoitetaan

- 1) tilikaudella tai aikaisemmalla tilikaudella suoritettuja maksuja sellaisista menoista, jotka toteutuvat suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla tulevina tilikausina, ellei näitä ole merkittävä ennakkomaksuihin; sekä
- 2) sellaisia päättyneellä tai aikaisemmalla tilikaudella suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla toteutuneita tuloja, joista ei ole saatu maksua, ellei niitä ole merkittävä myyntisaamisiin (KPL 4:6.1 §).

Siirtosaamia ovat mm. etukäteen maksetut korot, vuokrat ja palkat samoin kuin tilikauden päättyessä maksamatta olevat, tilikaudella syntyneet korkotulot sekä vakuutuskorvaussaamiset, joiden kirjaaminen perustuu tilikauden aikana maksuperusteella kirjattujen menojen ja tulojen suoriteperusteen mukaiseen jaksottamiseen tilinpäätöstä laadittaessa.

29

Erilaisten saamisten ja velkojen sisällöstä ja käsittelystä kirjanpitolautakunta on antanut lausunnon 1136/1991. Myyntisaamisissa esitetään myös kunnan antamat toimitusluottosaamiset, kunnan myymiin hyödykkeisiin liittyvät kauppahinta- ja osamaksusaamiset sekä factoringsaamiset.

30

Mm. asuntolainat, sosiaalisen luototuksen lainat ovat muuttuneet saamisiksi hyvinvointialueilta

4.3.2 Rahoitusarvopaperit

Rahoitusarvopaperit ovat rahavarojen sijoituksia. Kaikki sijoitusluonteiset osakkeet, osuudet, joukkovelkakirjat ja muut vastaavat arvopaperisijoitukset merkitään tähän taseryhmään, vaikka ne tultaisiin realisoimaan pitemmän aikavälin kuluessa.

Osakkeet ja osuudet

Osakkeet ja osuudet sisällytetään rahoitusomaisuuteen, jos ne tullaan realisoimaan kunnan toiminnan rahoittamiseksi lyhyellä tai pitkällä aikavälillä likviditeetin tai tuottomahdollisuuksien niin edellyttäessä. Tähän kuuluvat pörssiosakkeet ja muut kassavarojen sijoittamiseksi hankitut osakkeet ja osuudet. Niiden hankintaa ei käsitellä talousarvion investointien toteutumisvertailussa.³¹

Sijoitukset rahamarkkinainstrumentteihin

Kunnan likvidien varojen sijoituksia rahamarkkinainstrumentteihin ovat muun muassa valtion velkasitoumukset, sijoitustodistukset, kuntatodistukset ja yritystodistukset.

Joukkovelkakirjalainasaamiset

Joukkovelkakirjalainasaamisiin merkitään joukkovelkakirjalainasijoitukset, jotka on tarkoitus realisoida maksuvalmiuden tai korkokehityksen sitä vaatiessa.

Muut arvopaperit

Muina arvopapereina ilmoitetaan rahoitusomaisuuteen kuuluvat arvopaperit, jotka eivät ole osakkeita tai osuuksia, sijoituksia rahamarkkinainstrumentteihin tai joukkovelkakirjalainasaamisia. Myös sijoitukset osakerahastoihin ja muut sijoitusrahasto-osuudet kuuluvat tähän tase-erään.

31

Kuntajaoston lausunto 51/2001 Sulautumisen yhteydessä saatavien pörssiyhtiön osakkeiden käsittelystä ja Kunnan ja kuntayhtymän varallisuuden hoito, sijoitustoiminta ja niiden perusteista päättäminen, Suomen Kuntaliitto 2016.

4.3.3 Rahat ja pankkisaamiset

Rahat

Rahoilla tarkoitetaan kunnan käteisiä kassavaroja (kolikoita ja seteleitä).

Pankkisaamiset

Pankkisaamisilla tarkoitetaan pankkien ottolainaustileillä olevia talletuksia. Pankkisaamisiin sisältyvät pankkitileillä olevat talletukset erääntymisajankohdasta riippumatta. KPA 1:6.2 §:n säännös saamisten jakamisesta pitkä- ja lyhytaikaiseen ei koske pankkisaamisia. Nostamattoman pankkitililuoton merkitseminen pankkisaamisiin ja vastattavissa vieraaseen pääomaan ei ole hyvän kirjanpitotavan mukaista³². Kunnan taseeseen merkitään kaikkien pankkitilien saldot, jotka ovat kunnan nimissä (mukaan lukien konsernitilin alatilien saldot)³³.

Pitkäaikaisesti sidottuja pankkitalletuksia esimerkiksi velan tai sopimuksen vakuudeksi ei ilmoiteta tase-erässä **Rahat ja pankkisaamiset**, vaan niiden luonnetta vastaavassa rahoitusomaisuuden tase-erässä **Muut saamiset**.

Vakuustalletukset, jotka on maksettu kunnan pankkitilille, esitetään rahoissa ja pankkisaamisissa sekä muissa veloissa.

4.3.2 Rahoitusomaisuuden arvostus

Saamiset merkitään taseeseen nimellisarvonsa määräisinä. Jos saamisen todennäköinen arvo on nimellisarvoa alempi, saamiset merkitään taseeseen todennäköisen arvonsa mukaisina (KPL 5:2 § 1 k).

Rahoitusomaisuuteen kuuluvat arvopaperit ja muut sellaiset rahoitusvarat merkitään taseeseen hankintamenson suuruusina. Jos rahoitusarvopapereiden todennäköinen käypä markkinahinta tilinpäätöspäivänä on niiden alkuperäistä hankintamenoa alempi, ne merkitään taseeseen tämän määräisinä (KPL 5:2 § 2 k).

Kunnissa ei sovelleta kirjanpitolain 5:2 a§ mahdollisuutta arvostaa johdannaisopimuksia tai muita rahoitusvälineitä käypään arvoon.

Ulkomaanrahan määräiset saamiset muutetaan euromääräisiksi tilinpäätöspäivän kurssiin. Tästä saadaan poiketa silloin, kun ulkomaanrahan määräinen saaminen on sopimuksella tai muutoin sidottu tiettyyn kurssiin. (KPL 5:3.1 §) Kunnissa ja kuntayhtymissä noudatetaan kirjanpitolautakunnan yleisohjetta **Ulkomaanrahan määräisten saamisten sekä velkojen ja muiden sitoumusten muuttaminen euromääräisiksi**.

32

KILA:n lausunto 1835/2009 Luotollisen shekkitalin käsittelystä asunto-osakeyhtiöiden tilinpäätöksissä ja toimintakertomuksissa

33

Konsernitilillä olevat muiden yhteisöjen varat esitetään lisäksi taseessa lainoina muilta luotonantajilta. Konsernitilin alatilien negatiiviset saldot esitetään vastaavasti lisäksi taseessa lainasaamisina.

5 Oma pääoma

5.1 Peruspääoma

Kunnan peruspääoma säilyy tavallisesti muuttumattomana tilikaudesta toiseen. Peruspääoman alentaminen on perusteltua vain poikkeustapauksissa. Peruspääoman alentaminen voi olla mahdollista silloin, kun kunnan palvelutoiminta supistuu pysyvästi ja tämän vuoksi pitkäaikaisen rahoituksen tarve vähenee. Peruspääoman alentaminen voi olla mahdollista esimerkiksi, jos lailla muutetaan kunnan tehtäviä ja jos muutos vaikuttaa omaisuuteen ja rahoituksen tarpeeseen. Peruspääoman alentamisen perusteena voi olla pysyvien vastaavien määrän pysyvä alentuminen joko omaisuuden luovutuksen, menetyksen tai ylimääräisten poistojen taikka arvonalentumisten seurauksena. Peruspääoman alentamisen soveltamista on tulkittava suppeasti (HE 242/2020).

Kunnan peruspääomaa voidaan korottaa vapaaehtoisista varauksista, muista omista rahastoista tai edellisten tilikausien ylijäämästä tehtävällä siirrolla. Kunnan peruspääomaa on perusteltua vahvistaa silloin, kun sen määrä yhdessä arvonkorotusrahaston pääoman kanssa on olennaisesti ja pysyvästi pysyvien vastaavien määrää alempi. Siirrot peruspääomaan voivat perustua investointivarausten ja rahastojen purkamiseen niiden tulouttamisen sijasta tai siirrot voidaan tehdä edellisten tilikausien ylijäämästä.³⁴ Oman pääoman siirroista päättää valtuusto tilikauden tuloksen käsittelystä tai talouden tasapainottamisesta päättäessään.³⁵

Kuntayhtymän peruspääoma

Kuntayhtymän peruspääoma muodostuu ensisijaisesti jäsenkuntien pääomasijoituksista kuntayhtymään.³⁶

Kuntayhtymän peruspääomaa on perusteltua vahvistaa silloin, kun sen määrä yhdessä sijoitusrahaston ja arvonkorotusrahaston pääoman kanssa on olennaisesti ja pysyvästi pysyvien vastaavien määrää alempi.³⁷ Peruspääoman korottamisesta jäsenkunnat päättävät perussopimuksessa tai sopimalla erikseen.

5.3 Arvonkorotusrahasto

Arvonkorotusrahastoon merkitään pysyvien vastaavien eriin tehtyjen arvonkorotusten vastakirjaukset. Arvonkorotuksen edellytyksiä on käsitelty kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän pysyvistä vastaavista.

³⁴
Ks. myös luku 6.2 Vapaaehtoiset varaukset

³⁵
Ks. myös kuntajaoston lausunto 118/2018 kuntien ja kuntayhtymien ylijäämä- ja alijäämäerien tulkinnasta

³⁶
Erityisesti kuntayhtymien peruspääomaa koskeviin kirjauksiin kuntajaosto on ottanut kantaa lausunnoissaan 121/2019 ja 33/1998.

³⁷
Ks. Kuntajaoston lausunto lainan arvonalennuksen ja peruspääoman muutoksen kirjaamisesta kuntayhtymän ja jäsenkunnan kirjanpidossa 121/2019, hyvinvointialue- ja kuntajaoston lausunto kuntayhtymän alijäämän kattaminen peruspääomaa alentamalla 127/2022

Arvonkorotuksella muodostetun rahaston pääomaa ei voida käyttää alijäämän kattamiseen.

5.4 Muut omat rahastot

Muut omat rahastot ovat kunnan vapaaehtoisesti perustamia yleiskatteisia rahastoja. Tällainen rahasto on muun muassa vahinkorahasto. Tavanomaisen toiminnan menojen kattamiseen tarkoitettua omaa rahastoa ei voida pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena³⁸.

Kunnan omaa rahastoa kartutetaan tilikauden positiivisesta tuloksesta tuloslaskelman erää *Rahastojen lisäys (-) tai vähennys (+)* lisäämällä ja käytetään em. erää vähentämällä³⁹. Oman rahaston pääomaa voidaan siirtää peruspääomaan, ellei rahaston säännöstä muuta johdu.

Vahinkorahasto

Vahinkorahaston tarkoituksena on varautua vastaisiin menetyksiin. Rahastoinnilla voidaan esimerkiksi nostaa kunnan omavastuusuutta vakuutus sopimuksissa ja näin pyrkiä säästämään vakuutusmaksuissa. Vahinkorahaston kartuttamista ja käyttämistä koskevat kirjaukset tehdään tuloslaskelman kautta. Vahinkorahaston pääomaa vastaan ei voi suoraan kirjata menoa.

Sijoitusrahasto kuntayhtymässä

Kuntayhtymässä voi olla sellaisia jäsenkuntien pysyväisluonteisia pääomasijoituksia, joita ei sisällytetä peruspääomaan, mutta jotka kuitenkin määritetään jäsenkuntakohtaisesti. Tämän tyyppinen lisäsijoitus voidaan merkitä erikseen muihin omiin rahastoihin kuuluvaksi sijoitusrahastoksi.

Sijoitusrahaston muodostaminen tulee kysymykseen esimerkiksi silloin, kun peruspääomajakoa ei ole mahdollista tai sitä ei haluta muuttaa taikka kun jäsenkuntien pääomasijoitukset kuntayhtymään on tarkoitus jakaa korolliseen peruspääomaan ja korottomaan sijoitusrahaston pääomaan.

Sijoitusrahaston kartuttamisesta ja käytöstä määrätään perussopimuksessa. Ensisijaisesti kirjaukset tehdään rahoitusomaisuustilin ja rahaston pääomatilin välisenä.

5.5 Ylijäämä ja alijäämä

Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä)

Edellisiltä tilikausilta kertynyt ylijäämä tai alijäämä merkitään erilliseksi oman pääoman eräksi, ellei sitä valtuuston päätöksellä ole siirretty peruspääomaan tai oman rahaston pääomaan. Kirjanpitoperiaatteiden muutosten ja edellisten tilikausien olennaisten virheiden korjaukset tehdään suoraan oman pääoman erää **Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä) oikaisemalla**⁴⁰. Taseen edellisten tilikausien ylijäämä- tai

38

Ks. kuntajaoston lausunto 76/2006 kuntayhtymän oman rahaston kartuttamisesta ja käytöstä.

39

Ks. kuntajaoston lausunto 76/2006 kuntayhtymän oman rahaston kartuttamisesta ja käytöstä.

40

alijäämäsaldo ei siten välttämättä vastaa määrältään tuloslaskelmassa esitettyä kaikkien edellisten tilikausien yli- ja alijäämien summaa.

Tilikauden ylijäämä (alijäämä)

Tilikauden tulos rahasto- ja varaus siirtojen jälkeen esitetään erikseen taseessa oman pääoman eränä. Alijäämä esitetään oman pääoman vähennyseränä eikä sitä voida esittää taseen vastaavien puolella. Mahdolliset ylijäämän palautukset tilikauden ylijäämästä kuntayhtymässä jäsenkunnille tehdään tilinpäätösvuotta seuraavana vuotena edellisten tilikausien ylijäämästä.

6 Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset

6.1 Poistoero

Kunnan kirjanpidossa poistoeron kirjaaminen liittyy pääsääntöisesti investointivaruksen ja investointirahaston purkamiseen⁴¹. Poistonalaiseen investointiin tehdyn varauksen tai rahaston käyttöä vastaavaa poistoeroa vähennetään sen muodostamistilikaudella ja sitä seuraavina tilikausina enintään kohteena olevan pysyvien vastaavien hyödykkeen suunnitelmapoistoa vastaava määrä. Poistoeron käsittelyä on yksityiskohtaisemmin selostettu hyvinvointialue- ja kuntajaoston yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän pysyvistä vastaavista.

6.2 Vapaaehtoiset varaukset

Investointivaraus

Kirjanpitolain mukaan tilinpäätöksessä saadaan tehdä investointi-, toiminta- tai muu sellainen verotusperusteinen varaus (KPL 5:15 §). Kunnassa tulee kysymykseen investointivaraus, joka saadaan tehdä pysyvien vastaavien vastaista hankintamenoa varten, vaikka varauksen tekemiseen ei olisi kirjanpitolaissa tarkoitettua verotusperusteista syytä. Investointivaruksen avulla kunta voi varautua tulevana vuosina tehtävään kuntatalouden kannalta merkittävään investointiin. Investointivaruksella katettava kohde on yksilöitävä kunnan taloussuunnitelmassa Menettely, jossa investointivarausta kartutetaan tai puretaan tilikauden tuloksen tasaamiseksi ilman, että siirtojen perustana on suunnitellut investointihankkeet tai niiden toteutuminen, ei ole hyvän kirjanpitotavan mukainen.

KILA 1750/2005, Kuntajaosto 105/2012 aikaisempien vuosien virheiden korjaamisesta tilinpäätöksessä, hyvinvointialue- ja kuntajaoston lausunto 133/2022 takautuvasti maksettavien palkkojen käsittelystä kunnan ja kuntayhtymän kirjanpidossa, ks. asiasta myös luvussa 1 Taseen laadintaperiaatteet s. 6.

41

Elinkeinoverolain (EVL) mukaan verotettavassa yrityksessä suunnitelman ylittävän poiston erityinen syy voi olla myös se, ettei EVL 54 §:n mukaan poistoja saa vähentää verotuksessa suurempina kuin ne on kirjanpidossa vähennetty. Silloin, kun EVL:ssa muutoin sallittu maksimipoisto on suunnitelman mukaista poistoa suurempi, kirjanpitovelvollinen voi kirjata suunnitelman mukaisen poiston ylittäviä poistoja. Kertyneet tilinpäätössiirrot esitetään poistoerona taseessa. Tällaisen poistoeron merkitseminen saattaa tulla perustelluksi kunnan liiketoiminnalle, jolle on muodostunut tuloverovelvollisuus esimerkiksi toisen kunnan alueella harjoittamasta liiketoiminnasta taikka toisen kunnan alueella omistamista kiinteistöistä, jotka eivät ole yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä (TVL 21.4 §). Poistoeron merkitseminen saattaa tulla perustelluksi myös kuntayhtymän liiketoiminnalle, jolle on muodostunut tuloverovelvollisuus harjoittamastaan liiketoiminnasta taikka omistamistaan kiinteistöistä, jotka eivät ole yleishyödyllisessä käytössä.

Investointivaraus on tuloutettava tai purettava peruspääoman vahvistamiseksi viimeistään tilikaudella, jona hyödyke hankitaan tai jolloin hyödykkeestä aletaan tehdä suunnitelman mukaisia poistoja. Vastaavalla tavalla menetellään myös investointirahaston tai investoinnin rahoittamiseen tarkoitetun muun rahaston purkamisessa investoinnin toteuduttua.

Jos varauksena on tilinpäätökseen merkitty enemmän kuin kokonaan valmistuneen tai hankitun hyödykkeen toteutunut hankintameno, on hankinnan ylittävä osuus varauksesta myös purettava tilikautena, jona poistojen tekeminen aloitetaan tai jona hyödyke on kokonaan valmistunut tai hankittu. Investointivarauksen purkamisen kirjaukset on esitetty kunnan ja kuntayhtymän pysyvistä vastaavista annetun yleisohjeen liitteessä.

Kunnan liiketoiminnan vapaaehtoinen varaus

Kunnan liiketoiminnalle saattaa muodostua tuloverovelvollisuus toisen kunnan alueella harjoittamastaan elinkeinotoiminnasta (esim. kunnan sähkö-, vesi- ja lämpölaitoksen toiminta oman kunnan alueen ulkopuolella) tai toisen kunnan alueella omistamistaan kiinteistöistä, jotka eivät ole yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä (TVL 21.4 §). Kuntayhtymälle saattaa muodostua tuloverovelvollisuus elinkeinotoiminnasta tai omistamistaan kiinteistöistä.⁴² Tällaisessa liike- ja elinkeinotoiminnassa varausten tekemisessä noudatetaan elinkeinoverolain säännöksiä varauksista⁴³.

7 Pakolliset varaukset

7.1 Vastaiset menot ja menetykset

Ehdoton kirjaamisvelvoite

Tuloslaskelmassa on vähennettävä velvoitteista vastaisuudessa aiheutuvat menot ja menetykset, jos (KPL 5:14.1 §):

- 1) ne kohdistuvat päättäneeseen tai aikaisempaan tilikauteen;
- 2) niiden toteutumista on tilinpäätöstä laadittaessa pidettävä varmana tai todennäköisenä;
- 3) niitä vastaava tulo ei ole varma eikä todennäköinen; sekä
- 4) ne perustuvat lakiin tai kirjanpitovelvollisen sitoumukseen sivullista kohtaan.

42

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)

43

Kirjanpidossa ei saa muodostaa muita kuin verotuksessa vähennyskelpoisia varauksia (ks. HE 111/1992 ja 173/1997, KILA 1659/2001 ja 1694/2002). Tällaisia tilinpäätöksessä muodostettavia elinkeinoverolain (EVL) mukaan vähennyskelpoisia varauksia ovat mm. jälleenhankintavaraus (43 §), toimintavaraus (46a §) ja hinnanlaskuvaraus (49 §). Lisäksi vähennyskelpoisuus verotuksessa edellyttää varauksen tekemistä kirjanpidossa.

Mainitun säännöksen kaikkien kohtien tulee täytyä, jotta kyseinen meno tai menetys on kirjauskelpoinen. Eri kohtien sisällöstä voidaan todeta seuraavaa:

- 1) Menon tai menetyksen tulee kohdistua päätyneeseen tai aikaisempiin tilikausiin. Meno kohdistuu tulevaan tilikauteen, kun menoa vastaavia tulonodotuksia on olemassa tai menon pääasialliset vaikutukset palvelutuotannossa ajoittuvat tulevaan tilikauteen.
- 2) Menon tai menetyksen toteutumista on tilinpäätöstä laadittaessa pidettävä varmana tai todennäköisenä, ennen kuin se merkitään pakolliseksi varaukseksi. Jos menon toteutuminen on mahdollista, mutta ei todennäköistä, esitetään meno vastuuna liitetiedoissa. ”Varmana toteutuminen” perustuu sitoumukseen tai muutoin määräytyvään maksuvelvoitteeseen. ”Todennäköiseen toteutumiseen” liittyy sen sijaan arviointia muun muassa siitä syystä, että maksuvelvoite ei ole kiistaton⁴⁴.
- 3) Jos vastainen tulo⁴⁵ ei ole varma tai todennäköinen ja myös muut mainitun säännöksen kohdat täyttyvät, on vastainen meno tai menetys kirjattava kuluksi ja pakolliseksi varaukseksi. Kunnassa on arvioitava tulojen kertymisen lisäksi myös sitä, onko menosta hyötyä kunnan palvelutoiminnan kannalta. Jos vastaisia menoja tai menetyksiä vastaavat tulonodotukset ovat olemassa tai menosta on hyötyä kunnan palvelutoiminnassa, ei vastaista menoa tai menetystä kirjata kuluksi.
 - Esimerkiksi jos tuloja on odotettavissa, mutta ne alittavat vastaiset menot ja menetykset, kirjataan vain niiden erotus. Jos menoihin tai menetyksiin on varauduttu vakuutuksella tai vahinkorahastolla, kirjataan vastaisena menona tai menetyksenä kattamaton omavastuu.
- 4) Vastaisen menon ja menetyksen kirjaaminen edellyttää paitsi edellä mainittujen 1-3 kohtien edellytysten täyttymistä myös sitä, että vastainen meno tai menetys perustuu lakiin tai sitoumukseen sivullista kohtaan.

Pakollinen varaus vai siirtovelka

Vastainen meno tai menetys kirjataan tuloslaskelmaan kuluksi ja taseen siirtovelkoihin, jos menon tai menetyksen täsmällinen määrä ja toteutumisajankohta tunnetaan. Muussa tapauksessa se merkitään pakolliseksi varaukseksi. (5:14.2 §). Pakollinen varaus merkitään tuloslaskelmassa kuluksi eikä vapaaehtoisten varausten muutokseen. Pakollisen varauksen kirjaus vastaa näin ollen siirtovelkojen kirjaamista ja esittämistä. Menon tai menetyksen realisoituessa kirjataan toteutuneet menot kuluksi tuloslaskelmaan ja pakollinen varaus oikaistaan vastaavan menotilin vähennykseksi.

44

Esimerkiksi todennäköisenä, mutta ei varmana, voidaan pitää menoa, jonka maksuun kunta on veloitettu käräjäoikeudessa ja hovioikeudessa ja jonka osalta asia on käsiteltävänä Korkeimmassa oikeudessa., ks. KILAn lausunto 1827/ 2008 aikaisempiin tilikausiin liittyvien ja riitautettujen myyntisaamisten kirjaamisesta

45

KILA:n lausunto 1878/2011 Koronvaihtosopimusten käsittelystä ns. pienen kirjanpitovelvollisen tilinpäätöksessä ja lausunto 1912/2014 Pankkilainaan liittyvän koronvaihtosopimuksen käsittelystä tilinpäätöksessä

Vastaisen meno- ja menetykskirjauksen enimmäismäärä

Vastaiset menot ja menetykset merkitään tuloslaskelmaan ja taseeseen niiden todennäköiseen määrään (KPL 5:14.3 §).

Omaisuuuden arvon alenemista koskeva kirjaus

Omaisuuuden arvon alentumista ei käsitellä kirjanpidossa pakollisena varauksena (KPL 5:14.4 §). Luottotappiokirjaukset vähennetään asianomaisen saamisen määrästä. Hankintamenosta kirjattavat poistot ja arvonalennukset eivät täytä pakollisen varauksen tunnusmerkkejä, koska hankintameno on suoriteperusteisesti toteutunut.

7.2 Pakollisten varausten esittäminen taseessa ja liitetiedoissa

Eläkevaraukset

Eläkevaraukset sisältävät eläkevakuutusjärjestelmän ulkopuolella järjestettyjen eläkkeiden eläkevastuut. Tällaisia ovat Kunnallisen eläkelain voimaantulon 4 §:ssä mainitut ns. vanhat kunnan eläkkeet sekä kunnan myöntämät yksittäiset ylimääräiset eläkkeet, esimerkiksi varhennetun eläkkeen eläkealeneman korvaukseksi kunnan myöntämät eläkkeet.⁴⁶

Eläkesitoumuksista johtuvat vastaiset menot on kirjattava kuluksi ja pakolliseksi varaukseksi (KPL 5:1 §). Eläkevakuutusjärjestelmän ulkopuolisista eläkesitoumuksista aiheutuvat vastaiset menot tulee kirjata kuluksi ja pakolliseksi varaukseksi sen tilikauden tilinpäätöksessä, jonka aikana eläkevastuuseen on sitouduttu.

JuEL:n mukaan määräytyvistä eläkesitoumuksista kunnat vastaavat yhteisvastuullisesti eikä niiden kattamatonta osaa voida jakaa kuntakohtaisesti. JuEL:n eläkesitoumuksista aiheutuvaa vastuuta ei sen vuoksi esitetä kunnan taseessa eikä sen liitetiedoissa.

Muut pakolliset varaukset

Pakollisten varausten tekemistä edellyttävä vastainen meno voi kunnassa olla esimerkiksi takaus- tai tuotevastuusta taikka ympäristövelvoitteesta aiheutunut tai todennäköisesti seuraava korvausvelvollisuus⁴⁷. Pakollisina varauksina tuotoista vähennettäviä vastaisia menoja voivat lisäksi olla kunnan takuu- ja lopputyövaraus, jäsenkunnan osuus kuntayhtymän alijäämästä⁴⁸, sopimuksen irtisanomisesta aiheutuvat vastaiset menot tai vastaiset vuokrat tyhjäksi jääneestä tai alemmalla vuokralla edelleen vuokratusta

46

Kuntajaosto on antanut lausunnon 89/2009 kunnallisten yhteisöjen omien eläkkeiden eläkevastuun arvioimisesta, jolla on samalla kumottu aikaisempi lausunto 3/1996.

Julkisten alojen eläkelain voimaantulon (82/2016) 4 §:n mukaan ennen julkisten alojen eläkelain voimaantuloa päättäneisiin ja lain voimaan tullessa jatkuviin palveluksiin sovelletaan ajalta ennen lain voimaantuloa eläketurvan piiriin kuulumisen, eläkkeeseen oikeuttavan ajan, eläkkeen, eläkkeen karttuman ja eläkkeen laskennan osalta KuEL-lakia, VaEL-lakia, KiEL-lakia ja mainittujen lakien voimaantulolakeja sekä niiden muuttamisesta annettujen lakien voimaantulosäännöksiä, sellaisina kuin ne olivat julkisten alojen eläkelain voimaan tullessa.

47

Ks. kuntajaoston lausunto 52/2002 ja Yleisohje ympäristöasioiden kirjaamisesta ja esittämisestä kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksessä.

48

ks. kuntajaoston lausunto 113/2015 kuntayhtymän alijäämän kirjaamisesta jäsenkunnan kirjanpidossa

vuokratilasta sekä saneeraus- ja lopettamismenot, joiden suorittamiseen kunta on jo tilikauden aikana tai tilinpäätöksen laatimiseen mennessä sitoutunut. Vastaisia menetyksiä ovat esimerkiksi tilinpäätöstä laadittaessa varmoina tai todennäköisinä pidettävät takaustappiot tai rahoitusjärjestelyistä aiheutuvat merkittävät nettomääräiset rahoitusmenot⁴⁹. Muut pakolliset varaukset eritellään tilinpäätöksen liitetiedoissa.

8 Toimeksiantojen pääomat

Toimeksiantojen pääomat muodostuvat kunnan hoitamista toimeksianto- ja välitystehtävistä. Toimeksiantojen varat osoittavat kunnan hoidossa olevien varojen määrän ja toimeksiantojen pääomat osoittavat velat (vastuut), joista kunta vastaa toimeksiantajalle.

Lahjoitusrahastoissa esitetään lahjoitusrahastojen pääomat silloin, kun niiden käyttöön liittyy sopimukseen, testamenttiin tai lahjakirjaan perustuvia varojen käyttöä ja kartuttamista koskevia ehtoja.

9 Vieras pääoma

9.1 Vieraan pääoman ryhmittely

Vieras pääoma tulee jakaa taseessa kahdeksi pääryhmäksi: pitkäaikaiseksi ja lyhytaikaiseksi vieraaksi pääomaksi (KPA 1:6.3 §). Pitkäaikaisella velalla tarkoitetaan sellaista velkaa, joka erääntyy maksettavaksi yhtä vuotta pidemmän ajan kuluttua. Lyhytaikainen velka erääntyy maksettavaksi vuoden tai sitä lyhyemmän ajan kuluessa (KPL 4:7.2 §).

Tilinpäätöstä seuraavana vuonna erääntyvät pitkäaikaisten lainojen lyhennykset siirretään tilinpäätöksessä pitkäaikaisesta vieraasta pääomasta lyhytaikaiseen vieraaseen pääomaan.

9.1.1 Joukkovelkakirjalainat

Joukkovelkakirjalainat eli joukkolainat ovat haltijalle asetettuja, edelleen myytävissä olevia eli jälkimarkkinakelpoisia velkakirjalainoja. Yleensä joukkolainat jaetaan useiksi velkakirjoiksi ja näitä velkakirjoja tarjotaan merkitsijöille ostettaviksi. Joukkovelkakirjalainat ovat esimerkiksi kuntatodistukset.

9.1.2 Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta

Pankeilta ja muilta rahoituslaitoksilta sekä vahinko- ja henkivakuutusyhtiöiltä saadut lainat sisällytetään tase-erään **Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta**, Lainat työeläkelaitoksilta kuuluvat tase-erään **Lainat julkisyhteisöiltä**.

Rahalaitoslaina voi olla myös luotollinen pankkitili. Luotollisesta pankkitilistä merkitään taseeseen velaksi kulloinenkin käytetyn limiitin määrä. Maksuvalmiuden kannalta merkittävä limiitti ja siitä käyttämättä oleva määrä on kuitenkin suotavaa ilmoittaa taseen liitetietona. Käytettyä luottolimiittiä käsitellään taseessa pitkäaikaisena velkana silloin,

49

KILA:n lausunto 1878/2011 Koronvaihtosopimusten käsittelystä ns. pienen kirjanpitovelvollisen tilinpäätöksessä ja lausunto 1912/2014 Pankkilainaan liittyvän koronvaihtosopimuksen käsittelystä tilinpäätöksessä

kun luotolla ei ole ennakolta määriteltyä eräpäivää tai eräpäivä on yli vuosi tilinpäätöksestä. Muussa tapauksessa käytettyä limiittiä käsitellään lyhytaikaisena velkana.⁵⁰

9.1.3 Lainat julkisyhteisöiltä

Lainoja julkisyhteisöiltä ovat muun muassa valtion sekä kuntien ja kuntayhtymien myöntämät lainat. Myös eläkelaitokselle suoritettujen varojen takaisinlainauksesta syntyneet velat kirjataan julkisyhteisöiltä saatuihin lainoihin. Ns. sijoituslainat eläkelaitoksilta merkitään joko lainoihin julkisyhteisöiltä tai lainoihin rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta riippuen siitä, kumpaan ryhmään lainanantaja Tilastokeskuksen sektoriluokituksessa on sijoitettu.

9.1.4 Lainat muilta luotonantajilta

Muita luotonantajia ovat muut kotimaiset lainanantajat ja muut ulkomaiset lainanantajat.

9.1.5 Saadut ennakot

Saaduilla ennakoilla tarkoitetaan varsinaiseen toimintaan kuuluvasta suoritemyynnistä ennen suoritteen luovuttamista saatua maksua. Muut kuin varsinaisesta suoritetuotannosta saadut ennakot (esim. korkoennakot) merkitään tavallisesti siirtovelkoihin. Asuntojen vuokraus on kunnan varsinaista toimintaa, mistä syystä vuokraennakot on perusteltua kirjata saatuihin ennakoihin. Saatuina ennakoina käsitellään myös pysyvien vastaavien myynnistä saadut ennakkomaksut.

Kun suoritteen luovuttamiseen on vähemmän aikaa kuin yksi vuosi, saatu ennako siirretään taseessa pitkäaikaisesta vieraasta pääomasta lyhytaikaiseen. Kun suorite, josta ennako on maksettu, luovutetaan, ennakkomaksu kirjataan tuloksi.

9.1.6 Ostovelat

Ostovelkoina esitetään ne velat, jotka johtuvat tuotannontekijöiden hankintojen kirjaamisesta suoriteperusteella⁵¹. Ostoveloiksi kirjataan tuotannontekijähankinnoista kuten raaka-aineiden, tarvikkeiden, tavaroiden ja palvelujen sekä tuotantovälineiden hankinnasta aiheutuvat velat. Usein ostovelat ovat sellaisia, jotka merkitään velkojareskontraan toisin kuin siirtovelat. Ostovelaksi kirjaamisen perusteena on oltava tuotannontekijän vastaanottaminen.

Jos velka erääntyy maksettavaksi useammassa erässä, on se osa velasta, joka erääntyy maksettavaksi yhden vuoden tai sitä lyhyemmän ajan kuluessa, esitettävä lyhytaikaisen vieraan pääoman ryhmässä.

50

KILA:n lausunto 1835/2009 Luotollisen shekkitilin käsittelystä asunto-osakeyhtiöiden tilinpäätöksissä ja toimintakertomuksissa

51

KILA 1664/2001

9.1.7 Muut velat/Liittymismaksut ja muut velat

Muihin lyhytaikaisiin velkoihin sisällytetään esim. maksettujen palkkojen ennakonpidätykset, sosiaaliturvamaksut ja muut ennakonpidätyksen yhteydessä tilitettävät sosiaaliturvaan liittyvät erät sekä arvonlisäverovelka⁵².

Jos kunnan laitoksen perimä liittymismaksu on palautuskelpoinen (ts. palautusvelvollisuus), se merkitään taseeseen erään **Muut velat**, jonka nimikkeenä käytetään nimikettä **Liittymismaksut ja muut velat**. Palautuskelpoiset liittymismaksut suositellaan esitettäväksi erän erillisenä alanimikkeenä. Erän jakautuminen liittymismaksuihin ja muihin velkoihin voidaan ilmoittaa myös liitetietona⁵³.

Vakuustalletuksia koskevat pääomat esitetään muissa veloissa, silloin kun niitä koskevat varat ovat kunnan pankkitileillä.

9.1.8 Siirtovelat

Siirtovelka liittyy tuloon tai menoon, joka realisoituu suoriteperusteisesti eri tilikaudella kuin se saadaan tai maksetaan rahana. Siirtovelloilla tarkoitetaan seuraavia eriä (KPL 4:6 §):

- 1) Tilikaudella tai aikaisemmalla tilikaudella saatuja maksuja sellaisista tuloista, jotka toteutuvat suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla tulevina tilikausina, ellei näitä ole merkittävä ennakkomaksuihin.
- 2) Tuloennakoina siirtovelaksi kirjattavia eriä ovat mm. etukäteen saadut valtionosuudet, tuet ja avustukset sekä korkotulot.
- 3) Sellaisia suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla toteutuneita menoja, joista ei ole suoritettu maksua, ellei näitä ole merkittävä ostovelkoihin.
- 4) Menojääminä siirtovelaksi kirjattavia eriä ovat mm. tilikaudelta maksamattomat palkat (esim. ylityöpalkat tai tulospalkkiot) ja tilikaudelta maksettuihin palkkoihin liittyvät laskennalliset henkilösivukulut, mm. eläke-, työttömyys-, tapaturma- ja ryhmähenkivakuutusmaksuvelka siltä osin kuin niitä ei tilitetä tilikaudelta maksettuja palkkoja koskevien ennakonpidätysten yhteydessä, vuosilomapalkkavelka niihin liittyvine henkilösivukuluineen, korko-, vakuutusmaksu- ja vuokra- ja verovelat.
- 5) Vastaisia menoja ja menetyksiä, ellei niitä merkitä pakollisiin varauksiin KPL 5:4.3 §:n mukaisesti. Siirtovelkoihin sisällytetään tilikauden päättyessä realisoitumattomat menetykset ja velvoitteista johtuvat menot, joiden toteutuminen, realisoitumisen ajankohta ja määrä ovat seuraavalla tilikaudella tilinpäätöstä laadittaessa varmoja. Vastaisten menojen ja menetysten vähentämistä tilinpäätöksessä on selvitetty luvussa **7 Pakolliset varaukset**.

52

KILA:n lausunnossa 1561/1999 on käsitelty siirtovelkojen ja muiden lyhytaikaisten velkojen tilien ryhmittelyä.

53

Kuntajaoston lausunto 65/2004 liittymismaksujen kirjaamisesta kunnan ja kuntayhtymän kirjanpidossa, ks. myös KILA:n lausunto 1650/2001 sähköliittymismaksujen kirjaamisesta.

9.2 Ulkomaanrahan määräinen velka

Ulkomaanrahan määräiset velat muutetaan euromääräisiksi tilinpäätöspäivän kurssiin. Kun ulkomaanrahan määräinen velka tai muu sitoumus on sopimuksella tai muutoin sidottu tiettyyn kurssiin, se voidaan muuttaa euromääräiseksi tätä sovittua kurssia noudattaen (KPL 5:3.1 §). Kunnissa ja kuntayhtymissä noudatetaan kirjanpitolautakunnan yleisohjetta *Ulkomaanrahan määräisten saamisten sekä velkojen ja muiden sitoumusten muuttaminen euromääräisiksi*.

10 Tase-erittelyt

Tilinpäätöstä varmentamaan on laadittava tase-erittelyt (KPL 3:13.1 §). Tase-erittelyt ovat yksityiskohtaisia ryhmittäisiä luetteloita taseen pääryhmistä pysyvät vastaavat, vaihtuvat vastaavat, vieras pääoma ja pakolliset varaukset (KPA 5:1.1 §). Kirjanpitolautakunta on antanut tase-erittelyistä lausunnon 2068/2024.

Kunnassa tase-erittelyt laaditaan myös toimeksiantojen varoista ja pääomista. Erittelyjen laatiminen omasta pääomasta, poistoerosta ja vapaaehtoisista varauksista on suositeltavaa muun muassa kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetun asetuksen mukaisten liitetietojen aikaansaamiseksi, vaikka laki ei tase-erittelyjen laatimista näistä tase-eristä edellytä. Esimerkiksi investointivarauksista on suositeltavaa luetella päätökset, joihin varaus perustuu, alkuperäisen varauksen määrä, määrän muutokset ja tilinpäätökseen sisältyvä määrä. [2024]

Tase-erittelyt laaditaan ensisijaisesti niin, että edellä mainittuihin ryhmiin kuuluvat yksittäiset erät luetteloidaan yksityiskohtaisesti jaettuna tasekaavan mukaisiin alaryhmiin tilikauden päättymishetken mukaisesti. Pysyvien vastaavien osalta voidaan vaihtoehtoisesti menetellä niin, että luetteloon merkitään ainoastaan yksityiskohtaisesti tilikaudella tapahtuneet lisäykset ja vähennykset edellisen tilinpäätöksen tilanteeseen nähden (KPA 5:1.2 §). Näin meneteltäessä kunnalla täytyy olla aina jäljellä se alkuperäinen luettelo, johon nähden muutoksia on tilikausikohtaisesti ryhdytty esittämään. Selkeyden niin edellyttäessä luettelo on tehtävä täydellisenä. [2024]

Sellaiset nimikkeet, joille ei ole merkitty arvoa taseeseen, on myös eriteltävä tase-erittelyssä. Näitä ovat mm. rahastoantina tai muutoin vastikkeetta saadut arvopaperit sekä vastikkeetta saadut ja kokonaan poistetut pysyvien vastaavien hyödykkeet.

Pysyvät vastaavat

Aineettomat ja aineelliset hyödykkeet

Aineettomasta ja aineellisesta hyödykkeestä esitetään sen alkuperäinen hankintameno, hankintameno lisäykset ja vähennykset tilikauden aikana, siirrot tilikauden aikana, ennen tilikautta kertyneet poistot ja arvonalennukset, poistamaton hankintameno ja tilikauden poisto. Mahdolliset arvonorotukset ja niiden muutokset esitetään kiinteistökohtaisesti [2024].

Sijoitukset

Osakkeiden ja niitä vastaavien arvo-osuuksien sekä muiden osuuksien tase-erittelyssä esitetään yhteisön nimi, osakkeiden lukumäärä, hankintameno, hankinta-aika sekä siitä mahdollisesti kirjatut arvonalennukset ja niiden perusteet. Mahdolliset arvonorotukset ja niiden muutokset esitetään osake- tai osuuskohtaisesti [2024].

Antolainojen ja muiden lainasaamisten tase-erittelyssä esitetään saamiskohtaisesti velallinen sekä saamisten määrä, tositenumero tai muu tunniste saamisen todentamiseksi. Lisäksi on suositeltavaa ilmoittaa saamisen erääntymispäivä. Lainasopimuksesta ei ole tarpeen liittää jäljennöstä tase-erittelyihin, mutta niin voidaan toimia, jos liittäminen on tarkoituksenmukaista lainaehtojen, vakuuksien ja eräpäivätietojen hallinnoimiseksi. [2024]

Joukkovelkakirjalainoista esitetään velallisen eli liikkeeseen laskijan nimi, kotipaikka, velkakirjojen lukumäärä, hankintameno sekä siitä mahdollisesti kirjattu arvonalennus ja sen peruste.

Pysyvien vastaavien arvopapereiden ja muiden pitkäaikaisten sijoitusten tase-erittelyssä on suotavaa ilmoittaa arvopaperin hankintaa tai lainan myöntämistä koskeva valtuuston päätös tai toimielimen päätös, jolle valtuusto on asiassa antanut toimivallan.

Toimeksiantojen varat

Toimeksiantojen varojen erittelystä on käytävä selville, keneltä ja minkä verran kunnalla on toimeksiantoihin sisältyviä varoja. Lahjoitusrahastojen varojen erittelystä on käytävä selville, keneltä ja minkä verran kunnalla on lahjoitusrahastojen varoja.

Vaihtuvat vastaavat

Vaihto-omaisuus

Vaihto-omaisuudesta on esitettävä hyödykkeiden laji, määrä ja hankintameno. Merkitykseltään ja arvoltaan vähäiset hyödykkeet voidaan esittää hyödykeryhmittäin. Vaihto-omaisuuserittelyn on perustuttava varastojen tilinpäätösajankohtana tehtyyn fyysiseen inventointiin tai tilikauden aikana suoritettuun inventointiin. Kustakin nimikkeestä esitetään varastossa oleva määrä, määräyksikkö, yksikköhinta ja kokonaishankintameno sekä siitä mahdollisesti kirjattu epäkuranttiusvähennys.

Vaihto-omaisuuden hankinnan ennakkomaksuista tase-erittelyssä esitetään kenelle, milloin, minkä verran ja mistä hyödykkeestä maksua on suoritettu. [2024]

Saamiset

Saamisten erittelystä on käytävä selville saamisen määrä ja velallinen. Laskuihin perustuvat saamiset eritellään laskuittain tai liittämällä tase-erittelyyn saamiset yksilöivä listaus reskontrasta. Siirtosaamisten erittelyssä yksilöidään tositenumeroilla tai muutoin se tosite, jolla jaksotus on tehty tai sitä viimeksi oikaistu. [2024]

Rahoitusarvopaperit

Kunnan arvo-osuuksina tai fyysisinä arvopapereina omistamista osakkeista ja osuuksista esitetään yhteisön nimi, osakkeiden tai osuuksien yhteismäärä, hankintameno sekä siitä mahdollisesti kirjattu arvonalennus ja sen peruste. [2024]

Saamisista esitetään velallisen (esim. joukkovelkakirjalainan liikkeeseen laskijan) nimi, hankintameno sekä siitä mahdollisesti kirjattu arvonalennus ja sen peruste.

Rahat ja pankkisaamiset

Rahat ja pankkisaamiset tulee luetteloida yksityiskohtaisesti käteiset rahat kassoittain alakassat mukaan lukien ja pankkisaamiset pankkitileittäin.

Toimeksiantojen pääomat

Toimeksiantojen pääomista on käytävä ilmi, kenelle ja minkä verran kunnalla on toimeksiantoihin sisältyviä pääomia. Lahjoitusrahastojen erittelystä on käytävä selville lahjoitusrahastojen pääomat, joiden kartuttamiseen ja käyttöön liittyy lahjakirjaan, testamenttiin tai sopimukseen perustuvia erityismääräyksiä.

Vieras pääoma

Lainat on tase-erittelyssä yksilöitävä lainatyypeittäin siten, että esitetään lainanantaja, sekä lainasopimuksen numero tai muu vastaava tunniste velan ja sen vakuuden todentamiseksi. [2024]

Ostovelkojen erittelystä on käytävä ilmi velan määrä sekä velkoja. Ostovelat eritellään laskukohtaisesti tai sisällyttämällä tase-erittelyyn laskuittain yksilöivä listaus reskontrasta. Saaduista ennakoista on käytävä selville keneltä, minkä verran sekä mitä luovutettavaa suoritetta vastaan maksuja on saatu samoin kuin mahdollinen annettu vakuus. Yksityiskohtaisesti on eriteltävä myös siirtovelat sekä muut lyhyt- ja pitkäaikaiset velat. Siirtovelkojen erittelyssä yksilöidään tositenumeroilla tai muutoin se tosite, jolla jaksotus on tehty tai sitä viimeksi oikaistu. [2024]

Erittelyjen laatiminen

Tase-erittelyt liitetään kirjanpitolain 3:13 §:n mukaan tilinpäätökseen varmentamaan sen oikeellisuutta. Tase-erittelyt ovat kunnan omaan käyttöön laadittuja tilinpäätösasiakirjoja, joita ei tarvitse julkistaa. Tase-erittelyt päivätään sekä todennetaan joko allekirjoituksin tai muuten luotettavalla tavalla identifioimalla. Jos laatijoita on useampia, voi kukin heistä todentaa oman osuutensa tase-erittelyistä. Tase-erittelyt päivätään niiden laadintapäivälle. Tase-erittelyt voivat koostua useammasta asiakirjasta, joista kukin päivätään ja todennetaan erikseen. [2024]

Tase-erittelyihin on suositeltavaa liittää ulkopuolisten antamat saldovahvistukset, lainanantajien ja pantin haltijoiden ilmoitukset sekä muut ulkopuolisten antamat vahvistukset. Näitä tarvitaan yhtäältä liitetietojen laadinnassa ja toisaalta saatava-, velka- sekä rahatilien tilinpäätöspäivän saldojen varmistamisessa. Mainitut asiakirjat on muutoinkin tarpeen säilyttää. [2024]

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. Keskenkäynteiset 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