

Valtiovarainministeriö ja Valtiokonttori 2023

Kunta-AURA — talousraportoinnin käsikirja

Versio 3.2, julkaistu 15.11.2023

Kuntien ja hyvinvointialueiden raportoimien tietojen
tietomäärittysten ylläpidon yhteistyöryhmä

Sisältö

1	Johdanto	1
1.1	Raportoitavien tietojen käyttötarkoitukset.....	2
2	Automatisoitua viranomaisraportointia ohjaa kuutiomalli.....	4
3	Tililuettelo	7
3.1	Yleisperiaatteita.....	7
3.1.1	Tilijärjestelmä.....	7
3.1.2	Tililuettelo	8
3.1.3	Sisäiset erät.....	9
3.1.4	Arvonlisävero.....	10
3.1.5	Konsernitilinpäätöksen edellyttämät eliminointi- ja oikaisukirjaukset	11
3.1.6	Selvittelytilit.....	11
3.1.7	Aikaisemman tilikauden virheiden korjaukset ja laskentakäytännön muutokset.....	11
3.2	Tuloslaskelmaa koskevat säännökset, ohjeet ja määräykset.....	12
3.2.1	Toimintatuotot.....	12
3.2.1.1	Myyntituotot/liikevaihto	13
3.2.1.2	Maksutuotot (tili 3295).....	16
3.2.1.3	Tuet ja avustukset.....	17
3.2.1.4	Muut tuet ja avustukset (LL).....	18
3.2.1.5	Muut toimintatuotot.....	18
3.2.1.6	Liiketoiminnan muut tuotot (tili 3533)	19
3.2.1.7	Tuet ja avustukset kunnalta/kuntayhtymältä (tili 3560).....	20
3.2.2	Valmisteverastojen muutos	20
3.2.3	Valmistus omaan käyttöön	21
3.2.4	Henkilöstökulut	22
3.2.4.1	Palkat ja palkkiot	22
3.2.4.2	Henkilösivukulut	24
3.2.5	Palvelujen ostot.....	26
3.2.5.1	Asiakaspalvelujen ostot (tilit 4300 - 4339).....	26
3.2.5.2	Muiden palvelujen ostot	28

3.2.6	Aineet, tarvikkeet ja tavarat	34
3.2.6.1	Varastojen lisäys/vähennys.....	37
3.2.7	Avustukset.....	37
3.2.7.1	Avustukset kotitalouksille	37
3.2.7.2	Avustukset yhteisöille (tili 4742).....	38
3.2.8	Muut toimintakulut	39
3.2.8.1	Vuokratulot	39
3.2.8.2	Muut kulut	40
3.2.9	Liiketoiminnan muut kulut.....	41
3.2.10	Osuus osakkuusyhteisöjen voitoista (tappioista).....	42
3.2.11	Verotulot	42
3.2.12	Valtionosuudet.....	43
3.2.13	Rahoitustuotot ja -kulut.....	45
3.2.13.1	Korkotuotot.....	45
3.2.13.2	Muut rahoitustuotot	46
3.2.13.3	Korkokulut	46
3.2.13.4	Muut rahoituskulut.....	47
3.2.14	Poistot ja arvonalentumiset	48
3.2.14.1	Suunnitelman mukaiset poistot	48
3.2.14.2	Omistuksen eliminointierot.....	49
3.2.14.3	Konserniliikearvon poisto ja konsernireservin vähennys.....	50
3.2.14.4	Arvonalentumiset	50
3.2.15	Satunnaiset tuotot ja kulut / Satunnaiset erät	51
3.2.16	Tilinpäätössiirrot	52
3.2.17	Poistoeron muutos / Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+)	52
3.2.18	Varausten muutos / Varausten lisäys (-) tai vähennys (+).....	53
3.2.19	Rahastojen muutos / Rahastojen lisäys (-) tai vähennys (+)	54
3.2.20	Tuloverot.....	54
3.2.21	Tilikauden verot ja laskennalliset verot.....	55
3.2.22	Vähemmistöosuudet.....	55
3.3	Tasetilejä koskevat säännökset, ohjeet ja määräykset	56
3.3.1	Pysyvät vastaavat.....	56
3.3.1.1	Aineettomat hyödykkeet.....	57
3.3.1.2	Aineelliset hyödykkeet.....	59
3.3.1.3	Sijoitukset.....	63

3.3.2	Toimeksiantojen varat	66
3.3.3	Vaihtuvat vastaavat	68
3.3.3.1	Vaihto-omaisuus	68
3.3.3.2	Saamiset	69
3.3.3.3	Rahoitusarvopaperit	72
3.3.3.4	Rahat ja pankkisaamiset	73
3.3.4	Oma pääoma	74
3.3.4.1	Peruspääoma	75
3.3.4.2	Säätiöiden ja yhdistysten peruspääomat	75
3.3.4.3	Arvonkorotusrahassto	76
3.3.4.4	Muut omat rahastot	76
3.3.4.5	Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä)	78
3.3.4.6	Tilikauden ylijäämä ja alijäämä	78
3.3.5	Vähemmistöosuudet	78
3.3.6	Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset	79
3.3.6.1	Poistoero	79
3.3.6.2	Vapaaehtoiset varaukset	79
3.3.7	Pakolliset varaukset	80
3.3.7.1	Eläkevaraukset	80
3.3.7.2	Muut pakolliset varaukset	81
3.3.8	Toimeksiantojen pääomat	81
3.3.8.1	Valtion toimeksiannot	82
3.3.8.2	Lahjoitusrahastojen pääomat	82
3.3.8.3	Muut toimeksiantojen pääomat	82
3.3.9	Konsernireservi	82
3.3.10	Vieras pääoma	83
3.3.10.1	Pitkäaikainen vieras pääoma	83
3.3.10.2	Lyhytaikainen vieras pääoma	88
4	Kuntien ja kuntayhtymien palveluluokitus	91
4.1	Taloustietojen kohdentaminen palveluluokille	91
4.2	Palveluluokituksen rakenne	92
4.3	Yhteistoiminnassa järjestettyjen palveluiden raportointi	94
5	Kuntien ja kuntayhtymien kustannuslaskenta	96
5.1	Kustannuslaskennan periaatteita	96

5.2	Laskentatunnisteen hyödyntäminen kuutiomallin mukaisesti	97
5.3	Sektoriolottuvuus sekä jako sisäisiin ja ulkoisiin eriin	98
5.4	Sisäinen ja ulkoinen raportointi (viranomaisraportointi)	99
5.5	Palveluluokille kohdennettavat meno- ja tulolajit (kustannuslajiluokitus)	101
5.5.1	Kululajikohtaiset jakotekijät	102
5.5.2	Henkilöstökustannukset	103
5.5.3	Ulkopuoliset palveluostot	104
5.5.4	Aineet, tarvikkeet ja tavarat	105
5.5.5	Avustukset	105
5.5.6	Kiinteistömenot ja vuokrat	106
5.5.7	Pääomakustannukset ja poistot	107
5.5.8	Valmistus omaan käyttöön	108
5.5.9	Muut toimintakustannukset	108
5.5.10	Ulkoiset myynnit, asiakasmaksut ja muut tulot	108
5.5.11	Työterveyshuolto	108
5.6	Kustannusten kohdentamismenetelmät ml. sisäiset erät	109
5.6.1	Suora kohdentaminen	110
5.6.2	Sisäinen kaupankäynti	110
5.6.3	Vyörytys	112
5.6.4	ICT-kustannukset	115
5.6.5	Projektit	115
5.6.6	Tukipalvelut viranomaisraportoinnissa	116

6 Taulukkomallien lukuohje ja taloustietojen raportointi tietopalveluun 119

7 XBRL-taulukkomallit 125

7.1	Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma (15.1. mennessä) = KTAS	125
7.2	Kunnan ja kuntayhtymän neljännesvuosiraportointi (ensimmäiseltä vuosineljännekseltä 30.4., toiselta vuosineljännekseltä 15.8. mennessä ja kolmannelta vuosineljännekseltä 31.10. mennessä, neljänneltä neljännekseltä 15.4.) = KKNR	126
7.2.1	Investoinnit	129
7.2.1.1	Investointierittelyt	130
7.2.1.2	Investointien hyödyketyypit	130
7.2.1.3	Rahoitusosuudet investointimenoihin	134

7.3	Kunnan ja kuntayhtymän liikelaitoksen sekä vesihuollon taseyksikön toteutumaraportointi (ensimmäiseltä vuosineljännekseltä 30.4., toiselta vuosineljännekseltä 15.8. mennessä ja kolmannelta vuosineljännekseltä 31.10. mennessä, neljänneltä neljännekseltä 15.4.) = KLTR.....	135
7.4	Kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätösarvio (25.1. mennessä edelliseltä vuodelta) = KKTPA.....	136
7.5	Kunnan ja kuntayhtymän liikelaitoksen sekä vesihuollon taseyksikön tilinpäätösarvio (25.1. mennessä edelliseltä vuodelta) = KLTPA	137
7.6	Kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen rahoituslaskelma (15.4. mennessä edelliseltä vuodelta) = KKTR.....	138
7.7	Kunta- ja kuntayhtymäkonsernin tilinpäätösraportointi (15.4. mennessä edelliseltä vuodelta) = KKOTR.....	138
7.8	Kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöstiedot palveluluokakohtaisesti (käyttötalous, investoinnit) (31.5. mennessä edelliseltä vuodelta) = KKTPP	139
7.8.1	Investointierittelyt palveluluokittain	140
7.8.2	Tilinpäätöstiedot käyttötaloudesta sektoreittain palveluluokakohtaisesti, tuloslaskelman tilit.....	141
7.9	Tietoja esiopetuksen, perusopetuksen, perusopetuslain mukaisen koululaisten aamu- ja iltapäivätoiminnan ja lukiokoulutuksen taloudesta (31.5. mennessä edelliseltä vuodelta) = TOTT (entinen 41-taulukko).....	145
7.9.1	TOTT-ohjeistus tilikaudella 2023	145
7.10	Kunnan ja kuntayhtymän kalenterivuotta koskevat tilinpäätöstietoja täydentävät muut taloustiedot (31.5. mennessä edelliseltä vuodelta) = KKYTT	150
7.10.1	Erillistietotarpeet OPH ja THL (raportointikokonaisuuden KKYTT osakokonaisuus k-t01)	151
7.10.2	VM:n erityistietotarpeet (-raportointikokonaisuuden KKYTT osakokonaisuus k-t17).....	153
7.10.3	PPP-hankkeet (k-t18.01 ja k-t18.02)	154
7.10.4	Takaukset (k-t19).....	158
7.10.5	Energiatehokkuussopimukset (k-t20.01 ja k-t 20.02).....	159
7.10.6	Kuntien ja kuntayhtymien omistamiin yhteisöihin liittyvät taloustiedot (k-t21.02, k-t 21.03 ja k-t 21.04)	160
7.10.7	Muita lisäerittelyjä (k-t22.01, k-t22.02).....	161
7.10.8	Rakennusten määrä ja kerrostala sekä korjausrakentaminen (k-t 23)	163
7.10.9	Muut erittelyt investoinneista, Rakentamiskustannukset (k-t24.01)	165
7.11	Kunnan ja kuntayhtymän puolivuosisiraportoinnin yhteydessä esitettävä tilinpäätösennuste (15.8. mennessä) = KTPE	167
7.12	Tytäryhteisöt, osakkuusyhteisöt, liikelaitokset ja muut yksiköt (31.12. mennessä tai useammin) = TOLT	168

7.13	Kunnan ja kuntayhtymän kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuva taloudellinen toiminta (31.5. mennessä) = KKLMY	172
------	---	-----

Liitteet	175
-----------------------	------------

VERSIOHISTORIA	176
-----------------------------	------------

1 Johdanto

Tämä käsi­kirja sisältää yleisiä ohjeita kunnille ja kuntayhtymille taloustietojen rapor­tointiin Valtiokonttorin Kuntatalouden tietopalveluun, kuten taulukkomallien käyttöön ja automatisoidun raportoinnin sisällön tuottamiseen sekä raportointia selventäviä täs­mennyksiä jokaiseen raportointikokonaisuuteen. Pääsääntöisesti kaikkien raportointi­kokonaisuuksien ohjeet siihen, miten tapahtumat pitää viranomaisraportoinnin kan­nalta kirjata ja raportoida, löytyvät tästä käsi­kirjasta, sanastoista tai kirjanpitolautakun­nan ja sen hyvinvointialue- ja kuntajaoston yleisohjeista tai lausunnoista.

Käsi­kirjan kohderyhminä ovat kunnat ja kuntayhtymät liikelaitoksineen ja taseyksikköi­neen sekä kohderyhmien taloushallinnon palveluntarjoajat, jotka vastaavat kuntien ja kuntayhtymien lakisääteisestä talousraportoinnista ja muusta viranomaistalousrapor­toinnista. Ohjeistuksessa huomioidaan myös kuntakonsernin näkökulma.

Kuntien ja kuntayhtymien automatisoidun raportoinnin sisältöä ja aikatauluja velvoittaa ja ohjaa lainsäädäntökokonaisuus, jota tämä käsi­kirja täydentää. Kuntalain 112 §:n nojalla valtioneuvoston asetuksella ([VN 525/2020](#)) annetaan tarkempia säännöksiä kunnan tilinpäätökseen kuuluvasta taseesta, tuloslaskelmasta, rahoituslaskelmasta ja niiden liitteenä olevista tiedoista sekä talousarvion toteutumisvertailusta ja toiminta­kertomuksesta, konsernitilinpäätöksestä ja sen liitetiedoista sekä osavuositarkastauk­ista.

Valtioneuvoston asetusta täydennetään vuosittain annettavalla valtiovarainministeriön asetuksella, jonka asetuksenantovaltuudesta on säädetty kuntalain 120 a §:ssä. Ase­tuksessa on tarkemmat säännökset seuraavan tilikauden tietojen toimittamiseen so­vellettavista teknisistä kuvauksista ja tietosisällöstä. Tietosisällöstä määritellään ta­loustietojen raportointia ohjaavat kuntien ja kuntayhtymien tililuettelo, palveluluokitus ja sektoriluokitus. Tietosisällön muodostamista ohjaavat sen lisäksi muun muassa kustannuslaskennan ohjeistus sekä kirjanpitolautakunnan ja sen hyvinvointialue- ja kuntajaoston voimassa olevat yleisohjeet ja lausunnot.

Kuntien ja kuntayhtymien tulee raportoida taloustiedot Valtiokonttorin palveluun rapor­tointihetkellä käytettävän tiedon mukaisena. Raportoitu tieto on siis pääsääntöisesti toisintoa viimeisimmästä päätöksentekoaikain­nista. Kunta vastaa toimittamiensa tieto­jen oikeellisuudesta sekä tietojen toimittamisesta asetettujen määräaika­jen puitteissa. Jos kunta on ulkoistanut kirjanpidon sekä viranomaisraportoinnin, kunta on vastuussa ulkoistamisestaan toiminnoista ja siitä, että raportointi toteutetaan annetun ohjeistuksen mukaisesti.

Kuntien ja kuntayhtymien tulee raportoida taloustietonsa Valtiokonttorin Kuntatalou­den tietopalveluun automatisoidusti XBRL-muodossa tai määrämuotoisessa CSV-muodossa. Raportoinnin teknisestä osuudesta ohjeistetaan Valtiokonttorin internet-sivuilla.

Käsi­kirjaa ylläpitää valtiovarainministeriö, jonka tehtävänä on vastata vuoden 2020 alusta lukien kuntatalouden ohjeiden ylläpidosta. Asetuksella annettavia tietosisältö­mää­rityksiä ylläpidetään sanasto- ja koodistopalveluissa.

Kuntataloudesta kerättävän taloustiedon yhtenäistämistä ja kehittämistä tehdään valtiovarainministeriön johdolla Kuntien ja hyvinvointialueiden raportointien tietojen tietomäärittelysten ylläpidon yhteistyöryhmässä, jossa tiedon tarpeita edustavat viranomaiset ja Kuntaliitto kehittävät raportointia yhteistyössä.

AURA-käsikirjaa päivitetään tarpeen mukaan. AURA-käsikirjaan tehtävistä muutoksista päättää Kuntien ja hyvinvointialueiden raportointien tietojen tietomäärittelysten ylläpidon yhteistyöryhmä.

1.1 Raportoitavien tietojen käyttötarkoitukset

Kuntien ja kuntayhtymien raportointia tietoja käytetään laajasti eri käyttötarkoituksiin valtion eri viranomaisten toimesta. Alla olevassa taulukossa on kuvattu valtiovarainministeriön, Tilastokeskuksen, Terveiden ja hyvinvoinnin laitoksen (THL) ja Opetushallituksen (OPH) keskeisimpiä käyttötarkoituksia eri raportoinnille.

Raportointi	valtiovarainministeriö	Tilastokeskus	Terveiden ja hyvinvoinnin laitos	Opetushallitus
KTAS	rahoitusperiaate/kuntatalousohjelma (kuntalaki 12§)		sosiaali- ja terveydenhuollon järjestämisen arviointityö	
KKNR	yleinen seuranta (kuntalaki 10§), rahoitusperiaate/kuntatalousohjelma (12§), arviointimenettely (118-119§), harkinnanvarainen valtionosuuden korotus (laki kunnan peruspalvelujen valtionosuudesta 27 §)	kansantalouden neljännesvuositilinpidoon laadinta	sosiaali- ja terveydenhuollon järjestämisen arviointityö, Sotkanet-indikaattorit	
KLTR	yleinen seuranta (kuntalaki 10§)	kansantalouden neljännesvuositilinpidoon laadinta, yritystilastoja järjestelmä		
KKTPA	yleinen seuranta (kuntalaki 10§), rahoitusperiaate/kuntatalousohjelma (12§)	kansantalouden neljännesvuositilinpidoon laadinta		
KKTR	yleinen seuranta (kuntalaki 10§), arviointimenettely (19§), harkinnanvarainen valtionosuuden korotus (laki kunnan peruspalvelujen valtionosuudesta 27 §)	kansantalouden vuosittain tilinpidoon laadinta	sosiaali- ja terveydenhuollon järjestämisen arviointityö	
KKOTR	yleinen seuranta (kuntalaki 10§), arviointimenettely (118-119§), harkinnanvaraisen valtionosuuden korotus (laki kunnan peruspalvelujen valtionosuudesta 27 §)	konsernirekisteri	sosiaali- ja terveydenhuollon järjestämisen arviointityö	

KKTPP	peruspalveluiden valtionosuuden määrittäminen (laki kunnan peruspalveluiden valtionosuudesta, luvut 2-3), arviointimenettely (kuntalaki 119§), lainsäädännö kustannusvaikutusten arviointi	kansantalouden vuositilinpido laadinta	sosiaali- ja terveydenhuollon järjestämisen arviointi työ, Terveystenhuollon menot ja rahoitus -tilasto-raportti, tilastokuutiot ja Sotkanet-indikaattorit, korvauskriteeri-tutkimus-hanke, Sotkanet- ja KUVA-indikaattorit, hyte-indikaattorit, substanssi tahot (esim. lastensuojelu, päihdetyö)	
TOTT	opetuksen ja koulutuksen kustannukset valtionosuuslaskentaa varten	koulutuksen taloustilastot		esi- ja perusopetuksen, aamu- ja iltapäivätoiminnan, lukiokoulutuksen kustannukset
KKYTT	valtionosuusjärjestelmän kustannustenjaon tarkistus (laki kunnan peruspalveluiden valtionosuudesta 24§)	kansantalouden vuositilinpido laadinta, korjausrakentamisen tilasto	sosiaali- ja terveydenhuollon järjestämisen arviointi työ, Terveystenhuollon menot ja rahoitus -tilasto-raportti, asiakasmaksutiedot tutkimuksiin. Vuodesta 2023 eteenpäin: työterveyshuollon kustannukset tilastokuutioissa ja Sotkanet-indikaattoreissa	
KTPE	rahoitusperiaate (kuntalaki 12§)		sosiaali- ja terveydenhuollon järjestämisen arviointi	
TOLT	kuntakonsernin tiedot	yritys- ja konsernirakeri, kansantalouden vuositilinpido laadinta		
KKLMY	kunnan tehtävät			

Taulukko 1. Raportoittavien tietojen käyttötarkoitukset

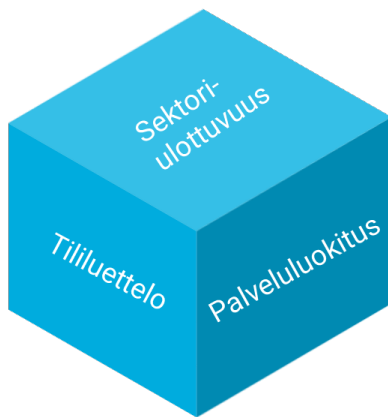
Valtiovarainministeriö hyödyntää taloustietoa tehtävissä, jotka ovat pääosin säädetty laissa kuntalaissa ja laissa kuntien peruspalveluiden valtionosuudesta. Taloustietoa käytetään kuntien ja kuntayhtymien toiminnan ja talouden seurantaan sekä rahoituslaskelmiin, rahoituksen riittävyyden arviointiin sekä arviointimenettelyyn.

Tilastokeskus hyödyntää taloustietoja tehtävissä, joista on säädetty laissa tilastokeskuksesta sekä tilastolaissa. Taloustietoa käytetään muun muassa kansantalouden tilinpido laadinnassa.

THL hyödyntää tietoa tehtävissä, joista on säädetty laissa Terveysten ja hyvinvoinnin laitoksesta, laissa sosiaali- ja terveydenhuollon järjestämisestä sekä laissa hyvinvointialueiden rahoituksesta.

Taloustietoa käyttävät laajasti myös muut viranomaistahot, kuten kilpailu- ja kuluttajavirasto, sekä muutkin kuin valtion viranomaiset, kuten Kuntaliitto, kunnat tai media.

2 Automatisoitua viranomaisraportointia ohjaa kuutiomalli



Kuva 1. Kuutiomalli

Toteutuneiden taloustietojen automatisoitu raportointi perustuu pääsääntöisesti kuutiomalliin esim. Kuntien ja kuntayhtymien neljännesvuosiraportointi (KKNR) ja kuntien ja kuntayhtymien tilinpäätöstiedot palveluluokkakohtaisesti (KKTTPP) -raportointikokonaisuuksissa. Kuutiomallissa jokaisen kirjausten yhteydessä annetaan tieto palveluluokasta, tilistä ja sektorista joko suoraan laskentatunnisteessa tai laskentatunnisteen osasta pääättelemällä.

Kuutiossa jokaiselle ulottuvuudelle tulevat kaikki muutkin ulottuvuudet, esimerkiksi valtionosuudet sisältävät sektoriluokituksen, vaikka ne tulevat aina valtiolta. Tästä ei synny käytännön ongelmaa, koska tällöin sektorilottuvuuteen tulee vain arvoja yhdelle sektorille tai ulottuvuus passivoidaan kyseisellä tilillä muiden sektoreiden osalta.

Kuntien ja kuntayhtymien tililuettelo

Tili on yksi kuutiomallin ulottuvuus. Taksonomiassa tili on neljä merkkiä pitkä. Organisaatiot voivat omissa järjestelmissään käyttää pidempiä kirjanpidon tilejä, jotka linkitetään automatisoidussa raportoinnissa käytettävään tiliin.

Kuntien ja kuntayhtymien tililuettelo on Koodistopalvelussa ja tämän suosituksen liitteessä 1:

<https://koodistot.suomi.fi/extension;registryCode=sbr-fi-code-lists;schemeCode=MC-2019-1;extensionCode=MC10>

Kuntien ja kuntayhtymien palveluluokitus

Palveluluokka on yksi kuutiomallin ulottuvuus. Erityisesti kuntien ja kuntayhtymien tilinpäätöstiedot palveluluokkakokohtaisesti (KKTPP) -raportointikokonaisuudessa raportoidaan palveluluokkakokohtaisesti toteutuneet talouden tiedot palveluluokittain ja tileittäin sekä sektoreittain.

Palveluluokan mukainen raportoitava tieto voi muodostua laskentatunnisteen osista kuten tuotteista, kustannuspaikoista, tulosyksiköistä tai muista laskentatunnisteista tai näiden yhdistelmistä.

Kuntien ja kuntayhtymien palveluluokitus on Koodistopalvelussa ja tämän käsikirjan liitteenä 5:

<https://koodistot.suomi.fi/extension;registryCode=sbr-fi-code-lists;schemeCode=PA-2019-1;extensionCode=PA1>.

Sektoriluokitus

Sektoriluokka on yksi kuutiomallin ulottuvuus. Sektoriluokka on oltava mukana mm. raportointikokonaisuuksissa kuntien ja kuntayhtymien neljännesvuosiraportointi (KKNR) ja kuntien ja kuntayhtymien tilinpäätöstiedot palveluluokkakokohtaisesti (KKTPP). Sektoriluokitus on hierarkkinen. Yhteisöt linkittyvät sektoriluokitukseen pääsääntöisesti y-tunnuksen avulla.

Tilastokeskus ylläpitää virallista sektoriluokitusta. Valtiokonttori on johtanut siitä automatisoitua raportointia varten hierarkiat, jotka löytyvät koodistopalvelusta: <https://koodistot.suomi.fi/codescheme;registryCode=sbr-fi-code-lists;schemeCode=CT-2023-1>

Sektoriluokituskäsikirja 2023 löytyy täältä:

<https://www.doria.fi/handle/10024/186184>

Luokituspalvelu

Tilastokeskuksen luokituspalvelu y-tunnuksittain löytyy linkistä:

<http://www.stat.fi/tup/yrluok/index.html>

Käyttäjätunnus = Testkunt
Salasana = rato1333

Vastaavat tiedot on myös mahdollista hakea vastapuolitunnistamisen API-rajapinnasta lisäämällä osoitteeseen kysyttävän yhteisön y-tunnuksen tai useampia y-tunnuksia alla olevan esimerkin mukaisesti. (Esimerkin keinotekoiset y-tunnukset 1111111-1 ja 2222222-2 tulee korvata olemassa olevilla y-tunnuksilla).

Yhden yhteisön tietojen hakeminen, Sektoriluokitus 2023:

<https://vastapuolitunnistaminen.stat.fi/api/v2/enterprises/1111111-1>

Useamman yhteisön tietojen hakeminen, Sektoriluokitus 2023:

<https://vastapuolitunnistaminen.stat.fi/api/v2/enterprises?filter=1111111-1,2222222-2>

Rajapinnan tekninen kuvaus:

<https://vastapuolitunnistaminen.stat.fi/index.html?urls.primaryName=V2>

Palveluun on poimittu toimivat ja lopettaneet yritykset ja yhteisöt muutaman edellisen vuoden ajalta. Jos yrityksen tai yhteisön toiminta on lakannut, lopetusrajana käytetään y-tunnuksen lopetusta. Vastaavasti palveluun päivitetään uudet perustetut y-tunnukset. Muutokset kesken vuoden toiseen sektoriluokkaan ovat mahdollisia, mutta eivät kovin yleisiä. Tällaisessa tapauksessa voi käyttää oman valinnan mukaan joko kirjaushetken tai raportointihetken sektoria. Taulukko päivitetään kuukausittain kuukauden loppupuolella. Itse sektoriluokitus muuttuu harvoin, ei joka vuosi.

Joillakin vastapuolilla, esimerkiksi kotitalouksilla ja ulkomaisilla yksiköillä, ei ole y-tunnusta. Kuntien ja kuntayhtymien liikelaitoksilla ei myöskään ole kunnasta tai kuntayhtymästä erillistä y-tunnusta. Y-tunnuksettomien yksiköiden käsittely riippuu tiedonantajan valitsemasta ratkaisusta. Esimerkiksi kotitalouksille voi tehdä yhteisen, y-tunnusta vastaavan merkkijonon, johon linkitetään kaikki ne kirjanpitotapahtumat, joissa vastapuolena on kotitalous. Jos vastapuolien yhdistäminen sektoriluokkiin tehdään luokituspalvelusta saatavan y-tunnuslistan avulla, täytyy muistaa, että itse luotu kotitalouksien "y-tunnus" ei sisälly kyseiseen listaan, vaan sen kohdentuminen oikealle sektoriluokalle täytyy erikseen ohjelmoida.

Tarkempi kuvaus sektoriluokitus-ulottuvuudesta ja sen käytöstä raportoinnissa annetaan AURA-käsikirjan liitteessä 8.

Kirjaamista, tilinpäätöstä ja raportointia ohjaavat kirjanpitolautakunnan ja sen hyvinvointialue- ja kuntajaoston voimassa olevat yleisohjeet ja lausunnot: <https://kirjanpitolautakunta.fi/hyvinvointialue-ja-kuntajaosto>

3 Tililuettelo

Tililuettelo sisältää suositukset kunnan, kuntayhtymän, kunnallisen liikelaitoksen, liikelaitoskuntayhtymän ja taseyksikön sekä kunnan konsernitilinpäätöksen tileistä ja tililuettelon käytöstä tase- ja tulos- sekä rahoituslaskelmakaavoineen.

Tililuettelo on laadittu niin, että käyttäen laskentatunnisteen kaikkia osia tehokkaasti on mahdollista tuottaa viranomaisraportoinnin edellyttämät tiedot. Organisaatio voi käyttää tätä tarkempaa ja laajempaa kirjaustason tililuetteloa omien tarpeidensa mukaan. Organisaation oman tililuettelon kaikkien tilien on summauduttava tämän tililuettelon tileihin.

Tässä ohjeessa on viitattu tällä hetkellä voimassa oleviin kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston¹ yleisohjeisiin ja lausuntoihin, joiden päivittymistä pitää seurata jatkuvasti suhteessa tilien käyttöön ja kirjausohjeisiin. Yleisohjeita ja lausuntoja tulee noudattaa. Lausunnot ja yleisohjeet ovat kirjanpitolautakunnan sivuilla: <https://kirjanpitolautakunta.fi/hyvinvointialue-ja-kuntajaosto>

3.1 Yleisperiaatteita

3.1.1 Tilijärjestelmä

Tilijärjestelmän muodostavat tilipuitteet ja kirjaussuunnitelma. Tilipuitteet sisältävät:

- tililuettelon
- kirjalliset ohjeet siitä, mitä liiketapahtumia kullekin tilille kirjataan
- selostuksen tilien välisestä yhteydestä liiketapahtumia kirjattaessa ja tilinpäätöstä laadittaessa.

Kirjaussuunnitelma kattaa selvityksen kirjausten teknisestä suorittamisesta. Kirjaussuunnitelmaan kuuluu:

- luettelo kirjanpidoista
- selvitys kirjanpidoista ja osakirjanpidoista
- selvitys kirjanpitojen välisistä siirroista
- selvitys käytettävistä teknisistä apuvälineistä ja menetelmistä
- selostus tositteiden käsittelystä ja arkistoinnista.

¹ Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto vuoteen 2021 asti, hyvinvointialue- ja kuntajaosto vuodesta 2022 lähtien

Kunnalla on oltava kultakin tilikaudelta kirjanpitotileistä selkeä ja riittävästi eritelty luettelo, joka selittää tilien sisällön (tililuettelo) (kirjanpitolaki 2:2.2 §). Lisäksi tulee olla tilinpäätöksen perustana olevista kirjanpidoista sekä tositteiden ja muiden kirjanpitoaineistojen lajeista luettelo, josta ilmenee niiden keskinäiset yhteydet ja säilytystavat (kirjanpitolaki 2:7a §). Kirjanpitolain 2:10.1 §:ään sisältyy vaatimus, jonka mukaan kirjanpitoaineisto on säilytettävä huolellisesti siten, että sen tarkastelu Suomesta käsin on mahdollista viranomaiselle ja tilintarkastajalle ilman aiheutonta viivettä. Tämä edellyttää käytännössä laajempaa dokumentointia. Kirjanpitolautakunta on antanut yleisohjeen kirjanpidossa käytettävistä menetelmistä ja aineistoista 20.4.2021. Sen tarkoituksena on määritellä kirjanpidon perustana toimivia tositteita ja niiden sisältöä hyvän kirjanpitotavan täsmentämiseksi, ohjeistaa kirjanpidon laadinnassa käytettäviä menetelmiä sekä kirjanpitoaineiston säilyttämistä. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on antanut lausunnon 125/2021 edellä mainitun yleisohjeen soveltamisesta kunnissa ja kuntayhtymissä.

3.1.2 Tililuettelo

Kirjanpitolain 2:2.2 §:n mukaan kirjanpitovelvollisella tulee olla kultakin tilikaudelta kirjanpitotileistä selkeä ja riittävästi eritelty luettelo, joka selittää tilien sisällön (tililuettelo). Koska tililuettelo on laadittava kultakin tilikaudelta, se on varustettava käyttöaikaa koskevin merkinnöin. Käyttöaikamerkintä voidaan tehdä esimerkiksi siten, että avattaessa tililuetteloon uusi tili sen perustiedoksi annetaan avauspäivämäärä tai mikäli järjestelmään voidaan ilmoittaa ensimmäinen käyttöpäivämäärä, merkitään se avauspäiväksi. Jos tili poistetaan käytöstä, sitä ei voida poistaa rekisteristä ennen tilikauden päättymistä, vaan tilille annetaan käyttökielto tietystä päivämäärästä lähtien. *Kirjanpitolain 2:10.1 §:n* mukaan tililuettelo on säilytettävä vähintään 10 vuotta tilikauden päättymisestä.

Erilaisille tapahtumille on oltava omat tilinsä. Sekatilit, joille kirjattaisiin menoja ja tuloja, eivät ole asianmukaisia. Tulon ja menon erotuksen kirjausta nettoperusteisesti ei sallita. Erityyppisillä maksuvälineillä tulee olla omat tilinsä (esimerkiksi saamisilla, pankkitileillä ja käteisellä). Jokainen tili on pidettävä jatkuvasti sisällöltään samana. Tilin sisältöä voidaan kuitenkin muuttaa toiminnan kehityksen aiheuttamien muutosten, parannettuun tilijärjestelmään siirtymisen tai muun erityisen syyn vuoksi. Tilien muutokset tulisi tehdä tilikausien taitteessa. Kirjausketjun aukottomuus tositteesta tilinpäätökseen (audit trail) on voitava vaikeuksitta todeta.

Tililuettelo voi sisältää myös tilejä, joille ei kirjata ulkoisia liiketapahtumia ja joita ei sisällytetä tilinpäätökseen. Tällaisia tilejä ovat mm. talousarvion seuranta tai kustannuslaskentaa varten avatut sisäisten erien tilit tai palkkakirjanpidon aputilit. Tarkastettavuuden varmistamiseksi kirjanpitoon kuulumattomaan tiliin kannattaa tililuettelossa tehdä merkintä, että sitä ei käytetä ulkoisessa kirjanpidossa. Ulkoisella liiketapahtumalla tarkoitetaan kunnan ja toisen itsenäisen yhteisön välisiä liiketapahtumia. Sisäisellä liiketapahtumalla tarkoitetaan kunnan ja sen liikelaitoksen tai taseyksikön tai tehtävien tms. välisiä liiketapahtumia.

Kunnan laskenta- ja tilijärjestelmä tulee laatia kunkin kunnan johtamistarpeista lähtien siten, että kirjanpito tuottaa kunnan johtamisen ja päätöksenteon kannalta olennaista tietoa. Esimerkiksi opetustoimessa saattaa olla tarpeen eritellä mm. *Aineet, tarvikkeet*

ja tavarat tileittäin melko tarkastikin (koulukirjat, koulutarvikkeet jne.). Sen sijaan tämä jaottelu ei välttämättä sovellu jonkin toisen toimialan tarpeisiin, jossa erittelytarve kohdistuu eri asioihin.

Tilinumerointi

Tämän tililuettelon tilinumerointi on suositus, jonka mukaan kulu- ja tuottolajit sekä tasetilit esitetään nelimerkkisellä tunnisteella. Tilinumeroinnin välyksissä on pyritty ottamaan huomioon mahdollinen lisäerittelytarve kulu- ja tuottolajeissa sekä tase-erissä. Jos kunta ottaa käyttöön tämän suosituksen lisäksi muita tilejä, on ne sisällytettävä *kirjanpitolain* 2:2.2 §:n mukaiseen tililuetteloon.

Laskentatunniste

Laskentatunniste muodostuu ulkoisen kirjanpidon tilinumerosta ja sisäisen laskennan kirjaustunnisteista. Sisäisen laskennan kirjaustunnisteiden avulla kunnan taloustapahtumia luokitellaan esimerkiksi tulosityksiköittäin, kustannuspaikoittain, palveluittain, hankkeittain, työkohteittain ja tuotteittain. Ulkoisessa tuloslaskelmassa tai taseessa ei tule esittää kirjanpitovelvollisen osastojen, tulosityksiköiden yms. välisiä liiketapahtumia ja niiden tuloksena syntyneitä kirjanpitovelvollisen sisäisiä tuotto- ja kulueriä tai omaisuus- ja velkaeria.

Sektoriluokitus (mm. valtio, kunnat, kuntayhtymät ja muut) myyntituotoissa, tuissa ja avustuksissa sekä asiakaspalvelujen ostoissa saadaan vastapuolitunnisteella.

3.1.3 Sisäiset erät

Sisäisten erien kirjanpidollinen määritelmä

Talousarvioseuranta ja mm. liiketoiminnan eriyttäminen edellyttävät, että kulu- ja tuototileille sekä tasetileille kirjataan tilikauden aikana kunnan kirjanpidossa myös sisäisiä liiketapahtumia. Kunnissa ja kuntayhtymissä käytetään sisäisiä eriä myös toiminnan johtamiseen ja ohjaamiseen. Kunnan tilinpäätöksessä sisäiset erät on kuitenkin eliminoitava tuloslaskelmasta ja taseesta (ulkoinen tilinpäätös).

Sisäisiä menoja ja tuloja ovat sisäisten suoritteiden ostot ja myynnit, sisäiset vuokrat, sisäiset katteet, vyörytyserät sekä laskennalliset korot ja poistot. Sisäisiin tulo- tai menoeriin luetaan myös esimerkiksi kunnallisen liikelaitoksen ja kunnan väliset sisäiset korot, peruspääoman tuotto sekä toiminta- ja rahoitusavustukset liikelaitokselle.

Sisäisiä menoja tai tuloja eivät sen sijaan ole esimerkiksi tulon- tai menonsiirrot, aktivoitavat menot (siirretään esimerkiksi osa käyttötalouteen kirjatusta menoista investointikohteelle), valmistus omaan käyttöön, varastojen muutokset tai rahasto- ja varaussiirrot (esimerkiksi investointivaraussiirot, poistoerokirjaukset).

Automatisoitu talousraportointi

Automatisoidun talousraportoinnin raportointikokonaisuuksien sisäisillä toimintakuluilla ja toimintatuotoilla kuvataan kunnan tai kuntayhtymän sisäistä välituotekäyttöä, joka muodostetaan palveluluokkien välisistä sisäisistä eristä. Vaikka sisäiset erät eliminoidaan kokonaistalousnäkökulmasta, raportoidaan niistä kuitenkin sisäisten suoritteiden ostot ja myynnit, sisäiset vuokrat sekä vyörytyserät (vrt. edellä kirjanpidollinen määritelmä).

Sisäiset erät raportoidaan automatisoidussa talousraportoinnissa, jos sisäinen meno kohdistuu toiminnan luonteen perusteella eri palveluluokalle kuin vastaava sisäinen tulo. Sen sijaan, mikäli sisäinen meno ja sitä vastaava tulo kohdistuvat toiminnan luonteen mukaisesti samalle palveluluokalle, ei näitä saman palveluluokan sisäisiä eriä raportoida automatisoidussa talousraportoinnissa. Menot ja tulot sijoitetaan palveluluokitukseen palveluluokkien sisällön kuvauksen perusteella organisaatorakenteesta riippumatta.

Asiakaspalvelujen ostot ja myynnit ovat määritelmällisesti saman palveluluokan sisäistä kaupankäyntiä kuntalaisille tuotettavalla lopputuotteella, joten niitä koskevaa sisäistä kaupankäyntiä ei tule raportoida sisäisenä eränä tilastoinnissa. Tämän kaltaista lopputuotteiden sisäistä kaupankäyntiä syntyy esimerkiksi tilaaja-tuottajamallissa tai muissa vastaavissa toimintatavoissa. Lisäksi tilille Muut yhteistoimintaosuudet kirjaetaan luonteensa mukaisesti sisäisiä ostoja kollektiivipalveluista, joiden voidaan katsoa joissain tapauksissa olevan kuntalaisille tuotettuja lopputuotteita, esimerkiksi osuus kuntien yhteistoiminnasta. Siksi ko. tilille mahdollisesti kirjattua organisaation sisäistä kaupankäyntiä ei esitetä raportoinnissa. Myös kunnan tai kuntayhtymän sisäiset tuet ja avustukset jätetään raportoimatta, koska niiden myöntämisen ja vastaanottamisen katsotaan kuuluvan samalle palveluluokalle.

Tähän tililuetteloon ei sisälly sisäisiä tilejä. XBRL-taksonomian mukaisessa palveluluokkakohteisessa raportoinnissa ne kuitenkin kohdistetaan vastaavanlaisella taksonomiaan sisältyvällä koodilla oikealle riville.

Sisäisten erien raportoinnista automatisoidussa talousraportoinnissa ohjeistetaan kapaleissa 5.6, 7.2, 7.4 ja 7.8.2.

3.1.4 Arvonlisävero

Kirjanpito on järjestettävä sellaiseksi, että siitä saadaan arvonlisäveron käsittelyä ja määräämistä varten tarvittavat tiedot. Käytännössä kunnat kirjaavat kuluksi arvonlisäverottoman hankintahinnan, ja arvonlisäveron osuus kirjataan taseen lyhytaikaisiin saamisiin omalle tililleen. Eri arvonlisäverokantojen tiedot sekä muut arvonlisäveron määräytymiseen vaikuttavat tiedot kuten tiedot käännetystä arvonlisäverosta saadaan käyttämällä kirjauksissa arvonlisäverokoodeja.

Arvonlisäveron palautusjärjestelmän vuoksi vakuutusyhtiöt ovat vähentäneet kunnalle maksettavasta vakuutuskorvauksesta arvonlisäveron määrän. Jos vakuutusyhtiö esimerkiksi maksaa suoraan kunnan vahingoittuneen auton korjaamisesta aiheutuneen

laskun, ovat vakuutusyhtiöt yleensä maksaneet vain nettosumman korjaamon laskusta ja lähettäneet arvonnäköveron osuudesta laskun kunnalle. Arvonnäköveron osuus kirjataan kunnassa palautuskelpoisen arvonnäköveron saamiseksi, ellei kyseessä ole palautusrajoitteinen toiminta.

3.1.5 Konsernitilinpäätöksen edellyttämät eliminointi- ja oikaisukirjaukset

Kunnan ja sen tytäryhteisöjen muodostamaan konserniin kuuluvien yhteisöjen väliset liiketapahtumat yksilöidään kunnan kirjanpidossa **vastapuolitunnisteella**, jonka avulla eliminointi- ja oikaisukirjaukset voidaan konsernitilinpäätöksessä tehdä. Pysyvien vastaavien osakkeet ja osuudet, lainasaamiset ja muut saamiset, vaihtuvien vastaavien myyntisaamiset, lainasaamiset, muut saamiset ja siirtosaamiset sekä taseen Vastattavaa-puolella olevat saadut ennakot, ostovelat, muut velat ja siirtovelat tulee eritellä taseen liitetiedoissa seuraavasti: sijoitukset/saamiset/velat tytäryhteisöille, kuntayhtymille, joissa kunta on jäsenenä, sekä osakkuus- ja muille omistusyhteisöille. Keskinäisten saatavien ja velkojen sekä keskinäisen omistuksen eliminoinnissa voidaan käyttää hyväksi vastapuolitunnisteen lisäksi myös osto- ja myyntireskontria tai tase-erittelyjä sekä yhteisöjen **y-tunnusta**. Konsernitilinpäätökseen laadittavassa tuloslaskelmassa eliminoinnit tehdään vastapuolitunnisteella.

3.1.6 Selvittelytilit

Osakirjanpitojen kuten reskontra- ja palkkakirjanpitojen sekä pääkirjanpidon väliset täsmäykset hoidetaan selvittelytilien avulla. Jos selvittelytileillä on kauden vaihteessa saldoa, esitetään menojen selvittelytili tilivuoden aikana vaihtuvien vastaavien ryhmässä muissa lyhytaikaisissa saamisissa ja tulojen selvittelytili muissa lyhytaikaisissa veloissa. Selvittelytilit on täsmäytettävä kuukausittain ja vähintään tilikausittain, eikä tileillä tule tilinpäätöksessä olla saldoa.

3.1.7 Aikaisemman tilikauden virheiden korjaukset ja laskentakäytännön muutokset

Jos aikaisempien tilikausien kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä havaitaan virhe tai laskentakäytäntöä muutetaan, oikaisukirjaukset tulee tehdä sen tilikauden kirjanpidossa, jolloin virhe havaitaan.

Aikaisempia tilikausia koskevien tilinpäätösperiaatteiden muutokset sekä olennainen virheiden oikaisu tehdään oman pääoman erää *Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä)* oikaisemalla. Vähäiset, aikaisemmille kausille kuuluvat erät merkitään tuloslaskelmassa ja taseessa nimikettään vastaavaan erään. Olennaisia virheiden oikais-

suja ei siten tehdä tulosvaikutteisesti vaan takautuvasti. Oikaisuja tehtäessä tulee ottaa huomioon olennaisuuden periaate². Kuluven tilikauden tiedossa olevat virheet on korjattava aina tulosvaikutteisesti. Jaksotuksesta aiheutuvat erot eivät ole tässä tarkoitettuja virheitä, eivät myöskään pakollisen varauksen arviointierot³.

Raportointikokonaisuuksien taulukkomalleissa välilehdellä t00 on Lisätieto-kenttä, jolla aiemman tilikauden virheiden korjaus voidaan ilmoittaa. CSV-muotoisessa aineistossa lisätieto annetaan kentätunnukseksi 1909 ja kommentti viedään arvo-sarakkeeseen.

3.2 Tuloslaskelmaa koskevat säännökset, ohjeet ja määräykset

3.2.1 Toimintatuotot

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, Kons⁴

Myynti- ja maksutuotot ovat tuotetuista suoritteista saatuja vastikkeita ulkopuolisilta. Myynti- ja maksutulot kirjataan suoriteperusteen mukaisesti tuloksi tilikaudelle, jonka aikana suorite on luovutettu. Erityisestä syystä pitkän valmistusajan vaativan suoritteiden kohdalla *kirjanpitolain 5:4 §:ssä* sallitaan vaihtoehtoiseksi menettelytavaksi tuloutus valmistusasteen perusteella edellyttäen, että suoritteesta kertyvä erilliskate on luotettavalla tavalla ennakoitavissa⁵.

Myynti- ja maksutuotoista vähennetään ennen tuloslaskelmaan merkitsemistä oikaisuerät, joita ovat myynnin perusteella määräytyvät välilliset verot kuten arvonnlisäverot sekä myyntiin välittömästi liittyvät vuosi-, käteis- ym. alennukset ja hyvitykset. Lisäksi myyntiin liittyvät valuuttakurssien muutoksista aiheutuneet kurssierot voidaan oikaista siten kuin kirjanpitolautakunnan voimassa olevassa ulkomaanrahan määräraisten erien kirjanpitokäsittelyä koskevassa yleisohjeessa esitetään.

² Ks. mm. kirjanpitolautakunta 1750/2005 Tilinpäätösperiaatteiden muutosten ja aikaisempia tilikausia koskevien virheiden käsittelystä tilinpäätöksessä.

³ Ks. tarkemmin kirjanpitolautakunnan kuntajaoston *yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta* ja *yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta*. Lisäksi kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 105/2012 Aikaisempien vuosien virheiden korjaaminen tilinpäätöksessä.

⁴ Termit ja lyhenteet on kuvattu *liitteessä 6*.

⁵ Kirjanpitolautakunnan yleisohje tulon kirjaamisesta tuotoksi valmistusasteen perusteella.

Muut myyntiin liittyvät oikaisuerät kuten myyntisaamisista syntyneet luottotappiot ja muut myynnin oikaisuerät sekä välilliset verot, jotka eivät perustu välittömästi myynnin määrään, kuten valmisteverot, vähennetään tuloslaskelmassa muina toimintakuluina.

Myyntiin liittyvistä kulueristä myyntirahteja ja myyntiprovisioita ei käsitellä oikaisueränä, vaan ne kirjataan luonteensa mukaiseen kululajiin. Vaihtokaupassa myyntitulo kirjataan bruttoperusteisesti. Vaihdoissa vastaanotetun hyödykkeen hankintameno kirjataan luonteensa mukaiseen menolajiin. Mikäli vaihdossa vastaanotettu hyödyke on tarkoitettu myytäväksi, se kirjataan vaihto-omaisuuteen, ja mikäli se tulee omaan käyttöön esimerkiksi kalustoksi, se kirjataan pysyviin vastaaviin.

Myynti- ja maksutuotot sekä vuokratuotot on eriteltävä alv-verokantojen ja muiden tarvittavien erittelytarpeiden mukaisesti. Alv-verokantaa varten tehdään erittely kirjauskoodin alv-tunnisteella.

Ympäristötuotot ja -kulut sisältyvät useisiin kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelma-kaavan mukaisiin tilinpäätöseriin. Niiden esittämistä tuloslaskelmassa omana tilinpäätöseränään ei vaadita. Kunta voi tilinpäätöksen harkinnanvaraisina liitetietoina esittää ympäristökulujen ja ympäristötuottojen kokonaissummat sekä niihin sisältyvien ympäristönsuojelun avustusmenojen ja -tulojen määrät⁶.

3.2.1.1 Myyntituotot/liikevaihto

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL

Myyntituotot (tili 3005)

Myyntituottoja ovat tulot tavaroista ja palveluista, jotka on tarkoitettu myytäväksi pääsääntöisesti tuotantokustannukset peittävään hintaan. Kunnan liiketoiminnan (mm. vesi-, jätehuolto-, liikenne-, kanttiini- ja pesulatoiminta) suoritteista perimät korvaukset merkitään kuitenkin myyntituottoihin riippumatta siitä, kattavatko ne tuotantokustannukset. Myös puunmyyntituotot, pysäköintimaksut ja ei-palautettavat liittymismaksut merkitään myyntituottoihin⁷.

Täyden korvauksen perusteella saadut korvaukset valtiolta

Myyntituottoja ovat myös korvaukset suoritteista, jotka kunta on valtion toimeksiantosta tuottanut ja luovuttanut kolmannelle osapuolelle. Tällaisia ns. täyden korvauksen periaatteella saatuja korvauksia ovat mm.

⁶ Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohje ympäristöasioiden kirjaamisesta ja esittämisestä ja yleisohje tilinpäätöksen liitetiedoista.

⁷ Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 65/2004 Liittymismaksujen kirjaamisesta kunnan ja kuntayhtymän kirjanpidossa, myös kirjanpitolautakunnan lausunto 1650/2001 Sähköliittymismaksujen kirjaamisesta.

- lomituspalvelujen vkorvaukset eläkelaitoksilta
- valvontakorvaukset (sis. eläinlääkintähuolto)
- kotikuntakorvaukset vailla kotikuntaa olevasta oppilaasta, tai jolla on kotipaikka Ahvenanmaan maakunnassa
- *kotoutumislain* perusteella maksettavat korvaukset
- presidentin- ja eduskuntavaalien vaalikustannusten korvaus.

Tähän ryhmään kuuluvat myös opetustoimintaa harjoittavan kuntayhtymän (ammattikoulutuksen ja lukion) käyttökustannuksiin saama yksikköhintarahoitusta, mukaan lukien rahoitus oppisopimuskoulutukseen. Oppisopimuskoulutuksesta työnantajana saadut koulutuskorvaukset (esimerkiksi järjestävä kuntayhtymä maksaa kunnalle) kuuluvat muihin myyntituottoihin. Oppisopimuskoulutuksesta aiheutuvat kulut kuten myös oppisopimuskoulutukseen kuuluvan koulutuksen (esimerkiksi tietopuolinen koulutus) osto muilta koulutuspalveluiden tuottajilta kirjataan asianomaisen palvelun asianomaisille kululajeille.

Korvaukset kunnilta ja kuntayhtymiltä:

Kotikuntakorvaukset

Kotikuntakorvauksiin kirjataan esi- ja perusopetuksen kotikuntakorvaustulot kunnan peruspalvelujen valtionosuuden⁸ kuukausittaisesta maksuerittelystä sekä mahdolliset kunnan toiselta kunnalta saamat kuntien keskinäiseen sopimukseen perustuvat niitä täydentävät kotikuntakorvaukset.

Uuden kotikunnan kotikuntalain perusteella aikaisemmalta kotikunnalta perimiä kotikuntakorvaustuloja on perusteltua seurata kirjanpidossa erikseen. Jos uusi kotikunta on järjestänyt palvelun kuntayhtymästä ja kuntayhtymä laskuttaa suoraan entistä kotikuntaa, myös kuntayhtymän on perusteltua kirjata ko. myyntituotot erikseen.

Jäsenkuntien korvaukset ja maksuosuudet kuntayhtymälle

Korvaus, jonka kuntayhtymän jäsenkunta maksaa suoritelmäänsä tai sijaissuoritelmäänsä (esimerkiksi asukasmääräänsä) perustuvan laskituksen mukaisena kuntayhtymälle, merkitään kuntayhtymän kirjanpitoon jäsenkunnan korvauksena tai maksuosuutena myyntituottoihin.

Kuntayhtymän investointien rahoituksesta tulisi perussopimuksessa sopia riittävän yksityiskohtaisesti, miten jäsenkunnan maksuosuus kuntayhtymän investointiin käsitellään. Jäsenkunta voi osallistua investoinnin hankintamenon kattamiseen tulorahoituksella, rahoitusosuudella tai pääomasijoituksella⁹. Tulorahoituksella osallistuminen tar-

⁸ Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 93/2010 kotikuntakorvausten käsittelystä.

⁹ Vaihtoehtoiset menetelmät perustuvat kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausuntoon nro 15/1997. Vaihtoehtoiset menetelmät ovat: 1. Jäsenkunnan maksuosuus sisällytetään kuntayhty-

koittaa, että jäsenkunnan maksuosuus sisällytetään kuntayhtymän myymien palvelujen hintoihin. Rahoitusosuudella osallistuminen tarkoittaa, että jäsenkunnan maksuosuus vähennetään kuntayhtymässä rahoitusosuutena pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintamenosta (rahoitusavustus). Investointien jäsenkuntaosuuksien vähentäminen hankintamenosta edellyttää jäsenkuntien sopimusta, koska jäsenkuntien pääomarahoitus kuntayhtymään ei näin tule otetuksi huomioon jaettaessa kuntayhtymän peruspääomaa jäsenkuntien osuuksiin. Käytännössä yleisin menettely on, että jäsenkunnat osallistuvat investoinnin rahoittamiseen pääomasijoituksella, joka merkitään jäsenkunnassa kuntayhtymäosuuden lisäyksenä. Jos kuntayhtymän investoinnit rahoitetaan vieraalla pääomalla, tulisi perussopimuksessa sopia tällöin myös siitä, osallistuvatko jäsenkunnat vieraan pääoman takaisinmaksun rahoitukseen pääomasijoituksin vai sisällytetäänkö takaisinmaksun kustannukset esimerkiksi palvelujen hintoihin¹⁰.

Muut yhteistoimintakorvaukset

Muihin yhteistoimintakorvauksiin sisältyvät *kuntalain 49 §:n* tarkoittaman sopimusperusteisen yhteistoiminnan perusteella kunnan toiselta kunnalta saamat korvaukset kunnan vastuukunnan (isäntäkunnan) saamat korvaukset sopimuskunnalta sopimuksen mukaisesta toiminnasta.

Muut myyntituotot

Muita myyntituottoja ovat muut kuin edellä eri myyntituottoihin luetellut erät, esimerkiksi henkilöstön maksamat ateriakorvaukset, muut tuotot mm. tavaroiden ja palveluiden myynnistä (esimerkiksi tuotot kunnan myymistä vuosikuluiksi kirjatusta hyödykkeistä, asiakkailta perityt korvaukset oppilastöistä taikka maksullisesta palvelutoiminnasta tai asiakkailta ateroista perittävät korvaukset) sekä täyskustannuskorvaukset pakollisista vakuutuksista (vahinkovakuutuskorvaukset muihin tuottoihin). Myös pysäköintimaksut¹¹ ja puunmyyntituotot ovat muita myyntituottoja. Metsän myynti kirjataan myyntituotoksi tuloslaskelmaan luovutushetken perusteella (ei esimerkiksi metsän kasvun perusteella).¹²

män myymien palvelujen hintoihin. 2. Jäsenkunnan maksuosuus käsitellään avustuksena tuloslaskelmaosassa. 3. Jäsenkunnan maksuosuus vähennetään rahoitusosuutena pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintamenosta (rahoitusavustus). 4. Jäsenkunnan maksuosuus käsitellään pääomasijoituksena.

¹⁰ Perussopimukseen liittyviä taloutta koskevia määräyksiä on tarkasteltu mm. Suomen Kuntaliiton *Kuntayhtymän perussopimusmallissa* (2023).

¹¹ Pysäköintivirhemaksu ei ole suoritteesta perittävä maksu, vaan sakonluonteinen erä, joka merkitään toiminnan muihin tuottoihin.

¹² Kts. myös kirjanpitolausuntakunnan lausunto 1996/2019 metsäkiinteistöön liittyvistä kirjanpitokysymyksistä.

Liikevaihto 3070

Käytetään laskelmakaavoissa: LL

Liikelaitoksen liikevaihtoon luetaan liikelaitoksen tuotteiden ja palveluiden myyntituotot, joista on vähennetty myönnetty alennukset sekä arvonalisävero ja muut välittömästi myynnin määrään perustuvat verot (*kirjanpitolaki 4:1 §*).

Liikevaihtoon sisällytetään sekä kunnan tai kuntayhtymän ulkopuolisilta että kunnan tai kuntayhtymän 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. Pitkän valmistusajan vaativan suoritteen kohdalla sallitaan tuloutus valmistusasteen perusteella *kirjanpitolain 5:4 §:ssä* tarkemmin säädetyn edellytyksin.

Ei-palautettavat liittymismaksut (sekä siirtokelpoiset että siirtokelvottomat) kirjataan liikevaihtoon¹³. Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston *yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän eriytetyn liiketoiminnan kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä* liitteessä 2 on esitetty liittymismaksujen käsittely liikelaitoksen kirjanpidossa.

Liikevaihto esitetään nettomääräisenä. Nettoliikevaihto saadaan vähentämällä liikelaitoksen tavanomaiseen toimintaan liittyvästä tuotteiden myynnistä ja palvelujen tarjoamisesta saatavista tuotoista myynnin oikaisuerät sekä arvonalisäverot ja suoraan liikevaihdon perusteella määrättävät verot. Myynnin oikaisueriä ovat myyntiin välittömästi liittyvät vuosi-, käteis- ja vastaavat alennukset. Myyntiin liittyvät kurssierot käsitellään niin ikään myynnin oikaisuerinä.

3.2.1.2 Maksutuotot (tili 3295)

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, Kons

Maksutuottoja ovat asiakasmaksut ja muut maksut niistä tavaroista ja palveluista, joiden hinnoittelun tarkoituksena ei ole kattaa tuotantokustannuksia kokonaisuudessaan tai joiden hinnat määritellään asiakkaan maksukyvyn mukaan. Usein maksujen perusteista säädetään laissa tai asetuksessa. Tällaisia maksutuottoja ovat mm. lukukausi-maksut, suunnittelu- ja mittaustoimen maksut, rakennusvalvonta- ja tarkastusmaksut (esimerkiksi toimenpidelupa-, purkamis- ja maisematyölupamaksut)¹⁴ ja lomituspälvolumaksut maatalousyrittäjiltä sekä maankäyttö- ja kehittämiskorvaukset.

¹³ Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 65/2004, myös kirjanpitolautakunta 1650/2001. Kantaverkon liittymismaksujen merkitsemisestä liittyjän tilinpäätökseen kirjanpitolautakunta 1905/2013.

¹⁴ Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunnot 94/2010, 70/2005 ja 67/2005 maankäyttösopimuksista.

Maksutuottoja eivät sen sijaan ole esimerkiksi henkilöstöltä tai muilta asiakkailta ateriosta perittävät korvaukset, asiakkailta perityt korvaukset oppilastöistä taikka maksullisesta palvelutoiminnasta, vaikka niistä käytettäisiinkin puhekielessä nimitystä ”maksut” ja vaikka peritty korvaus ei kattaisi tuotantokustannuksia. Tämän tyyppiset korvaukset ovat myyntituloja.

Liikelaitoksen viranomaistoiminnasta saamat tuotot kirjataan tuloslaskelmassa liiketoiminnan muihin tuottoihin, ei maksutuottoihin. Jos viranomaistoiminta on liikelaitoksen varsinaista toimintaa, kirjataan ne liikevaihtoon ja eritellään liitetiedoissa.

Kaikki maksutuotot kirjataan vastapuolitunnisteella.

3.2.1.3 Tuet ja avustukset

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky

Tuloslaskelmaan merkitään omaksi ryhmäkseen ja jaetaan sektoreittain tuet, avustukset ja muut tulonsiirrot silloin, kun tuki tai avustus ei ole kunnan suoritteidensa perusteella saama korvaus eikä investoinnin rahoitusosuus. Tällaisia korvauksia ovat mm.

- palkkatuki (merkitään omalle tililleen 3390)
- yhdistymisavustukset
- EU-tuki kunnan omaan käyttötalouden kehittämisprojektiin
- Kansaneläkelaitoksen korvaukset kunnalle/kuntayhtymälle oman henkilöstön työterveyshuollon järjestämisestä
- lukion ja ammatillisen oppilaitoksen opiskelijoiden koulumatkatuki niissä tapauksissa, kun Kansaneläkelaitos hakemuksesta maksaa korvauksen ylläpitäjälle
- koulujen ja päiväkotien maidon hintatuki, kun kunta itse hakee ja saa sen suoraan tuloksi¹⁵
- kuntayhtymän jäsenkunnalta erikseen perimät maksuosuudet lainan korkoon
- kaikki muut¹⁶ hakemuksesta myönnettävät valtionosuudet ja avustukset paitsi ne, jotka kirjataan kunnan tuloslaskelmassa suoraan kohtaan *Valtionosuudet* tai kuntayhtymässä kohtaan *Myyntituotot* (täyden korvauksen perusteella saadut korvaukset valtiolta)
- kuntayhtymän valtiolta saama osuus tai avustus, joka ei ole täyden korvauksen mukaista yksikköhintarahoitusta (mm. kuntayhtymän ylläpitämän kansanopiston saama 57 %:n valtionosuus käyttökustannuksiin)
- koulutuskorvaukset Työttömyysvakuutusrahastolta.
- Kansaneläkelaitoksen kuntoutustuki

¹⁵ Meijerin hyvittämää tukea ei kirjata tuloksi, vaan menot kirjataan nettona elintarvikkeiden ostoihin.

¹⁶ Esi- ja perusopetuksen kotikuntakorvaustulot kunnan peruspalvelujen valtionosuuden kuukausittaisesta maksuerittelystä kirjataan myyntituottojen kotikuntakorvauksiin.

Käyttötalouden raportointivaatimus, joista tarvitaan vastinsektoritieto (esimerkiksi EU-tuista on eriteltävä EU- ja kansallinen rahoitusosuus):

- Palkkatuet (tili 3390)
- Muut tuet ja avustukset (tili 3300)

3.2.1.4 Muut tuet ja avustukset (LL)

Käytetään laskelmakaavoissa: LL

Myös sopimuskunta voi antaa avustusta yhteiselle isäntäkuntamallin liikelaitokselle. Avustus merkitään tuloksi erään *Liiketoiminnan muut tuotot* tai jos se on olennainen, erään *Muut tuet ja avustukset*.

3.2.1.5 Muut toimintatuotot

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky

Vuokratuotot

Muihin toimintatuottoihin sisältyvät mm. vuokratuotot, jotka voidaan esittää myös omalla rivillään, mikäli niiden määrä toimintatuotoissa on olennainen. Vuokratuottojen erittelyä edellytetään seuraavasti:

- Maa- ja vesialueiden vuokrat (tili 3440)
- Muut vuokratuotot (tili 3499)

Muut tuotot

Muihin tuottoihin sisältyvät muut kuin edellä mainitut säännöllisesti kertyvät toimintatuotot (vuokratuotot) ja esimerkiksi kirjaston myöhästymismaksut.

- *Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitot* (tili 3510)
 - Muissa tuotoissa esitetään olennaiset pysyvien vastaavien aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden luovutusvoitot¹⁷.
- *Vakuutusyhtiöiden vahinkovakuutuskorvaukset* (tili 3521)
 - Tähän kuuluvat vakuutusyhtiöiltä vahinkovakuutussopimusten perusteella saadut korvaukset henkilö- ja omaisuusvahingoista.
 - Haittakorvaukset, jolloin saadaan korvaus toiminnan keskeytymisestä.

¹⁷ Vähäiset pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitot voidaan esittää tuloslaskelmassa poistojen oikaisuinä. Satunnaisina tuottoina esitetään olennaiset luovutusvoitot silloin, kun kunta tai kuntayhtymä luopuu kokonaan toiminnasta, jossa hyödykettä on käytetty

- Yleensä vahingonkorvaukset ovat kuitenkin luonteeltaan menonoikaisua. (Katso *liite 4* Vakuutuskorvausten kirjaaminen)
- **Sakot, uhkasakot ja muut sakontyyppiset maksut (tili 3536)**
 - Tähän kirjataan kunnan viranomaisena perimät sakot ja uhkasakot. Tähän kuuluvat esimerkiksi tulot pysäköintivirhemaksuista, rengaslukkokorvauksista, liputta matkustavien tarkastusmaksuista sekä muista hallinto-oikeudellisista kurinpitomaksuista. Tämä tili pitää sisällään myös rakennusvalvonnan sakot, jotka aiheutuvat silloin, kun rakentamisvelvoitetta ei ole noudatettu.
 - Tämä tili ei pidä sisällään urakkasopimuksiin liittyviä sakkoja, jotka aiheutuvat esimerkiksi urakan viivästymisestä. Viivästys- tai muu vahingonkorvaus rakennusurakasta kirjataan hankintamenon vähennykseksi¹⁸. Muutkin vahingonkorvaukset ovat luonteeltaan menonoikaisua.
- **Muut tuotot (tili 3530)**
 - Lukion ja ammatillisten oppilaitosten opiskelijoiden koulumatkatuen oppilaalta peritty osuus kustannuksista kirjataan muihin tuottoihin.
 - Muita tuottoja voivat olla lisäksi esimerkiksi vahingosta johtuvat vakuutus- tai muut korvaukset. Yleensä vahingonkorvaukset ovat kuitenkin luonteeltaan menonoikaisua.

3.2.1.6 Liiketoiminnan muut tuotot (tili 3533)

Käytetään laskelmakaavoissa: LL

Liikelaitoksen liiketoiminnan muihin tuottoihin luetaan tulot, joilla on yhteyttä liikelaitoksen suoritustuotantoon kuulumatta kuitenkaan siihen. Ne on ansaittu tavanomaisen liiketoiminnan puitteissa mutta ovat liikelaitokselle merkitykseltään toissijaisia. Mm. pysyvien vastaavien hyödykkeiden myynnistä saadut luovutusvoitot sekä vakuutuksen perusteella saadut kohdistamattomat korvaukset, esimerkiksi keskeytysvakuutuskorvaukset ovat yleensä liiketoiminnan muina tuottoina esitettäviä tuottoja¹⁹. Viranomais-toiminnasta saadut tuotot kirjataan tuloslaskelmassa liiketoiminnan muihin tuottoihin. Jos viranomais toiminta on liikelaitoksen varsinaista toimintaa, kirjataan ne liikevaihtoon ja eritellään liitetiedoissa.

¹⁸ Kirjanpitolautakunta 1867/2011: Jos korvaussumma tai osa siitä käytetään rakennusvirheiden korjaamiseen, aktivoidaan menot suoritetuista korjauksista perusparannuksen luonteisina rakennuksen menojäännöksen lisäykseksi taseeseen.

¹⁹ Ks. myös kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 20/1998 menon- ja tulonoikaisuerien kirjaamisesta.

Muilta kuin omalta kunnalta tai kuntayhtymältä taikka liikelaitoskuntayhtymässä kuntayhtymän jäseneltä saadut toimintatuet ja avustukset käsitellään erässä *Liiketoiminnan muut tuotot*. Jos ne ovat olennaisia, ne voidaan merkitä tuloslaskelmaan omaksi eräksi *Muut tuet ja avustukset*. Myös sopimuskunta voi antaa avustusta yhteiselle isäntäkuntamallin liikelaitokselle. Avustus merkitään tuloksi erään *Liiketoiminnan muut tuotot*, tai jos se on olennainen, erään *Muut tuet ja avustukset*.

3.2.1.7 Tuet ja avustukset kunnalta/kuntayhtymältä (tili 3560)

Käytetään laskelmakaavoissa: LL

Kunnalliselle liikelaitokselle voidaan siirtää tehtäviä, joiden kustannuksia asiakkailta perittävät maksut eivät kata täysimääräisesti. Kunta tai kuntayhtymä taikka 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.

Kunnalta tai kuntayhtymältä taikka liikelaitoskuntayhtymän jäsenkunnalta tai kuntayhtymältä 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 kuntayhtymältä taikka liikelaitoskuntayhtymässä jäsenkunnalta tai -kuntayhtymältä saatu sekä suoritemäärään perustuva tuki että muu toiminta-avustus²⁰. Avustus käsitellään tässä erässä riippumatta siitä, mihin kuluerään se on annettu.

3.2.2 Valmisteverastojen muutos

Valmisteverastojen muutos / Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen lisäys tai vähennys (tili 3610)

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL

Mikäli kunnalla on arvoltaan merkittäviä valmisteverastoja, on valmisteveraston muutoksen esittäminen erikseen tuloslaskelmassa toimintatuottojen jälkeen perusteltua. Tällöin valmisteverastojen muutos esitetään tuloslaskelmassa siten, että toimintatuottojen jälkeen esitetään tuottoja lisäävänä eränä keskeneräisten töiden ja valmiiden tuotteiden varastojen lisäys ja tuottoja vähentävänä eränä niiden vähennys. Kunnat ja

²⁰ 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 suoritetuotantoon saatu tuki ja avustus kirjaan liiketoiminnan muihin tuottoihin.

kuntayhtymät lisäävät rivin tarvittaessa. Valmisteveraston muutoksen ottaminen kunnan tuloslaskelmaan voi tulla kysymykseen lähinnä vain myytäväksi tarkoitettujen tonttien ja liiketoiminnan keskeneräisten töiden kohdalla. Mikäli valmiiden tuotteiden hankintamenon aktivoimatta jättämisellä ei ole olennaista vaikutusta kunnan tai sen liikelaitoksen tilikauden tulokseen, ei aktivointia voida pitää tarkoituksenmukaisena.

Jos liikelaitoksella on euromäärältään huomattavia valmisteverastoja, valmisteverastojen muutos esitetään erikseen tuloslaskelmassa liikevaihdon jälkeen. Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen lisäys esitetään tuottoja lisäävänä eränä. Tuottoja vähentävänä eränä tuloslaskelmassa esitetään valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen vähennys.

3.2.3 Valmistus omaan käyttöön

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL

Kunta voi hankkia pysyvien vastaavien hyödykkeen joko rakentamalla itse tai rakennuttaa sen ulkopuolisella urakoitsijalla taikka ostaa jo olemassa olevan valmiin hyödykkeen²¹.

Omajohtoisella rakentamisella tarkoitetaan aktivoitavien pysyvien vastaavien hankinnassa rakennustoimintaa, jossa kunta tai kuntayhtymä kantaa kokonaisvastuun rakentamisesta. Kun kunta itse rakentaa pääasiallisesti hyödykkeen omaa henkilökuntaa käyttäen ja mahdollisesti voi käyttää joiltakin osin myös ali- tai sivu-urakoita, voidaan toimintaa pitää valmistuksena omaan käyttöön. Tällaisen hankkeen kaikkien menojen kirjaaminen tuloslaskelman kulutileille ja *Valmistus omaan käyttöön* -erän avulla aktivoitavaksi taseeseen on perusteltua. Ko. erän käyttämisen etuna on, että mm. kaikki henkilöstökulut sisältyvät tuloslaskelmaan, ja siten yksinkertaistavat niiden käsittelyä. Jos henkilöstömenoja aktivoidaan taseeseen, on ne ilmoitettava myös taseen liitetiedoissa²².

Omaan käyttöön valmistettavan aktivoitavan hyödykkeen valmistuksen arvo esitetään tuloslaskelmassa toimintatuottojen jälkeen omana nimikkeenä *Valmistus omaan käyttöön*. Valmistus omaan käyttöön on tuloslaskelman oikaisua, jolla omaan käyttöön valmistuksen vaikutus tilikauden tulokseen eliminoidaan silloin, kun hyödykkeen valmistuksen menoja sisältyy tuloslaskelman menoihin. Tätä menettelyä pidetään ensisijaisena tapana.

Tuloslaskelmassa esitettyyn omaan käyttöön valmistuksen määrään ja taseeseen aktivoitavan pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintamenoon ei voi sisältyä olennaisia

²¹ Ks. Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 101/2011 investointihyödykkeen valmistuksen kirjanpidollisesta käsittelystä ja siihen liittyvä Kuntataloustiedotteen 4/2011 ohjeistus valmistetussa hyödykke kunnan toiselle palvelulle ja kunnan omaan käyttöön.

²² Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohje tilinpäätöksen liitetiedoista

sisäisiä katteita. Olennaiset sisäiset katteet on eliminointava pysyviin vastaaviin aktivointavasta hankintamenosta.

Jos liikelaitoksella on merkittävässä määrin valmistusta omaan käyttöön, on oman käytön valmistusarvon esittäminen erikseen tuloslaskelmassa liikevaihdon jälkeen perusteltua²³.

Kunnan tai muun konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän yhteisön erillistilinpäätökseen sisältyvät *Valmistus omaan käyttöön* ja *Valmisteverastojen muutos* -erät merkitään kunnan konsernituloslaskelmassa toimintakulujen oikaisuksi.

3.2.4 Henkilöstökulut

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL

Henkilöstökulut sisältävät ennakonpidätyksen alaiset palkat, palkkiot ja niihin verrattavat kulut sekä välittömästi palkan, palkkion tms. perusteella määräytyvät kulut kuten eläkekulut, sosiaaliturvamaksut ja lakisääteiset ja vapaaehtoiset henkilövakuutusmaksut.

Henkilöstökuluihin ei lueta matkakorvauksia, ennakoperintärekisteriin merkityille yrittäjille maksettuja työpalkkioita eikä henkilöstön koulutuspalveluja eikä terveydenhoitopalveluja. Henkilöstön työtehtäviin liittyviä matka- ja koulutuskuluja ei sisällytetä tuloslaskelmassa eikä sen liitetiedoissa henkilöstökuluihin vaan ao. kululajeihin.

Erikseen on ilmoitettava henkilöstökuluihin sisältyvä pakollisten varausten muutos.

3.2.4.1 Palkat ja palkkiot

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL

Maksetut palkat ja palkkiot (tili 4000)

Maksetut palkat ja palkkiot sisältävät palkat ja palkkiot, ansionmenetyksestä maksetut korvaukset sekä muut ennakonpidätyksen alaiset kustannusten korvaukset, joista maksetaan työnantajan sosiaaliturvamaksut. Myös ennakonpidätyksen alaiset luottamushenkilöiden palkkiot, vaikka niistä ei makseta eläkevakuutus- eikä sosiaaliturvamaksuja, ennakonpidätyksen alaiset päivärahat ja kilometrikorvaukset sekä siviilipalvelusmiehille maksetut päivärahat. Eläke- ja sosiaaliturvamaksujen täsmäysten helpottamiseksi tällaiset erät on perusteltua erottaa maksettujen palkkojen ja palkkioiden

²³ Omaan käyttöön valmistuksen kirjanpidollisesta käsittelystä on annettu ohjeet kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta.

ryhmässä omille alatileilleen tai erottaa muulla tunnisteella. Siviilipalvelusmiehistä aiheutuneet muut kustannukset kuin päivärahat kirjataan ao. kululajeihin eli esimerkiksi matkakorvaukset *Matkustus- ja kuljetuspalveluihin*.

Palkkojen erittely voidaan tehdä pääkirjatilien sijaan palkkakirjanpidossa. Tuloslaskelman liitetiedoissa on ilmoitettava tilikauden palkat, palkkiot, eläkekulut ja muut henkilösivukulut, jollei niitä ole eritelty tuloslaskelmassa (KPA 2:8 §).

Luontoisedut

Luontoisetujen raha-arvoja ei merkitä menonsiirtoina eikä muinakaan liiketapahtumina ulkoiseen kirjanpitoon²⁴ eikä tilastoinnin toimintakuluihin eikä toimintatuloihin. Luontoiseduista on kuitenkin tehtävä merkinnät ennakkoperintälain tarkoittamalla tavalla palkkakirjanpitoon. Luontoisetujen seurantaa varten voidaan avata kirjanpidon puitteisiin sellaiset kunnan sisäistä laskentaa palvelevat tilit, joita ei käytetä liiketapahtumien kirjaamiseen ja joiden saldoja ei päätetä tilinpäätöstileille. Tällaiset tilit ja niille tehdyt merkinnät on selkeästi erotettava ulkoisesta kirjanpidosta.

Jaksotetut palkat ja palkkiot (tili 4060)

Jaksotetut palkat sisältävät lomapalkkajaksotuksen lisäksi mahdolliset tuntipalkkojen ja muiden palkkojen jaksotukset ao. tilikausille. Lomapalkkojen, lomarahojen ja niiden henkilösivukulujen jaksotus voidaan merkitä tilinpäätökseen siten, että jaksotettuihin palkkoihin, eläkemenoihin ja sosiaalivakuutusmaksuihin kululajeittain vastatilinä *Siirtovelat* kirjataan tilikauden jaksotettavien kuluerien muutos. Siirtovelkoihin sisältyy siis sekä lomapalkkajaksotus että siihen liittyvät henkilösivukulut.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on ohjeistanut tarkemmin lomapalkkajaksotuksen kirjausta tilinpäätöksestä 2011 alkaen, lausunnollaan 103. Aiemman lausunnon²⁵ mukaan lomapalkkavelan laskemista vaihtoehtoisesti joko henkilöittäin tai laskennallista menettelyä käyttäen sovelletaan edelleen.

Peruskoulun, lukion ja ammattioppilaitosten opettajien sekä muiden vuosituntityöaika-järjestelmään kuuluvien opetusalan viranhaltijoiden palkkojen jaksotus tehdään vain lomarahoista ja niiden henkilösivukuluista.

Lomapalkkavelkaa ei kuitenkaan esitetä tilikauden aikana todellisen velan mukaisena, koska velan määrä vaihtelee merkittävästi tilikauden aikana. Lomapalkkavelka otetaan huomioon tasaisesti laskettuna osuutena koko vuoden arvioidusta muutoksesta, jos se on olennainen. Lomapalkkavelkaa voidaan kuitenkin muuttaa tilikaudella rakennajärjestelyjen yhteydessä esimerkiksi silloin, kun henkilöstösiirtojen yhteydessä on

²⁴ Kirjanpitolautakunnan lausunto 1149/1991 perustuu siihen, että luontoisedun raha-arvoa vastaavan määrän kirjaaminen menonsiirtona alun perin kirjatuista menoista palkkamenoihin ei yleensä vastaa suuruudeltaan luontoisetujen hankinnasta työnantajalle aiheutuneita menoja.

²⁵ Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston (kumottu) lausunto 43/1999 lomapalkkavelan kirjaamisesta tilinpäätökseen

lomapalkkavelka maksettu vastaanottavalle organisaatiolle. Lomaraha ilmoitetaan kolmannen neljännesvuoden sisältävissä katsauksissa, vaikka lomaraha olisi maksettu kesäkuussa. Kesäkuussa maksettu lomaraha merkitään siten puolivuositarkastuksessa saamiseksi.

Aktivoidut palkat ja palkkiot (tili 4065)

Omaan käyttöön aktivoitavan pysyvien vastaavien hyödykkeen valmistuksen arvo voidaan edellä *kappaleessa 3.2.3* esitetyn pääsäännön sijasta käsitellä myös siten, että tuloslaskelmaan kirjattuihin menoihin ei sisällytetä aktivoitavan pysyvien vastaavien hyödykkeen valmistusmenoja, vaan oman käytön osuus käsitellään menonsiirtona siten, että osuus vähennetään tuloslaskelmaan kirjatuista menoista ja aktivoidaan pysyviin vastaaviin. Tällöin mm. tuloslaskelman henkilöstömenot eivät sisällä aktivoituja henkilöstömenoja²⁶.

Aktivoidut palkat, Aktivoidut eläkemenot ja Aktivoidut sosiaalivakuutusmaksut -tileille kirjataan (kredit) aktivoitavat menonsiirrot, joita syntyy mm. silloin, kun kunta valmistaa pysyvien vastaavien hyödykkeen omaan käyttöön.

Henkilöstökorvaukset (tili 4090)

Henkilöstökuluista (palkoista ja palkkioista) vähennettäviä henkilöstökorvauksia ja muita henkilöstökulujen korjauseriä varten on *Henkilöstökulut*-tiliryhmässä oma tili. Henkilöstökorvauksien tili/tilit ovat menonoikaisutilejä, jotka oikaisevat tuloslaskelmassa *Palkat ja palkkiot* -tiliryhmää.

Henkilöstökuluista vähennetään kunnan saamat yksittäistä viranhaltijaa tai työntekijää koskevat henkilöstökorvaukset kuten Kansaneläkelaitoksen ja muiden vakuutuslaitosten suorittamat sairaus- ja vanhempainpäivärahat ja perhevapaakorvaukset sekä niihin liittyvät lomakustannuskorvaukset. Korvaukset kunnalle oman henkilöstön työterveyshuollon järjestämisestä kirjataan tuotoksi erään *Tuet ja avustukset*.

3.2.4.2 Henkilösivukulut

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL

Henkilösivukuluissa esitettäviä eläkekuluja ovat eläkevakuutusmaksut ja eläkkeet sekä Kevan tasausmaksu. Muita henkilösivukuluja sosiaaliturvamaksut sekä lakisääteiset ja vapaaehtoiset henkilövakuutusmaksut.

²⁶ Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on antanut lausunnon 101/2011 investointihyödykkeen valmistuksen kirjanpidollisesta käsittelystä.

Eläkekulut (tilit 4100 - 4149)

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL

JuEL-maksut

Eläkevakuutusmaksut Kevalle. Tähän kirjataan myös vapaaehtoiset eläkevakuutusmaksut. *Julkisten alojen eläkelain* mukaan Kevan jäsenyhteisö voi harkintansa mukaan ottaa työntekijälleen tämän lain mukaisen eläketurvan lisäksi vapaamuotoisen eläkevakuutuksen tai myöntää hänelle yksittäistapauksessa ylimääräisen eläkkeen (9 §). Kustannukset muodostuvat vapaaehtoisista vakuutusmaksuista.

Palkkaperusteinen eläkemaksu muodostuu kaikille työnantajille yhteisestä työansio- pohjaisesta eläkemaksusta ja työnantajakohtaisesta työkyvyttömyyseläkemaksusta. Kirjanpidossa ei ole tarpeen erotella palkkaperusteista maksua ja työkyvyttömyyseläkemaksua omille alueilleen, koska työkyvyttömyyseläkemaksu on osa palkkaperusteista eläkemaksua.

Kunnat maksavat palkkaperusteisen eläkemaksun lisäksi myös tasausmaksua. Tämä ei koske kuntayhtymiä. Tasausmaksu ei perustu työsuhteisiin, vaan se vahvistetaan kuntien kesken niiden viimeksi vahvistetun tilinpäätöksen mukaisen verorahoituksen (ml. valtionosuudet) suhteessa.

Muut eläkevakuutusmaksut

Muilla kuin Kevalle maksettavat työeläkevakuutusmaksut, muun muassa TyEL

Eläkejärjestelmän ulkopuoliset maksetut eläkkeet (tili 4120)

Kunnan tai kuntayhtymän vanhan eläkejärjestelmän mukaiset suoraan eläkkeensajalle maksetut eläkkeet.

Muut henkilösivukulut (tilit 4150 - 4229)

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL

Muihin henkilösivukuluihin sisältyvät määräosuutena palkan tai palkkion perusteella määräytyvät sivukulut, kuten työnantajan sosiaaliturvamaksut ja työttömyysvakuutusmaksut sekä työttömyysturvan omavastuumaksu.

Mm. työ- ja virkasuhteeseen perustumattomista kokouspalkkioista, luento- ja esitelmäpalkkioista sekä hallintoelimien jäsenyydestä saaduista palkkioista ei peritä sosiaaliturvamaksua, jos niiden perusteella ei työeläkejärjestelmän säännösten mukaan tarvitse maksaa työntekijän eläkemaksua. Tämän vuoksi luottamushenkilöille maksettavista kokouspalkkioista ei suoriteta sosiaaliturvamaksua. Sen sijaan luottamushenkilöille maksettavista vuosi-, kuukausi- tai muista vastaavista palkkioista sekä ansionmenetyskorvauksista suoritetaan sosiaaliturvamaksua.

Muihin henkilösivukuluihin kuuluviin muihin sosiaalivakuutusmaksuihin sisältyvät mm. taloudellinen tuki sekä lakisääteiset ja vapaaehtoiset tapaturmavakuutukset.

Muut pakolliset ja vapaaehtoiset henkilösivukulut, kuten henkilökunnan ruokailusta, työterveydenhuollosta ja virkistyksestä aiheutuneet kulut sekä henkilöstölle sellaiseen luovutetut tavarat ja ostopalveluna hankitut lopputuotteet kuten merkkipäivä- ja kannustelahjat sekä henkilöstölle luovutetut vapaa-ajan harrastustoimintaan liittyvät tavarat ja palvelut, esimerkiksi osanotto- ja kilpailumaksut, pääsy- ja alennusliput liikuntahalleihin ja kulttuuritilaisuuksiin, liikunta- ja kulttuurisetelit kirjataan luonteensa mukaisesti kululajeihin, yleensä *Palvelujen ostoihin* tai *Aineet, tarvikkeet ja tavarat* -tilyryhmän eri tileille.

3.2.5 Palvelujen ostot

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL

Palvelujen ostot voidaan jakaa tuloslaskelmassa tai sen liitteessä suoraan asiakkaalle eli kuntalaiselle ostettuihin palveluihin ja palveluihin, joita kunta käyttää omassa palvelutuotannossaan. Vähimmäisvaatimuksena on palvelujen ostojen kokonaismäärän esittäminen.

Erikseen on ilmoitettava palvelujen ostoihin sisältyvä pakollisten varausten muutos.

3.2.5.1 Asiakaspalvelujen ostot (tilit 4300 - 4339)

Asiakaspalvelut ovat kuntalaisille tarkoitettuja **lopputuotepalveluja**, joita kunta tai kuntayhtymä ostaa muilta palvelujen tuottajilta. Tähän erään kirjataan kaikki kuntien ja kuntayhtymien asiakaspalvelujen ostot, myös muille kuin oman kunnan tai jäsenkuntien asukkaille ostetut asiakaspalvelut.

Ostopalvelut, jotka ovat osa kunnan omaa palveluntuotantoa tai jotka tukevat kunnan omaa palveluntuotantoa, eivät ole asiakaspalvelun ostoa vaan muiden palvelujen ostoa.

Asiakaspalveluista maksetaan täysi korvaus joko sopimukseen perustuen, maksu-osuutena kuntayhtymälle²⁷ tai kotikuntakorvauksena. Asiakaspalvelujen ostot ovat mm. maatalouslomituspalvelujen osto toiselta kunnalta. Opetuspalvelujen ostoista tähän kuuluu esi- ja perusopetuksen kotikuntakorvaukset, kuntayhtymän perussopimuksessa erikseen sovittuna valtionrahoituksen yli menevien osuuksien maksaminen kuntayhtymälle tai erillissopimuksella toiselle kunnalle tai yksityiselle oppilaitokselle, perusopetuspalvelujen, esiopetuspalvelujen sekä aamu- ja iltapäivätoiminnan palvelujen

²⁷ Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 36/1998 ylijäämän palauttamisesta ja lausunto 113/2013 kuntayhtymän alijäämän kirjaamisesta jäsenkunnan kirjanpidossa.

osto toiselta kunnalta, kuntayhtymältä, yksityiseltä päiväkodilta, seurakunnalta tai muulta yhteisöltä (ei muilta oman kunnan yksiköiltä).

Asiakaspalveluina pidetään vain ns. lopputuotepalveluja.

Toiselle kunnalle maksettavaa osuutta yhteisen opettajan palkkaukseen ei lueta asiakaspalvelujen ostoon, vaan se kuuluu menolajin *Muiden palvelujen ostot* alakohtaan *Koulutus- ja kulttuuripalvelut*. Kyseessä on **välituotepalvelu**, jota koulu käyttää tuottaessaan oppilailleen koulutuspalveluja.

Ns. **kollektiivipalvelujen** ostot, missä asiakas ei ole tunnistettavissa, esimerkiksi teiden kunnossapitopalvelut, elintarviketutkimusten ostot, eläinlääkäripalvelujen ostot eivät ole asiakaspalvelujen ostoja. Kollektiivipalveluiksi luettavat palveluluokat luetaan kohdassa *Muiden palvelujen ostot*.

Asiakaspalvelujen ostoja kunnilta ovat esi- ja perusopetuspalvelujen kotikuntakorvaukset²⁸. Tähän ei sisällytetä kunnan sisäisiä ostoja. Oman kunnan sisäiset palvelujen ostot toiselta tulosyksiköltä, liikelaitokselta taikka muulta taseyksiköltä eivät ole asiakaspalvelujen ostoja vaan Muiden palvelujen ostoja.

Aikaisemman kotikunnan *kotikuntalain* perusteella uudelle kotikunnalle maksamat kotikuntakorvauskulut kuuluvat asiakaspalvelujen ostoihin kunnilta. Aikaisemman kotikunnan on perusteltua seurata kotikuntalain muutoksen nojalla maksamiaan kotikuntakorvauskuluja laskentatunnisteen osalla esimerkiksi *Asiakaspalvelujen ostot, kotikuntalain kotikuntakorvaukset kunnille*.

Jos uusi kotikunta on järjestänyt *kotikuntalain* perusteella laissa tarkoitetun palvelun kuntayhtymässä ja tämä kuntayhtymä laskuttaa suoraan aikaisempaa kotikuntaa, aikaisemman kotikunnan on perusteltua seurata näitä kotikuntakorvauskuluja omalla erillisellä laskentatunnisteella, esimerkiksi *Asiakaspalvelujen ostot, kotikuntalain kotikuntakorvaukset kuntayhtymiltä*.

Jäsenkunnan maksuosuudet kuntayhtymän käyttökuluihin ovat yleensä asiakaspalvelujen ostoja. Poikkeuksena ovat sellaiset maksuosuudet, jotka eivät aiheudu asiakaspalvelujen hankkimisesta kuntalaisille, esimerkiksi osuus yhdyskuntasuunnittelun kustannuksiin, eläinlääkäripalvelut ja muut ympäristöterveydenhuollon palvelut. Nämä kuuluvat kululajiin *Muiden palvelujen ostot*, ja ne kirjataan siellä kululuonteensa mukaiseen kohtaan.

Muita asiakaspalvelujen ostoja ovat esimerkiksi aamu- ja iltapäivätoiminnan osto seurakunnalta tai yksityiseltä palvelujen tuottajalta.

²⁸ Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 93/2010 kotikuntakorvauksista.

Yhteistoiminta-alueiden asiakaspalvelujen ostot eivät poikkea yllä olevista ohjeista. Esimerkiksi isäntäkunta kirjaa sekä omille kuntalaisille että muille kunnille ostetut asiakaspalvelut Asiakaspalvelujen ostoihin.

Palveluseteli (tili 4315)

Palvelusetelillä tarkoitetaan kunnan tai kuntayhtymän palvelujen saajalle myöntämää sitoumusta korvata palvelujen tuottajan antaman palvelun kustannukset kunnan ennalta määrittelemään arvoon asti. Palveluseteli on yksi tapa järjestää mm. kunnan vastuulle kuuluvia päivähoitopalveluita.

Mikäli lasten yksityisen hoidon tuen kuntalisän maksamiseen käytetään palveluseteli-sopimusta, sitä ei kirjata tähän, vaan kohtaan *lasten yksityisen hoidon tuen kuntalisä* (tili 4715).

Jos taas kunta myöntää avustusta ja antaa sen palvelusetelinä, se kirjataan avustuksiin. Tällainen tilanne voi olla kunnan elinkeinotoimessa annettu palveluseteli yrittäjille käytettäväksi esim. markkinoinnin suunnitteluun.

3.2.5.2 Muiden palvelujen ostot

Muut kuin asiakaspalvelut ovat kunnan suoritustuotannossaan käyttämiä palveluja. Myös ns. kollektiivipalvelujen ostot ja jäsenmaksut kuntien keskusjärjestölle kuuluvat muiden palvelujen ostoihin.

Kollektiivipalveluissa asiakas ei yleensä ole tunnistettavissa, ja ne tarjotaan samanlaisesti kaikille kuntalaisille tai tietylle osaryhmälle. Kollektiivipalveluiden käyttö voi olla passiivista, eli niiden käyttö ei vaadi kaikkien asianosaisten suostumusta tai aktiivista osallistumista. Kollektiivipalveluiden käyttö ei myöskään suoraan vähennä muille käytettävissä olevan palvelun määrää.

Kollektiivisia palveluita ovat julkisyhteisöjen tehtäväluokituksen (COFOG 2001) mukaan yleinen julkishallinto, puolustus, yleinen järjestys ja turvallisuus, elinkeinoelämään liittyvät asiat, ympäristönsuojelu, asuminen ja yhdyskuntapalvelut sekä osa virkistys- ja kulttuuritoiminnasta.

Kollektiivipalveluiden osto merkitään aina muiden palvelujen ostoihin riippumatta siitä ovatko ne väli- vai lopputuotepalveluita kunnan palvelutuotannossa. Käänteisesti, kuntalaisille ostetut yksilölliset palvelut kirjataan asiakaspalveluiden ostoihin. Tämä tiliointisääntö on syy miksi kollektiivipalvelut tässä määritellään. Taustalla on Euroopan kansantalouden tilinpitojärjestelmän (EKT 2010) määrittämä tapa laskea kotitalouksien kokonaiskulutus yksilöllisen ja kollektiivisen kulutuksen kautta.

Seuraaville palveluluokille kuuluvien palveluiden ostaminen tulkitaan pääsääntöisesti kollektiivipalveluiden eli muiden palvelujen ostamiseksi automatisoidussa talousraportoinnissa:

1101 Yleishallintopalvelut

1102	Vaalien järjestäminen
1120	Hyvinvoinnin ja terveyden edistämisen asiantuntijapalvelut ja tuki
2701	Elintarvikevalvonta ja -neuvonta
2702	Eläinlääkäripalvelut
2703	Eläinten terveyden ja hyvinvoinnin valvonta
2705	Terveydensuojelun edistäminen ja valvonta
2706	Tupakkalain valvonta
4101	Asemakaavoitus
4102	Yleiskaavoitus
4104	Paikkatietopalvelut
4105	Kiinteistön muodostaminen
4201	Rakennusvalvonta
4301	Asumisen viranomaispalvelut
4302	Asumisen kehittämisen koordinoiti
4401	Ympäristönsuojelun kehittämis- ja edistämistehtävät
4402	Ympäristönsuojelun lupa- ja valvontatehtävät
4601	Kadut ja yleiset alueet
4602	Pysäköinnin järjestäminen ja valvonta
4701	Puistot ja viheralueet
5201	Lomituspalvelut
5351	Kunnallinen rakennuttaminen
5352	Tilavuokrauspalvelut
5353	Asuntojen vuokrauspalvelut
5361	Maaomaisuuden hallinta
5501	Tukipalvelu
5551	Elinkeinojen edistäminen
5565	Työllisyyspalvelut (lakisääteiset)
5566	Työllisyyspalvelut (ei-lakisääteiset)
5553	Työllisyyden edistämisen rahoituspalvelut
5556	Maaseutupalvelut
6101	Vesihuollon järjestäminen ja kehittäminen
6102	Vesihuoltopalvelun tuottaminen, talousvesi
6103	Vesihuoltopalvelun tuottaminen, jätevesi
6104	Hulevesijärjestelmän hallinta
6105	Vesihuollon järjestäminen, hulevesiviemärointi
6201	Energiahuoltopalvelut
6251	Jätehuollon palvelutehtävät
6252	Jätehuollon viranomaispalvelut
6301	Joukkoliikenne ja muut liikkumisen palvelut
6601	Maa- ja metsätaloustuotteet
6901	Löytöeläimet
7101	Alueiden kehittäminen

Asiantuntijapalvelut (tili 4340)

Tähän merkitään asiantuntijapalveluiden ostot²⁹. Asiantuntijapalveluilla tarvittaessa täydennetään omaa asiantuntemusta. Jos palvelu on esimerkiksi yhteen selvitykseen tai kartoitukseen tähtäävää, kyseessä on asiantuntijapalvelu.

Mikäli asiantuntijapalveluista peritään ennakonpidätys ja suoritetaan sosiaaliturvamaksu, ne kirjataan menolajiin *Palkat ja palkkiot*. Toimialasta riippumatta henkilöstön vuokraus ei kuulu asiantuntijapalveluihin, vaan Henkilöstön vuokraus -palveluihin.

Asiantuntijapalveluihin voi kuulua muun muassa:

- Asiantuntija- ja konsulttipalvelut
- Tutkimuspalvelut
- Käännös- ja tulkkauspalvelut
- Lakiasiainpalvelut
- Projektikonsultointi
- Arkkitehtipalvelut ja niihin liittyvät konsultointipalvelut
- Tekniset testaus- ja analysointipalvelut
- Luonnontieteen ja tekniikan tutkimus- ja kehittämispalvelut
- Erikoistuneet muotoilu- ja suunnittelupalvelut

Jos palvelut liittyvät painatus-, ilmoitus- tai markkinointimateriaaliin, merkitään ko. palvelut Painatukset, ilmoitukset ja markkinointi -tilille.

Toimistopalvelut (tili 4341)

Tähän merkitään toimistopalveluiden ostot. Toimistopalveluilla tarkoitetaan säännölliseen toimintaan liittyviä palveluita, jolloin säännöllistä / saman sisältöistä asiaa hankitaan vuosittain/kuukausittain (mahdollisesti vuosikelloon pohjautuen).

Mikäli toimistopalveluista peritään ennakonpidätys ja suoritetaan sosiaaliturvamaksu, ne kirjataan menolajiin *Palkat ja palkkiot*. Toimialasta riippumatta henkilöstön vuokraus ei kuulu toimistopalveluihin, vaan Henkilöstön vuokraus -palveluihin.

Toimistopalveluihin voi kuulua muun muassa:

- Laskentatoimen ja kirjanpidon palvelut
- Tilintarkastuspalvelut³⁰
- Veroneuvontapalvelut

²⁹ Ks. myös kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohje ympäristöasioiden kirjaamisesta ja esittämisestä.

³⁰ Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston liitetietoja koskevan yleisohjeen mukaan lakisääteistä tilintarkastusta suorittavalle tilintarkastusyhteisölle maksettavat palkkiot tulee eritellä tilintarkastajien ja tarkastettavan yhteisön välisen suhteen läpinäkyvyyden vuoksi esimerkiksi seuraavasti: tilintarkastuspalkkiot, tilintarkastajan lausunnot, tarkastuslautakunnan sihteerin tehtävät ja muut palkkiot.

- Hankintapalvelut
- Valokuvauspalvelut
- Hallinto- ja tukipalvelut
- Aulapalvelut
- Kokousten ja messujen järjestämispalvelut.

Jos palvelut liittyvät painatus-, ilmoitus- tai markkinointimateriaaliin, merkitään ko. palvelut Painatukset, ilmoitukset ja markkinointi -tilille.

ICT-palvelut (tili 4342)

ICT -palveluihin kirjataan tietotekniikka- ja tietojärjestelmä-, tietoliikenne- ja televiestintäpalvelut. Tähän kuuluu muun muassa:

- Kiinteän puhelinverkon palvelut
- Langattoman verkon telepalvelut
- Satelliittiviestintäpalvelut
- Tietokoneiden ohjelmointi- ja konsultointipalvelut
- Tietojenkäsittely- ja internet-palvelinpalvelut
- Verkkoportaalit
- Palvelinympäristöjen ylläpitopalvelu
- Varmistus- ja tallennuspalvelut
- Tietohallintopalvelut
- Sovelluspalvelut.

Ohjelmistojen ostot ja käyttöoikeudet kirjataan muiden palveluiden ostoihin silloin, kun niitä ei käsitellä aktivoitavana investointimenona.

Rahoitus- ja pankkipalvelut (tili 4344)

Rahoitus- ja pankkipalveluihin kirjataan rahoituksen välittämiseen ja sijoitustoimintaan liittyvät palvelut, peruspankkipalvelut, talletus- sekä lainapalvelut.

Työvoiman vuokraus (tili 4346)

Tähän kuuluu tilapäisen työvoiman hankinta asiakkaille korvaamaan tai täydentämään asiakkaan työvoimaa. Työllistetyt henkilöt ovat työsuhteessa työvoimaa vuokralle antavaan yritykseen. Työvoiman vastaanottavat yksiköt huolehtivat vuokratyöntekijöiden työnjohdosta ja valvonnasta.

Tähän kuuluu työvoiman vuokraus kaikilta toimialoilta, mm.:

- tietotekniikan ja viestintäalan työntekijät
- toimistotyöntekijät
- teollisuus- ja rakennustyöntekijät
- kuljetus- ja varastotyöntekijät
- hotelli- ja ravintolatyöntekijät
- maatalouden työntekijät

- muiden toimialojen vuokratyövoima.

Painatukset, ilmoitukset ja markkinointi (tili 4350)

Painatus-, ilmoitus- ja mainospalvelut suunnitteluineen sekä markkina- ja mielipidetutkimuspalvelut, tuki-ilmoitukset yms. menot. Kansantalouden tilinpito sisällyttää markkina- ja mielipidetutkimuspalvelut tähän yhteyteen, siksi niitä ei merkitä asiantuntijapalveluiden ostoihin.

Posti- ja kuriiripalvelut (tili 4360)

Postin yleispalvelut ja muut posti-, jakelu- ja kuriiripalvelut. Yksittäisiä paketteja suurempien tavaramäärien kuljetuspalvelut kuuluvat matkustus- ja kuljetuspalveluiden tilille.

Vakuutukset (tili 4370)

Omaisuus- ja vastuu- yms. vakuutukset, ei kuitenkaan kunnan/kuntayhtymän työntäjänä maksamia sosiaalivakuutusmaksuja.

Sisäiset vakuutusmaksut kunnan omille vahinko- ja vakuutusrahastoille käsitellään tilinpäätöksessä rahastoon siirtoina. Talousarvioseurantaa varten kirjanpitoon voidaan kuitenkin avata tilikauden ajaksi *Sisäiset vakuutusmaksut* -kulutilit palveluittain ja kulu-tilien vastatiliksi tuottotili, joka talousarvion tuloslaskelmaosan toteutumisvertailussa merkitään muihin rahoitustuottoihin. Tilinpäätöksessä sisäiset vakuutusmaksutilit eliminoidaan vastakirjauksin ja sisäisiä vakuutusmaksuja vastaava erä kirjataan tuloslaskelmasta rahastosierotona taseen vakuutusrahaston pääomaan.

Puhtaanapito- ja pesulapalvelut (tili 4380)

Puhtaanapitoon kuuluvat viemäri- ja jätevesihuolto (jätevesimaksut ja hulevesiviemäroinnin käyttömaksut), jätehuolto (jätehuoltomaksut), rakennusten puhdistus- ja siivouspalvelut, teiden, katujen ja ulkoalueiden puhtaanapito kuten lakaisu, peseminen, lumityöt, hiekoitus, nurmikoiden leikkuu, lumen ja jään auraaminen ja poistaminen jne. Pesulapalveluihin kuuluvat esimerkiksi vaatteiden pesu ja huolto.

Rakennusten ja alueiden rakentamis- ja kunnossapitopalvelut (tili 4390)

Kunnossapitolaskuissa veloitetaan usein myös materiaalikuluja. Vähäiset materiaalikulut voidaan kirjata kunnossapitopalveluihin. Yleisperiaatteena voidaan katsoa, että jos kunnossapitopalvelun laskussa on alle puolet materiaalikuluja, tai jos materiaalikuluja ei voida erottaa, ne voidaan kirjata kunnossapitopalveluihin.

Tähän kuuluvat muun muassa:

- Urakoitsijoille maksetut urakkasummat, mikäli ne kirjataan tuloslaskelmaan kuluksi

- Rakennusten, kiinteistöjen ja niihin kuuluvien kiinteiden laitteiden, kaatopaikkojen, korjauksesta ja kunnossapidosta maksetut korvaukset
- Hissihuoltomaksut
- Nuohousmaksut
- Vesi- ja viemäriverkostojen kunnossapito

Korjausrakentamisesta on erillinen raportointi (kts. KKYTT), jonka vaatimukset on huomioitava investointien raportointia suunniteltaessa.

Koneiden, kaluston ja laitteiden rakentamis- ja kunnossapitopalvelut (tili 4400)

Koneiden, kaluston, laitteiden ja kuljetusvälineiden rakentamis-, kunnossapito-, huolto- ja korjauspalvelujen ostot. Kunnossapitolaskuissa laskutetaan usein myös materiaalikuluja. Vähäiset materiaalikulut kirjataan kunnossapitopalveluihin. Yleisperiaatteena voidaan katsoa, että jos kunnossapitopalvelun laskussa on alle puolet materiaalikuluja, tai jos materiaalikuluja ei voida erottaa, ne voidaan kirjata kunnossapitopalveluihin. Tilille voidaan kirjata mm. kopiokoneiden huoltosopimukset, joissa on annettu kappalehinta mustavalko- ja värikopioille.

Majoitus- ja ravitsemispalvelut (tili 4410)

Majoitus- ja ravitsemispalveluja ovat esimerkiksi hotelli- ja ravintolapalvelut, ruoka- ja tarjoilupalveluiden osto yritykseltä, toiselta kunnalta, kuntayhtymältä tai toiselta kunnan yksiköltä sekä virka- ja työehtosopimusten mukaiset ateriakorvaukset. Tositteelta tulee käydä ilmi mm. osallistujat ja tilaisuuden/majoituksen tarkoitus.

Matkustus- ja kuljetuspalvelut (tili 4420)

Henkilökuljetukset, oppilaskuljetukset mukaan lukien, myös mm. ylläpitäjän koulumatkakustannukset. Matkustuspalveluja ovat myös luottamushenkilöiden ja henkilöstön virka- yms. matkoista aiheutuneet matkakustannukset (ei majoitus- ja ravitsemispalvelut), verottomat päivärahat ja kilometrikorvaukset, tavaroiden rahti- ja rahtivakuutus- yms. palvelut. Kuljetuspalveluita ovat yksittäisiä paketteja suurempien tavaramäärien kuljetuspalvelut. Yksittäisten kirjeiden ja pakettien kuljetukset kuuluvat posti- ja kuriiripalveluiden tilille. Polttoainelisa vertautuu laskutuluslisään. Siten se kirjataan varsinaiselle hankinnalle eli palvelun luonteen mukaan kuljetuspalveluihin.

Sosiaali- ja terveysterveyspalvelut (tili 4430)

Sosiaali- ja terveysterveyspalveluihin kuuluvat henkilöstön terveydenhuoltopalvelut, oppilaitosten oppilaiden terveydenhoitomaksut, perhepäivähoidon käynnistämis- ja kulukorvaukset.

Koulutus- ja kulttuuripalvelut (tili 4440)

Koulutuspalveluihin kuuluvat kurssi-, osallistumis- ja ilmoittautumismaksut (ei matkakustannukset ja päivärahat). Myös sellaiset opettajien ja luennoitsijoiden palkkiot, joista ei peritä ennakonpidätystä eikä suoriteta sosiaaliturvamaksua, sekä esimerkiksi osuus yhteisen opettajan palkkaukseen.

Koulutuskorvaukset työnantajille (tili 4445)

Työnantajille maksettavat koulutuskorvaukset raportoidaan erikseen.

Osuus verotuskustannuksiin (tili 4450)

Lain verohallinnosta 6:30 §:n mukaan määräytyvä kunnan osuus verotuskustannuksista.

Muut yhteistoimintaosuudet (tili 4460)

Muun muassa osuudet maakuntien liitoille, jäsenmaksut Suomen Kuntaliitolle ja KT:lle (Kunta- ja hyvinvointialueyönantajat), kuntayhtymien pakolliset jäsen-/tasausmaksu-
osuudet, maaseutupalvelut yhteistoiminnassaym. osuudet (ns. kollektiivipalvelut),
jotka eivät ole asiakaspalvelujen ostoja, ja joita ei voida lukea mihinkään edellä ole-
vaan Muiden palvelujen ostot -menolajin alakohtaan.

Muut palvelut (tili 4470)

Kaikki ne palvelujen ostoista aiheutuneet menot, jotka eivät kuulu edellä oleviin koh-
tiin. Tähän kuuluvat mm. vartiointipalvelut, työpuku- ja työkalukorvaukset, katsastus-
maksut yms. palvelut. Myös musiikin käyttöluupa, valokopioiden tekijänoikeuskorvaus
ja korvaus musiikin julkisesta esittämisestä.

Aktivoidut palvelujen ostot (tili 4480)

3.2.6 Aineet, tarvikkeet ja tavarat

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL

Aineisiin, tarvikkeisiin ja tavaroihin luetaan mm. toimisto- ja koulutarvikkeet, kirjalli-
suus, elintarvikkeet, vaatteisto, lääkkeet ja hoitotarvikkeet, puhdistusaineet ja -tarvik-
keet, poltto- ja voiteluaineet sekä lämmön, veden ja sähkön hankintamenot. Sen si-
jaan jätevesimaksut kuuluvat palvelujen ostoihin.

Kuluerään *Aineet, tarvikkeet ja tavarat* sisällytetään näiden hyödykkeiden tilikauden
aikaiset suoriteperusteiset ostot. Aineiden ja tarvikkeiden hankintamenon aktivoin-
nissa ja kuluksi kirjaamisessa voidaan kunnassa noudattaa vaihtoehtoisia menettely-
tapoja:

- Hankintameno kirjataan *Ostot tilikauden aikana* -tilille ja tilinpäätöksessä osto-
jen kuluvaikutusta oikaistaan taseeseen merkittävällä varaston muutoksella³¹.
- Hankintameno kirjataan ao. vaihto-omaisuuserää koskevalle varastotilille ja
sen jälkeen aine- ja tarvikkeiden mukaisesti toimintayksikön kuluksi.

Kirjaustavasta riippumatta tuloslaskelmassa esitetään yksi erä *Aineet, tarvikkeet ja ta-
varat*³².

Toimisto- ja koulutarvikkeet (tili 4500)

Erilaiset toimistotarvikkeet kuten kirjoitustarvikkeet, monistusaineet ja -tarvikkeet, lo-
makkeet, kirjekuoret, arkistokansiot, askarteluvälineet ja -aineet yms. sekä IT-tarvik-
keet (koulukirjat kuuluvat kohtaan *Kirjallisuus*).

Kirjallisuus (tili 4510)

Kaikki kirjat ml. koulukirjat ja kirjastoaineisto (ml. kirjojen lisenssimaksut) sekä sa-
noma- ja aikakauslehdet, kartat, esitteet, levyt, kasetit jne.

Yleisten kirjastojen kirjastoaineiston hankintamenot, (johon ei kuulu sidonta, muovitus
yms., jotka kirjataan kohtaan muu materiaali), ml. e-kirjan lataus.

Elintarvikkeet (tili 4520)

Ruoka-aineet ja ruoanlaitossa tarvittavat muut aineet ja pienehköt tarvikkeet.

Vaatteisto (tili 4530)

Vaatteistoon kuuluvat kaikki vaatteisto, kengät, sisustustekstiilit, liinavaatteisto, suoja-
vaatteet, kertakäyttövaatteet ja muut tekstiilivalmisteet, myös opetusmateriaalina käy-
tetyt tekstiilivalmisteet.

Lääkkeet (tili 4533)

Tilille kirjataan ainoastaan lääkkeet.

Hoitotarvikkeet (tili 4534)

³¹ Ks. myös kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimi-
sesta, luku 4.2.2 Vaihto-omaisuuden arvostus ja jaksottaminen.

³² Ks. myös kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohje ympäristöasioiden kirjaamisesta ja esit-
tämisestä.

Hoitoaineet ja hoitotarvikkeet, tutkimuslaitteiden tulostustarvikkeet yms.

Puhdistusaineet ja -tarvikkeet (tili 4550)

Siivous- ja puhdistusvälineet ja -tarvikkeet kuten pesu-, puhdistus- ja kiillotusaineet, saniteettitarvikkeet.

Poltto- ja voiteluaineet (tili 4560)

Ajoneuvojen, koneiden jne. poltto- ja voiteluaineet (ei lämmitykseen kuuluvia poltto- ja voiteluaineita).

Lämmitys (tili 4568)

Kaukolämmön ja -kylmän hankinta sekä lämmitysaineet apuaineineen ja lämmitystarvikkeet.

Sähkö ja kaasu (tili 4569)

Sähköenergia, sähkölämmitys ja sähkön siirto sekä kaasumaisten polttoaineiden jakelupalvelut putkiverkoston kautta. Sähköön ja kaasun käyttöön liittyvät tarvikkeet kuten lamput ja sulakkeet. Tähän merkitään myös maakaasu sekä sähköautojen lataus.

Vesi (tili 4570)

Käyttövesimaksut eli veden puhdistus- ja jakelumaksut (sen sijaan jätevesimaksut kuuluvat kululajiin *Puhtaanapito- ja pesupalvelut*). Tähän kirjataan myös vesilaitoksissa veden osto sekä jäteveden ja veden puhdistuskemikaalit.

Kalusto (tili 4580)

Muu kuin pysyvien vastaavien hyödykkeisiin luettava kalusto ja välineistö, eli kerta-poistoisen kaluston ja välineistön hankinta, esimerkiksi tablet-laitteet, e-kirjan lukulaitteet, tietokoneiden oheislaitteet kuten näytöt, näppäimistöt, printterit, skannerit, kaa-pelit sekä puhelimet, puhelinvastaajat, antennit, murto- ja palohälytysjärjestelmät, televisiot, videot, dvd-/blu-ray -laitteet, monitorit ja projektorit, video- ja digitaalikamerat, radiovastaanottimet, vahvistimet ja kaiuttimet. Lisäksi esimerkiksi pöydät, tuolit, akut, porat, sahat yms.

Rakennusmateriaali (tili 4590)

Rakennusaineet ja -tarvikkeet kuten sora, sementti, puuaines, tiilet, naulat, tapetit, maalit, lakat, lvi-tarvikkeet ym. rakennusmateriaali.

Muu materiaali (tili 4600)

Kaikki ne menot aineiden ja tarvikkeiden ostoista, joita ei voida kirjata muihin edellä oleviin materiaalin ostojen alakohtiin. Esimerkiksi näyttöpäätelasit kirjataan tänne.

Pysyviin vastaaviin aktivoidut aineet, tarvikkeet ja tavarat (tili 4640)

3.2.6.1 Varastojen lisäys/vähennys

Käytetään laskelmakaavoissa: [Kunta, ky](#), LL

Tilikauden ostomenot oikaistaan tuotannontekijöiden käyttöä vastaavasti kuluiksi oikaisemalla ostomenoja tuloslaskelmassa varastojen muutoksella. Aineet, tarvikkeet ja tavarat voidaan kirjata tuloslaskelmaan kuluiksi myös käytön mukaan, jolloin ostomenoja ja varastojen muutosta ei erikseen esitetä.

3.2.7 Avustukset

Käytetään laskelmakaavoissa: [Kunta, ky](#)

Avustukset sisältävät kotitalouksille maksetut tuet ja avustukset samoin kuin yhteisöille myönnettyt tuet ja avustukset.

3.2.7.1 Avustukset kotitalouksille

Lasten kotihoidon tuki (lakisääteinen) (tili 4712)

Lain lasten kotihoidon ja yksityisen hoidon tuesta mukaiset tehtävät hoitaa Kansaneläkelaitos, ja kunta korvaa tämän lain nojalla maksetusta tuesta Kansaneläkelaitokselle aiheutuneet kustannukset. Lasten kotihoidon tuella tarkoitetaan lapsen hoidon järjestämiseksi vanhemmalle tai muulle huoltajalle suoritettavaa tukea, johon voi kuulua hoitoraha ja hoitolisä. Osittainen hoitoraha, joustava hoitoraha, kotihoidon tuki ja yksityisen hoidon tuki ovat Kelan neljä lastenhoidon tukea. Niistä säädetään laissa lasten kotihoidon ja yksityisen hoidon tuesta (1128/1996). Lisätietoa: <https://www.kela.fi/lasten-hoidon-tuet>

Lasten kotihoidon tuen kuntalisä (tili 4713)

Kunnat voivat päätöksellään maksaa omaa kunnallista lisää lasten kotihoidon tukeen, jonka maksatuksen kunta voi hoitaa itse tai kunta voi sopia maksatuksesta Kansaneläkelaitoksen kanssa.

Lasten yksityisen hoidon tuki (tili 4714)

Lasten yksityisen hoidon tuella tarkoitetaan lapsen hoidon järjestämiseksi vanhemman tai muun huoltajan osoittamalle hoidon tuottajalle suoritettua tukea, johon voi kuulua hoitoraha ja hoitolisä.

Lasten yksityisen hoidon tuen kuntalisä (tili 4715)

Kunnat voivat päätöksellään maksaa omaa kunnallista lisää yksityisen hoidon tukeen, jonka maksatuksen kunta voi hoitaa itse tai kunta voi sopia maksatuksesta Kansaneläkelaitoksen kanssa.

Osittainen ja joustava hoitoraha (tili 4716)

Muut avustukset kotitalouksille (tili 4739)

Kotitalouksille maksetut muut avustukset kuten erilaiset apurahat, korvaus itse järjestetystä maatalouslomituksesta sekä mm. veroton kuntoutus-, ahkeruus- tai terapia-raha sekä erilaiset apurahat. Jos kunta osallistuu *eläinlääkintähuoltolain 16 §:n* perusteella eläinlääkärin hyötyeläimelle antamasta eläinlääkärinavusta aiheutuneisiin kustannuksiin, esimerkiksi käynti- tai toimenpidemaksuihin, merkitään tämä avustukseksi.

Koulumatkatuki

Lukion tai ammattioppilaitoksen oppilaalle koulumatkakustannusten omavastuuosuu-
den takaisinmaksu.

Vastaanottoraha ja käyttöraha turvapaikanhakijoille

Vastaanottolaissa säädetty turvapaikanhakijoille maksettava vastaanottoraha voidaan seurantaa ja tilityksiä varten erottaa omalle laskentatunnisteen osalle tai tilille.

Vastaanottolaissa säädetty turvapaikanhakijoille maksettava käyttöraha voidaan seurantaa ja tilityksiä varten erottaa omalle laskentatunnisteen osalle tai tilille.

Huom!

Tililuettelossa on edelleen tilit 4721, 4722 ja 4723 toimeentulotuelle ja sen takaisin perinnälle. Nämä tehtävät ovat kuitenkin siirtyneet hyvinvointialueille vuoden 2023 alusta, joten ko. tilejä ei kunnissa enää käytetä.

3.2.7.2 Avustukset yhteisöille (tili 4742)

Muille kuin kotitalouksille myönnettävät avustukset. Tällaisia ovat muun muassa erilaisille yhdistyksille, seuroille ja tiehoitokunnille maksettavat toiminta-avustukset, jäsenkunnan osallistuminen kuntayhtymän investointiin silloin, jos sitä ei voida merkitä taseen muihin pitkävaikutteisiin menoihin, sekä säätiölle maksettava säädepääoma (ei ole taseeseen muihin osuuksiin aktivoitava meno).

Avustuksiin yhteisöille kuuluvat myös kunnan osuudet työmarkkinatuen rahoitusmenoihin (Työmarkkinatuen kuntaosuus), jotka Kansaneläkelaitos laskuttaa kunnilta.

3.2.8 Muut toimintakulut

Käytetään laskentakaavoissa: Kunta, ky

Muihin toimintakuluihin sisältyvät mm. vuokratulot ja kunnan maksamat välittömät verot, esimerkiksi liiketoiminnan yhteisövero³³, kiinteistöverot ja välilliset verot kuten jätevero. Tähän kuuluu myös arvonalisävero omasta käytöstä tai luontoisetuateriasta siltä osin kuin sitä ei voida kohdistaa ao. kululajiin. Vuokratulot voidaan esittää tuloslaskelmassa myös omalla rivillään, mikäli niiden määrä toimintakuluissa on olennainen. Myyntiin liittyvät kuluerät kuten myyntisaamisista syntyneet luottotappiot sekä välilliset verot, jotka eivät perustu välittömästi myynnin määrään, kuten valmistevero, vähennetään tuloslaskelmassa muina toimintakuluina. Myyntiin liittyvistä kulueristä myyntirahdit ja myyntiprovisiot kirjataan luonteensa mukaiseen kululajiin.

Oikaisuerät on pyrittävä kirjaamaan ensisijaisesti kulu- tai tuottolajiin, johon oikaistava liiketapahtuma on kirjattu.

Kunnan tai muun konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän yhteisön erillistilinpäätökseen sisältyvät välittömät verot ja laskennalliset verot sekä vapaaehtoisten varausten ja poistoeron muutoksesta johtuvat laskennalliset verot merkitään kunnan konsernituloslaskelmassa tilikauden veroihin ja laskennallisiin veroihin.

Erikseen on ilmoitettava muihin toimintakuluihin sisältyvä pakollisten varausten muutos.

3.2.8.1 Vuokratulot

Vuokratulujen yhteismäärästä tulee eritellä sisäiset vuokratulot. Asuntojen sekä muiden rakennusten ja huoneistojen vuokriin sisältyvät sekä ulkoiset että sisäiset vuokrat (tai yhtiövastikkeet) rakennuksista ja huoneistoista.

Koneiden ja laitteiden vuokriin kirjataan muun muassa vuokrattujen koneiden ja kaluston ja kuljetusvälineiden (myös toimistokoneiden ja -laitteiden) vuokramenot mukaan lukien leasingvuokrat ja niihin sisältyvät vakuutusmaksut. Muihin vuokratuluihin kirjataan esimerkiksi vaatteiston vuokrat. Sen sijaan esimerkiksi työkonerajoittajalle maksetut työsuoritusten korvaukset luetaan muiden palvelujen ostoihin.

³³ Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunnon 60/2003 mukaan kuntayhtymän liiketoiminnasta maksama yhteisövero voidaan esittää omana eränään tuloslaskelmassa ennen *tilikauden ylijäämä (alijäämä)* -riviä.

Alla on tietotarve ulkoisista vuokrakuluista:

- Maa- ja vesialueiden vuokrat (tili 4810)
- Rakennusten ja huoneistojen vuokrat (tili 4820)
- Koneiden ja laitteiden vuokrat (tili 4830)
- Muut vuokrat (tili 4890)
- Aktivoidut vuokrakulut (tili 4899)

3.2.8.2 Muut kulut

Muihin kuluihin kuuluvat mm. ulosottomiesten tilityspalkkiot, jäsenmaksut muille yhteisöille kuin kuntien keskusjärjestölle ja KT:lle (Kunta- ja hyvinvointityöntekijät) sekä verotilin ilmoitusten myöhästymismaksut. Myös takaustappiot kirjataan tänne³⁴. Erikseen on ilmoitettava maksetut korvaukset takausvastuista yhteensä ja siitä julkisyhteisöille maksetut.

Varastotilien oikaisut ja muut oikaisuerät on pyrittävä kirjaamaan ensisijaisesti kulu- tai tuottolajiin, johon oikaistava liiketapahtuma on kirjattu.

Jätevero (tili 4901)

Kunnan maksama jätevero kirjataan erikseen muista välillisistä ja välittömistä veroista.

Muut välilliset ja välittömät verot (tili 4910)

Välillisiin ja välittömiin veroihin kirjataan mm. ajoneuvovero, käyttövoimaverot sekä arvonalisävero omasta käytöstä tai luontoiseturvasta siltä osin, kun sitä ei voida kohdistaa ao. kululajiin. Lisäksi muita vastaavia veroja ovat kiinteistövero ja liiketoiminnan yhteisövero.

Kunnan tai muun konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän yhteisön erillistilinpäätökseen sisältyvät välittömät ja laskennalliset verot sekä vapaaehtoisten varausten ja poistoeron muutoksesta johtuvat laskennalliset verot merkitään kunnan konsernituloslaskelmassa tilikauden veroihin ja laskennallisiin veroihin. Kunnan konserniin kuuluvan osakeyhtiön maksama yleisradiovero kirjataan konsernitilinpäätöksessä muihin välillisiin ja välittömiin veroihin.

³⁴ Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunnon 59/2002 mukaan takausvastuuna maksettuja eriä voidaan pitää kunnan varsinaisesta toiminnasta aiheutuvina, vaikkakin kertaluonteisina ja olennaisina.

Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustappiot (tili 4920)

Olenaiset pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustappiot kirjataan muina toimintakuluina³⁵. Nämä luovutustappiot on eriteltävä tilinpäätöksen liitetiedoissa.

Luottotappiot toimintatuotoista (myyntisaamiset) (tili 4921)

Muihin kuluihin kuuluvat myyntisaamisista syntyneet luottotappiot.

Arvonlisäverollisen toiminnan myyntisaamisten luottotappiot vähennetään arvonlisäveroilmoituksessa myynnin vähennyksenä.

Takaustappiot (tili 4930) ja takauskorvausten takaisinperinnät (tili 4931)

Muihin kuluihin kuuluvat annetuista takauksista syntyneet tappiot.

Omalle tililleen merkitään saadut *Takauskorvausten takaisinperinnät* yhteensä ja siitä julkisyhteisöiltä saadut tulot.

Muut toimintakulut (tili 4940)

Aktivoidut muut kulut (tili 4990)

3.2.9 Liiketoiminnan muut kulut

Käytetään laskelmakaavoissa: LL

Liiketoiminnan muihin kuluihin kirjataan mm. pysyvien vastaavien myynnistä syntyneet luovutustappiot, välilliset verot kuten jätevero ja kiinteistövero toisen kunnan alueella olevasta kiinteistöstä. Liikelaitoksen maksama liiketoiminnan tulovero³⁶ voidaan myös kirjata tähän erään, ellei sitä esitetä tilinpäätössiirtojen jälkeen erillisessä erässä *Tuloverot*.

³⁵ Vähäiset pysyvien vastaavien aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden luovutustappiot voidaan esittää tuloslaskelmassa poistojen oikaisuna. Satunnaisina kuluina esitetään olenaiset luovutustappiot silloin, kun kunta tai kuntayhtymä luopuu kokonaan toiminnasta, jossa pysyvien vastaavien hyödykettä on käytetty.

³⁶ Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunnon 60/2003 mukaan kuntayhtymän liiketoiminnasta maksama yhteisövero voidaan esittää omana eränään tuloslaskelmassa ennen *Tilikauden ylijäämä (alijäämä)* -riviä.

3.2.10 Osuus osakkuusyhteisöjen voitoista (tappioista)

Käytetään laskelmakaavoissa: Kons

Osuus osakkuusyhteisön tilikauden voitosta tai tappiosta esitetään konsernituloslaskelmassa toimintatuottojen ja -kulujen ryhmässä nimikkeellä *Osuus osakkuusyhteisöjen voitosta (tappiosta)*. Tililuettelossa näille on omat tilit:

- Osuus osakkuusyhteisöjen voitosta (tili 4996)
- Osuus osakkuusyhteisöjen tappiosta (tili 4997)

3.2.11 Verotulot

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, Kons

Verotulojen kirjaamisperusteet

Tuloslaskelmassa tai sen liitteenä verotulot eritellään kunnan tuloveroon (tili 5000), osuuteen yhteisöveron tuotosta (tili 5200), kiinteistöveroon (tili 5100) ja muihin verotuloihin (tili 5400). Kunnan verotulot kirjataan tilinpäätöksessä verohallinnon tilitysten suoritusajankohdan mukaan kalenterikuukausittain ao. tilikauden verotuloksi. Mikäli joulukuussa tilitettävä määrä on poikkeuksellisesti negatiivinen, kirjataan se ao. tilikauden verotulojen vähennykseksi ja siirtovelaksi.

Kunnan tuloveron tilikaudelle kohdistuvia tilityksiä ovat

- ennakonpidätysten ja ennakonkannon tilitykset kuukausittain
- verotusmenettelylain mukaisten verojen tilitykset tilikautta edeltäviltä verovuosilta
- oikaisutilitykset.

Yhteisöveron tilikaudelle kohdistuvia tilityksiä ovat ennakonkannon tilitykset ja muut yhteisöveron tilitykset.

Kunnan kiinteistöverotuloksi kirjataan tilikauden aikana tilitetty kiinteistövero.

Kunnan verotulojen tilityksissä tehtyjen vähennysten ja lisäysten kirjaaminen

Kunnan saamissa tilityksissä tehdyt vähennykset ja lisäykset kirjataan seuraavasti:

Verontilityslain 2 §:n 2 momentin mukaista kuittausmenettelyä käyttäen kunnan työnantajana suorittamat ennakonpidätykset ja sosiaaliturvamaksut ennakonpidätyks- ja sosiaaliturvamaksuvelan vähennykseksi muihin lyhytaikaisiin velkoihin.

Verohallintolain 30 §:n mukaan määräytyvä kunnan osuus verotuskustannuksista kirjataan *Palvelujen ostot* -kuluryhmään.

Tilitettyjen määrien oikaisujen mukaan kunnalta takaisin perittävät erät pienentävät verotulojen määrää. Mikäli kuukausitilitys, jossa vähennys on tehty, riittää takaisinperintään, ei perittäviä eräitä kirjata erikseen. Seuraaviin tilityksiin perittäväksi jäävä määrä kirjataan verotulokohtaa veloittaen siirtovelaksi.

Vastaavalla tavalla käsitellään oikaisuja, jotka johtuvat virheellisistä suorituksista, joita ei ole maksettu tilikauden aikana.

3.2.12 Valtionosuudet

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, Kons

Kunnan tuloslaskelman valtionosuuksiin sisältyvät käyttötalouden valtionosuudet ja -avustukset, jotka perustuvat yleiseen valtion ja kuntien väliseen kustannustenjakoon, ja joilla ei ole käyttökorvauksen tai maksun luonnetta. Voimassa oleva valtionosuusjärjestelmä on hallinnollisesti kaksiosainen. Tuloslaskelman valtionosuuksiin sisältyy järjestelmän kumpikin osa, laskennallisesti määräytyvät kunnan peruspalvelujen valtionosuus sekä opetus- ja kulttuuritoimen valtionosuus (*laki kunnan peruspalvelujen valtionosuudesta 618/2021*).

Valtion ns. täyden korvauksen periaatteella maksamat korvaukset (valtionavustukset) kunnan suoritteista sisältyvät *Myyntituottoihin*. Pysyvien vastaavien hyödykkeeseen ja muuhun pitkävaikutteiseen menoon saadut valtionosuudet ja -avustukset vähennetään hankintamenosta. Muut valtiolta saadut tuet ja avustukset merkitään toimintatuottoihin kohtaan *Muut tuet ja avustukset*.

Kuntien valtionosuusmaksatuksen yhteydessä maksettavat esi- ja perusopetuksen kotikuntakorvaukset erotetaan valtionosuustilityksistä. Kotikuntakorvaustulot kirjataan *Myyntituottoihin* ja kotikuntakorvausmenot *Asiakaspalvelujen ostoihin*.

Kunnan peruspalvelujen valtionosuus

Euromääräisesti suurin osa kuntien valtionosuudesta myönnetään *kunnan peruspalvelujen valtionosuudesta annettuun lakiin (618/2021)* perustuen.

Kunnan peruspalvelujen valtionosuuteen sisältyvät myös lisäosat, valtionosuuteen tehtävät vähennykset ja lisäykset ja verotuloihin perustuva valtionosuuden taseaus.

- Kunnan peruspalvelujen valtionosuus (ilman tasauksia) (tili 5501)
- Verotuloihin perustuva valtionosuuksien taseaus (tili 5502)
- Harkinnanvarainen valtionosuuden korotus (tili 5510)

Opetus- ja kulttuuritoimen valtionosuus

Kunnan kirjanpidossa opetus- ja kulttuuritoimen rahoituslain mukainen valtionrahoitus erotetaan omaksi eräkseen (tili 5701). Kunnan peruspalvelujen valtionosuuden lisäksi kuntien valtionosuusjärjestelmän toinen osa on *opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetun lain (1705/2009)* mukainen valtionosuusrahoitus. Sen euromääräisesti merkittävin osa on koulutuksen ylläpitäjille myönnettävä yksikköhintarahoitus lukio-koulutukseen ja ammatilliseen koulutukseen. Lisäksi opetus- ja kulttuuriministeriö myöntää perusopetukseen oppilaskohtaista lisärahoitusta mm. perusopetuksen lisäopetukseen, maahanmuuttajien perusopetukseen valmistavaan opetukseen, joustavaan perusopetukseen, muille kuin oppivelvollisille järjestettävään esi- ja perusopetukseen, pidennettyyn oppivelvollisuuteen kuuluvaan perusopetukseen (vammaisopetus) ja sisäoppilaitoslisää, kun perusopetusta järjestetään sisäoppilaitosmuotoisesti.

Opetus- ja kulttuuritoimen valtionosuuteen sisältyy rahoitusta myös esimerkiksi liikuntaan ja nuorisotyöhön, kansalaisopistojen, museoiden, teattereiden ja orkestereiden toimintaan sekä aamu- ja iltapäivätoimintaan.

Toisen asteen koulutuksen rahoitukseen osallistuvat valtio ja kunnat yhdessä. Valtionosuusprosentti kuvaa sitä osuutta, jolla valtio osallistuu toisen asteen koulutuksen rahoitukseen. Lukiokoulutuksen ja ammatillisen koulutuksen ylläpitäjinä on kuntien lisäksi kuntayhtymiä ja yksityisiä koulutuksen järjestäjiä.

Valtion ja kuntien välisen kustannusten jaon toteutumiseksi kunnilla on oma rahoitusosuus toisen asteen koulutuksen rahoitukseen. Jokainen kunta maksaa asukaskohtaisesti yhtä suurta omarahoitusosuutta toisen asteen koulutukseen riippumatta siitä, onko kunta koulutuksen ylläpitäjä vai ei. Tämä rahoitusosuus otetaan huomioon valtionosuudessa ja se vähentää kunnan saamaa valtionosuutta niin, että opetus- ja kulttuuritoimen kunnan valtionosuus on useille kunnille negatiivinen.

Kuntayhtymällä ei ole valtionosuutena kirjattavaa valtion rahoitusta. Lukiokoulutuksen ja ammattikoulutuksen kuntayhtymän toimintaan saama yksikköhintarahoitus kirjataan *Myyntituottoihin (valtiolta)*.

Kuntayhtymän ylläpitämä kansanopisto, joka saa valtionosuutta 57 % käyttökustannuksista, kirjaa saamansa valtionosuuden *Tukiin ja avustuksiin*. Kuntayhtymän kansanopiston perusopetukseen, lukiokoulutukseen ja ammatilliseen peruskoulutukseen saama yksikköhintaan perustuva valtionrahoitus kirjataan *Myyntituottoihin*.

Muut valtionosuudet

Tililuettelossa on tili *5850 Muut valtionosuudet*, mutta tällä hetkellä tiliä ei käytetä.

Verotulomenetysten korvaus

Verotulomenetysten korvaukset erotettiin kunnan peruspalvelujen valtionosuudesta ja siirrettiin omalle momentilleen valtion talousarviossa 1.1.2020 alkaen. Kuntien kirjanpidossa verotulomenetysten korvaukset jäävät valtionosuuksien ryhmään, mutta ne

eritellään liitetiedoissa. Kunnan omaa seurantaa, toimintakertomuksessa esittämistä ja tulevaa liitetietoa varten merkitään tämä omalle tililleen 5890.³⁷

Valtionosuustilitykset

Valtionosuudet kirjataan tilinpäätöksessä valtionosuusviranomaisten tilitysten ja päätösten mukaan suoriteperustetta vastaavalla tavalla³⁸.

3.2.13 Rahoitustuotot ja -kulut

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Rahoitustuotoissa ja -kuluissa ilmoitetaan rahoitustoiminnan luonteiset tuotot ja kulut.

Pääsääntöisesti korko ja muu rahoitustulo ja -meno jaksotetaan sen tilikauden tuotoksi tai kuluksi, jolta sen suoritusvelvollisuus ajan kulumisen perusteella syntyy. Suoriteperusteesta poiketaan kuitenkin siten, että verojen korkomenot kirjataan tuotoksi tai kuluksi tilikaudelle, jona korkosuoritus tilityksen perusteella saadaan tai suoritetaan.

Toiminta- tai rahoitusavustusta liikelaitokselle tai muulle taseyksikölle ei käsitellä rahoituskuluna vaan kuluryhmässä *Avustukset*.

Jos rahoitusomaisuudesta *kirjanpitolain* 5:2 §:n tai pysyvien vastaavien sijoituksesta *kirjanpitolain* 5:13 §:n perusteella tehty kulukirjaus (arvonalennus) osoittautuu viimeistään tilikauden päättymispäivänä aiheettomaksi, se on kirjattava kulukirjauksen oikaisuksi, kuitenkin korkeintaan hankintamenoonsa. (*KPL* 5:16 §).

3.2.13.1 Korkotuotot

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Korkotuotoissa ilmoitetaan antolainoista (tili 6040), muista sijoituksista ja talletuksista sekä maksuliikennetileiltä saadut korkotuotot suoriteperusteen mukaisesti jaksotettuna. Jos on nostettu lyhytaikainen laina sijoitustarkoituksessa tulon tuottamiseksi,

³⁷ Ks. kirjanpitolausuntokunnan kuntajaoston lausunto 123/2020 verotulojen viivästymisestä maksettavien korvausten käsittelystä kuntien kirjanpidossa

³⁸ Suoriteperustetta vastaavana tapana voidaan pitää muun muassa päätökseen perustuvaa kirjaamista samoin kuin korkojen jaksottamista ajan kulumisen perusteella (kirjanpitolausunto 1542/1998 kohta 2.2.1). Kirjanpitolausuntokunnan kuntajaoston lausunto nro 37/1998. Ks. myös kirjanpitolausuntokunnan lausunto (2008/2020) Ammatillisen koulutuksen julkisrahoituksen jaksottamisesta, jonka mukaan julkisrahoitus merkitään kokonaisuudessaan tuotoksi sille tilikaudelle, jonka aikana kirjanpitovelvolliselle on lopullisesti ja sitovasti syntynyt oikeus rahoituksen saamiseen.

siitä saatu negatiivinen korkomeno merkitään korkotuloksi. (Muut korkotuotot, tili 6050)

Korkotuotoista on eriteltävä koronvaihto- ja korkotermiinisopimuksiin liittyvät korkokulut ja -tuotot (jos tuottoja suojaava sopimus, käsittely korkotuottojen oikaisuna). (tili 6055)

3.2.13.2 Muut rahoitustuotot

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Muihin rahoitustuottoihin³⁹ sisällytetään:

- osinkotuotot ja osuuspääomien korot (tili 6100)
- liikelaitoksen tai muun taseyksikön peruspääoman tuotto (tili 6115)
- korvaus jäännöspääomasta laskennallisesti eriytetyltä liiketoiminnalta (tili 6116)
- verotilityskorot ja -korotukset (tili 6120)
- viivästyskorot (tili 6130)
- peruspääoman korot kuntayhtymiltä (tili 6140)
- kurssivoitot rahoituslainoista (6150)
- arvopapereiden luovutusvoitot (tili 6160)
- ei-suojaavien korkojohdannaisten korkotuotot (tili 6169)
- muut rahoitustuotot, mm. maksuhuomautustulot (tili 6170)
- takausprovisiot (tili 6176)
- rahoitusarvopaperien arvonalentumisten oikaisut (Arvonalentumisten palautukset) (tili 6180)

Jos kunta on saanut vuoden aikana omistamastaan yhtiöstä osinkoja yli 100.000 euroa, pitää luku eritellä KKYTT-raportilla. Ilmoitettavat tiedot: osinkoa maksaneen yhteisön yritystunnus sekä yhteisöltä saatujen osinkojen määrä vuoden aikana (tulolaskelmaan kirjatut).

3.2.13.3 Korkokulut

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Korkokuluihin kuuluvat pitkäaikaisista ja lyhytaikaisista lainoista maksetut korot. Jos lainan vaihtuva korko on ollut negatiivinen ja siitä on saatu tuloa, merkitään tulo korkokulutilin hyvitykseksi. Jos lyhytaikainen laina on kuitenkin nostettu sijoitustarkoituksessa tulon tuottamiseksi, merkitään siitä saatu tulo korkotuloksi.

³⁹ Ks. kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 36/1998 ylijäämän palauttamisesta kuntayhtymässä.

Kulujen suojaamistarkoituksessa tehdyn johdannaissopimuksen kulut ja tuotot kirjataan korkokuluihin (tili 6270). Johdannaissopimuksen perusteella pankilta saatu samamääräinen tulo merkitään ko. tiliryhmän hyvitykseksi (oikaisueräksi). Lisäksi samaan tiliryhmään mutta omalle tilille merkitään johdannaissopimuksen perusteella veoitukseksi kiinteäkorkoinen meno (tili 6255).⁴⁰

Pysyvien vastaavien hyödykkeiden valmistusaikaiset korot voidaan eräin edellytyksin sisällyttää hankintameno. Valmistusaikaisten lainojen korkomenot tulee olla kohdistettavissa valmistamiseen. Lisäksi niiden tulee olla yhdessä muiden hankinnan ja valmistuksen kiinteiden menojen kanssa olennaisia hyödykkeen hankinnan ja valmistuksen muuttuviin menoihin verrattuna. (KPL 4:5.3 §)⁴¹ Aktivoitaville korkomenoille ei ole asetettu ala- tai ylärajaa.

Liikelaitoksista tietotarve: "Kunnalle/ky:lle maksetut korkokulut" (tili 6250) ja "Muille maksetut korkokulut".

3.2.13.4 Muut rahoituskulut

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Muita rahoituskuluja ovat:

- kuntayhtymän jäsenkunnilleen maksama peruspääoman korko (tili 6301)
- korvaus peruspääomasta liikelaitokselta tai muulta taseyksiköltä (tili 6304)
- korvaus jäännöspääomasta laskennallisesti eriytetyltä liiketoiminnalta (kunnalle) (tili 6306)
- kurssitappiot rahoituslainoista (tili 6330)
- arvopapereiden luovutustappiot (tili 6335)
- arvonalentumiset vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopapereista⁴² (tili 6360)
- arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista (pl. toimialasijoittamisen osakkeet ja -osuudet) (tili 6370)
- korkojohdannaisiin liittyvät kulut (ei-suojaava) (tili 6379)
- muut rahoituskulut (tili 6380)

⁴⁰ Kirjanpitolautakunnan lausunnot 1878/2011 koronvaihtosopimusten käsittelystä ns. pienen kirjanpitovelvollisen tilinpäätöksessä ja 1912/2014 pankkilainaan liittyvän koronvaihtosopimuksen käsittelystä tilinpäätöksessä sekä 1963/2016 suojauslaskennasta ja koronvaihtosopimusten käsittelystä. Lisäksi kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 116/2017 suojaustarkoituksessa tehtyjen koronvaihtosopimusten käsittelystä kuntien tilinpäätöksessä.

⁴¹ Ks. myös kirjanpitolautakunnan kuntajaoston *yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta*, 2.2.1 Hankintamenon määrittäminen.

⁴² Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 96/2010 rahoitusomaisuusosakkeiden arvostamisesta ja arvomuutosten kirjaamisesta.

Muita rahoituskuluja ovat lisäksi mm. verotilityskorot, viivästyskorot, maksuhuomautuskulut, takaus-, luotto- ja luottokorttiprovisiot. Lainasaamisista aiheutuneet luottotappiot, myös sosiaalisen luotonuksen luottotappiot, ovat muihin rahoituskuluihin sisältyviä arvonalentumisia. Myös pankin perimä maksu tilillä olevan positiivisen saldon perusteella merkitään Muihin rahoituskuluihin.

Pysyvien vastaavien osakkeiden ja -osuuksien (toimialasijoittamisen⁴³) arvonalennukset esitetään poistojen ja arvonalentumisten ryhmän erässä *Arvonalentumiset*.

Jos rahoitusomaisuudesta *kirjanpitolain* 5:2 §:n tai pysyvän vastaavan sijoituksesta *kirjanpitolain* 5:13 §:n perusteella tehty kulukirjaus osoittautuu viimeistään tilikauden päättymispäivänä aiheettomaksi, se on oikaistava samassa erässä, mihin kulukirjaus on tehty.

3.2.14 Poistot ja arvonalentumiset

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Poistot ja arvonalentumiset esitetään kahtena eränä tuloslaskelmassa: suunnitelman mukaiset poistot ja arvonalentumiset. Jos pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen tai sijoituksen todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämä tulo on pysyvästi vielä poistamatonta hankintamenoa pienempi, erotus on kirjattava arvonalennuksena kuluksi (*KPL* 5:13 §). Kunnassa tulonodotusten lisäksi tarkastellaan hyödykkeen palvelutuotantokykyä.

3.2.14.1 Suunnitelman mukaiset poistot

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Suunnitelman mukaiset poistot (tili 7170)

Poistoina esitetään kaikki suunnitelman mukaiset poistot pysyviin vastaaviin kuuluvien aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden hankintamenoista. Suunnitelman mukaiset poistot on eriteltävä tase-erittäin liitetiedoissa.

Luottotappioita ei sisällytetä poistoihin, vaan ne ilmoitetaan muissa varsinaisen toiminnan kuluissa taikka muissa rahoituskuluissa saatavan luonteesta riippuen.

⁴³ Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 106/2012 kaupungin tytäryhtiöön tekemien pääomasijoitusten arvostuksesta.

Lisäpoisto, joka tehdään suunnitelman mukaisten poistojen kohteena olevasta aineetomasta tai aineellisesta hyödykkeestä sen vuoksi, että poistosuunnitelmaa on perustellusti muutettu, merkitään suunnitelman mukaiseksi poistoksi.

Suunnitelmanmukaiset poistot ovat aina ensisijaisia arvonalennuksena vähentämiseen nähden. Jos poistonalainen hyödyke kuitenkin esimerkiksi tuhoutuu tulipalossa kokonaan tai hyödykkeen tulonodotukset muuttuvat olennaisesti tai poistuvat kokonaan sen käyttötarkoituksen muutoksen takia, esitetään kulukirjaus tuloslaskelmassa erikseen arvonalentumisena.

Poistoeron lisäys, joka tehdään katettaessa hankintamenoa investointivarauksella, merkitään tilikauden tuloksen jälkeen kohtaan *Poistoeron lisäys*.

Kertaluonteiset poistot (tili 7180)

Kertaluonteisina poistoina käsitellään muut kuin suunnitelman mukaiset poistot eli muut lisäpoistot.

Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitot ja -tappiot (tili 7190)

Poistettavan pysyvien vastaavien hyödykkeen luovutuksesta aiheutunut epäolennainen luovutusvoitto ja -tappio merkitään poistojen oikaisuna poistoihin, ellei sitä ole merkitty toiminnan muiksi tuotoiksi tai kuluiksi (pääsääntö) eikä satunnaisiksi eriksi⁴⁴. Suunnitelmapoistojen oikaisuina kirjatut luovutusvoitot ja -tappiot sisältyvät pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustuottoihin, eikä niitä oikaista rahoituslaskelmassa.

3.2.14.2 Omistuksen eliminointierot

Käytetään laskelmakaavoissa: Kons

Eliminointiero osakkeiden tai osuuksien hankintamenon ja hankintahetken oman pääoman osuuden välillä merkitään konsernituloslaskelmassa perustamis- tai hankintatilikaudella poistojen ja arvonalentumisten ryhmään, omaksi rivikseen *Omistuksen eliminointierot*, ja sen jälkeisillä tilikausilla edellisten tilikausien yli- tai alijäämään. Positiiviset ja negatiiviset tulosvaikutteiset eliminointierot eritellään konsernitilinpäätöksen liitetiedoissa. Tililuettelossa näille on omat tilit:

- Positiivinen eliminointiero (tili 7220)
- Negatiivinen eliminointiero (tili 7221)

⁴⁴ Vähäiset pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitot ja -tappiot syntyvät myytäessä hyödyke hintaan, joka poikkeaa vähän jäljellä olevasta poistamattomasta hankintamenosta. Asiaa on selostettu tarkemmin kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeessa *tuloslaskelman laatimisesta*.

Itse perustetun tytäryhteisön osakkeiden tai osuuksien hankintameno eliminoidaan yhtiöön sijoitettua omaa pääomaa vastaan tai omistusosuuden ollessa alle sataprosenttinen, konsernin omistuksen mukaista osuutta vastaan. Jos osakkeiden tai osuuksien hankintameno poikkeaa yhtiön omaan pääomaan kirjatusta määrästä, eliminointiero kirjataan konsernin edellisten tilikausien yli- tai alijäämään. Perustamistilikaudella ero kirjataan tuloslaskelman erään *Omistuksen eliminointierot* ja sen jälkeisillä tilikausilla edellisten tilikausien yli- tai alijäämään.

Hankitun tytäryhteisön hankinta-ajankohdan mukainen oman pääoman osuus ja osakkeiden tai osuuksien hankintameno poikkeavat usein toisistaan. Osakkeiden tai osuuksien hankintameno eliminoidaan tytäryhteisön oman pääoman eristä hankintahetkellä konsernille kuuluvaa osuutta vastaan. Eliminointiero osakkeiden tai osuuksien hankintamenon ja hankintahetken oman pääoman osuuden välillä merkitään hankintatilikaudella konsernituloslaskelmassa Poistojen ja arvonalentumisten ryhmään, erään *Omistuksen eliminointierot*. Hankintatilikauden jälkeen eliminointiero kirjataan edellisten tilikausien yli- tai alijäämään.

3.2.14.3 Konserniliikearvon poisto ja konsernireservin vähennys

Hankintamenomenetelmää käytettäessä keskinäinen omistus eliminoidaan vähentämällä hankintameno sekä tytäryrityksen hankinta-ajankohdan mukaisesta omasta pääomasta määrä, joka vastaa konsernin omistusosuutta. Jos hankintameno on suurempi kuin oma pääoma, syntyy konserniaktiivaa, ja jos hankintameno on pienempi kuin oma pääoma, syntyy konsernipassiivaa. Konserniaktiiva ja konsernipassiiva kohdennetaan pääsääntöisesti omaisuus- ja velkaerille, joista niiden katsotaan johtuvan. Se osa konserniaktiivasta, joka ei ole kohdennettavissa merkitään konserniliikearvoksi ja poistetaan vaikutusaikanaan. Jos vaikutusaikaa ei voida luotettavalla tavalla arvioida, konserniliikearvo poistetaan kymmenessä vuodessa. Kohdistamaton konsernipassiiva eli konsernireservi kirjataan tuotoksi kulukirjausten tai realisoituneiden tulojen mukaan. Tililuettelossa näille on omat tilit:

- konserniliikearvon poisto (tili 7222)
- konsernireservin vähennys (tili 7223)

3.2.14.4 Arvonalentumiset

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Arvonalennus on kirjattava, jos arvonalentuminen arvioidaan pysyväksi. Aiheettomaksi osoittautunut arvonalennus kirjataan kulukirjauksen oikaisuksi (*KPL 5:16 §*).

Pysyvien vastaavien hyödykkeiden arvonalentumiset (tili 7230)

Arvonalentumiseksi merkitään kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksessä pysyvien vastaavien maa- ja vesialueiden, ennakkomaksujen ja keskeneräisten hankintojen sekä toimialasijoittamisen osakkeiden ja -osuuksien sekä aineettomien hyödykkeiden, joista ei tehdä suunnitelman mukaisia poistoja, arvonalentumiset. Ne esitetään tuloslaskelmassa poistojen ja arvonalentumisten ryhmässä erikseen erässä *Arvonalentumiset*.

Suunnitelmanmukaiset poistot ovat aina ensisijaisia arvonalennuksena vähentämiseen nähden. Jos poistonalainen hyödyke kuitenkin esimerkiksi tuhoutuu tulipalossa kokonaan tai hyödykkeen tulonodotukset muuttuvat olennaisesti tai poistuvat kokonaan sen käyttötarkoituksen muutoksen takia, esitetään kulukirjaus tuloslaskelmassa erikseen arvonalentumisena.

Muissa rahoituskuluissa esitetään pysyviin vastaaviin kuuluvien sijoitusten ryhmään kuuluvien joukkovelkakirjalainasaamisten, muiden lainasaamisten ja muiden saamisten arvonalentumiset. Arvonalentumisten käsittelystä on kaaviokuva *liitteenä 3*.

Muut arvonalentumiset (tili 7240)

Arvonalennus voi tulla kysymykseen kunnan liiketoiminnassa ja muussa tuloa tuottavassa toiminnassa, jossa hyödykkeen tuottoarvo määritetään suhteessa tämän toiminnan tulonodotuksiin⁴⁵. Tarkastelussa otetaan tällöin huomioon tulevaisuudessa kertyvien tulojen nykyarvo, jos hyödykkeen tuottamat tulot jakautuvat pitkälle aikavälille. Mikäli kysymyksessä on pitkäaikainen sijoitus, vastaa siihen liittyviä tulonodotuksia parhaiten todennäköinen luovutushinta.

3.2.15 Satunnaiset tuotot ja kulut / Satunnaiset erät

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, Kons

Kirjanpitolaista on kumottu satunnaisia tuottoja ja kuluja koskevat säännökset. Kirjanpitolausautakunnan kuntajaosto on kuitenkin *yleisohjeessaan tuloslaskelman laatimisesta* linjannut, että kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelmassa poikkeukselliset erät käsitellään edelleen *Satunnaisten tuottojen ja kulujen* ryhmässä.

Satunnaisia tuottoja ja kuluja saattaa syntyä mm.

- toiminnan yhtiöittämisestä tai lopettamisesta aiheutuvasta suurehkosta pysyvien vastaavien hyödykkeen luovutusvoitosta tai -tappiosta⁴⁶
- vahingonkorvauksista ja sopimussakoista
- vakuutusturvan ylittävistä kertaluonteisista vahingoista

Ko. kulujen ja tuottojen on oltava olennaisia, tavanomaisesta toiminnasta poikkeavia ja kertaluonteisia. Muutoin ne kirjataan muihin toimintakuluihin. Satunnaisuutta tulee tulkita **suppeasti**. Tyypillistä on, että satunnaisia eräiä ei esiinny jokaisena tilikautena.

⁴⁵ Kirjanpitolausautakunnan kuntajaoston lausunto 106/2012 kaupungin tytäryhtiöön tekemien pääomasijoitusten arvostuksesta

⁴⁶ Esimerkiksi jos kunta yhtiöittää tai myy liikelaitoksensa, siitä syntyvä luovutusvoitto tai -tappio käsitellään satunnaisena eränä.

Raportoinnissa satunnaiset **tuotot** jaotellaan seuraavasti:

- Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitot (tili 8000)
- Omistussuoksien luovutukset (tili 8010)
- Vahingonkorvaukset ja sopimussakot (tili 8020)
- Muut satunnaiset tuotot (tili 8050)

Raportoinnissa satunnaiset **kulut** jaotellaan seuraavasti:

- Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustappiot (tili 8100)
- Omistussuoksien luovutukset (tili 8110)
- Vahingonkorvaukset ja sopimussakot (tili 8120)
- Annetut akordit ja konserniavustukset (tili 8130)
- Muut satunnaiset kulut (tili 8150)

3.2.16 Tilinpäätössiirrot

Käytetään laskelmakaavoissa: Kons

Tilinpäätössiirrot tarkoittavat kunnan konsernitilinpäätöksessä poistoeron, varausten ja rahastojen muutosta. Kirjaukset tilille 8200.

3.2.17 Poistoeron muutos / Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+)

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL

Investointivarauksen käyttö pysyvien vastaavien poistonalaisen hyödykkeen hankintamenon kattamiseen kirjataan varauksen vähennyksenä (+) (tili 8550) tuloslaskelmaan. Varauksen vähennystä kumoamaan tuloslaskelmaan merkitään varauksen käyttöä vastaava poistoeron lisäys (-) (tili 8500).

Investointivarauksen käyttö merkitsee investointivarauksen muuttamista poistoeroksi, jota varauksen käyttövuonna ja seuraavina tilikausina vähennetään enintään kyseisen pysyvien vastaavien hyödykkeen kunkin tilikauden suunnitelmapoiston verran⁴⁷. Kertyneen poistoeron purkaminen siten, että poistamatta oleva hankintamenon osa lisääntyisi, ei ole hyvän kirjanpitolautakunnan kunnajaoston yleisohjeesta tuloslaskelman laatimisesta, alaviite 19.

⁴⁷ Katso esimerkki kirjanpitolautakunnan kunnajaoston yleisohjeesta tuloslaskelman laatimisesta, alaviite 19.

3.2.18 Varausten muutos / Varausten lisäys (-) tai vähennys (+)

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL

Vapaaehtoisten varausten muutokset

Kunta voi kirjata kirjanpitolain 5:15 § luetelluista varauksista investointivarausten, vaikka varauksen tekemiseen ei olisi verotusperusteista syytä. Investointivaraus saadaan tehdä tulevien tilikausien poistonalaisten pysyvien vastaavien hankintamenoa varten. Investointivarausten avulla voidaan varautua tulevana vuosina tehtävään kuntatalouden kannalta merkittävään investointiin keräämällä sitä varten tuloja etukäteen. Investointivarauksella katettava kohde on yksilöitävä kunnan taloussuunnitelmassa. Menettely, jossa investointivarausta kartutetaan taikka puretaan tilikauden tuloksen tasaamiseksi ilman, että siirtojen perustana ovat suunnitellut investointihankkeet tai niiden toteutuminen, ei ole hyvän kirjanpitolain mukainen.

Investointivaraus tuloutetaan viimeistään tilikaudella, jona hyödyke hankitaan tai jolloin hyödykkeestä aletaan tehdä suunnitelman mukaisia poistoja. Investointivaraus voidaan purkaa myös peruspääomaan⁴⁸.

Jos varauksena on tilinpäätökseen merkitty enemmän kuin valmistuneen tai hankitun hyödykkeen toteutunut hankintameno, on hankintamenon ylittävä osuus tuloutettava varauksen muutoksena sinä tilikautena, jona poistojen kirjaaminen aloitetaan tai jona hyödyke on valmistunut tai hankittu. Tililuettelossa käytetään seuraavia tilejä:

- varausten lisäys (-) (tili 8600)
- varausten vähennys (+) (tili 8650)

Huom!

Lue investointivarauksesta tarkemmin kirjanpitolaikunnan hyvinvointialue- ja kunta- jaoston yleisohjeesta tuloslaskelman laatimisesta.

Pakollinen varaus on tehtävä tilikauden tuloksesta riippumatta, silloin kun velvoite sen tekemiseen on syntynyt. Pakolliset varaukset kirjataan tuloslaskelmaan luonteensa mukaisesti kulueriin ennen tilikauden tulosta.

⁴⁸ Kunnan peruspääomaa on perusteltua vahvistaa silloin, kun sen määrä yhdessä arvonorotusrahaston pääoman kanssa on olennaisesti ja pysyvästi pysyvien vastaavien määrää alempi.

3.2.19 Rahastojen muutos / Rahastojen lisäys (-) tai vähennys (+)

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL

Kirjanpitoimenettelyn kannalta vapaaehtoisella varauksella ja rahastosiirrolla ei ole eroa. Rahaston ja varauksen kartuttamista ja käyttöä koskeva päätöksenteko poikkeaa kuitenkin toisistaan. Rahaston hallinnoinnin kannalta on perusteltua, että rahaston kartuttaminen ja käyttö perustuvat pysyväisluonteiseen sääntöön. Hyvän kirjanpito-tavan mukaisesti rahastoon siirto voidaan pääsääntöisesti kirjata vain niissä ra-joissa, jotka tilikauden tulos (tuloslaskelman erä *Tilikauden tulos*) tekee mahdolliseksi.

Investointirahaston tai investoinnin rahoittamiseen tarkoitetun muun rahaston purka-misessa investoinnin toteuduttua menetellään vastaavalla tavalla kuin edellä inves-tointivarauksen yhteydessä on sanottu.

Lahjoitusrahastojen pääomat, joiden kartuttamiseen ja käyttämiseen liittyy lahjakirjaan tai muuhun sopimukseen perustuvia erityismääräyksiä, merkitään toimeksiantojen pääoman erään *Lahjoitusrahastojen pääomat*. Toimeksiantojen pääomiin sisältyvän lahjoitusrahaston pääoman muutoksia ei käsitellä tulosvaikutteisesti. Yleiskatteisten lahjoitusrahastojen varat sisältyvät kunnan rahoitusomaisuuteen ja erityiskatteisten lahjoitusrahastojen varat toimeksiantojen varojen erään *Lahjoitusrahastojen erityiskat-teet*.

Rahastojen kartuttaminen ja käyttö tehdään pääsääntöisesti tuloslaskelman *Rahasto-jen muutos* -tilejä vastaan. Asiaa on tarkemmin selostettu taseen Vastattavaa-puolella rahastojen kohdalla⁴⁹. Tililuettelossa on seuraavat tilit:

- rahastojen lisäys (-) (tili 8700)
- rahastojen vähennys (+) (tili 8750)

3.2.20 Tuloverot

Käytetään laskelmakaavoissa: LL

Kunnan liiketoiminnalle saattaa muodostua tuloverovelvollisuus toisen kunnan alu-eella harjoittamastaan elinkeinotoiminnasta (esim. kunnan vesi- ja lämpölaitoksen toi-minta kunnan oman alueen ulkopuolella) tai toisen kunnan alueella omistamistaan kiinteistöistä, jotka eivät ole yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä (TVL 21.4 §).

⁴⁹ Vahinkorahastoihin ja muihin vapaaehtoisin rahastoihin liittyviä kirjausesimerkkejä on *liitteenä* 2.

Myös kuntayhtymälle (kuntayhtymän liikelaitokselle tai liikelaitoskuntayhtymälle) saat-
taa muodostua tuloverovelvollisuus elinkeinotoiminnasta tai omistamistaan kiinteis-
töistä.

Kunnan ja kuntayhtymän liikelaitoksen ja liikelaitoskuntayhtymän tuloslaskelmassa tu-
loverot esitetään ensisijaisesti tilinpäätössiirtojen jälkeen yhtenä eränä *Tuloverot* (tili
8760).

3.2.21 Tilikauden verot ja laskennalliset verot

Käytetään laskelmakaavoissa: Kons

Kunnan tai muun konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän yhteisön erillistilinpäätökseen
sisältyvät välittömät verot ja laskennalliset verot sekä vapaaehtoisten varausten ja
poistoeron muutoksesta johtuvat laskennalliset verot merkitään kunnan konsernitulos-
laskelmassa tilikauden veroihin (tili 8765) ja laskennallisiin veroihin (tili 8766).

3.2.22 Vähemmistöosuudet

Käytetään laskelmakaavoissa: Kons

Vähemmistöosuudet merkitään konsernituloslaskelmaan erilliseksi tilikauden ylijää-
mää tai alijäämää edeltäväksi eräksi (*KPA 3:2.4 §*) (tili 8780) ⁵⁰.

⁵⁰ Ks. vähemmistöosuuden erottamisesta kirjanpitolautakunnan kuntajaoston *yleisohje konserniti-
linpäätöksen laatimisesta*.

3.3 Tasetilejä koskevat säännökset, ohjeet ja määräykset

3.3.1 Pysyvät vastaavat

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

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. Pysyviin vastaaviin sisällytetään pysyvien vastaavien aineettomat ja aineelliset hyödykkeet ja sijoitukset. Tarkempia ohjeita pysyvien vastaavien kirjaamisesta on antanut kirjanpitolautakunnan kuntajaosto *yleisohjeessaan suunnitelman mukaisista poistoista*. Koko tasetta koskevia ohjeita on vastaavasti *yleisohjeessa taseen laatimisesta*.

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.

Yleistä pysyvien vastaavien hyödykkeiden kirjaamisessa

Maa- ja vesialueiden ja arvopapereiden arvonorotukset on syytä kirjata erillistileille. Pysyvien vastaavien hyödykkeisiin kirjattuja sisäisiä katteita varten on tarkoituksenmukaista avata kirjanpitoon tase-erien mukaiset sisäisten katteiden tilit, joilta katteet ilman lisäselvityksiä voidaan tilinpäätöstä laadittaessa eliminoida.

Osakkeiden ja osuuksien samoin kuin lainasaamisten tiliöinnissä otetaan huomioon konsernitilinpäätöksen eliminointivaatimusten ja yhdistelyperiaatteiden edellyttämät ryhmittelyt. Peruspääomasijoitukselle liikelaitokseen tai muuhun taseyksikköön ja lainasaamisiin liikelaitoksilta ja muilta taseyksiköiltä avataan omat tilit tai ne erotellaan muilla tunnisteilla.

Aktivointiedellytykset täyttävä pitkävaikutteinen ympäristömeno voidaan aktivoida ja kirjata vaikutusaikanaan poistoina kuluksi. Aktivoitujen ympäristömenojen esittämistä taseen vastaavissa omana tilinpäätöseränään ei vaadita. Ympäristömenot voidaan aktivoida, jos ne liittyvät tuleviin ympäristönsuojelutoimenpiteisiin ja ne tuottavat tulevaisuudessa tuloa. Kunnassa hyödyke voidaan aktivoida myös tulon tuottamisen tarkoituksesta riippumatta, jos se vaikuttaa jatkuvasti tuotannontekijänä hyödyke- tai palvelutuotannossa useana tilikautena.

Lahjoituksena tai testamenttina saatu omaisuus, johon ei liity käyttörajoituksia, kirjataan luonteensa mukaisiin tase-eriin ja tuloksi tuloslaskelmaan. Myös lahjoituksena

saatuihin omaisuuseriin sovelletaan arvonkorotuksista ja arvonalennuksista annettuja ohjeita.

3.3.1.1 Aineettomat hyödykkeet

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Aineettomat oikeudet

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Aineettomia oikeuksia ovat kunnan erikseen luovutettavissa olevien käyttö- ja valmistusoikeuksien hankintamenot. Aineettomiin oikeuksiin voidaan kirjata vastikkeellisesti hankitut liikenneluvat, toimiluvat, patentit, tekijänoikeudet, tavaramerkit yms. 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.

Taseessa tietokoneohjelmistojen lisenssimaksut kirjataan tilille 1005. IT-ohjelman hankintaan liittyvät muut menot kuin lisenssioikeuden hankintameno kirjataan muuksi pitkävaikutteiseksi menoksi tilille 1011 (tili käytössä vuodesta 2024 lähtien) ⁵¹.

Muut aineettomat oikeudet kirjataan tilille 1006.

Konserniliikearvo

Jos kunta tai kunnan konsernitilinpäätökseen yhdisteltävä alakonserni on tehnyt tytäryhteisön omistuksen eliminoinnin hankintamenomenetelmällä, siitä aiheutunut konserniliikearvo merkitään taseen pysyviin vastaaviin aineettomien hyödykkeiden ryhmään, erän aineettomat oikeudet jälkeen (tili 1012 vuonna 2023, tili 1008 vuodesta 2024 lähtien). Konserniliikearvo poistetaan viiden vuoden kuluessa tai, jos sen vaikutusaika on tätä pidempi, vaikutusaikanaan, kuitenkin enintään 20 vuoden kuluessa.

Muut pitkävaikutteiset menot

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Muihin pitkävaikutteisiin menoihin kirjataan aktivoidut kehittämismenot samoin kuin aktivoitu liikearvo ja lainan pääoma-alennus ja lainan liikkeeseenlaskumenot. Lisäksi muihin pitkävaikutteisiin menoihin voidaan kirjata muita em. ryhmiin kuulumattomia aineettomia hyödykkeitä kuten osake-⁵² ja vuokrahuoneistojen perusparannusmenot,

⁵¹ Ks. kirjanpitolautakunta 1604/2000 Atk-ohjelmiston hankintamenon aktivointi.

⁵² Osakehuoneistojen perusparannusmenoja ei merkitä osaksi huoneiston hallintaan oikeuttavien osakkeiden hankintamenoa (kirjanpitolautakunta 1588/1999).

tavanomaista vuotuiskestannusta suuremmat kaavoitusmenot, atk-ohjelman hankintaan liittyvät muut menot kuin lisenssioikeuden hankintamenot sekä osallistuminen valtion tie-, rata- ja vesiväylähankkeisiin.

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

Liikearvon hankintameno saadaan aktivoida. Liikearvon aktivointi tulee kysymykseen ostettaessa liiketoimintaa harjoittava yritys sen tuotannon tekijöiden substanssiarvoa korkeammasta kauppahinnasta. Substanssiarvolla tarkoitetaan tällöin yrityksen varojen ja velkojen erotusta. Liikearvo voi syntyä yrityskaupan lisäksi myös yritysjärjestelyn (fuusion) yhteydessä. Silloin liikearvolla tarkoitetaan fuusioaktiivan määrää, jota kunta ei voi kohdistaa vastaanotetuille taseessa näkyville tuotannon tekijöille.

Lainan ottamisesta aiheutunut pääoma-alennus ja siihen rinnastettavat menot sekä lainan liikkeeseen laskusta aiheutuneet menot saadaan aktivoida erityistä varovaisuutta noudattaen.

Muita pitkävaikutteisia menoja voivat edellä mainittujen lisäksi olla tavanomaista suuremmat rahoitusosuudet tai -avustukset muiden yhteisöjen pysyvien vastaavien hyödykkeiden hankintamenoihin (esimerkiksi jäsenkunnan rahoitusosuus kuntayhtymän pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintamenoon, mikäli jäsenkuntien kesken asiasta on näin sovittu)⁵³.

Muut pitkävaikutteiset menot kirjataan tilille 1010. Tietokoneohjelmistot (pl. linsenssimaksut) kirjataan tilille 1011 (vuodesta 2024 lähtien).

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

Ennakkomaksut

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Ennakkomaksut ilmoitetaan viimeisenä eränä siinä ryhmässä, johon vastaava aktivoitu menokin kuuluu. Maksu käsitellään ennakkomaksuna, jos maksun perustana

⁵³ Jäsenkunnan maksuosuuden käsittelyä kuntayhtymän investointiin on käsitelty kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunnossa nro 15/1997 ja kunnan osallistumista yhdistyksen tai tytäryhtiön pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintameno rahoittamiseen on käsitelty lausunnossa nro 32/1998. Muita yhteisöjä, joiden pysyvien vastaavien rahoitusmenoihin kunta voi osallistua, ovat tytäryhteisöt ja muut yhteisöt, jotka hoitavat kunnan tehtäviä tai joiden toiminnan tarkoituksena on kunnan tehtäviin liittyviä päämääriä. Katso myös lausunto 17/1997: Koulukiinteistön hankintameno ja siihen saadun rahoitusosuuden käsittelemisestä kirjanpidossa.

olevaa hyödykettä ei ole vielä vastaanotettu. Aineettomien hyödykkeiden ennakkomaksut kirjataan tilille 1020.

Keskeneräiset aineettomat hyödykkeet kirjataan hyödykelajinsa mukaiselle tilille (esim. Muut pitkävaikutteiset menot). Poistojen kirjaus aloitetaan kuitenkin vasta hankkeen valmistuttua.

3.3.1.2 Aineelliset hyödykkeet

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Maa- ja vesialueet

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Maa- ja vesialueita ovat maa- ja metsäalueet, rakennetut ja rakentamattomat tontit, koskitilat ja vesialueet. Aktivoitavaan hankintamenoa lasketaan mukaan nimellishankintahinnan lisäksi alueen erottamis-, lainhuudatus- yms. välittömästi alueen kunnan käyttöön saattamiseen liittyvät menot. Kutakin maa- ja vesialuetta seurataan erikseen pysyvien vastaavien hyödykkeiden kirjanpidossa.

Kunnan metsäalueet sisältyvät maa- ja vesialueisiin. Metsän myynti kirjataan myyntituotoksi tuloslaskelmaan luovutushetken perusteella (ei esimerkiksi metsän kasvun perusteella).⁵⁴

Kunnan maa-alueet ovat joko palvelutuotannon pysyvien vastaavien hyödykkeitä 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. Yhteismetsän alue kuuluu niiden osakastiloihin yhteisenä alueena. Kunnan kirjanpidossa maa-alueen esittämispaikka tai hankintameno ei muutu, vaikka se siirretään yhteismetsään.

Käyttötarkoituksesta riippumatta maa-alueiden hankintameno käsitellään investointimenona ja kirjataan taseessa pysyviin vastaaviin⁵⁵. Myytäväksi tarkoitetun tontin hankintameno voidaan siirtää vaihtuviin vastaaviin, kun käyttötarkoitus on määrätty. Pysyvistä vastaavista maa-alue siirretään vaihto-omaisuuteen hankintamenon taseeseen

⁵⁴ Katso myös kirjanpitolausunkunnan lausunto 1996/2019 metsäkiinteistöön liittyvistä kirjanpitokysymyksistä.

⁵⁵ Kirjanpitolausunkunnan kuntajaoston lausunnot 94/2010, 70/2005 ja 67/2005 maankäyttösopimuksista.

merkittyä osaa vastaavasta määrästä ja mahdollinen maa-alueeseen tehty arvonkorotus peruutetaan (*KPL 5:19 §*). Kirjanpidollisesti siirto vaihtuviin vastaaviin vaikuttaa vain tase-eriin.

Tontin muodostamisesta ja kunnallistekniikan rakentamisesta sekä maksettavista maankäyttö- ja kehittämiskorvauksista⁵⁶ aiheutuva hankintameno voidaan aktivoida ja lisätä tontin hankintamenoon. Aktivointi voidaan tehdä taseessa sekä pysyviin että vaihtuviin vastaaviin kirjatun tontin hankintamenoon.

Rakennuksen purkamismenot voidaan poikkeuksellisesti aktivoida tontin hankinnan yhteydessä, kun rakennus puretaan tontin saattamiseksi rakennuskelpoiseksi uudisrakennusta tai tontin muuta käyttöä varten. Aktivoinnissa on noudatettava varovaisuuden periaatetta siten, että tontin aktivoitu hankintameno ei muodostu sen todennäköistä luovutusarvoa tai muutoin määriteltyä käyttöarvoa suuremmaksi⁵⁷.

Maa- ja vesialueet kirjataan tilille 1100.

Neljännesvuosiraportoinnissa (KKNR) investoinnit maa- ja vesialueisiin eritellään edelleen hankinta- ja parannusinvestointeihin.

Kiinteistöjen liittymismaksut / Kiinteistöjen vuokraoikeudet ja niihin liittyvät liittymismaksut

Kunnan maksamat ei-palautettavat liittymismaksut on perusteltua aktivoida. Kun kyseessä on oma tontti, ei-palautettavat liittymismaksut kirjataan pysyvien vastaavien aineellisten hyödykkeiden tase-erään *Maa- ja vesialueet* (tili 1100). Kun kyseessä on vuokratontti, ei-palautettavat liittymismaksut kirjataan pysyvien vastaavien aineellisten hyödykkeiden tase-erän *Maa- ja vesialueet* alaräksi nimikkeellä *Kiinteistöjen vuokraoikeudet* (tili 1104). Jos tase-erä sisältää ainoastaan aktivoituja liittymismaksuja, erälle on kuitenkin suositeltavaa antaa nimike *Kiinteistöjen liittymismaksut* (tili 1102).⁵⁸

Maa- ja vesialueiden arvonkorotukset

Arvonkorotuksen edellytyksenä on, että todennäköinen luovutushinta on tilinpäätöspäivänä pysyvästi alkuperäistä hankintamenoa olennaisesti suurempi. Arvonkorotus saadaan merkitä taseeseen johdonmukaisuutta ja varovaisuutta noudattaen ja sen

⁵⁶ Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 71/2005 määräalojen ja rakennusten vaihdon kirjaamisesta.

⁵⁷ Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 91/2009 rakennuksen purkamismenojen kirjaamisesta.

⁵⁸ Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 65/2004 liittymismaksujen kirjaamisesta, myös kirjanpitolautakunnan lausunto 1670/2001 liittymismaksujen merkitsemisestä maksajan kirjanpitoon.

enimmäismäärä on arvonkorotuskohteen todennäköisen luovutushinnan⁵⁹ ja kirjanpidossa poistamatta olevan hankintamenon erotus. (Tiliuettelon tili 1105.)

Rakennukset

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

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

Raportoinnissa rakennusinvestoinnit on eriteltävä asuinrakennuksiin (tili 1115) ja muihin rakennuksiin (tili 1116). Lisäksi nämä investoinnit eritellään edelleen KKNR-raportoinnissa korjausinvestointeihin ja hankintainvestointeihin. Asuinrakennuksia ovat tällöin sellaiset rakennukset, joiden kerrosalasta yli puolet on asumiskäytössä. Asuinrakennuksia eivät ole myöskään asuntolat tms., joissa on yhteiset keittiö-, oleskelu- ja saniteettitilat. Muita rakennuksia ovat rakennukset, joissa yli puolet kerrosalasta on muussa kuin asumiskäytössä.

Rakennusten teknisten laitteiden kuten hissien, ilmanvaihto-, lämmitys- ja jäähdytyslaitteistojen ja keskusantennien hankintameno lasketaan mukaan varsinaisen rakennusrungon hankintamenoon.

Tase-erään *Rakennukset* sisällytetään myös rakennelmat, joita ovat mm. polttoaine- ja happosäiliöt sekä kevyet esimerkiksi puusta tehdyt, usein tilapäiset varastot. Pumpuhuoneet ja verkostoon kytketyt säiliöt voidaan sisällyttää kiinteisiin rakenteisiin ja laitteisiin. Rakennuksen perusparannusmenot voidaan aktivoida joko omana eränä tai ne on mahdollista yhdistää rakennuksen poistamatta olevaan hankintamenoon.

Kiinteät rakenteet ja laitteet

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Kiinteät rakenteet ja laitteet (tili 1130) esitetään omana tase-eränään, joka sisältää mm.

- maarakenteet eli katujen, teiden ja siltojen sekä puistojen ja virkistysalueiden ja vastaavien rakenteiden hankintamenot, ei kuitenkaan maapohjan hankintamenoa
- vesirakenteiden eli patojen, kanavien ja altaiden hankintamenot

⁵⁹ Kirjanpitolautakunta 1427/1996: Todennäköisestä luovutushinnasta on suositeltavaa hankkia ulkopuolisen asiantuntijan antama lausunto, jossa esitetään arvio myös arvonkorotuksen pysyvyydestä.

- johtoverkoston ja niiden laitteiden hankintamenot
- muiden kiinteiden rakenteiden ja laitteiden hankintamenot, jotka eivät ole rakennuksen hankintamenoa.

Koneet ja kalusto

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Taseen *Koneet ja kalusto* -erä on raportoinnissa eriteltävä neljään erään:

- Kuljetusvälineet (tili 1160)
- Tietokonelaitteet (tili 1165)
- Viestintälaitteet (tili 1166)
- Muut koneet ja kalusto (tili 1170).

Olennaisuuden ja varovaisuuden periaatteet huomioon ottaen kirjataan vähäarvoisten aineellisten ja aineettomien hyödykkeiden hankintamenot kirjanpidossa kokonaisuudessaan käyttöönottotilikauden kuluksi, vaikka niiden odotetaan tuottavan tuloa useamman tilikauden aikana. Kunnan poistosuunnitelmassa on yleensä määriteltä aktivointiraja, joka tulee huomioida kirjauksissa⁶⁰.

Kirjanpitolausuntokunnan kuntajaoston poisto-ohjeessa oleva pienhankintoja koskeva ohjeistus on sallivaa ja vapaaehtoisesti sovellettavaa. Kunta voi kirjata pienhankinnat myös pysyviin vastaaviin ja suunnitelman mukaan poistoina kuluiksi. Koko vuosiluokalle kerralla vuosittain hankittavat tietokoneet ja taulutietokoneet voi olla oikean ja riittävän kuvan kannalta perusteltua aktivoida taseeseen ja kirjata poistoina kuluksi. Hyödykkeiden aktivoinnissa tulee noudattaa olennaisuutta ja johdonmukaisuutta koskevia tilinpäätösperiaatteita (KPL 3:2 a §, 3:3.1 § kohta 2).⁶¹

Ensikertainen kalustaminen käsitteenä liittyy pääsääntöisesti Opetushallituksen/opetus- ja kulttuuriministeriön valtionavustuksiin (peruskoulujen rakentaminen ja kalustaminen). Siten ensikertaisen kalustamisen hankintoja voidaan aktivoida taseeseen, vaikka yksittäisen hankinnan arvo ei ylittäisi pienhankintarajaa. Kalustamisen on liitettävä uuden yksikön tai toiminnan aloittamiseen ja hankinnan tulee tapahtua pääsääntö-

⁶⁰ Pysyvien vastaavien kirjanpidon ja poistolaskennan yksinkertaistamiseksi hyödykkeen hankintameno voidaan kirjata kokonaan hankintatilikauden kuluksi, vaikka se tuottaa tuloa tai on palvelutoiminnan käytössä useamman tilikauden aikana, mikäli hankintameno ennen rahoitusosuuden vähentämistä alittaa enintään 10.000 euroa (pienhankinta), eikä kirjaustavalla ole olennaista vaikutusta tilikauden tulokseen eikä taloudellisesta asemasta annettavaan kuvaan.

⁶¹ Kirjanpitolausuntokunnan kuntajaoston lausunto 124/2021 kiinteämääräisen aktivoinnin soveltamisesta kuntien ja kuntayhtymien kirjanpidossa

töisesti ennen toiminnan aloittamista. Täydentäviä hankintoja ei voida enää pitää ensikertaisena kalustamisena. Kulutushyödykkeitä (esimerkiksi koulutarvikkeet) ei voida aktivoida taseeseen⁶².

Muut aineelliset hyödykkeet

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

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

Luonnonvaroja ovat mm. soranottopaikat, malmiesiintymät, kivilouhokset ja turvesuot (tili 1180).

Kunnan omistamat arvoesineet kuten taideteokset ja museoesineistö aktivoidaan samoin perustein kuin muutkin pysyvien vastaavien hyödykkeet. Raportoinnissa ilmoitetaan erikseen kunnan arvo- ja taide-esineistön hankintameno (tili 1184). Tästä syystä voi esineistön aktivointi taseeseen olla tarkoituksenmukaista, vaikka sen realisointi ei käytännössä tulisi kysymykseen.

Muihin aineellisiin hyödykkeisiin (tili 1187) luetaan myös ns. kasvatettavat varat kuten jalostuseläimet, lypsykarja, työeläimet sekä hedelmätarhat ja muut istutukset, jotka tuottavat toistuvasti satoa.

Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat -erä sisältää aineellisten hyödykkeiden ennakkomaksut (tili 1190) ja valmisteilla olevista investoinneista aiheutuneet hankintamenot. Keskeneräiset hankinnat voivat koskea sekä omaa valmistusta että ostoja ulkopuolisilta (tili 1195).

3.3.1.3 Sijoitukset

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Pysyvien vastaavien tase-erään *Sijoitukset* aktivoidaan 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

⁶² Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeessa suunnitelman mukaisista poistoista liitteessä 2 on ohjausta hankintamenon määrittelemiseksi.

kunnan tehtäviin liittyviä päämääriä kuten palvelutuotannon järjestämistä, elinkeinokenteen muutosta tai työllisyyden turvaamista kunnan tai seutukunnan alueella. Toimialasijoitukset ovat pääsääntöisesti pääomasijoituksia investoinnin rahoittamiseen kuten antolainoja sekä osake- ja osuuspääomasijoituksia⁶³. Antolainat voivat olla velkakirjalainoja tai pääomalainoja. Toimialasijoitus voi olla myös vaihtovelkakirjana⁶⁴.

Osakkuusyhteisöosuudet

Osakkuusyhteisöosuudet-kohdassa esitetään pääomaosuusmenetelmän mukaisesti yhdistellyt osakkuusyhteisöjen osakkeet ja osuudet. Mahdolliset yhdistelemättä jätettyjen osakkuusyhteisöjen osakkeiden ja osuuksien hankintamenot sisällytetään Muihin osakkeisiin ja osuuksiin. Eri periaatteilla arvostetut osakkeet ja osuudet esitetään sitten omilla riveillään.

Konsernitaseessa osuus osakkuusyhteisön voitosta kirjataan osakkuusyhteisöosuudet sisältävän tase-erän lisäykseksi sekä osuus tappiosta ja jaetut osingot tase-erän vähennykseksi.

Osakkeet ja osuudet omistusyhteisyhteisöt -erään merkitään kunnan omistamat osakkeet ja osuudet osakkuusyhteisöissä, omistusyhteisyhteisöissä ja yhteisyhteisöissä.⁶⁵

Tililuettelossa on seuraavat tilit:

- osakkuusyhteisöosakkeet ja osuudet (tili 1200)
- yhteisyhteisöosakkeet ja -osuudet (tili 1201)
- muut osakkeet ja osuudet (tili 1202)

Osakkeet ja osuudet

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Pysyvien vastaavien sijoituksiin 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. Lahjoitusrahastojen varoina olevat osakkeet ja osuudet merkitään toimiksimientojen varoihin kohtaan *Lahjoitusrahastojen varat*.

⁶³ Ks. myös kirjanpitolausakunnan kuntajaoston *yleisohje taseen laaomisesta* alaviite 15.

⁶⁴ Toimialasijoittamisesta ks. myös julkaisu *Kunnan ja kuntayhtymän varallisuudenhoito, sijoitus-toiminta ja niiden perusteista päättäminen*, Suomen Kuntaliitto (2016)

⁶⁵ Yhteisöjen määritelmät on esitetty kirjanpitolausakunnan kuntajaoston *yleisohjeessa konserniti-linpäätöksen laaomisesta*.

Osakkeiden hankintamenoon luetaan sellaiset osakehankinnasta johtuvat menot, joiden syntyminen jäisi toteutumatta ilman osakehankintaa⁶⁶. Osakkeiden hankintamenoa lisäykseksi kirjataan myös esimerkiksi kiinteistöyhtiölle maksetut pääomavastikkeet, mikäli kiinteistöosakeyhtiö on päättänyt rahastoida ne omaan pääomaan⁶⁷.

Kuntayhtymäosuuksiin merkitään osuudet niissä kuntayhtymissä, joissa kunta on jäsenenä.

Osakkeiden ja osuuksien arvonorotukset

Arvonorotuksen edellytyksenä on, että todennäköinen luovutushinta on tilinpäätöspäivänä pysyvästi alkuperäistä hankintamenoa olennaisesti suurempi. Arvonorotus saadaan merkitä taseeseen johdonmukaisuutta ja erityistä varovaisuutta noudattaen ja sen enimmäismäärä on arvonorotuskohteen todennäköisen luovutushinnan ja kirjanpidossa poistamatta olevan hankintamenoa erotus.

Esimerkiksi kiinteistöyhtiön osakkeiden arvoa voi korottaa. Edellytyksenä kuitenkin on, ettei arvonorotuskohteen todennäköinen luovutushinta tule alentumaan suhdanteiden muutosten tai kiinteistön kulumisen perusteella. Kiinteistöosakkeiden arvonorotus tulee kysymykseen esimerkiksi arvokkaiden kaupunkikiinteistöjen kohdalla.

Tililuettelossa on seuraavat tilit:

- osakkeet ja osuudet tytäryhteisöissä (tili 1204)
- asunto-osakkeet tytäryhteisöissä (tili 1205)
- kuntayhtymäosuudet (tili 1206)
- liikelaitosten peruspääomaosuudet (tili 1209)
- muiden taseyksiköiden peruspääomaosuudet (tili 1210)
- muut osakkeet ja osuudet (tili 1212)
- muut asunto-osakkeet (tili 1213)
- osakkeiden ja osuuksien arvonorotukset (tili 1214)

Joukkovelkakirjalainasaamiset

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Toimialasijoittamisen pitkäaikainen joukkovelkakirjalaina, jota on tarkoitus pitää sijoituksena juoksuajan loppuun, merkitään pysyviin vastaaviin (tili 1222). Sen sijaan jouk-

⁶⁶ Kirjanpitolautakunnan lausunto 1942/2015 osakehintaan liittyvien menojen kirjaamisesta

⁶⁷ Kirjanpitolautakunnan lausunto 1916/2014 kiinteistöosakeyhtiön osakkeisiin kohdistuvan lainaosuuden kirjaamisesta sekä *asunto-osakeyhtiöiden kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskeva yleisohje*

kovelkakirjalainasaaminen, joka on tarkoitus realisoida maksuvalmiuden tai korkokehityksen sitä vaatiessa, merkitään vaihtuviin vastaaviin, vaikka se erääntymispäivän perusteella olisi pitkäaikainen.

Muut lainasaamiset

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Muut lainasaamiset ovat muita antolainoja kuin joukkovelkakirjalainoja. Toimialasijoittamiseen liittyvät antolainat kunnan tytäryhteisöille ja muiden kunnallisia palveluja tuottavien yhteisöjen pysyväisluonteiseen rahoittamiseen, esimerkiksi investointien rahoittamiseen mukaan lukien pääomainat, kuuluvat tähän ryhmään. Antolainat voivat olla korollisia tai korottomia velkakirja- tai pääomainoja.

Lainasaamisten ja muiden saamisten tiliöinnissä otetaan huomioon konsernitilinpäätöksen eliminointivaatimusten edellyttämät ryhmittelyt sekä taseen liitetiedoissa tarvittavat ryhmittelyt.

Tililuettelossa on seuraavat tilit:

- pääomalainasaamiset (tili 1237)
- muut lainasaamiset (tili 1239)

Muut saamiset

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Pysyvien vastaavien 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.

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

Tililuettelossa on seuraavat tilit:

- muut saamiset (tili 1247)
- liittymismaksut palautettavat (tili 1248)

3.3.2 Toimeksiantojen varat

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

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.

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. Toimeksiannoissa, joissa kunta saa toimeksiantajalta jälkikäteen korvauksen suoritusistaan kolmannelle osapuolelle, riittää, että liiketapahtumat kirjataan toimeksiantojen varojen tilille.

Valtion toimeksiannot

Tilluettelossa on seuraavat tilit:

- välitetyt valtion lainat (tili 1410)
- muut valtion toimeksiannot (tili 1420)

Lahjoitusrahastojen varat (tili 1440)

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 käyttörajoitettomien lahjoitusten tasearvo.

Käyttörajoituksen alaisiin maa- ja vesialueisiin tai osakkeisiin mahdollisesti tehtävien arvonorotusten tai arvonalennusten vastaeränä on toimeksiantojen pääomat, ei arvonorotusrahasto tai arvonalennus tuloslaskelmassa. Lahjoitusrahaston varoihin merkitystä rakennuksesta tai irtaimistosta kirjattavat poistot merkitään lahjoitusrahastojen varojen ja pääomien vähennykseksi.

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

Jos yksittäinen omaisuuserä tai hyödyke on lahjoitettu määrättyyn tarkoitukseen, ei sille ole tarpeen perustaa varsinaista lahjoitusrahastoa sääntöineen. Rahastoksi on syytä perustaa sellainen ehtoja sisältävä lahjoitus, jota käytetään useamman tilikauden ajan. Kummassakin tapauksessa lahjoitus merkitään *Lahjoitusrahastojen varat* -erään.

Muut toimeksiantojen varat (tili 1460)

3.3.3 Vaihtuvat vastaavat

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Vaihtuvia vastaavia ovat vaihto-omaisuus ja rahoitusomaisuus. Rahoitusomaisuutta ovat rahat, saamiset sekä tilapäisesti muussa muodossa olevat rahoitusvarat (KPL 4:4.3 §).

3.3.3.1 Vaihto-omaisuus

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

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

Aineet ja tarvikkeet (tili 1500)

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

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 tarkoitetun hyödykkeen valmistamiseen, myös valmistuksessa käytettävien koneiden ja laitteiden huoltoon taikka luovutettavien palvelujen tuottamiseen. Aineisiin ja tarvikkeisiin sisällytetään myös hyödykkeiden myyntiä varten hankitut pakkaustarvikkeet.

Keskeneräiset tuotteet (tili 1530)

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

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 palvelun kesto aika on lyhyt.

Valmiit tuotteet (tili 1550)

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Valmiilla tuotteilla tarkoitetaan itse valmistettuja ja luovutusvalmiiksi saatettuja, myytäväksi tai palvelutuotannossa käytettäväksi tarkoitettuja aineellisia hyödykkeitä. Valmistisiin sisällytetään myös varsinaisten tuotteiden valmistuksessa syntyvät, myytäväksi tarkoitetut sivutuotteet.

Muu vaihto-omaisuus (tili 1570)

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Tase-erään *Muu vaihto-omaisuus* sisällytetään sellaisinaan tai jalostettuina myytäviksi hankitut tai jalostetut hyödykkeet, jotka eivät sisälly edellä käsiteltyihin vaihto-omaisuuseriin. Muuta vaihto-omaisuutta voivat olla mm. myytäväksi tarkoitetut tontit tai muut kiinteistöt, jotka on siirretty pysyvästä vastaavista vaihto-omaisuuteen. Myytäväksi tarkoitetun tontin hankintameno voidaan siirtää vaihtuviin vastaaviin, kun käyttö-tarkoitus on määrätty.

Ennakkomaksut (tili 1590)

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Ennakkomaksuilla tarkoitetaan vaihto-omaisuushyödykkeistä niiden toimittajille ennen hyödykkeen vastaanottamista maksettuja kauppahintoja tai kauppahinnan osia. Ennakkomaksut ovat luonteeltaan saamisia.

3.3.3.2 Saamiset

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

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 §*).

Saamisten tiliöinnissä otetaan huomioon konsernitilinpäätöksen eliminointivaatimusten edellyttämät ryhmittelyt. Taseen liitteessä on ilmoitettava erikseen saamiset tytäryhteisöiltä, saamiset kuntayhtymiltä (joissa kunta on jäsenenä) sekä saamiset osakkuus- ja muilta omistusyhteisöyhteisöiltä.

Myyntisaamiset (tili 1600 pitkäaikainen, tili 1720 lyhytaikainen)

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Myyntisaamisia ovat varsinaiseen toimintaan liittyvän suoritteen 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.

Myyntisaamisissa esitetään myös kunnan antamat toimitusluottosaamiset, kunnan myymiin hyödykkeisiin liittyvät kauppahinta- ja osamaksusaamiset (myös esimerkiksi kiinteistön kauppahintasaamiset) sekä factoringsaamiset.

Lainasaamiset (tili 1630 pitkäaikainen, tili 1750 lyhytaikainen)

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Lainasaamiset liittyvät suoraan lainaustoimintaan. Lainasaamisia ovat mm. kunnan tytäryhteisöjen, kuntayhtymien sekä osakkuus- ja muiden omistusyhteisöjen ja muiden yhteisöjen toimintapääoman rahoittamiseen maksuvalmiuden tukemiseksi myönnettävät lainat (ml. konsernitilin saaminen tytäryhteisöiltä) sekä kunnan kuntalaisille suoraan antamat asunto- ja muut lainat (ml. sosiaalisen luototuksen lainat). Tähän ei lueta joukkovelkakirjalainasaamisia eikä sijoituksia rahamarkkinainstrumentteihin, vaan ne esitetään luonteensa mukaisesti joko sijoituksissa tai rahoitusarvopapereissa.

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

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

Saamiset kunnalta tai kuntayhtymältä (tili 1640 pitkäaikainen, tili 1760 lyhytaikainen)

Erä sisältää liikelaitoksen saamiset omalta kunnalta tai kuntayhtymältä.

Liikelaitoksen ja keskuskassan välinen yhdystili esitetään taseryhmässä Lyhytaikaiset saamiset kunnalta/kuntayhtymältä. Keskuskassan ja taseyksikön väliset sisäiset yhdystilit avataan vastaavasti lyhytaikaisiin saamisiin ja velkoihin.

Laskennalliset verosaamiset (tili 1650 pitkäaikainen, tili 1770 lyhytaikainen)

Kunnan konsernitilinpäätöksessä yhdisteltäviin erillistilinpäätöksiin ja yhdisteltävien alakonsernien tilinpäätöksiin voi sisältyä kirjanpitolain 5:18 §:n mukaisia laskennallisia

verovelkoja ja -saamisia. Ne sisällytetään sellaisenaan kunnan konsernitilinpäätöseen, vaikka niiden esittäminen ei pääsääntöisesti kuulu emoyhteisönä toimivan kunnan laskentaperiaatteisiin. Konsernitilinpäätöksen tuloslaskelmaan ja taseeseen tulee merkitä myös erillisten konserniyritysten olennaiset laskennalliset verovelat ja -saamiset, vaikka ne konserniyrityksissä olisi esitetty ainoastaan liitetiedoissa.

Muut saamiset (tili 1688 pitkäaikainen, tilit 1800 ja 1810 lyhytaikainen)

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Muina saamisina ilmoitetaan ne saamiset, jotka eivät sisälly saamisten muihin alaryhmiin eivätkä ole siirtosaamisia. Muina saamisina esitetään mm. pitkäaikaisesti sidotut talletukset, jotka on annettu esimerkiksi luottojen tai takausten vakuudeksi, talletukset sulkutileille ja alv-saamiset. Muihin saamisiin merkitään myös sekä käyttötalouden että pysyvien vastaavien investointien valtionosuussaamiset.

Alv-saamiset kirjataan lyhytaikaisiin saamisiin tilille 1810. Muut lyhytaikaiset saamiset kirjataan tilille 1800.

Siirtosaamiset

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Siirtosaamisilla tarkoitetaan:

- tilikaudella tai aikaisemmalla tilikaudella suoritettuja maksuja sellaisista menoista, jotka toteutuvat suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla tulevana tilikausina, ellei näitä ole merkittävä ennakkomaksuihin; sekä
- sellaisia päättäneellä tai aikaisemmalla tilikaudella suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla toteutuneita tuloja, joista ei ole saatu maksua, ellei niitä ole merkittävä myyntisaamisiin.

Siirtosaamisia (menoennakkoja) ovat mm. etukäteen maksetut korot, vuokrat, palkat ja (tulojäämiä) tilikauden päättyessä maksamatta olevat, tilikaudella syntyneet korkotulot, tuet ja avustukset sekä vakuutuskorvaussaamiset, joiden kirjaaminen perustuu tilikauden aikana maksuperusteella kirjattujen menojen ja tulojen suoriteperusteeseen mukaiseen jaksottamiseen tilinpäätöstä laadittaessa. Henkilökunnalle myönnettävät lyhytaikaiset lainat kuten palkka- ja matkaennakot ovat siirtosaamisia (menoennakkoja).

Asuntojen vuokraus on kunnan varsinaista toimintaa, mistä syystä vuokrasaamiset on perusteltua esittää myyntisaamisissa.

Pitkäaikaiset siirtyvät korot kirjataan tilille 1711 ja muut pitkäaikaiset siirtosaamiset tilille 1712. Lyhytaikaiset siirtyvät korot kirjataan tilille 1816 ja muut lyhytaikaiset siirtosaamiset tilille 1829.

3.3.3.3 Rahoitusarvopaperit

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Rahoitusarvopaperit ovat rahavarojen sijoituksia tai ne on saatu maksuna myyntisäämisestä. Kaikki sijoitusluontoiset osakkeet, osuudet, joukkovelkakirjat ja muut vastaavat arvopaperisijoitukset merkitään tähän tase-erään, vaikka ne tultaisiin realisoimaan pitemmän aikavälin kuluessa.

Osakkeet ja osuudet (tili 1830)

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

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 (ei pysyviin vastaaviin kuuluvat osakkeet ja osuudet eikä sijoitukset osake- tai muihin sijoitusrahasto-osuuksiin).⁶⁸

Sijoitukset rahamarkkinainstrumentteihin

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

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

Tililuettelossa on seuraavat tilit:

- sijoitukset valtion velkasitoumuksiin (tili 1850)
- sijoitukset kuntatodistuksiin (tili 1855)
- sijoitukset muihin rahamarkkinainstrumentteihin (tili 1860)

Joukkovelkakirjalainasaamiset (tili 1870)

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

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

⁶⁸ Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 51/2001 sulautumisen yhteydessä saatavien pörs-siyhtiön osakkeiden käsittelystä sekä *Kunnan ja kuntayhtymän varallisuuden hoito, sijoitustoiminta ja niiden perusteista päättäminen* (Suomen Kuntaliitto, 2016).

Muut arvopaperit

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Muina arvopapereina ilmoitetaan rahoitusomaisuuteen kuuluvat arvopaperit, jotka eivät ole osakkeita tai osuuksia, sijoituksia rahamarkkinainstrumentteihin tai joukkovelkakirjalainasaamisia.

Sijoitukset osakerahastoihin ja muut sijoitusrahasto-osuudet kuuluvat tähän tase-erään.

Rahasto-osuudet kirjataan tilille 1891 ja muut arvopaperit tilille 1892.

3.3.3.4 Rahat ja pankkisaamiset

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, Kons

Rahat

Rahoilla tarkoitetaan kunnan käteisiä kassavaroja (kolikoita ja seteleitä).

Pankkisaamiset

Pankkisaamiset ovat pankkien ottolainauksilla olevia talletuksia. Pankkisaamisiin sisältyvät pankkitileillä olevat talletukset riippumatta niiden erääntymisajankohdasta. *KPA 1:6.2 §:n* säännös saamisten jakamisesta pitkä- ja lyhytaikaiseen ei koske pankkisaamisia. Nostamattoman shekkitililuoton merkitsemistä pankkisaamisiin ja vastattavissa vieraaseen pääomaan ei ole hyvän kirjanpitotavan mukaisena⁶⁹.

Kunnan taseeseen merkitään kaikkien pankkitilien saldot, jotka ovat kunnan nimissä (ml. konsernitilin saldo).

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

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

Rahat ja pankkisaamiset kirjataan tilille 1900.

⁶⁹ Kirjanpitolausunkunnan lausunto 1835/2009 luotollisen shekkitilin käsittelystä.

3.3.4 Oma pääoma

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Muodollista oman pääoman jakamista sidottuun ja vapaaseen omaan pääomaan ei kuntalaissa eikä kirjanpitolaissa tehdä. Määrätyt oman pääoman erät ovat kuitenkin pysyväisluonteisia siten, että niitä voidaan lisätä tai vähentää vain erityisestä syystä. Pysyväisluonteisia kunnan oman pääoman eriä ovat *Peruspääoma* ja *Arvonkorotushasto*.

Oman pääoman erien väliset siirrot

Oman pääoman välisistä siirroista päättää valtuusto tilikauden tuloksen käsittelystä tai talouden tasapainottamisesta päättäessään. Peruspääoman korottamista ja alentamista on käsitelty peruspääoman kohdalla. Rahastoja koskevia kirjausesimerkkejä on *liitteessä 2*.

Valtuuston päätöksellä voidaan oman pääoman sisällä tehdä seuraavia siirtoja:

- siirto edellisten tilikausien ylijäämästä peruspääomaan tai muuhun omaan rahastoon
- siirto muun oman rahaston pääomasta
 - toiseen omaan rahastoon
 - edellisten tilikausien alijäämään/ylijäämään
 - peruspääomaan
- siirto peruspääomasta
 - oman rahaston pääomaan
 - edellisten tilikausien alijäämään/ylijäämään.

Peruspääoman alentaminen edellyttää erityistä selvitystä siitä, että alentaminen ei vaaranna kunnan talouden tasapainoa.

Omasta pääomasta ei voida tehdä ainakaan seuraavia siirtoja:

- tuloksentasaussiirto rahastosta tai edellisten tilikausien ylijäämästä tuloslaskelmaan
- menon kirjaaminen suoraan rahastopääomaa vastaan
- tulon kirjaaminen suoraan rahastoon
- tilikauden ylijäämän tai alijäämän siirto oman pääoman muihin eriin.

Kuntayhtymissä oman pääoman välisistä siirroista ja päätösvallasta on yleensä sovittu perussopimuksessa⁷⁰.

3.3.4.1 Peruspääoma

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Peruspääoma kirjataan tilille 2000.

Peruspääoman alentaminen on perusteltua vain poikkeustapauksissa. Peruspääoman alentamisen perusteena voi olla pysyvien vastaavien määrän pysyvä alentuminen joko omaisuuden luovutuksen, menetyksen tai ylimääräisten poistojen taikka arvonalentumisten seurauksena.

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 arvonnkorotusrahaston 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.

Oman pääoman siirroista päättää valtuusto tilikauden tuloksen käsittelystä tai talouden tasapainottamisesta päättäessään⁷¹.

Kuntayhtymän peruspääoma muodostuu ensisijaisesti jäsenkuntien pääomasijoituksista kuntayhtymään, peruspääomaan tai sijoitusrahastoon. Kuntayhtymän peruspääomaa on mahdollista korottaa rahastopääomista tai edellisten tilikausien ylijäämästä⁷².

3.3.4.2 Säätiöiden ja yhdistysten peruspääomat

Käytetään laskelmakaavoissa: Kons

⁷⁰ Kuntayhtymän perussopimuksen taloutta koskevia määräyksiä on tarkemmin selostettu Suomen Kuntaliiton verkkojulkaisussa *Kuntayhtymän perussopimusmalli* (2023) <https://www.kuntaliitto.fi/julkaisut/2023/2236-kuntayhtymän-perussopimusmalli>.

⁷¹ Ks. peruspääoman korottamisesta tai alentamisesta kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohje taseen laatisemisesta. Lisäksi HE 8/2006 ja kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 77/2006 kertyneiden alijäämien kattamisesta peruspääomasta.

⁷² Erityisesti kuntayhtymien peruspääomaa koskeviin kirjauksiin kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on ottanut kantaa lausunnoissaan nro:t 14/1997, 31/1998 ja 33/1998 sekä hyvinvointialue- ja kuntajaoston lausunnossa 127/2022.

Yhdistykseen tai säätiöön tehtyä sijoitusta ei kirjata pysyvien vastaavien osakkeisiin ja osuuksiin. Yhdistysten ja säätiöiden peruspääomat esitetään konsernitaseessa peruspääoman jälkeen esitettävällä erillisellä rivillä *Säätiöiden ja yhdistysten peruspääomat* (tili 2005). Yhdistysten ja säätiöiden omistuksen eliminointia on käsitelty kirjanpitolautakunnan kuntajaoston antamassa *yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän konserniliinpäätöksen laatimisesta*.

3.3.4.3 Arvonkorotusrahasto

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Arvonkorotusrahastoon merkitään pysyvien vastaavien eriin tehdyt arvonkorotukset. Arvonkorotusten edellytyksiä on käsitelty kirjanpitolautakunnan kuntajaoston antamassa *yleisohjeessa taseen laatimisesta*. Arvonkorotuksella muodostetun rahaston pääomaa ei voida käyttää alijäämän kattamiseen. Tililuettelon tili on 2010.

3.3.4.4 Muut omat rahastot

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Muut omat rahastot (tili 2015) ovat kunnan vapaaehtoisesti perustamia yleiskatteisia rahastoja. Tällainen rahasto on muun muassa vahinkorahasto. Kunnan omaa rahastoa kartutetaan ainoastaan tilikauden positiivisesta tuloksesta tuloslaskelman erää *Rahastojen lisäys (-) tai vähennys (+)* lisäämällä ja sitä käytetään em. erää vähentämällä. Omien yleiskatteisten rahastojen sijaan on lähtökohtaisesti perusteltua merkitä ylijäämä taseen *tilikauden ylijäämä* -tilille.

Tavanomaisen toiminnan menojen kattamiseen tarkoitettua omaa rahastoa ei voida pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena⁷³.

Oman rahaston pääomaa voidaan siirtää peruspääomaan, ellei rahaston säännöstä muuta johdu.

Taseyksikkönä käsiteltävään rahastoon sovelletaan kirjanpitolautakunnan kuntajaoston eriytetyn liiketoiminnan kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä antamaa yleisohjetta, jos rahasto perustetaan kuntalain tarkoittamaksi kunnalliseksi liikelaitokseksi tai muuksi taseyksiköksi.

Lahjoitusrahasto, jonka käyttöä on rajattu lahjakirjan tai testamentin määräyksillä, merkitään taseessa *Toimeksiantojen pääomiin*.

⁷³ Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 76/2006 kuntayhtymän oman rahaston kartuttamisesta ja käyttämisestä.

Omien rahastojen kirjaussuositukset

Rahaston säännöistä ei ole kuntalaissa säännöksiä. Rahaston hallinnoinnin selkeys edellyttää kuitenkin yleensä sääntöä, jossa määrätään rahaston kartuttamisen, käytön ja varojen hoidon periaatteet.

Rahaston pääoma voidaan muodostaa ainoastaan ylijäämäisestä tilikauden tuloksesta. Rahaston lisäyksen valtuusto hyväksyy kunnanhallituksen tilikauden tuloksen käsittelystä tekemän esityksen pohjalta.

Rahastoa voidaan käyttää valtuuston rahaston säännössä hyväksymään tarkoitukseen. Omien rahastojen pääoma taseessa ei ole määrärahan luonteinen erä, jota vastaan menoja voidaan kirjata. Jos rahastoa käytetään esimerkiksi myönnettäviin avustuksiin, on määrärahat avustuksiin otettava kunnan talousarvioon, ja rahaston käyttö kirjataan tuloslaskelman kautta rahaston vähennyksenä. Rahastoa voidaan purkaa valtuuston niin päättäessä myös peruspääomaan, muuhun rahastopääomaan, edellisten tilikausien ylijäämään/alijäämään tai vapaaehtoiseen varaukseen tasetilien välisin kirjauksin.

Vahinkorahasto

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

Rahaston käyttö hankintamenon kattamiseen merkitsee poistoerän lisäystä, sillä tuloslaskelmaan merkitään varauksella katetun hankintamenon suuruinen poistoeron muutos⁷⁴.

Vahinkorahastoihin ja muihin vapaaehtoisiiin rahastoihin liittyviä kirjausesimerkkejä on *liitteessä 2*.

Kehittämisrahasto

Kehittämisrahaston tarkoituksena voi olla esimerkiksi varautuminen elinkeinotoimen kehittämishankkeisiin. Rahastoa voidaan kartuttaa tilikauden tuloksesta esimerkiksi määrättyä vastaista menoja varten, ja rahastoa tuloutetaan tuloslaskelmaan tilikautena, jolloin vastainen meno on realisoitunut eikä varautumistarvetta menoon enää ole.

Sijoitusrahasto (kuntayhtymässä)

⁷⁴ Ks. tarkemmin poistoerosta kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista.

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 kartuttamisesta ja käytöstä päätetään perussopimuksessa. Ensisijaisesti kirjaukset tehdään rahoitusomaisuustilin ja rahaston pääomatilin välisenä. Rahaston pääomalla voidaan kattaa myös edellisten tilikausien alijäämää tasesiirtona, jos perussopimus tekee sen mahdolliseksi.

3.3.4.5 Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä)

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Edellisiltä tilikausilta kertynyt ylijäämä tai alijäämä merkitään erilliseksi oman pääoman eräksi (tili 2040), ellei sitä valtuuston päätöksellä ole siirretty peruspääomaan tai muun oman rahaston pääomaan. Kirjanpitoperiaatteiden muutokset sekä aikaisempia tilikausia koskevien olennaisten virheiden oikaisut tehdään tätä erää oikaisemalla. Oikaisuja ei siten tehdä tulosvaikutteisesti vaan takautuvasti. Edellisten tilikausien ylijäämä- tai alijäämäsaldo ei siten välttämättä vastaa määrältään kaikkien edellisten tilikausien yli- ja alijäämien summaa.

3.3.4.6 Tilikauden ylijäämä ja alijäämä

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Tilikauden tulos rahasto- ja varaussiirtojen jälkeen esitetään erikseen taseessa oman pääoman eränä. Mahdolliset ylijäämän palautukset tilikauden ylijäämästä kuntayhtymässä jäsenkunnille tehdään tilinpäätösvuotta seuraavana vuotena edellisten tilikausien ylijäämästä. Tililuettelossa tilikauden ylijäämän (alijäämän) tili on 2050.

3.3.5 Vähemmistöosuudet

Muiden kuin konserniyhteisöjen omistusta tytäryhteisöissä vastaavat osuudet tytäryhteisöjen omista pääomista merkitään konsernitaseeseen omaksi eräkseen (vähemmistöosuus konsernitaseessa, *KPL 6:7.3 §*) (tili 2060). Vähemmistöosuus erotetaan kustakin oman pääoman erästä erikseen.

Vähemmistöosuuden erottamista konsernin omasta pääomasta on käsitelty yksityiskohtaisesti kirjanpitolautakunnan kuntajaoston *yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta*.

3.3.6 Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons⁷⁵

3.3.6.1 Poistoero

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Kunnan kirjanpidossa poistoeron kirjaaminen liittyy investointivarauksen ja investointirahaston purkamiseen. 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. Tililuettelossa poistoeron tili on 2100.

Poistoeron käsittelyä on yksityiskohtaisemmin selostettu kirjanpitolautakunnan kuntajaoston *yleisohjeessa suunnitelman mukaisista poistoista*.

Kunnan liiketoiminnan poistoero

Kunnan liiketoiminnassa taseen positiivista poistoeroa voi muodostua verotuksen kumulatiivisista ylipoistoista tilikauden ja aikaisempien tilikausien kokonais- ja suunnitelmapoistojen erotuksena. Poistoeron merkitseminen saattaa tulla perustelluksi kunnan tai kuntayhtymän 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 §).

3.3.6.2 Vapaaehtoiset varaukset

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Vapaaehtoiset varaukset kirjataan tilille 2110.

Investointivaraus

Investointivaraus saadaan tehdä kunnassa tulevien tilikausien poistonalaisten pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintamenoa varten. Investointivarauksen avulla kunta voi varautua tulevana vuosina tehtävään kuntatalouden kannalta merkittävään investointiin keräämällä sitä varten tuloja etukäteen. Kuntakonsernissa voi olla myös investointivarauksiin yhdisteltäviä asuintalovaroja.

⁷⁵ Ks. kirjanpitolautakunnan kuntajaoston *yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta* kpl 3.4 Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset.

Investointivarausta on tarkemmin selostettu kirjanpitolautakunnan kuntajaoston *yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta* sekä suunnitelman mukaisista poistoista annetun *yleisohjeen* liitteessä.

Kunnan liiketoiminnan vapaaehtoinen varaus

Kunnan liiketoiminnalle saattaa muodostua tuloverovelvollisuus toisen kunnan alueella harjoittamastaan elinkeinotoiminnasta (esimerkiksi kunnan vesilaitoksen 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. Tällaisessa liike- ja elinkeinotoiminnassa varausten tekemisessä noudetaan elinkeinoverolain säännöksiä vapaaehtoisista varauksista.

3.3.7 Pakolliset varaukset

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Pakolliset varaukset kirjataan tuloslaskelmassa kuluiksi. Niiden kirjaustekniikka vastaa näin ollen siirtovelkojen kirjaamista ja esittämistä. Menon tai menetyksen realisoituessa kirjataan toteutuneet menot kuluksi tuloslaskelmaan ja pakollinen varaus oikaistaan vastaavan kulutilin vähennykseksi.

Pakolliset varaukset jaetaan taseessa eläkevarauksiksi (tili 2120) ja muiksi pakollisiksi varauksiksi (tili 2130). Pakollisia varauksia on tarkemmin selostettu kirjanpitolautakunnan kuntajaoston *taseyleisohjeen* luvussa 7.

3.3.7.1 Eläkevaraukset

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Eläkevaraukset sisältävät JuEL-järjestelmän ulkopuolella järjestettyjen eläkkeiden eläkevastuut. Tällaisia ovat varhennetun eläkkeen eläkealeneman korvaukseksi kunnan myöntämät eläkkeet⁷⁶.

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

⁷⁶ Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 89/2009 kunnallisten yhteisöjen omien eläkkeiden eläkevastuun arvioimisesta, jolla on samalla kumottu aikaisempi lausunto 3/1996.

3.3.7.2 Muut pakolliset varaukset

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Pakollisten varausten tekemistä edellyttävä vastainen meno voi kunnassa olla esimerkiksi takaus- tai tuotevastuusta tai ympäristövelvoitteesta aiheutunut tai todennäköisesti seuraava korvausvelvollisuus⁷⁷. Pakollisina varauksina tuotoista vähennettäviä vastaisia menoja voivat olla lisäksi kunnan takuu- ja lopputyövaraus, jäsenkunnan osuus kuntayhtymän alijäämästä⁷⁸, valtiontuen palauttaminen⁷⁹, sopimuksen irtisanomisesta aiheutuvat menot, vastaiset vuokrat tyhjäksi jääneestä tai alemmalla vuokralla edelleen vuokratusta vuokratilasta sekä liiketoiminnan vasta seuraavina vuosina toteutuvat 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 takaushäviöt tai rahoitusjärjestelyistä aiheutuvat merkittävät nettomääräiset rahoitusmenot⁸⁰. Muut pakolliset varaukset eritellään tilinpäätöksen liitetiedoissa.

3.3.8 Toimeksiantojen pääomat

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Toimeksiantojen pääomia ovat: *Valtion toimeksiannot*, *Lahjoitusrahastojen pääomat* ja *Muiden 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.

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.

⁷⁷ Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on antanut lausunnot 52/2002 ja 97/2011 kaatopaikan sulke-
mis- ja jälkihoitomenojen kirjaamisesta. Silloin kun kaatopaikan jälkihoitovelvoitteesta aiheutu-
vissa menoissa toteutuvat *kirjanpitolain* 5:14 §:ssä mainitut pakollisen varauksen tunnusmerkit, on
menot siltä osin, kuin ne ovat vielä toteutumatta, kirjattava kuluksi ja pakolliseksi varaukseksi.
Tehty varaus puretaan vastaisissa tilinpäätöksissä kuluksi kirjattavia toteutuneita menoja vastaan.

⁷⁸ Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 113/2015 kuntayhtymän alijäämän kirjaamisesta
jäsenkunnan kirjanpidossa.

⁷⁹ Kirjanpitolautakunnan lausunto 1879/2011 valtiontuen palautuksen käsittelystä.

⁸⁰ Kirjanpitolautakunnan lausunto 1878/2011 koronvaihtosopimusten käsittelystä ns. pienen kir-
janpitovelvollisen tilinpäätöksessä, lausunto 1912/2014 pankkilainaan liittyvän koronvaihtosopi-
muksen käsittelystä tilinpäätöksessä ja lausunto 1963/2016 suojauslaskennasta ja koronvaihto-
sopimusten käsittelystä. Lisäksi kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 116/2017 suojaus-
tarkoituksessa tehtyjen koronvaihtosopimusten käsittelystä kuntien tilinpäätöksessä.

3.3.8.1 Valtion toimeksiannot

Tililuettelossa on seuraavat tilit:

- välitettävät valtion lainat (tili 2300)
- välitetyt valtion lainat (tili 2310)
- muut valtion toimeksiantojen pääomat (tili 2320)

3.3.8.2 Lahjoitusrahastojen pääomat

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky

Lahjoitusrahaston pääoma merkitään kunnan taseessa toimeksiantojen pääomiin (tili 2325) silloin, kun rahaston pääoman kartuttamiseen tai käyttöön liittyy sopimukseen, lahjakirjaan tai testamenttiin perustuvia ehtoja. Lahjoituksena tai testamenttina saatu omaisuus, johon ei liity käyttörajoituksia, kirjataan luonteensa mukaisiin tase-eriin ja tuloksi tuloslaskelmaan.

Kunnan rahatileille mahdollisesti siirretyille varoille maksettava korko merkitään kunnan rahoituskuluksi ja kyseisen toimeksiannon pääoman lisäykseksi⁸¹.

Toimeksiantojen pääomiin ja varoihin sisältyvän lahjoitusrahaston kartuttaminen ja käyttö käsitellään kunnan kirjanpidossa tasetileillä. Muuhun omaan pääomaan sisältyvän lahjoitusrahaston kartuttaminen ja käyttö kirjataan tuloslaskelman kautta.

Toimeksiantojen pääomiin ja varoihin sisältyvän lahjoitusrahaston muutoksia ei käsitellä kunnan tuloslaskelmassa. Rahoituslaskelmassa toimeksiantojen ja varojen muutokset sisältyvät muuhun maksuvalmiuden muutokseen.

3.3.8.3 Muut toimeksiantojen pääomat

Muut toimeksiantojen pääomat kirjataan tilille 2330.

3.3.9 Konsernireservi

Käytetään laskelmakaavoissa: Kons

⁸¹ Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 80/2007 valtion aluekehitysvarojen ja EU:n rakennerahastovarojen kirjanpidollinen käsittely maakunnan liiton kirjanpidossa.

Konsernireservi merkitään taseen vastattaviin omaksi tase-eräkseen (tili 2399) ennen vierasta pääomaa. Poistamaton konserniliikearvo sekä tuotoksi kirjaamaton konsernireservi saadaan esittää yhtenä eränä konsernitaseessa.

Konsernipassiiva muodostuu esimerkiksi seuraavissa tapauksissa:

- hankitun yrityksen omaisuuserät ovat konsernin kannalta yliarvostettuja,
- hankitun yrityksen todelliset velat ovat taseeseen merkittyjä velkoja suuremmat,
- hankitun yrityksen kulumassa olevan tai tulevien tilikausien odotetaan olevan tappiollisia, tai
- hankinta on tapahtunut edullisella hinnalla.

Sitä osaa konsernipassiivasta, jota ei voida kohdentaa, kutsutaan konsernireserviksi. Konsernipassiiva kohdennetaan konsernin omistususuuden mukaisesti niihin tytäryrityksen omaisuus- ja velkaeriin, joista konsernipassiivan katsotaan johtuvan (*KPL* 6:8.4 §). Velkoihin rinnastetaan myös pakolliset varaukset. Kohdentaminen tarkoittaa konsernipassiivan vähentämistä omaisuuserien kirjanpitoarvoista ja lisäämistä velkaerien kirjanpitoarvoihin konsernitaseessa.

3.3.10 Vieras pääoma

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Vieras pääoma tulee jakaa taseessa kahdeksi pääryhmäksi: pitkäaikaiseksi ja lyhytaikaiseksi vieraaksi pääomaksi. Pitkäaikaisella velalla tarkoitetaan sellaista velkaa, joka erääntyy maksettavaksi yhtä vuotta pidemmän ajan kuluttua. Lyhytaikainen velka erääntyy maksettavaksi vuoden tai sitä lyhyemmän ajan kuluessa.

3.3.10.1 Pitkäaikainen vieras pääoma

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Lainapääomien tilioinnissa noudatetaan tasekaavan mukaista luokitusta. Lisäksi lainapääomien tilioinnissa otetaan huomioon konsernitilinpäätöksen eliminointivaatimukset, tai keskinäiset lainat selvitetään esimerkiksi lainareskontrista.

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

Jos kunta ottaa toisen yhteisön velan itselleen, on se eriteltävä KKYTT-raportilla. Jos velka on otettu omaksi takauksen perusteella, myös se on eriteltävä, sekä siitä julkisyhteisöltä otettu osuus.

Joukkovelkakirjalainat (tili 2400)

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Joukkovelkakirjalainat eli joukkolainat ovat haltijalle asetettuja, edelleen myytävissä olevia eli jälkimarkkinakelpoisia velkakirjalainoja. Yleensä joukkolaina jaetaan useiksi velkakirjoiksi ja näitä velkakirjoja tarjotaan merkitsijöille ostettaviksi. Joukkovelkakirjalainoja ovat esimerkiksi kuntatodistukset, obligaatiolainat, debentuurilainat sekä vaihtovelkakirja- ja optiolainat.

Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta (tili 2410)

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

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

Rahalaitoslaina saattaa olla myös sekkiluotto. Luotollisesta sekkitilistä merkitään taaseeseen velaksi kulloinenkin sekkivelan määrä. Käytettyä luottolimiittia käsitellään taaseessa pitkäaikaisena velkana silloin, kun luotolla ei ole ennakolta määritettyä eräpäivää tai eräpäivä on yli vuosi tilinpäätöksestä. Muussa tapauksessa käytettyä limiittia käsitellään lyhytaikaisena velkana.

Rahoitus- ja vakuutuslaitoksia ovat kotimaiset talletuspankit, Kuntarahoitus Oyj, muut kotimaiset rahoitus- ja vakuutuslaitokset sekä ulkomaiset rahoitus- ja vakuutuslaitokset

Lainat julkisyhteisöiltä (tili 2420) / Lainat kunnalta/kuntayhtymältä (tili 2415)

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Julkisyhteisöjä ovat valtio, kunnat ja kuntayhtymät sekä sosiaaliturvarahastot.

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 sektoriluokituksessa on sijoitettu.

Lainat muilta luotonantajilta (tili 2430)

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Muita luotonantajia ovat:

Muut kotimaiset lainanantajat

Tähän luokkaan luetaan muut lainanantajat kuin rahoitus- ja vakuutuslaitokset ja julkisyhteisöt. Näitä ovat mm. yksityiset ja julkiset yritykset (myös valtion ja kuntien yritykset), asunto-osakeyhtiöt ja muut asuntoyhteisöt, seurakunnat, säätiöt, yhdistykset yms. voittoa tavoittelemattomat yhteisöt sekä kotitaloudet.

Muut ulkomaiset lainanantajat

Tähän luetaan ne ulkomailta saadut lainat, joissa kunnan velkojana on muu ulkomainen lainanantaja kuin rahoitus- tai vakuutuslaitos (esimerkiksi ulkomainen yritys).

Saadut ennakot (tili 2449)

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

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

Saadut ennakkomaksut merkitään pitkäaikaiseen vieraaseen pääomaan, jos niitä vastaavan suoritteen luovuttamiseen tilinpäätösajankohdasta lukien kuluu enemmän kuin vuosi⁸². Kun suorite, josta ennako on maksettu, luovutetaan, ennakkomaksu kirjaetaan tuloksi. Kun suoritteen luovuttamiseen on aikaa yksi vuosi tai vähemmän, saatu ennako siirretään pitkäaikaisesta vieraasta pääomasta lyhytaikaiseen.

Ostovelat (tili 2457)

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

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

Ostovelka on pitkäaikainen, jos se erääntyy toimittajalle maksettavaksi yhtä vuotta pidemmän ajan kuluttua tilikauden päättymisestä. Jos velka erääntyy maksettavaksi useammassa erässä, on se osa velasta, joka erääntyy maksettavaksi yhden vuoden tai sitä lyhyemmässä ajassa, esitettävä lyhytaikaisen vieraan pääoman ryhmässä.

Korottomat velat kunnalta/kuntayhtymältä (tili 2458)

Käytetään laskelmakaavassa: LL

Liikelaitos käyttää tätä tiliä korottomien sisäisten velkojen eliminointia varten.

Muut velat / Liittymismaksut ja muut velat (tilit 2460 ja 2469)

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

⁸² Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunnot 94/2010, 70/2005 ja 67/2005 maankäyttösopimuksista.

Muina pitkäaikaisina velkoina ilmoitetaan muut kuin edellä mainitut pitkäaikaiset velat siltä osin kuin niiden takaisinmaksuun on aikaa enemmän kuin yksi vuosi. Muihin pitkäaikaisiin velkoihin merkitään esimerkiksi vuokrakohteen lunastusvelka silloin, kun kunta vuokralaisena merkitsee taseen pysyviin vastaaviin vuokrakohteen lunastusehdon mukaisesti. Tällöin hankintamenoa vastaava lunastusvelka merkitään pitkäaikaiseen vieraaseen pääomaan, paitsi seuraavan vuoden lyhennystä vastaavalta osaltaan lyhytaikaisiin velkoihin. Lunastusvelka on suositeltavaa esittää taseessa erillisenä tai mainita siitä liitetiedoissa.

Muita velkoja ovat myös saadut avainpantit ja vuokravakuudet. Yleensä ne ovat pitkäaikaisia.

Jos kunnan laitoksen liittymismaksu on palautuskelpoinen (ts. palautusvelvollisuus), se merkitään taseeseen erään *Muut velat*, jonka nimikkeenä suositellaan käytettäväksi nimikettä *Liittymismaksut ja muut velat*. Palautuskelpoiset liittymismaksut suositellaan esitettäväksi erän erillisenä alanimikkeenä. Erän jakaantuminen liittymismaksuihin ja muihin velkoihin voidaan ilmoittaa myös liitetietona⁸³.

Erikseen KKYTT-raportilla on ilmoitettava *johdannaissopimuksiin ja arvopaperilainamiseen liittyvät saadut käteisvakuudet*, yhteissumma (tili 2460).

Siirtovelat (tili 2470)

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Siirtovelka liittyy tuloon tai menoon, joka realisoituu suoriteperusteisesti eri tilikaudella kuin se saadaan tai maksetaan rahana. Siirtoveloilla tarkoitetaan mm. seuraavia eriä (katso esimerkit myös lyhytaikaisen vieraan pääoman kohdalta):

Tilikaudella tai aikaisemmalla tilikaudella saatuja maksuja sellaisista tuloista, jotka toteutuvat suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla tulevana tilikautena, ellei näitä ole merkittävä ennakkomaksuihin. Tuloennakoina siirtovelaksi kirjattavia eriä ovat mm. etukäteen saadut valtionosuudet, tuet ja avustukset sekä korkotulot.

Vastaisia menoja ja menetyksiä, ellei niitä merkitä pakollisiin varauksiin *KPL 5:4.3 §:n* mukaan. Siirtovelkoihin sisällytetään tilikauden päättyessä realisoitumattomat menetykset ja velvoitteista johtuvat menot, joiden toteutuminen, realisoitumisen ajankohta ja määrä ovat tilinpäätöstä laadittaessa varmoja⁸⁴.

⁸³ Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 65/2004 liittymismaksujen kirjaamisesta, kirjanpitolautakunnan lausunto 1650/2001 sähköliittymismaksujen kirjaamisesta.

⁸⁴ Vastaisten menojen ja menetysten vähentämistä tilinpäätöksessä on selvitetty kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeessa *taseen laatimisesta* luvussa 7 *Pakolliset varaukset*.

Laskennalliset verovelat (tili 2480)

Käytetään laskelmakaavassa: Kons

Kunnan konsernitilinpäätöksessä yhdisteltäviin erillistilinpäätöksiin ja yhdisteltävien alakonsernien tilinpäätöksiin voi sisältyä kirjanpitolain 5:18 §:n mukaisia laskennallisia verovelkoja. Ne sisällytetään sellaisenaan kunnan konsernitilinpäätökseen, vaikka niiden esittäminen ei pääsääntöisesti kuulu emoyhteisönä toimivan kunnan laskentaperiaatteisiin. Konsernitilinpäätöksen tuloslaskelmaan ja taseeseen tulee merkitä myös erillisten konserniyritysten olennaiset laskennalliset verovelat, vaikka ne konserniyrityksissä olisi esitetty ainoastaan liitetiedoissa.

3.3.10.2 Lyhytaikainen vieras pääoma

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Lyhytaikainen korollinen vieras pääoma

Nämä ovat yleensä ns. kassalainoja. Konsernitilivelka tytäryhteisöltä merkitään Lainat muilta luotonantajilta -kohtaan.

Liikelaitoksen ja keskuskassan välinen yhdystili esitetään taseryhmässä Lyhytaikaiset lainat kunnalta/kuntayhtymältä. Keskuskassan ja taseyksikön väliset sisäiset yhdystilit avataan vastaavasti lyhytaikaisiin velkoihin.

- joukkovelkakirjalainat (tili 2500)
- lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta (tili 2510)
- lainat julkisyhteisöiltä (tili 2520)
- lainat muilta luotonantajilta (tili 2530)
- liikelaitoksen lainat kunnalta/kuntayhtymältä (tili 2515)

Pitkäaikaisten lainojen seuraavan vuoden lyhennykset

- joukkovelkakirjalainoista (tili 2501)
- rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta (tili 2511)
- julkisyhteisöiltä (tili 2521)
- muilta luotonantajilta (tili 2531)
- liikelaitoksen lainat kunnalta/kuntayhtymältä (tili 2516)

Saadut ennakot (tili 2540)

Kts. pitkäaikaiset saadut ennakot.

Ostovelat (tili 2545)

Kts. pitkäaikaiset ostovelat.

Korottomat velat kunnalta/kuntayhtymältä (tili 2550)

Kts. pitkäaikaiset velat kunnalta/kuntayhtymältä.

Muut velat / Liittymismaksut ja muut velat

Muihin lyhytaikaisiin velkoihin sisällytetään mm. veroihin ja sosiaaliturvaan liittyvät velat, esimerkiksi maksettujen palkkojen ennakonpidätykset, sosiaaliturvamaksut ja muut ennakonpidätyksen yhteydessä tilittävät sosiaaliturvaan liittyvät erät⁸⁵. Nämä kirjataan tilille 2569 Muut velat.

Arvonlisäverovelka käsitellään muuna velkana (tili 2563). Arvonlisäveroa ei missään vaiheessa merkitä tuloslaskelmaan tuotoksi tai kuluksi. Se on luonteeltaan läpikulku-erä, jonka suorittamisvelvollisuus on syntynyt kunnalle silloin, kun se on laskuttanut arvonlisäveron suoritemyyntinsä yhteydessä.

Johdannaissopimusten perusteella vastaanotetut käteisvakuudet kirjataan tilille 2561. Liittymismaksuvelat kirjataan tilille 2568.

Siirtovelat

Siirtovelka liittyy tuloon tai menoon, joka realisoituu suoriteperusteisesti eri tilikaudella kuin se saadaan tai maksetaan rahana. Siirtoveloilla tarkoitetaan mm. seuraavia eriä (katso myös pitkäaikaisen vieraan pääoman kohdalta):

Sellaisia suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla toteutuneita menoja, joista ei ole suoritettu maksua, ellei näitä ole merkittävä ostovelkoihin. Menojääminä siirtovelaksi kirjattavia eriä ovat mm. tilikaudelta maksamattomat palkat (esimerkiksi ylityöpalkat tai tulospalkkiot) ja vuosilomapalkkavelka⁸⁶ niihin liittyvine henkilösivukuluneen, tilikaudelta maksettuihin palkkoihin liittyvät laskennalliset henkilösivukulut, mm. eläke-, työttömyys-, tapaturma- ja ryhmähenkivakuutusvelka siltä osin kuin niitä ei tilitetä tilikaudelta maksettuihin palkkoihin liittyvien ennakonpidätysten yhteydessä, sekä vuosi- ja muut alennusvelat, korko-, vakuutusmaksu- ja vuokra- ja vero-velat.

Siirtyvät korot eli tilikaudelle jaksotetut korkovelat kirjataan tilille 2579. Lomapalkkakajaksotus kirjataan tilille 2580. Muut siirtovelat kirjataan tilille 2589.

⁸⁵ Kirjanpitolautakunnan lausunnossa 1561/1999 on käsitelty siirtovelkojen ja muiden lyhytaikaisten velkojen tilien ryhmittelyä.

⁸⁶ Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on antanut lausunnon 103/2012 lomapalkkavelan ja lausunnot 114/2016 ja 117/2018 lomarahen kirjaamisesta.

Laskennalliset verovelat (tili 2590)

Kts. pitkäaikaiset laskennalliset verovelat.

4 Kuntien ja kuntayhtymien palveluluokitus

Luokitus kattaa sekä lainsäädännön kunnille asettamat tehtävät että kuntien itselleen ottamat tehtävät. Lisäksi palveluluokituksessa otetaan huomioon olemassa oleva julkisyhteisöjen tehtäväluokitus COFOG, kuntataloustilastoinnin vaatimukset ja muut tiedon käsittelyyn kehitetyt luokitukset (mm. asiakirjallisen tiedon käsittelyn luokitukset, toimialaluokitus).

Koodistopalvelussa ja tämän käsikirjan liitteessä 5 kuvataan yhteiset määritelmät palveluista organisaatioriippumattomasti. Kuntien ja kuntayhtymien tietojen tuottajat voivat itse luoda lisähierarkioita oman tarpeensa mukaisesti.

Palveluluokille kohdennettavat kulu- ja tuottolajit sekä muu kustannuslaskennan ohjeistus viranomaisraportoinnin osalta on annettu tämän käsikirjan luvussa 5 kuntien ja kuntayhtymien kustannuslaskenta. Tämä palveluluokitus on tarkoitettu taloustietojen ja palveluiden kustannusten tarkasteluun ja raportointiin.

4.1 Taloustietojen kohdentaminen palveluluokille

Palveluluokille kohdennetaan kaikki toimintakatteeseen sisältyvät kustannukset ja tuotot, poistot sekä arvonalentumiset. Valtionosuuksia, verotuloja, rahoitustuottoja ja -kuluja sekä satunnaisia eräiä ei kohdenneta palveluluokille.

Palveluluokille kohdennettujen kaikkien ulkoisten toimintatuottojen ja -kulujen tulee täsmätä kunnan tuloslaskelmaan tili- ja sektoritasolla. Palveluluokilta yhteenlaskettu tilitasoinen summa saa poiketa kunnan ja kuntayhtymän neljännesvuosiraportoinnissa tilikauden viimeisen neljänneksen (KKNR Q4) tilitasoisista tiedoista enintään tuhannella eurolla. Esimerkiksi tuloslaskelman toimintakatteen ja palveluluokien ulkoisten nettokustannusten tulee täsmätä samoin kuin palveluluokkien yhteenlaskettujen palkkamenojen tulee täsmätä tuloslaskelmassa ilmoitettuihin palkkoihin. Mikäli palveluluokkien kustannukset eivät täsmää tuloslaskelmaan, vaaditaan tiedonantajaa korjaamaan tietojaan.

Palveluluokille kohdennettavien taloustietojen kohdentamisessa noudatetaan aiheutamis- ja täydellisyyssperiaatteita eli toiminnasta aiheutuvat kustannukset ja saadut tuotot kohdistetaan palveluluokille. Vaaditut erät tulee kohdentaa kokonaisuudessaan ja niiden raportoinnissa ei saa käyttää netottamista, vaan kaikki tapahtumat tulee raportoida tileittäin, sektoreittain ja palveluluokittain tapahtumien alkuperäisiä tilejä käytäen.

Raportointikokonaisuudessa tilien/rivien summatasojen eli tiliryhmien arvot lasketaan automaattisesti yhteen tarkemmalla tasolla raportoiduista pakollisista arvoista. On tärkeää huomata, että ulkoiset-sektorin (x01) sarakkeessa summatason tiedot, esimerkiksi tiliryhmätasoiset tiedot palveluiden ostoista yhteensä, muodostuvat usein automaattisesti yhteenlasketuista tarkemmalla tili/rivitasolla pakollisena vaadittavista tiedoista x01 tiedoista, jonka vuoksi tiliryhmän tiedon yhteensä -rivillä ulkoiset-sektorin solu voi olla harmaa. Samalla rivillä voi kuitenkin olla pakollisena raportoitavana tietona tarkentavat sektoritiedot (ks. AURA-käsikirjan luku 6, kohta *Kenttien värytykset*).

Sektoritietoa sisältävien raportointikokonaisuuksien taulukkomalleissa sarakkeilla esitetty sektoritieto on luokitusjärjestelmänä hierarkkinen, mutta se ei käyttyädy taksoniassa laskentamielessä hierarkkisesti eli raportoidut sektori/saraketiedot eivät automaattisesti summaudu toisille tasoille. Edellä kuvatun vuoksi sektoritiedot pyydetään raportoimaan taksoniassa seuraavaan ajatuksen mukaisesti: "ulkoiset-sarakkeen arvo yhteensä, josta tietyn sektorin osuus on x". Sektoritietona raportoidaan esimerkiksi kuinka paljon palveluiden ostoista yhteensä oli toisilta kunnilta tai esimerkiksi hyvinvointialueilta.

Kaikki ulkoiset kulut on siis kirjattava ulkoiset-sarakkeelle. Tämän lisäksi ne on kirjattava vaadittavilta osin varsinaisille sektoreille.

Sisäiset erät kohdistuvat aina sisäiset-sektoriin. Erien taustalla on alkuperäisiä kirjauksia, joiden sektoritiedot ilmenevät palveluluokilla, joille kirjaukset on alun perin käyttötaloudessa kohdistettu.

Palveluluokkakohtaisen tiedon tulee kuvata oikein myös palvelun bruttotuloja ja -kustannuksia. Siksi palveluluokkakohtaisessa raportoinnissa ei tule esittää yhden palveluluokan sisällä tapahtuvaa sisäistä kauppaa. Mikäli palveluluokan sisällä on esimerkiksi useita laskentayksiköitä jotka ostavat ja myyvät toisilleen, nämä erät pitää eliminoida raportoinnissa pois.

4.2 Palveluluokituksen rakenne

Käyttötalouden ja investointitietojen osalta käytetään eri karkeustasoa tietojen raportoinnissa. Käyttötaloustiedot raportoidaan palveluluokkakohtaisesti. Ne raportoidaan siis tarkimmalla tasolla, taksoniapihjaan (KKTTPP, kt-08) keltaisella värillä markattujen tasojen mukaisesti.

KUNTA-AURA – TALOUSRAPORTOINNIN KÄSIKIRJA
VERSIO 3.2, JULKAISTU 15.11.2023

x3021 Päiväkotitoiminta

k-t08 Kunnan ja kuntayhtymän kalenterivuotta koskevat tilinpäätöstiedot käyttötaloudesta sektoreittain palveluluokkoittain, tuloslaskelman tilit

		Ei soveltuva / Kaikki vastapuolet																			
		Sisäiset		Ulkoiset		Koko kansantalous															
						Yritykset			Yritykset pl. asuntoyhteisöt				Asuntoyhteisöt		Asunto-osakeyhtiöt						
x0		x00		x01		S1		S11		S111		S11101		S11102		S11103		S112		S1121	
Tuotintuotot	R0010	4835209	3330569	3330531	3319353	3319491	3319629	3319767	3319905	3320043	3320181	3320319									
3300-3190 Myyntituotot	R0020	4837479	3344781	3344643	3333465	3333603	3333741	3333879	3334017	3334155	3334293	3334431									
3205 Myyntituotot, til.	R0030	4796619	3062541	3062403	3051225	3051363	3051501	3051639	3051777	3051915	3052053	3052191									
3200-3299 Maksutuotot	R0040	4842019	3373505	3372867	3361689	3361827	3361965	3362103	3362241	3362379	3362517	3362655									
3205 Maksutuotot, til.	R0050	4798889	3076653	3076515	3065337	3065475	3065613	3065751	3065889	3066027	3066165	3066303									
3300-3399 Tuet ja avustukset	R0060	4844289	3387117	3386679	3375801	3375939	3376077	3376215	3376353	3376491	3376629	3376767									
3300 Tuet ja avustukset, til.	R0075	5744662	3748003	5751380	5474041	5477382	5480723	5484064	5487405	5480746	5494087	5497428									
3390 Puolikokki	R0090	4612749	1905357	1905219	1894041	1894179	1894317	1894455	1894593	1894731	1894869	1895007									

Kuvio 1. Esimerkki käyttötaloustietojen raportointitasosta

Investointitiedot taas raportoidaan karkeammalla tasolla palveluluokkaryhmittäin. Ne raportoidaan taksoniapohjaan (KKTPP, kt-06) keltaisella värillä merkattujen palveluluokkien summatasojen mukaisesti.

k-t06 Investointierittelyt palveluluokittain

	Rakitti palvelu- ja tehtäväluokat	Yhteishallinto ja vasti					Ympäristöterveystoimintojen yhteensä								Väestöturvallisuus yhteensä		Päivähoito
		Yhteishallintopalvelut		Väestön järjestäminen		Hyvinvoinnin ja terveyden edistämisen asiantuntijapalvelut ja tuki	Eläinlääkäripalvelut	Eläinten ja hyvinvoinnin valvonta	Muu ympäristöterveystoimintojen yhteensä	Eläintalousterveystoimintojen yhteensä	Terveystoimintojen edistämisen ja valvonta	Tupakkalain valvonta	x3020	x3021			
		x10	x100	x101	x102										x103		
		x10	x100	x101	x102										x103		
		x10	x100	x101	x102										x103		
Investointien toteutus	R0010	1374	7241943	3612705	3612706	7241985	7241981	3612761	3612762	7621041	3612760	3612763	3612764	7241997	361277		
Huudutukset	R0020																
Tietokonejärjestelmät	R0030	3624515	7241950	3624378	3624379	7241966	7241962	3624434	3624435	7621042	3624433	3624436	3624437	7241998	362444		
Muiden asiantuntijapalveluiden hankinta	R0040	3729999	7241958	3729462	3729463	7241974	7241960	3729919	3729919	7621050	3729917	3729920	3729921	7242006	372992		
Muiden väestötalouden hankinta	R0050	3764627	7241961	3764540	3764541	7241977	7241993	3764546	3764547	7621053	3764545	3764548	3764549	7242009	376459		
Muiden rakennusten ja tilojen hankinta	R0060	3776303	7241962	3776166	3776167	7241978	7241994	3776222	3776223	7621054	3776221	3776224	3776225	7242010	377623		
Asuinrakennusten uudistaminen	R0070	3752951	7241960	3752894	3752895	7241976	7241992	3752870	3752871	7621052	3752869	3752872	3752873	7242008	375288		
Asuinrakennusten kunnossuoritus	R0080	3741275	7241959	3741138	3741139	7241975	7241991	3741184	3741185	7621051	3741193	3741196	3741197	7242007	374120		
Muiden rakennusten kunnossuoritus	R0090	3787979	7241963	3787942	3787943	7241979	7241995	3787938	3787939	7621055	3787937	3787930	3787931	7242011	378790		
Muiden rakennusten kunnossuoritus	R0100	3717923	7241957	3717786	3717787	7241983	7241989	3717842	3717843	7621049	3717841	3717844	3717845	7242005	371785		
Kirjasto- ja kulttuuritoiminta	R0110	373	7241951	3636954	3636955	7241967	7241993	3636710	3636711	7621043	3636709	3636712	3636713	7241999	363612		
Kulttuuritoiminta	R0120	3647887	7241952	3647730	3647731	7241968	7241984	3647738	3647739	7621044	3647785	3647788	3647789	7242000	364778		
Tietokone- ja verkko- ja laitteiden hankinta	R0130	3706247	7241956	3706110	3706111	7241972	7241988	3706166	3706167	7621048	3706165	3706168	3706169	7242004	370617		
Yhteisö- ja kulttuuritoiminta	R0140	3706605	7241954	3706560	3706561	7241970	7241986	3706614	3706615	7621056	3706612	3706615	3706616	7242012	370660		

Kuvio 2. Esimerkki investointitietojen raportointitasoista

4.3 Yhteistoiminnassa järjestettyjen palveluiden raportointi

Kunnat voivat järjestää palveluita kuntalain mukaisena yhteistoimintana. Yhteistoimintamallissa palvelua tuottava kunta ja palvelua ostava kunta raportoivat palvelun varsinaisella palveluluokalla. **Erittelemättömät palveluluokat ovat poistuneet vuodesta 2023 lukien.**

Esimerkki: Ympäristöterveydenhuolto vastuukuntamallissa

Sekä palvelun tuottaja että palvelun ostaja raportoivat tapahtumat sektoreittain, tileittäin ja palveluluokittain käyttäen seuraavia palveluluokkia käyttötalouden osalta:

- 2701 Elintarvikevalvonta ja -neuvonta
- 2702 Eläinlääkäripalvelut
- 2703 Eläinten terveyden ja hyvinvoinnin valvonta
- 2705 Terveystuojelun edistäminen ja valvonta
- 2706 Tupakkalain valvonta

Vastuukunnan on laskutettava jäsenkuntia yllä olevan palveluluokituksen mukaisesti kunnittain ja kohdennettava maksusuudet saman luokituksen mukaisesti.

Investointien raportoinnissa riittää taso Eläinlääkäripalvelut (2702), Eläinten terveyden ja hyvinvoinnin valvonta (2703) sekä Muu ympäristöterveydenhuolto (2701+2705+2706).

Mikäli hyvinvointialue tuottaa ympäristöterveydenhuollon kunnalle, kyse on hyvinvointialueelle yleisen toimialan mukaisesta tehtävästä. Kunnan näkökulmasta palveluiden ostot raportoidaan varsinaisen palveluluokituksen mukaisesti hyvinvointialueelta saadun erittelyn mukaisesti.

Esimerkki: Tilojen vuokraus yhteistoiminnassa ja/tai hyvinvointialueelle

Mikäli kunta vuokraa tiloja vastuukunnalle tai hyvinvointialueelle, kyse on kunnan näkökulmasta Tilavuokrauspalvelut-palveluluokasta, ei palvelun varsinaisesta palveluokasta. Yhteistoimintaan liittyvät vuokratulot käsitellään vastaavasti kuin oman toiminnan sisäiset vuokratulot ja ne kirjataan Tilavuokrauspalvelut-palveluluokalle. Vuokratuloja ei saa kirjata muiden palvelujen tuloksi, sillä se vääristää nettokustannustietoa.

Tilojen kustannuksia voidaan sopimuksissa käsitellä useilla tavoilla:

- Hyvinvointialue vuokraa tilat ja maksaa kunnalle vuokraa. Kunta kirjaa vuokran tuloksi Tilavuokrauspalvelut-palveluluokalle, jonne kunta myös kirjaa ko. tilasta ja sen ylläpidosta kunnalle muodostuvat kulut. Näin tilinpäätöksessä palveluluokan netto on 0 euroa.
- Vastuukunta vuokraa tilat ja maksaa jäsenkunnalle vuokraa. Jäsenkunta kirjaa vuokran tuloksi Tilavuokrauspalvelut-palveluluokalle, jonne jäsenkunta myös kirjaa ko. tilasta ja sen ylläpidosta jäsenkunnalle muodostuvat kulut. Näin tilinpäätöksessä palveluluokan netto on 0 euroa.
 - a. Vastuukunta laskuttaa jäsenkunnalta maksuosuuden, jonka hinnoittelu pitää sisällään myös kiinteistöjen vuokratulot. Maksuosuus kirjataan jäsenkunnassa varsinaisille palveluluokille palveluiden ostoksi. Näin kiinteistöstä aiheutuva kustannus ohjautuu jäsenkunnan varsinaisille palveluille palvelun ostojen mukana.
 - b. Mikäli vastuukunnan kanssa on sovittu, että jäsenkunta ei laskuta erikseen vastuukunnalta vuokraa, tulee vastuukunnan käytössä olevan jäsenkunnan kiinteistön vuokra kohdistaa jäsenkunnassa niille varsinaisille palveluluokille, joiden käytössä kiinteistö on esimerkiksi sisäisen vuokran mallilla.

Esimerkki: Kunta investoi sote-kiinteistöön

Investoinnit tulee aina raportoida varsinaisilla palveluluokilla. Kunnan investointi sosiaali- ja terveystoimen käytössä olevaan kiinteistöön raportoidaan palveluluokalla 7220 ja investointi pelastustoimen käytössä olevaan kiinteistöön palveluluokalla 7202.

5 Kuntien ja kuntayhtymien kustannuslaskenta

Kustannuslaskentaohjeen ensisijainen tavoite on yhtenäistää kuntien ja kuntayhtymien kustannuslaskentakäytäntöjä, jotta kuntien viranomaisille raportoimat taloustiedot olisivat mahdollisimman vertailukelpoisia. Hyvien kustannuslaskentakäytäntöjen standardointi lisää myös kuntien omaa kustannustietoisuutta, toimii pohjana tuloksellisuuden parantamiselle sekä tekee palveluiden hinnoittelusta läpinäkyvää. Tämä ohje tukee siten sekä kuntien sisäistä että ulkoista laskentaa.

Ulkopuolisten rahoittajien vaatima kustannusseuranta voi olla tätä ohjetta tarkempaa ja vaatii todennäköisesti täysin erillistä kustannusseurantaa ja raportointia, jossa käytetään rahoittajan määrittämiä sääntöjä. Kustannuslaskentaohje tukee myös ulkopuolisten rahoittajien vaatimaan talousseurantaan liittyvää laskentaa siltä osin, että se parantaa yleistä kustannuslaskentaosaamista ja yhtenäistää välillisten kustannusten kohdentamiseen liittyviä käytäntöjä.

Kustannuslaskenta tulisi pyrkiä automatisoimaan mahdollisimman pitkälle. Kustannuslaskennan kehittämisellä onkin siten yhteys tietojärjestelmien kehittämiseen. Kirjanpito, tili- ja laskentakohderakenne tulisikin rakentaa siten, että ne tukevat kustannuslaskennan automatisointia. Kuntien viranomaisille raportoitavat taloustiedot edellyttävät järjestelmiltä valmiutta sähköiseen tiedonsiirtoon.

5.1 Kustannuslaskennan periaatteita

Hyvä kustannuslaskenta perustuu aiheuttamisperiaatteeseen. Jokaisen raportoitavan palveluluokan, tuotteen, toiminnon, suoritteen tai muun laskentakohteen kustannuspohjan tulisi kuvata sitä resurssimäärää, jonka kyseisen palvelun tuottaminen tai järjestäminen on vaatinut. Aiheuttamisperiaatteen tulkinnassa, kirjaamiskäytännöissä ja raportoinnissa on syytä pitää mielessä toiminnan ja talouden yhteys. Noudatettaessa aiheuttamisperiaatetta voidaan käyttää suoria tai epäsuoria kohdennuksia tai laskennallista kohdentamista esim. suoritemäärien tai kuluerien mukaan riippuen kohdennettavasta kuluerästä.

Kustannuslaskennan yhtenäistämällä pyritään siihen, että laskenta johtaa aina mahdollisimman hyvin aiheuttamisperiaatetta noudattavaan vertailukelpoiseen lopputulokseen. Aiheuttamisperiaatetta tulee käyttää niin pitkälle kuin sillä on laskennan lopputuloksen kannalta oleellista merkitystä.

Toimiva kustannuslaskenta rakennetaan alhaalta ylöspäin. Ideaalitilanteessa kustannukset kohdennetaan vain kerran perustasolla ja viranomaisraportoinnin sekä muut tietotarpeet saadaan ryhmittelemällä jo kertaalleen kohdennettua kustannustietoa.

Viranomaisraportointia tukeva kustannuslaskenta tulisi viedä osaksi kuntien kirjanpitoa ja niitä tukevia kustannuslaskentajärjestelmiä. Talouden seurannasta ja raportoinnista vastaavien henkilöiden roolina on varmistaa, että järjestelmän laskema kustannustieto perustuu ajantasaisiin jakotekijöihin ja että kustannusten jakaminen noudattaa aiheuttamisperiaatetta. Kunnissa käytetään erilaisia tietojärjestelmiä kirjanpidossa ja laskennassa. Viranomaistietojen laskennan automatisoinnin toteuttaminen vaatii myös järjestelmäkehitystä tai lisäpalvelujen rakentamista.

Palveluluokkiin liittyvään kustannuslaskenta tehdään täydellisyysperiaatteen mukaan, jolloin kaikki kappaleessa 5.5. listatut kulu- ja tuottoerät kohdennetaan jollekin palveluluokalle. Palveluluokkiin liittyvän kustannuslaskennan tavoitteena on tehdä kuntien ja kuntayhtymien käyttökuluista vertailukelpoisia.

Tukipalveluluokka on tarkoitettu helpottamaan tilinpäätöksen yhteydessä käytettyjen vyörytyserien kohdentamista. Tukipalveluluokka on palveluluokituksessa apuluokka, jotta tukipalvelukulujen kohdistaminen olisi mahdollisimman samankaltaista eri organisaatioiden välillä ja jotta laskenta noudattaa täydellisyysperiaatetta.

5.2 Laskentatunnisteen hyödyntäminen kuutiomallin mukaisesti

Kustannusten kohdistamisessa laskentakohteille on suositeltavaa hyödyntää mahdollisimman pitkälle kirjanpidon laskentatunnistetta. Laskentakohteille suoraan kohdistuvat kustannukset tulisi kohdistaa jo peruskirjanpidossa mahdollisimman pitkälle, jotta laskentakohteiden kustannukset saadaan automatisoidusti kirjanpitojärjestelmistä ilman lisäselvityksiä tai erillistä laskentaa.

Kustannusten suorassa kohdentamisessa laskentakohteelle tositteen käsittelijä valitsee laskentatunnisteesta laskentakohteen, jolle erä kohdentuu suoraan. Suoran kohdentamisen etuna laskennalliseen jakamiseen verrattuna on se, että yleensä (ja varsinkin keskitetyssä tositteiden käsittelyssä) tositteen käsittelijä tuntee toiminnan paremmin kuin laskennallinen kohdistin. Mikäli kustannukset kohdentuvat lukuisille eri laskentakohteille (esimerkiksi keskitetysti organisoitu hallinto), inhimillisen virheen mahdollisuus on suuri ja suora kohdentaminen vaatisi tositteen käsittelijältä huomattavaa manuaalista työtä, voidaan kustannukset kirjata kirjanpidossa karkeasti ja kohdistaa kustannuslaskentaosiossa tai kustannuslaskentasovelluksessa tarkemmalla tasolla.

Kuutiomalli tarkoittaa sitä, että viranomaisraportoinnin tiedot tuotetaan mahdollisimman pitkälle kuutio = **tili-palveluluokka-kumppanikoodi** (sektori) mallilla. Ulottuvuudet voidaan sisällyttää laskentatunnisteeseen, jolloin kirjanpidon vienneissä valitaan ulkoisen raportoinnin kannalta ratkaisevat: tili, palveluluokka ja kumppanikoodi. Tämä voidaan toteuttaa esimerkiksi summaamalla (tai hajauttamalla) organisaation oma sisäisen laskennan laskentakohde palveluluokille tai viemällä tieto palveluluokasta laskentakohteen taustatietoihin. Ulkoiset talousraportit syntyvät silloin pääosin jo kirjausvaiheessa.

Siltä osin kuin kunnan oma luokitus ei tue esimerkiksi palveluluokitusta, kunta käyttää kustannuslaskennallisia menetelmiä ja jälkilaskentaa kulujen ja tuottojen kohdentamiseksi.

Sektoriluokitus tuodaan kumppanikoodiin tai muuhun laskentakohteeseen Tilastokeskuksen y-tunnusavaimen avulla. Myös sisäiset erät erotetaan ulkoisista laskentatun-
nisteiden avulla.

Kuutiossa jokaiselle ulottuvuudelle tulee kaikki muutkin ulottuvuudet, esimerkiksi valti-
onosuudet sisältävät sektoriluokituksen, vaikka ne tulevat aina valtiolta. Tästä ei
synny käytännön ongelmaa, sillä näiden osalta sektoriulottuvuuteen tulee vain arvoja
yhdelta ulkoiselle sektorille ja tieto voidaan tuoda kyseiselle riville automaattisesti tai
passivoida muiden sektoreiden osalta.

Yksi toteutustapa on harmonisoida omat luokitukset kuutiomallin luokituksiin, esimer-
kiksi kustannuspaikkarakenne palveluluokitukseen. Kunnat voivat tehdä tarkempia
luokituksia, esimerkiksi tilejä tai tuotteita, mutta niiden on summauduttava kuutiomallin
ja Valtiokonttorin keräämän tiedon luokituksiin. Mikäli kunta ei saa omaa luokitusta
täysin sopimaan yhteisiin luokituksiin, on käytettävä automatisoituja kustannuslasken-
nallisia menetelmiä.

**Raportointimalli perustuu siihen lähtöoletamaan, että ulottuvuuksia ei sekoiteta
keskenään.** Suositeltava käytäntö on, että sisäisiä eriä ei erotella tilien, vaan kump-
panikoodin avulla. Suositeltavaa on, että esimerkiksi asiakaspalveluiden ostoja ei
enää erotella tileillä kuten asiakaspalveluiden ostot kunnilta, vaan sektoriulottuvuus
(sekä sisäinen/ulkoinen jaottelu) tehdään kumppanikoodin tai muun laskentakohteen
avulla.

Osa kustannuksista joudutaan aina jakamaan kustannuslaskennallisesti ja ne eivät
tule suoraan kuutiomallin mukaisista kirjauksista. Esimerkiksi hallinnon vyörytykset
jaetaan laskentakohteille jälkikäteen.

Raportointikokonaisuus TOTT ei sovellu kuutiomalliin: se tarvitsee erillisen kustannus-
laskentasovelluksen, joka yhdistää esimerkiksi kuutiomallista saatavan taloustiedon,
oppilastiedot ja painokertoimet jälkilaskennallisesti.

5.3 Sektoriulottuvuus sekä jako sisäisiin ja ulkoisiin eriin

Kululajit tulee eritellä Tilastokeskuksen sektoriluokitukseen perustuen kuntien ja kun-
tayhtymien XBRL -taksonomian edellyttämällä tarkkuustasolla. Esimerkiksi palvelui-
den ostot jaetaan sektoreittain sen mukaan, keneltä palvelu on ostettu.

Kumppanikoodin avulla voidaan toteuttaa sektoriluokituksen sekä tilinpäätöksen ja
palveluluokitukseen tehtävä sisäisten ja ulkoisten erien erottelu. Kun jokaiseen kirjan-

pidon vientiin on kirjattu kumppanikoodilla sektori (ulkoiset sekä sisäiset), voidaan järjestelmästä ottaa ulos tarvittaessa sekä ulkoisen talousraportoinnin tarpeet sekä konsernin eri tasojen mukaisia omia talousraportteja.

Kumppanikoodi jakautuu siten:

Palveluluokkien näkökulmasta ulkoisiin sektoreihin: yksityiset - valtio - kuntayhtymät - kunnat - kuntakonserniin kuuluvat yhtiöt jne.

Palveluluokkien näkökulmasta sisäisiin sektoreihin: liikelaitokset - emokunnan yksiköt jne.

Sektoriluokitus tulisi rakentaa järjestelmään y-tunnuksen tai vastapuolitunnisteen avulla. Tietojärjestelmä tunnistaa tällöin automaattisesti y-tunnuksen perusteella oikean sektorin. Ulkoinen sektoriluokitus saadaan Tilastokeskuksen ylläpitämän y-tunnusavaimen avulla. Luonnollisten henkilöiden kohdistaminen oikealle sektorille jää tiedonantajan ratkaistavaksi. Esimerkiksi yksityishenkilöillä ei ole y-tunnusta jolloin y-tunnusavainta ei voida hyödyntää. Sektoriluokituksessa yksityishenkilöt tulisi kohdentaa muilla menetelmillä sektoriluokituksessa sektoriin S14 kotitaloudet.

Tarkempi kuvaus sektoriluokitus-ulottuvuudesta ja sen käytöstä raportoinnissa annetaan AURA-käsikirjan liitteessä 8.

Erän määrittäminen ulkoiseksi tai sisäiseksi riippuu laskentatilanteesta. Palveluluokat, konsernituloslaskelma, peruskunnan tuloslaskelma jne. näkevät sisäiset ja ulkoiset erät eri tavoin. Jotta tarvittavat eliminoinnit voidaan hoitaa tehokkaasti ja automatisoida, tulee peruskirjanpidon tuottaa tietoa oikeassa muodossa. Järjestelmän tulee tietää, mikä erä on sisäinen, mikä ulkoinen ja mitkä erät on eliminointivaheissa.

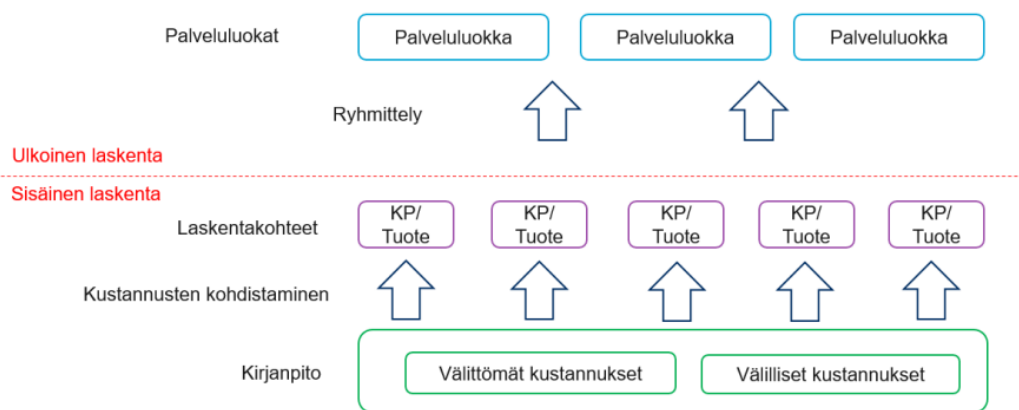
5.4 Sisäinen ja ulkoinen raportointi (viranomaisraportointi)

Sisäistä laskentaa ja raportointia tehdään organisaation omaa johtamista ja hinnoittelua varten, mutta samasta datasta voidaan ryhmitellä tieto myös viranomaisraportoinnin tarpeisiin. Kustannuslaskentaprosessissa kustannukset kohdistetaan ensin omille laskentakohteille, minkä jälkeen viranomaisraportoinnin tiedot, esimerkiksi palveluluokkien kustannukset, kootaan yhdistelemällä omia laskentakohteita. Tällä tavalla rakennettu laskentamalli palvelee sekä kunnan sisäistä että ulkoista raportointia.

Kustannuslaskennan tehokas toteuttaminen vaatii, että toiminta on luokiteltu toiminnallisesti ja taloudellisesti järkeviin kokonaisuuksiin, esimerkiksi palveluihin, tuotteisiin tai toimintoihin.

Tuotteistaminen on palvelutoiminnan jäsentämistä asiakkaille luovutettaviksi palvelukokonaisuuksiksi eli tuotteiksi. Myös keskitetyt tukipalvelut tulisi tuotteistaa mahdollisimman pitkälle, jotta myös sisäinen kaupankäynti perustuisi tuotteistukseen.

Tuotteistaminen edistää hinnoittelun läpinäkyvyyttä ja lisää yleistä kustannustietoisuutta, kun tietoisuus toiminnasta ja sen kustannuksista lisääntyy. Tämä helpottaa myös yksiköiden välistä vertailua. Tuote- tai toimintokohtainen laskenta helpottaa myös päätöksentekoa, esimerkiksi budjetointia, kun eri tuotteiden vaatimat resurssit voidaan laskea tuotekustannusten ja määrien mukaan.



Kuva 2. Kustannuslaskenta ideaalitilanteessa.

Kustannukset voidaan kohdentaa ensin kirjanpidosta palvelutuotteille, välisuoritteille, toiminnoille, kustannuspaikoille tai muille organisaation hierarkiatasojille. Sisäinen laskenta ja hierarkiatasot mahdollistavat myös sen, että kustannuksia voidaan tarkastella eri näkökulmista ja tasoilla. Luokituksen rakenne tulisi rakentaa niin, että jokainen oma laskentakohde voidaan ryhmitellä suoraan johonkin palveluluokkaan. Silloin kustannukset kohdennetaan vain kertaalleen.

Tuotekustannuslaskennassa tuotteille kohdennetaan aiheuttamisperiaatteella sekä välittömät että välilliset kustannukset. Toimintolaskennassa kustannukset kohdennetaan ensin toiminnoille ja toisessa vaiheessa lopputuotteille sen mukaan, miten välituotteita ja toimintoja on käytetty lopputuotteiden tuottamisessa. Viranomaisraportoinnissa lopputuotteet ryhmitellään palveluluokkiin.

Mikäli palveluluokkakohtaiset kustannukset lasketaan omien sisäisten laskentakohdeiden kustannuksia ryhmittelemällä, tulee varmistaa, että niille kohdennetaan oikeat, kappaleessa 5.5 määritellyt kulu- ja tuottolajit ja sektoriluokituksen mukaiset tunnisteen säilyvät mukana laskennassa.

5.5 Palveluluokille kohdennettavat meno- ja tulolajit (kustannuslajiluokitus)

Kuntien viranomaisille raportoitavien palvelukohtaisten kustannusten ja tuottojen luokituksena käytetään Kuntien ja kuntayhtymien palveluluokitusta (liite 5). Kustannukset viedään palveluluokille aina harjoitettavan toiminnan luonteen mukaan, ei oman organisaation hallinnollisen rakenteen mukaan. Kohdentamisen tulee noudattaa aiheuttamisperiaatetta.

Sisäiset tuotot raportoidaan tuotot yhteensä -tasolla ja sisäiset toimintakulut raportoidaan osin kululajeittain.

Palveluluokille kohdennetaan kaikki toimintakatteeseen sisältyvät kustannukset ja tuotot, poistot sekä arvonalentumiset. Myös keskitetysti hoidetut tukipalvelut pitää kohdistaa palveluluokille. Sisäisten vuokrien osalta palveluluokille tulee kohdentaa sekä ylläpito- että pääomavuokra.

Kuntien palvelukohtaisen kustannuslaskennan kustannuslajiluokitus perustuu *Kuntien ja kuntayhtymien tililuetteloon* (luku 3).

Palveluluokakohtaisissa kustannuksissa raportoidaan erikseen ulkoiset kulu- ja tuototerät. Palveluluokille kohdennetaan seuraavat kululajit:

Ulkoiset kululajit:	Sisäiset kululajit:
	Sisäiset toimintakulut
Palkat ja palkkiot	
Eläkekulut	
Muut henkilösivukulut	
Asiakaspalveluiden ostot	
Muiden palveluiden ostot	Muiden palveluiden ostot
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	Aineet, tarvikkeet ja tavarat
Avustukset	
Vuokramenot	Vuokramenot
Muut toimintakulut	Muut toimintakulut
Suunnitelman mukaiset poistot	
Arvonalentumiset	

Palveluluokille kohdennetaan seuraavat tuottolajit:

Ulkoiset tuottolajit:	Sisäiset tuottolajit:
	Sisäiset toimintatuotot
Myyntituotot	
Maksutuotot	
Tuet ja avustukset	
Vuokratuotot	
Muut toimintatuotot	
Valmisteverastojen muutos	
Valmistus omaan käyttöön	

Se missä muodossa palveluluokkien kulu- ja tuottolajit raportoidaan, määritetään *kuntien ja kuntayhtymien XBRL-taksonomiassa*.

Palveluluokkien kustannuksia laskettaessa pääomakustannukset arvostetaan kirjanpidon mukaisesti eli palveluluokille kohdennetaan suunnitelman mukaiset poistot. Sisäinen vuokrameno (sekä muut sisäiset erät) voidaan kuitenkin kohdentaa sellaisenaan palveluluokille, vaikka sisäiseen vuokraan sisältyisikin korvausta pääomasta tai muita laskennallisia eriä. Keskitettyjen tuki- ja tilapalveluiden poistot kohdennetaan tuki- ja tilapalveluiden palveluluokalle.

Valtionosuutta, verotuloja, rahoitustuottoja ja -kuluja sekä satunnaisia eriä ei kohdenneta palveluluokille.

5.5.1 Kululajikohtaiset jakotekijät

Monille laskentakohteille yhteisiä kuluja voidaan jakaa resurssi- ja tuotospohjaisiin jakotekijöihin perustuen. Resurssipohjaisia jakotekijöitä ovat palvelutuotannon resurssikäyttöä kuvaavat asiat, kuten muut kustannukset, työaika, henkilöstömäärä ja neliömäärät. Tuotospohjaisia jakotekijöitä ovat taas esimerkiksi suoritelmäärä tai laatukorjattu suoritelmäärä sekä asiakasmäärä.

Kunnalta saatetaan vaatia kustannusten ja tuottojen eriyttämistä markkinoille tapahtuvan myynnin osalta. Mikäli yksikkö tuottaa tuotteita markkinaehtoiseen ja julkiseen toimintaan, voidaan kustannusten jakajana käyttää myös suoritelmääriä (tai painotettuja suoritelmääriä), mikäli julkiseen ja markkinaehtoiseen toimintaan tuotetut tuotteet eivät poikkea toisistaan ja niiden kustannusrakenne on sama.

Tuotospohjaista jakamista käytetään myös sisäisessä tuotehinnoittelussa silloin, kun sisäinen hinnoittelu perustuu tuotteistukseen ja suoritelmäärään. Mikäli sisäinen tukipalveluyksikkö tuottaa vain yhtä tai muutamaa samankaltaista suoritetta, voidaan kustannukset jakaa suoritelmäärien mukaisesti. Mikäli tuotteet eroavat toisistaan resurssikäytöltään tai kustannusrakenteeltaan voidaan jakotekijänä käyttää esimerkiksi painotettuja suoritelmääriä (ekvivalenssilaskenta).

5.5.2 Henkilöstökustannukset

Henkilöstökulut kohdistetaan laskentakohteille käytetyn työajan perusteella, mikä edellyttää työajanseurantaa. Työajanseuranta voi perustua myös määrääjain tehtäviin mittauksiin, jos voidaan olettaa, ettei työajan käytössä tapahdu isoja muutoksia. Mikäli työajanseurantaa ei pystytä tekemään, voidaan toissijaisena jakotekijänä käyttää arvioita työajan käytöstä.

Koska henkilöstökulut on merkittävin kustannuserä, on niiden kohdistamiseen syytä kiinnittää erityistä huomioita. Palkanlisät kohdistetaan yleensä palkkakustannusten suhteessa kustannuslisiinä.

Työntekijöiden vuosi- ja sairaslomista sekä vanhempainvapaista aiheutuvat lisäkustannukset kohdistetaan pääsääntöisesti aiheuttamisperiaatteen mukaan laskentakohteille. Jos työntekijän työpanos kohdistuu usealle laskentakohteelle, kohdistetaan kustannukset toteutuneen tai arvioidun ajankäytön perusteella. Lomapalkkavelan muutos kohdistetaan palveluluokille aiheuttamisperiaatteella palkkojen tapaan.

Eläkevakuutusmaksut (sekä palkka- että eläkemenoperusteiset) ja määräosuutena palkan tai palkkion perusteella määräytyvät henkilösivukustannukset kohdistetaan laskentakohteille ja edelleen palveluluokille lähtökohtaisesti aiheuttamisperiaatteen mukaisesti, toisin sanoen sille palveluluokalle, jossa henkilö työskentelee tai on työskennellyt (eläkemenoperusteinen maksu). Jos aiheuttamisperiaatetta ei voida muutoin soveltaa, maksu jaetaan laskennallisesti eri palveluluokille esimerkiksi palkkakustannusten suhteessa.

Eläkemenoperusteiset maksut on raportoitava varsinaisilla palveluluokilla myös yhtiöitettyjen ja ulkoistettujen palveluiden osalta, vaikka kunnalla ei olisi ko. toimintaa enää lainkaan. Jos maksut kohdennettaisiin vain olemassa olevaan toimintaan, se vääristäisi niiden kustannuspohjaa.

Tietoa eläkemenoperusteisen maksun kohdentumisperusteista, saadaan Kevan toimittamista listauksista. Perusteet jaolle varsinaisten palveluluokkien kesken tulee tarvittaessa tämän lisäksi saada kuntayhtymältä (varsinaisen palveluluokan palkkakustannukset). Jos jako palkkakustannusten mukaan ei ole mahdollista, voidaan käyttää jotain muuta laskennallista jakoperustetta, kuten ko. varsinaisen palveluluokan toimintakuluja/palvelulaskutusta.

- Esim. Mikäli vesihuolto on yhtiöitetty, mutta kunnalla on yhä velvoite maksaa eläkemenoperusteisia maksuja, kunta voi käyttää kustannuslaskennallista harkintaa eläkemenoperusteisen maksun kohdistamisessa vesihuollon varsinaisten palveluluokkien kesken.

Vuotta 2022 koskeva täsmäytyslasku raportoidaan sosiaali- ja terveystoimen osalta palveluluokalla 7220 ja pelastustoimen osalta 7202 palveluluokalla.

Eläkemenoperusteinen maksu poistui vuoden 2023 alussa, ja se korvattiin vuodesta 2023 lähtien tasausmaksulla. Tasausmaksulla tarkoitetaan Kevan kokonaismaksutason ja TyEL-tasaisen palkkaperusteisen eläkemaksun välistä erotusta, ja tasausmaksun kokonaismäärä määräytyy samoin kuin eläkemenoperusteisen maksun. Tasausmaksu jaetaan kuntien ja hyvinvointialueiden osuuksiin. Kuntayhtymät eivät maksa tasausmaksua.

Tasausmaksu raportoidaan ensimmäistä kertaa osana kuntien ja hyvinvointialueiden tilikaudelta 2023 raportoitavia tietoja. Kunnat kirjaavat tasausmaksun varsinaisille palveluluokille. Näin tasausmaksu kohdistuu myös kunnan peruspalvelujen valtionosuuspohjaan ja kunnan laskuttamiin ja asiakasmaksuilla rahoitettaviin palveluihin kuten vesihuollon maksuihin sekä palveluihin, jotka ovat valtion 100-prosenttisesti rahoittamia. Varsinaisia palveluluokkia ovat muut kuin luokat 5352 *Tilavuokrauspalvelu* ja 5501 *Tukipalvelu*.

Tasausmaksu kirjataan palveluluokille henkilöstömenojen suhteessa. Vaihtoehtoisesti kunta voi kohdentaa tasausmaksun palveluluokille toimintakulujen suhteessa, jolloin kustannukset on mahdollista kohdentaa myös ulkoistettuun palveluun. Esimerkiksi tilanteessa, jossa kunnat ovat sopineet jonkin tehtävän tuottamisesta yhteistoiminnassa, mukana olevat kunnat voivat kohdistaa tasausmaksun kyseisen tehtävän osalta palveluluokille oman harkintansa mukaan. Mikäli kunta kirjaa tasausmaksun kokonaisuudessaan luokalle 5501 *Tukipalvelu*, tasausmaksu tulee vyöryttää varsinaisille palveluluokille edellä mainitulla tavalla. Tasausmaksu kirjataan tilille 4110 *Eläkevakuutusmaksut*.

Henkilöstökustannuksista vähennetään kunnan saamat henkilöstökorvaukset kuten sairaus-, äitiyspäivärahat ja vanhempainpäivärahat lähtökohtaisesti aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Mikäli kaikkea ei saada näin kohdistettua, voidaan vähennettävien korvausten määrä ottaa laskennassa huomioon määräosuutena (prosenttiosuutena) palkkakustannuksista tai ne jaetaan laskennallisesti eri palveluluokille palkkakustannusten suhteessa.

Työllistettävien palkat kohdistetaan aiheuttamisperiaatteen mukaisesti palveluluokille ja niihin saadut tuet samalle palveluluokalle.

5.5.3 Ulkopuoliset palveluostot

Ulkopuoliset ostot tulee myös jakaa palveluluokille ostetun toiminnan luonteen mukaisesti. Kunnan tulee sopia ulkopuolisen palveluntuottajan kanssa riittävän tarkasta erittelystä palvelun ostolaskulla, jotta se kattaa raportoinnin tarpeet. Mikäli tuottajalta ei saada sellaista erittelyä, josta ilmenee ostolaskun jakautuminen palveluluokittain, voidaan ostomeno jakaa suoritettietojen perusteella.

Sellaiset ostot, joita ei voida suoraan kohdistaa, voidaan vyöryttää palveluluokille toimintamenojen suhteessa.

Esimerkki: Vakuutusmaksut voidaan jakaa sen mukaan, mistä vakuutusmaksu muodostuu. Jos kyseessä on henkilöstövakuutus, niin jako onnistuu

henkilömäärän mukaan. Aiheuttamisperiaate toteutuu, kun mietitään, missä vahingotkin todennäköisesti tapahtuisivat.

5.5.4 Aineet, tarvikkeet ja tavarat

Aineet, tarvikkeet ja tavarat kohdistetaan palveluluokille aiheuttamisperiaatteen mukaan.

Samanlaisia aineita tai tarvikkeita käytetään usein eri palveluissa erilaisten palvelu- tai tavarasuoritteiden valmistamisessa. Tällöin on arvioitava suoritekohtainen aine- tai tarvikekäyttö ja sitä vastaava kustannus.

Mikäli aineiden, tavaroiden ja tarvikkeiden ostot ovat merkittäviä ja näiden tilien seurantaan käytetään vaihto-omaisuuskirjanpitojärjestelmää, kirjaukset saadaan sieltä integroituna ja kaikki ko. kirjaukset tehdään vaihto-omaisuusjärjestelmän kautta.

5.5.5 Avustukset

Palveluluokitus kuvaa julkisen hallinnon tehtäviä organisointitavasta riippumatta. Tärkeintä on soveltaa aiheuttamisperiaatetta eli tuotot ja kustannukset kohdistetaan sille laskentakohteelle, joka ne on aiheuttanut. Lisäksi tärkeää on soveltaa tulo menon kohdalle –periaatetta, jolloin aiheutuneet kulut ja niihin saatu avustus raportoidaan samalla palveluluokalla. Suositeltavin tapa on kirjata avustukset suoraan varsinaisille palveluluokille eli ei tukipalveluluokan kautta vyöryttäen. Valtionosuuksia ei raportoida palveluluokittain, jolloin tulo menon kohdalle -periaate ei valtionosuuksien osalta päde. Valtionosuuksilla rahoitettu toiminta raportoidaan kuitenkin aina luonteensa mukaisilla palveluluokilla.

Talousraportoinnin ohjeistuksen lisäksi avustuksen raportoinnissa ja seurannassa noudatetaan aina avustuksen myöntäjän antamaa ohjeistusta.

Annetut avustukset sisältävät kotitalouksille sekä yhteisöille maksetut tuet ja avustukset sekä avustukset omille yhtiöille. Avustusmenoja ei kohdenneta palveluluokille avustuksen antavan yksikön mukaan, vaan avustetun toiminnan luonteen mukaan.

Esimerkiksi yleishallintoon kuuluvan kaupunginhallituksen liikuntajärjestölle antama avustus on liikunta- ja ulkoilupalvelua, ei yleishallintoa.

Palveluluokkien sisäisiä avustuksia ei raportoida.

Esimerkiksi mikäli kunta antaa toiminta-avustuksen liikelaitokselleen, avustusmenoja ei raportoida, sillä sen katsotaan olevan palveluluokan sisäinen avustus. Avustuksen käyttö raportoidaan luonteensa mukaisilla palveluluokilla.

Mikäli kunta antaa avustuksen omistamalleen yhtiölle, kirjataan avustus normaalisti kyseisen palveluluokan ulkoiseksi avustusmenoksi yhtiön toiminnan luonteen mukaisesti.

5.5.6 Kiinteistömenot ja vuokrat

Useaa eri palvelua palvelevasta kiinteistöstä aiheutuva vuokrakustannus pitää jakaa eri palveluluokille niin ylläpito- kuin pääomavuokran osalta. Myös tontinvuokra tulee mahdollisuuksien mukaan huomioida. Mikäli aiheuttamisperiaatetta ei voida käyttää, vuokramenojen jakotekijänä käytetään neliömäärätietoja. Monia eri laskentakohteita palvelevien kiinteistöjen yhteiset tilat voidaan myös jakaa kiinteistöön liittyvien palveluiden neliömäärien suhteessa. Vain yhden palvelun tuotantokäytössä olevan kiinteistön vuokrameno kohdennetaan suoraan kyseiselle palveluluokalle, mikäli kyseisen kiinteistön vuokrameno on kirjattu erikseen.

Mikäli ulkoisesta vuokramenosta ei ilmene miten vuokrakustannus jakautuu eri palveluille tai rakennus on useamman palvelun käytössä, voidaan neliömäärätietojen lisäksi hyödyntää ekvivalenssilaskentaa (painokertoimia) ja tilatyypikohtaisia ekvivalenssikertoimia, koska eri tilatyypit aiheuttavat eri määrän kustannuksia per neliö. Painokertoimet kuvaavat eri tilatyypien kustannusrasitetta suhteessa toisiinsa. Painokertoimet lasketaan organisaation sisällä palvelukohtaisesti.

Vuokratulot kohdennetaan palveluluokalle, jonka toiminnassa vuokrattava rakennus on. Tilakäytön tehostaminen vähentää silloin kyseisen palvelun nettokustannuksia. Jos esimerkiksi koulu vuokraa tiloja muuhun käyttöön, vähentää vuokratulo koulun nettokustannuksia. Kunnan tilojen sekä palveluiden toimitilahallintaan oikeuttavien osakkeiden luovutusvoitot ja -tappiot raportoidaan niillä palveluluokilla, joiden käytössä tilat ovat olleet.

Kunnan tilojen vuokraukselle ulkopuolisille on kaksi erillistä palveluluokkaa (asuntojen vuokrauspalvelut ja tilavuokrauspalvelut), joihin kohdistetaan varsinaisesta vuokraus-toiminnasta aiheutuvat kulut ja tuotot. Tilavuokrauspalvelut-palveluluokalla raportoidaan tilojen (muiden kuin asuntojen) vuokraaminen, myös esimerkiksi hyvinvointialueelle vuokrattavat tilat. Tiloista aiheutuvat ulkoiset kulut voi raportoida tilavuokrauspalvelut-palveluluokalla, mistä ne kohdistetaan edelleen sisäisinä vuokrina tai vyörytyksiä varsinaisille palveluille. Mikäli toiminta on organisoitu esimerkiksi muiden tukipalveluiden yhteyteen, tilavuokrauksen ulkoiset kulut voi raportoida myös tukipalveluluokalla, mistä ne kohdistetaan edelleen sisäisinä vuokrina tai vyörytyksinä varsinaisille palveluille. Mikäli kunta vuokraa tiloja vastuukunnalle tai hyvinvointialueelle, kyse on kunnan näkökulmasta Tilavuokrauspalvelut-palveluluokasta, ei palvelun varsinaisesta palveluokasta. Yhteistoimintaan liittyvät vuokratulot käsitellään vastaavasti kuin oman toiminnan sisäiset vuokratulot ja ne kirjataan Tilavuokrauspalvelut-palveluluokalla. Vuokratuloja ei saa kirjata muiden palvelun tuloksi, se vääristää nettokustannustietoa. Tilojen vuokrausta yhteistoiminnassa on käsitelty tarkemmin luvussa 4.3.

Sisäistä vuokraa tulee seurata pitkin vuotta. Mikäli sisäinen vuokra poikkeaa merkittävästi toteutuneista kustannuksista, vuokraa on oikaistava. Organisoitavasta riippumatta tilakeskuksen tai -yksikön poistot, pääomakorot sekä tuottotavoitteen mukainen kate saavat olla mukana sisäisessä vuokrassa eikä niitä tarvitse oikaista.

Vuokrakuluja aiheutuu myös esimerkiksi koneiden ja kaluston leasingvuokrista, jotka jaetaan myös palveluille aiheuttamisperiaatteen mukaisesti, esimerkiksi koneen käyttötuntien tai muun vastaavan koneen käyttöä kuvaavan toimintatiedon perusteella.

5.5.7 Pääomakustannukset ja poistot

Pääomakustannuksia ovat kustannukset, jotka aiheutuvat pysyvien vastaavien hyödykkeiden eli tyypillisesti tuotantovälineiden hallussapidosta ja käytöstä kunnan palvelutuotannossa. Pysyviä vastaavia ovat kirjanpidon mukaan aineettomat ja aineelliset hyödykkeet, jotka tuottavat tuloa tai joita käytetään palvelutuotannossa useampana kuin yhtenä tilikautena. Tätä pysyvien vastaavien määritelmää sovelletaan pääsääntöisesti myös kustannuslaskennassa.

Aineellisten hyödykkeiden, maa- ja vesialueita lukuun ottamatta, pääomakustannuksia ovat pääomakoron lisäksi aineellisen omaisuuden arvon alenemista vastaavat poistot sekä omaisuuden vakuuttamisesta aiheutuvat kustannukset.

Pysyvien vastaavien poistot jaetaan palveluluokille. Palveluluokille raportoitavissa kustannuksissa huomioidaan suunnitelman mukaiset poistot (myös kertapoistot) sekä arvonalentumiset. Keskitettyjen tuki- ja tilapalveluiden poistot kohdennetaan tuki- ja tilapalveluiden palveluluokalle.

Kirjanpidon ja tilinpäätöksen näkökulmasta pysyvien vastaavien hyödykkeiden kirjanpito palvelee poistojen laskentaa, niiden hankintamenojen poistamattoman osan määrittämistä sekä niitä koskevien tilinpäätöstietojen ja tase-erittelyjen laatimista. Pysyvien vastaavien kirjanpito voidaan kuitenkin kytkeä palveluluokkien kustannuslaskentaan lisäämällä hyödykkeiden kirjaamisen yhteyteen kohta, jossa valitaan mihin palveluluokkaan kyseinen hyödyke kuuluu. Tämä mahdollistaa poistojen automaattisen jakamisen palveluluokille.

Useaa palveluluokkaa palvelevien pysyvien vastaavien poistot tulee aiheuttamisperiaatteen mukaisesti jakaa eri palveluluokille. Koska kuntien palvelutuotanto on pääosin työvoimavaltaista ja pysyvien vastaavien osuus kokonaiskustannuksista ei ole suuri (esimerkiksi teollisuuteen verrattuna) voidaan poistojen jaossa käyttää arvion varaista tietoa kohdentumisesta. Kalliimpien pysyvien vastaavien osalta on syytä pyrkiä parempaan tarkkuuteen, koska niiden kustannusvaikutus palveluluokkien kokonaiskustannuksiin on suurempi.

Sisäisten tukipalveluiden osalta pysyvistä vastaavista aiheutuvat poistot kohdennetaan tukipalveluyksiköille (apukustannuspaikka). Tukipalveluyksiköille kohdennetut poistot kohdentuvat sisäisen laskutuksen, sisäisen vuokran tai vyörytyksen kautta kyseistä palvelua käyttäneille pääkustannuspaikoille ja siten palveluluokille. Ajatuksena on varmistaa, etteivät samat kustannukset kirjaudu kahteen kertaan samalle palveluluokalle.

5.5.8 Valmistus omaan käyttöön

Valmistus omaan käyttöön kohdennetaan aina samalle palveluluokalle kuin sitä vastaavat menot. Mikäli valmistus on kohdentunut usealle palvelulle, jaetaan valmistus omaan käyttöön sen mukaisesti.

5.5.9 Muut toimintakustannukset

Vuokrien lisäksi muita toimintakustannuksia ovat mm. välilliset verot, olennaiset käyttöomaisuuden myyntitappiot, luottotappiot ja kulukorvaukset edustusmenoista, joista ei vaadita tositeselvitystä. Muut toimintakustannukset tulee myös jakaa palveluluokittaisiin kustannuksiin aiheuttamisperiaatetta noudattaen. Jos aiheuttamisperiaatetta ei voida soveltaa, kustannukset (pl. vuokramenot) jaetaan laskennallisesti eri palveluluokille palveluluokkien muiden toimintakustannusten suhteessa. Jos aiheuttamisperiaatetta ei voida soveltaa, vuokramenot tulee aina jakaa vähintään tilojen käyttöä vastaavien neliömäärien mukaan (tarkemmin kpl 5.5.7).

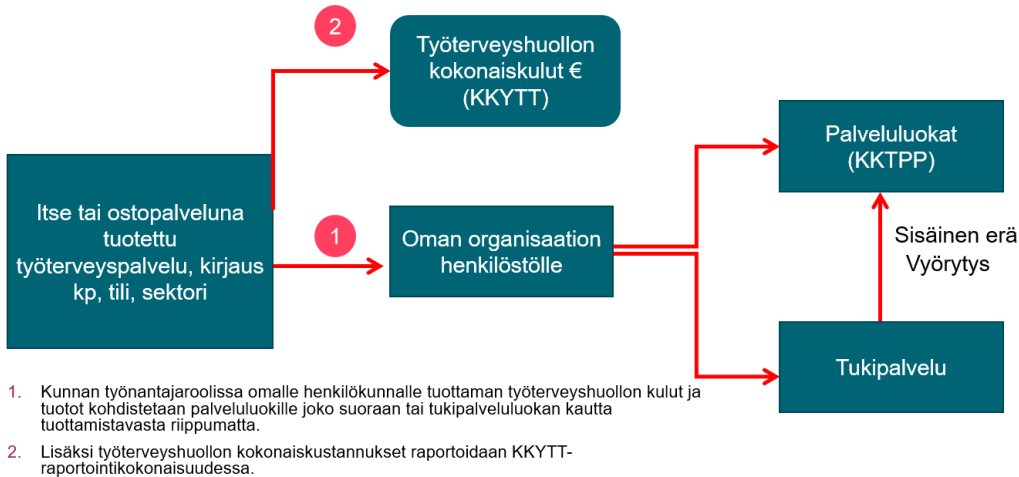
5.5.10 Ulkoiset myynnit, asiakasmaksut ja muut tulot

Asiakasmaksut ja myyntitulot kohdennetaan niille palveluille, joihin ne liittyvät. Työllistämistuki kohdistetaan aiheuttamisperiaatteen mukaan tai jaetaan työllistettyjen tai heidän palkkamenojensa suhteessa.

5.5.11 Työterveyshuolto

Kunnan oman henkilöstön osalta työterveyshuollon kustannukset kuuluvat varsinaisen palvelun kustannuspohjaan. Kuvan 3 mukaisesti kunnan työnantajaroolissa omalle henkilökunnalle tuottaman työterveyshuollon kulut ja tuotot kohdistetaan palveluluokille joko suoraan tai tukipalveluluokan kautta tuottamistavasta riippumatta. Lisäksi työterveyshuollon kokonaiskustannukset raportoidaan KKYTT-raportointikokonaisuudessa.

Kunnan tai kuntayhtymän työterveyspalvelut



Kuva 3. Työterveyshuollon palveluiden raportointi.

KKTPP-raportointikokonaisuuden lisäksi työterveyshuollon kokonaiskustannukset ml. sivukulut raportoidaan KKYTT-raportointikokonaisuudessa. KKYTT-raportin työterveyshuoltoon ilmoitetaan vain itse tuotetun sekä ostopalveluna yksityiseltä hankitun työterveyshuollon kokonaiskulut. Kustannukset ilmoitetaan bruttokustannuksina eli käyttökustannuksiin lasketaan mukaan sisäiset ja ulkoiset toimintamenot yhteensä, poistot ja arvonalentumiset sekä vyörytysmenot

5.6 Kustannusten kohdentamismenetelmät ml. sisäiset erät

Lukuun ottamatta yleishallinto-palveluluokan kuvauksessa mainittuja tehtäviä kaikki hallinto- ja tukipalvelut tulee jakaa viranomaisraportoinnissa varsinaisille palveluluokille. Näiden palveluiden viranomaisraportoinnissa voidaan käyttää tukipalveluluokkaa. Yleishallinnon palveluluokka on kuvattu koodistopalvelussa sekä kuntien ja kuntayhtymien palveluluokituksessa (liite 5).

Poikkeuksen muodostavat kuntayhtymät, jotka eivät käytä lainkaan yleishallinnon palveluluokkaa, vaan jakavat kaikki kustannukset varsinaisille palveluluokille. Tarvittaessa jakamisen apuluokkana voi käyttää tukipalveluluokkaa 5501. Aiemmasta tilastointikäytännöstä poiketen tämä koskee myös maakuntien liittoja.

Varsinaisilla palveluluokilla tarkoitetaan kaikkia muita palveluluokkia kuin tukipalvelut ja tilavuokrauspalvelut -palveluluokkia. Varsinaiset palveluluokat ovat asiakkaille (kansalaiset, yhteisöt, yhteiskunta) suunnattuja lopputuotepalveluita. Yleishallinto on siten myös varsinainen palveluluokka. Tukipalvelu-palveluluokka on tilastoinnin apuluokka,

joka sisältää vain välituotteita ja -suoritteita, joiden kustannukset kohdennetaan varsinaisille palveluluokille. Ulosmyytävät tukipalvelut kohdistetaan tukipalveluluokalle. Tukipalveluluokan nettokustannusten ei siten tarvitse olla nolla, vaan ulkoisen myynnin kate jää tukipalveluluokalle.

Tukipalveluita voidaan kohdentaa kolmella eri tavalla palveluluokille:

- suoraan kohdentamalla
- sisäinen kaupankäynti
- vyöryttämällä



Kuva 4. Hallinnon ja tukipalveluiden kohdentaminen.

5.6.1 Suora kohdentaminen

Suorassa kohdentamisessa kustannuspaikka tai esimerkiksi henkilön palkka kohdistetaan tai jaetaan suoraan palveluluokalle. Tämä sopii selkeisiin tilanteisiin, jolloin samaa jakosääntöä voidaan käyttää kuukaudesta toiseen.

5.6.2 Sisäinen kaupankäynti

Tuoteistukseen perustuvassa sisäisessä laskutuksessa kustannusten jakotekijänä käytetään suoritelmää (sisäiset tuotteet). Sisäinen kaupankäynti sopii tilanteisiin, joissa palvelu on selkeästi tuoteistettavissa, suorite yksiselitteisesti määriteltävissä, suoritehinta määriteltävissä ja yksikköhinta laskettavissa.

Tuotteistuksessa ja tuotteiden hinnoittelussa voidaan käyttää myös kevyempiä malleja ja soveltaa esimerkiksi vyörytyserien laskennassa käytettäviä menetelmiä. Sisäisten palveluiden hinta voidaan muodostaa esimerkiksi sen perusteella missä määrin yksikkö käyttää myyvän yksikön resursseja. Tällöin esimerkiksi henkilöstöpalveluiden hinta per työntekijä (kts. alla omakustannushinnan määrittely) voidaan muodostaa jakamalla henkilöstöosaston hinta koko organisaation henkilöstömäärällä ja kohdentamalla kullekin yksikölle laskutus yksikön henkilöstömäärän mukaan.

Sisäisten tukiyksiköiden tulisi tavoitella sisäisessä kaupankäynnissä kustannusvastaavuutta (omakustannushinta), jotta menettely johtaa resurssien optimaaliseen käyttöön. Tämä tarkoittaa muun muassa sitä, että sisäistä tuotehintaa laskettaessa erotetaan kunnan ulkopuolelle myydyt palvelut sekä kustannuksista että suoritemääristä. Sisäisessä hinnoittelussa ei pitäisi myöskään käyttää katetta, vaan hinnan tulisi kattaa juoksevat menot, ostot (sisäiset ja ulkoiset), sitoutuneen pääoman kustannukset (poistot ja pääomakulut). Sisäisen hinnoittelun oikea ja tarkka laskenta tukee siten myös viranomaisraportointia. Markkinaperusteisen hinnoittelun tapauksessa asia on tarkasteltava erikseen.

Sisäiset tuotehinnat saattavat poiketa toteutuneista kuluista lyhyellä tähtäyksellä (alle vuoden), mutta vähintään kalenterivuoden aikavälillä hinnan tulisi vastata toiminnan todellisia kustannuksia. Mikäli tilivuoden aikana tai sen päätteeksi huomataan, että sisäinen hinta poikkeaa merkittävästi toteutuneista kustannuksista, tulisi korjaus tehdä kustannuksia uudelleenkohdentamalla esimerkiksi vyöryttämällä tukipalvelun yli- tai alijäämä sisäisten ostojen suhteessa palvelua käyttäneille yksiköille tai kauden päätteeksi tehtävällä tasauslaskulla. Korjaus tulee olla tehtynä tilikauden päätteeksi tehtävässä raportoinnissa, jotta korjaus näkyy myös palvelukohtaisissa kustannuksissa. Tiedonantajan tulee harkita, milloin vääristymä on siinä määrin merkittävä, että sisäisiä hintoja lähdetään oikaisemaan.

Sisäisiin hintoihin ei suositella sisällytettävän voittotavoitetta. Esimerkiksi liikelaitoksille ja kuntaomisteisille yrityksille saatetaan kuitenkin asettaa kannustimiksi liikevoittotavoitteita, näissä tapauksissa sisäisten palveluiden hintaan sisältyvää voittoa tai katetta ei tarvitse oikaista automatisoidun talousraportoinnin yhteydessä. Sisäisen hinnan tulisi kattaa seuraavat kustannuserät:

- välittömät tuotantokustannukset kuten palkat, aineet, vuokrat
- pääomakustannukset (tuottoja, jotka toimijan on saatava voidakseen säilyttää toiminnassa käytetyt varat keskipitkällä ja pitkällä aikavälillä)
- välilliset ja yhteiskustannukset kuten ICT, taloushallinto, palkanlaskenta, tukipalvelut
- rahoituskulut ja muut laskennalliset erät

Kun sisäinen hinta kattaa aiheuttamisperiaatteen mukaisesti kaikki edellä mainitut erät, on jäljelle jäävä tulos voittoa (katetta). Kate- ja voittotavoite voidaan asettaa esimerkiksi liikevoittoprosenttina tai sitoutuneen pääoman tuottona. Sisäisessä hinnoittelussa on syytä huomioida, että markkinoille suuntautuva toiminta edellyttää markkinaperusteista hinnoittelua myös sisäisten hintojen osalta. Mikäli kaikki sisäiset hinnat on

laskettu edellä kuvatun mukaisesti, voidaan markkinaehtoiseen toimintaan kohdistuvien sisäisten suoritteiden hintoihin lisätä esimerkiksi toimialan mukainen yleinen liikevoittoprosentti.

Organisointitavasta riippumatta tilakeskuksen tai -yksikön poistot, pääomakorot sekä tuottotavoitteen mukainen kate saavat olla mukana sisäisessä vuokrassa eikä niitä tarvitse oikaista.

Sisäisten tuotehintojen asettamisen haasteena on löytää operatiivisesti riittävän yksinkertainen tapa. Hintojen asettamisen pitää olla yksinkertaista/automatoitua siten, että hinnan laskemiseen ei menisi kohtuuttomasti aikaa.

Sisäisen laskutuksen suosiminen suhteessa vyörytyksiin on perusteltua, koska kustannusten kaavamainen kohdistaminen ei kannusta palveluiden käyttäjiä toimimaan kustannustehokkaasti.

5.6.3 Vyörytys

Niissä tapauksissa, joissa sisäinen hinnoittelu ei ole mahdollista tai muutoin perusteltua, vyörytetään keskitetyt kustannukset laskennallisesti laskentakohteille. Esimerkiksi vyörytetään ne kohteet, joita ei voida tuotteistaa ja joissa suoritemäärän mukainen jaottelu ei ole mielekästä tai kustannusten kokonaismäärä on vähäinen. Hallintokustannusten vyörytyksissä käytetään toteutuneita kustannuksia. Vyörytyksessä voidaan käyttää tarkoituksenmukaisia menetelmiä tai niiden yhdistelmiä.

Esimerkkejä vyörytysmenetelmistä

Yksinkertaisimmassa menetelmässä tukitoimintojen kustannukset jaetaan suoraan varsinaisille palveluille.

Portaittainen eli niin sanottu vasemmalta oikealle -vyörytys huomioi myös tukitoimintojen väliset resurssien käytöt. Siinä vyörytetään yksitellen kaikki tukitoiminnot, alkaen siitä tukitoiminnosta, joka käyttää vähiten muita tukitoimintoja. Vyörytys kohdistuu varsinaisiin palveluihin sekä niihin tukitoimintoihin, joita ei ole vielä vyörytetty.

Kolmas, kaikkein tarkin vyörytysmenetelmä on ristikkäisvyörytys, jossa kaikkien tukitoimintojen keskinäinen resurssien käyttö otetaan huomioon täysimääräisesti. Siinä jokainen tukitoiminto jaetaan kaikille sitä käyttäneille varsinaisille palveluille tai tukitoiminnoille. Varsinaisille palveluille kohdistuneet vyörytykset saadaan selville ratkaisemalla lineaarinen yhtälöryhmä. Ristikkäisvyörytys on harvinkin käytetty vyörytysmenetelmä sen työläydestä johtuen.

Alla on suositeltavia vyörytyksen jakotekijöitä. Paremmiin aiheuttamisperiaatetta noudattavaa tapaa voi kuitenkin aina käyttää. Erityisesti kuntien yhteistoiminnalla tai kuntien ja viranomaisten välisellä sopimuksella järjestettyyn palveluun kohdistettavien

hallinto- ja tukipalvelukustannusten osalta tulee käyttää harkintaa kaavamaisen kohdentamisen sijaan.

Jaettava hallinto:	1. Jakotekijä	2. Jakotekijä
Johdon tuki ja toimistopalvelut	käyttökustannukset	
Hallinto- ja talousjohtaja	käyttökustannukset	
Toimiala- ja palvelualueiden johto ja johdon tuki	käyttökustannukset	
Liikelaitosten virkamies- ja virkamiestoimialajohto	käyttökustannukset	
Toimialalautakunnat	käyttökustannukset	
HR-toiminta ja henkilöstöhallinto:	henkilöstömäärä	palkkamenot
• palkka- ja henkilöstöhallinto,		
• koulutus,		
• varahenkilöpalvelut,		
• rekrytointi,		
• työsuojelu,		
Tietohallinto ja ICT	päätelaitteet	henkilöstömäärä
Taloushallinto (ostolaskut, kirjanpito, laskutus, maksuliikenne)	käyttökustannukset	
Lakipalvelut	käyttökustannukset	
Palvelukeskuksen tehtävät (puhelinvaihte, neuvonta)	käyttökustannukset	
Hankintayksikkö	ostot + aineet ja tarv.	
Controller-toiminnot	käyttökustannukset	
Viestintä	käyttökustannukset	
Luottamusmiehet (ja työsuojeluvaltuutetut)	palkkamenot	
Monistamo	käyttökustannukset	

Käyttökustannukset = ulkoiset toimintakulut (brutto) + suunnitelman mukaiset poistot

Taloustietojen raportoinnissa järjestelmien näkökulmasta vyörytykset voidaan toteuttaa kahdella tapaa. Vaihtoehdossa 1 lähetettävälle laskentakohteelle (pääsääntöisesti tukipalvelut, työterveyshuolto) kirjataan vyörytystuottoa ja vastaanottavalle laskenta-

kohteelle (varsinainen palveluluokka) vyörytyskulua. Etumerkkejä ei raportoida. Kunnan tasolla vyörytystuotot ovat yhtä suuret kuin vyörytyskulut.

Maakunta	Uusimaa		
Kunta	Järvenpää		
Palvelu	Kaikki palvelu- ja tehtäväluokat	Perusopetus	Tukipalvelu
Sektorit	Sisäiset	Sisäiset	Sisäiset
Vyörytystuotot	21 181 041 €	0 €	15 384 964 €
Vyörytyskulut	21 181 041 €	7 904 013 €	0 €

Esimerkki vaihtoehdosta 1

Vaihtoehdossa 2 kirjaukset tehdään laskentakohteiden välillä saman tilin sisällä vastakkaisina kirjauksina.

Kulujen vyörytyksessä lähetettävälle laskentakohteelle (pääsääntöisesti tukipalvelut, työterveyshuolto) kirjataan vyörytyskulut-tilille kredit-kirjaus, joka näkyy raportoinnissa miinusmerkkisenä. Vastaanottavalle laskentakohteelle (varsinainen palveluluokka) kirjataan vyörytyskulut-tilille debet-kirjaus, jolle ei raportoida etumerkkiä.

Tuottojen vyörytyksessä lähetettävälle laskentakohteelle (pääsääntöisesti tukipalvelut, työterveyshuolto) kirjataan vyörytystuotot-tilille debet-kirjaus, joka näkyy raportoinnissa miinusmerkkisenä. Vastaanottavalle laskentakohteelle (varsinainen palveluluokka) kirjataan vyörytystuotot-tilille kredit-kirjaus, jolle ei raportoida etumerkkiä.

Kunnan tasolla vyörytystuotot ovat yhtä suuret kuin vyörytyskulut.

Maakunta	Pohjois-Pohjanmaa		
Kunta	Oulu		
Palvelu	Kaikki palvelu- ja tehtäväluokat	Perusopetus	Tukipalvelu
Sektorit	Sisäiset	Sisäiset	Sisäiset
Vyörytystuotot	0 €	258 492 €	-1 329 937 €
Vyörytyskulut	0 €	3 071 085 €	-16 767 813 €

Esimerkki vaihtoehdosta 2

5.6.4 ICT-kustannukset

ICT-palvelut ovat sisäisiä tukipalveluita. Kunnat hankkivat kuitenkin pääosan ICT-palveluista ulkoisilta toimittajilta, kuten valtakunnallisilta ICT-palvelukeskuksilta sekä markkinoilla toimivilta ICT-yrityksiltä, joten ICT-tuen kustannukset näkyvät pääosin ulkopuolisena ostona.

ICT-tuen kustannusten osalta on valittava parhaiten aiheuttamisperiaatetta toteuttava kohdistamisperuste esimerkiksi laitemäärä. Mikäli työasemien laadussa tai niiden käyttöolosuhteissa on eroja, edellyttää aiheuttamisperiaate tarkempaa kohdistamisperustetta, esimerkiksi painokertoimia tai muita kohdennusta tarkentavia elementtejä.

Suuret ICT-ohjelmistojen, projektien tai vastaavien hankintamenot aktivoidaan taseeseen ja kirjataan tilikauden menoksi poistosuunnitelman mukaisesti. Ohjelmistoista aiheutuvat poistot tulee jakaa myös palveluittain. Kyseiset poistot tulisi jakaa aiheuttamisperiaatteen mukaan eli sen mukaisesti mitä toimintaa ohjelmisto palvelee.

Esimerkki: Koko sivistystoimea koskevan asiakastietojärjestelmän poistot tulisi kohdentaa kaikille sivistystoimen palveluille, jotka asiakastietojärjestelmää käyttävät. Sama koskee myös ohjelmistoista aiheutuvia, ei taseeseen aktivoitavia, ostomenoja, esimerkiksi lisenssimaksuja.

Esimerkki: Mikäli ICT-kulujen jakoa halutaan tarkentaa, voidaan runkoverkosta aiheutuvat kulut jakaa esimerkiksi työasemien määrän mukaan, kirjanpitojärjestelmä vientien mukaan ja ostolaskujärjestelmä tositteiden mukaan.

5.6.5 Projektit

Projektien kustannukset kohdistetaan asianomaisille palveluluokille. Mikäli projekti koskee useampaa varsinaista palveluluokkaa, kustannukset voidaan kohdistaa ensin tukipalveluluokalle ja sitten vyöryttämällä tai sisäisiin hintoihin sisällyttämällä varsinaisille palveluluokille. Vaihtoehtoisesti projektit voidaan jakaa projektien kustannuspaikoilta suoraan niille palveluluokille, joihin projekti liittyy.

Esimerkiksi ICT-projektin kulut voidaan kohdentaa suoraan kaikille ICT:tä käyttäville palveluluokille tai vaihtoehtoisesti kohdentaa ne ensin tukipalveluihin ja sitten vyöryttämällä tai sisäisellä laskutuksella varsinaisille palveluluokille.

Mikäli projektin kustannuksia on aktivoitu taseeseen ja niistä tehdään poistoja, tulee poistot kohdistaa varsinaisille palveluluokille. Poistojen osuus voi olla myös mukana sisäisissä hinnoissa tai vyörytyksissä.

5.6.6 Tukipalvelut viranomaisraportoinnissa

Sisäisten erien määrä ja sisältö riippuvat kunnan tai kuntayhtymän organisointitavasta. Ensisijainen vaihtoehto tukipalveluiden kohdistamiselle varsinaisille palveluille on suora kohdentaminen. Valittaessa, mitä osia organisaation toiminnasta kohdistetaan ensin tukipalvelujen luokalle ja sieltä edelleen varsinaisille palveluluokille, tulee arvioida tukipalveluluokan käytön tarpeellisuutta. Tukipalveluluokan käyttö voi palvella esimerkiksi tilanteita, joissa hallinto tai tukipalvelu on keskitetysti organisoitu.

Esimerkkejä tukipalveluista: palvelualueiden strategiatyö, talous-, henkilöstö- ja hallintopalvelut, controller-toiminta, toimiala- ja palvelualueiden johto ja johdon tuki, liikelaitosten virkamies- ja virkamiestoimialajohto, substanssilautakunnat, lupa- ja valvontasioista vastaava lautakunta, koulutus, työsuojelu, työhyvinvointi, tietohallinto, ict-palvelut, hankinta- ja lakipalvelut, yhteispalvelu- ja neuvontatoiminta, viestintä, painatus- ja toimistotarvikepalvelut, luottamusmiehet ja työsuojeluvaltuutetut, ateria- ja puhtauspalvelut, toimialoilla tehtävä asianhallinta, jos se ei kohdistu suoraan varsinaiselle palvelulle tai ole keskistettyä asiakirjahallintoa, jolloin se kohdistuu yleishallintoon.

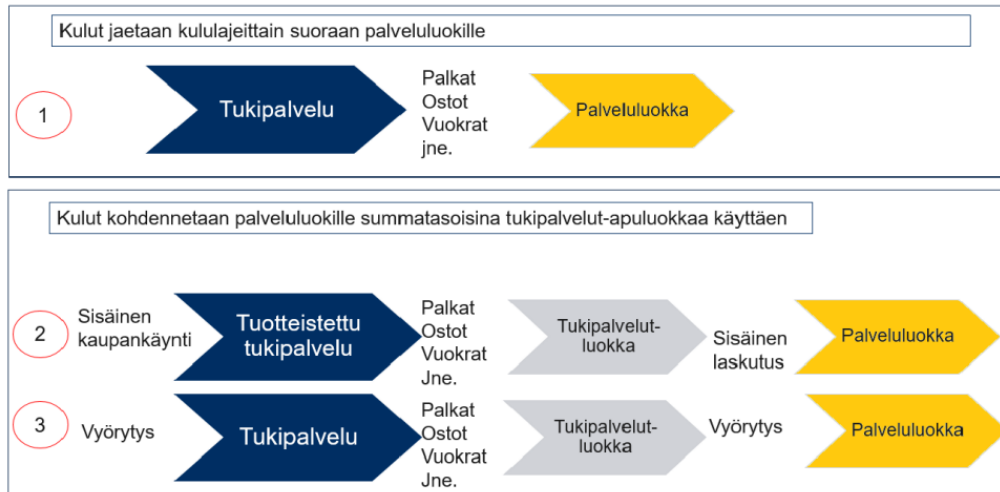
Tukipalveluluokalle kohdistetaan myös kunnan ulosmyytävät asiantuntijapalvelut esimerkiksi oikeus- ja edunvalvontapalvelut. Ulosmyytäviä palveluita ei kohdisteta edelleen varsinaisille palveluluokille. Mikäli ulosmyytävä toiminta on merkittävää, tulee myös sen menot kohdistaa tukipalveluluokalle.

Osakkeiden luovutusvoitot ja -tappiot (pl. asunto-osakkeet) raportoidaan varsinaisilla palveluluokilla, mikäli kyse on pysyviin vastaaviin kuuluvista pysyvään käyttöön hankituista osakkeista, kuten palvelutoiminnan toimitilojen hallintaan oikeuttavista osakkeista ja muista toimialasijoittamisen osakkeista. Rahoitusarvopapereihin lukeutuvien osakkeiden luovutusvoittoja tai -tappioita ei raportoida palveluluokittain. Tukipalveluyhtiöiden osakkeiden ja tukipalvelurakennusten luovutusvoitot ja -tappiot voidaan raportoida tukipalveluluokalla, mistä ne edelleen kohdennetaan niitä käyttäneille palveluille olennaisuuden periaatteella.

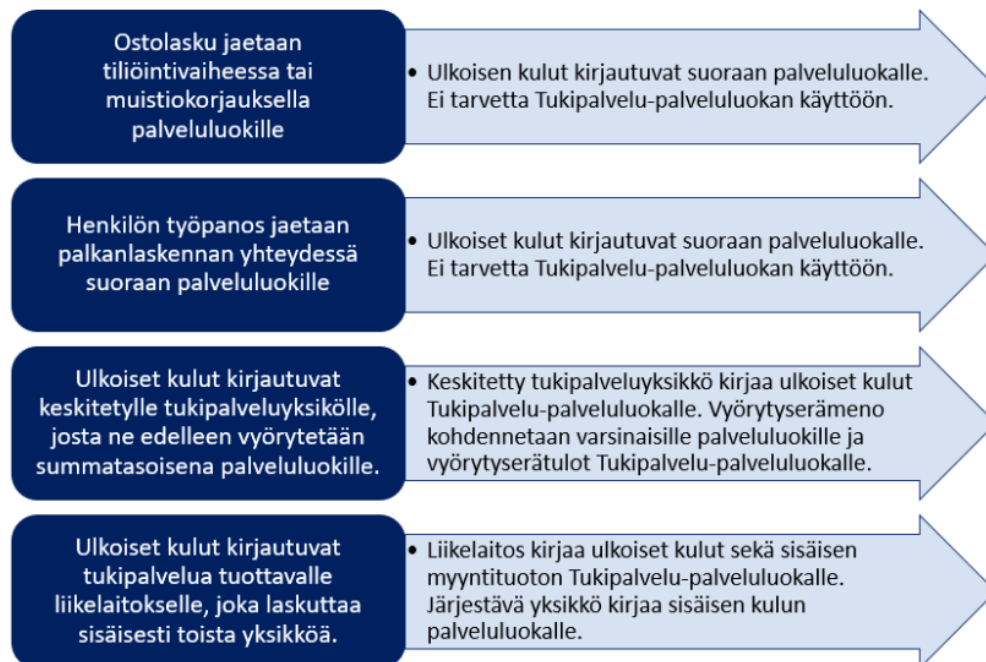
Sektoriluokituksen ja alkuperäisen kululajin ei tarvitse kulkea mukana summatasoisessa vyörytyksessä tai sisäisessä kaupankäynnissä, mutta tällöin alkuperäinen ulkoinen kululaji ja sektori tulee raportoida tukipalveluluokalla. Tukipalveluluokka on viranomaisraportoinnin apuluokka, jolta tukipalvelut edelleen kohdistetaan varsinaisille palveluluokille. Tukipalveluluokka on tarkemmin kuvattu kuntien ja kuntayhtymien palveluluokituksessa (liite 5) ja koodistopalvelussa.

- a. Tukipalvelun kulut jaetaan suoraan kululajeittain palveluluokille.
- b. Tukipalvelun kulut ilmoitetaan tukipalveluiden palveluluokalla ja vyörytetään sieltä varsinaisille palveluluokille summatasoisena.
- c. Tukipalvelun kulut ilmoitetaan tukipalveluiden palveluluokalla ja ne jaetaan sisäisinä ostoina (kiinteistömenot sis. vuokrina) varsinaisille palveluluokille summatasoisena. Koska kaikki toimintakatteeseen sisältyvät kulut tulee ilmoittaa palveluluokilla, on vaihtoehdossa b) ja c) käytettävä tukipalvelut -palveluluokkaa, johon tukipalveluiden ulkoiset menot ilmoitetaan. Vaihtoehdossa a) ne ilmoitetaan suoraan varsinaisilla palveluluokilla.

Vaihtoehtoissa b) ja c) sisäisiä kuluja (sisäinen osto, vuokrameno tai vyörytyserä) vastaavat sisäiset tulot ilmoitetaan myös tukipalvelut luokalla. Sisäisten kulujen ja tuottojentulee täsmätä koko kunnan tasolla.



Kuva 5. Sisäisten erien kohdennus palveluluokille.



Kuva 6. Sisäiset erät eri tilanteissa.

Vyörytyksiä varten on XBRL-taulukkomallissa lisätietorivit vyörytystuotoille ja -kuluille. Sisäinen kaupankäynti raportoidaan summatasolla toimintatuotoissa ja osin tiliryhmittäin toimintakuluissa sektorilla sisäinen tai haluttaessa kululajeittain sektorilla sisäinen.

Tärkeätä on, että sisäiset erät raportoidaan vain kertaalleen yhdessä paikassa, eli sisäinen kaupankäynti ei sisälly lisätietojen vyörytystuottoihin ja -kuluihin ja vyörytykset eivät sisälly toimintakuluihin ja -tuottoihin. Vyörytystuottoja ja -kuluja sekä sisäisiä kuluja ja tuottoja tulee raportoinnissa olla keskenään yhtä paljon.

Jos kaksi sisäistä kaupankäyntiä käyvvää yksikköä tai liikelaitosta kuuluu samaan palveluluokkaan, ei näiden välistä sisäistä ostoa ja myyntiä raportoida ko. palveluluokalla. Palveluluokalla raportoidaan ainoastaan ulkoinen tuotantokustannus.

Tukipalveluluokan ei tarvitse olla nolla ulos myytävien tukipalveluiden osalta. Ulkoinen kate jää tukipalveluluokalle. Sisäisiä ostoja ja myyntejä tulee kuitenkin olla yhtä paljon.

Sisäisen kaupankäynnin määritykset täyttävät sisäiset erät raportoidaan sisäisinä kuluina ja tuottoina palveluluokittaisen raportoinnin KKTPP lisäksi myös KKNR- ja KKTPA-raportointikokonaisuuksissa. Sisäinen kaupankäynti on määritelty kappaleessa 5.6.2. Raportointikokonaisuudessa KKTPP sisäiset erät raportoidaan palveluluokittain tiliryhmäkohtaisesti seuraavista eristä: muiden palveluiden ostot, aineet, tarvikkeet ja tavarat, vuokratulot, ja muut kulut. Muilta osin sisäinen kaupankäynti raportoidaan vähintään summatasolla toimintatuotoissa ja -kuluissa sektorilla sisäinen.

Vyörytykset raportoidaan vain kerran vuodessa palveluluokittain KKTPP raportilla.

6 Taulukkomallien lukuohje ja taloustietojen raportointi tietopalveluun

Taulukkomalli-dokumenteissa esitetään taksonomian sisältämät raportointikokonaisuudet Excel-taulukoina. Taulukkomallien tarkoitus on auttaa käyttäjää ymmärtämään talousraportoinnin tietomäärittysten sisältö ilman erillisen raportointisovelluksen käyttöä. [Taulukkomallit](#) eri tilikausilta raportoitavista tiedoista ja [Excel-lomakkeet](#), joilla [tiedot voi raportoida Kuntien ja hyvinvointialueiden taloustietopalveluun](#) löytyvät Val-tiokonttorin verkkosivuilta.

- [Ohjevideo: Miten löydät taksoniapaketin ja kuntatalouden tietopalvelun raportointikokonaisuudet](#)
- [Ohjevideo: Taloustietojen raportointi tietopalveluun Excel-lomakkeella](#)
- [Ohjevideo: Kommentointi Hyväksyntäpalvelussa](#)

Taulukkomallien Sisällysluettelo-välilehdellä on esitelty kyseisen raportointikokonaisuuden sisältämät osakokonaisuudet eli kokonaisuudet, joihin raportointikokonaisuus jakautuu sisällöllisesti. Jokainen osakokonaisuus on määritetty erikseen omalla välilehdellään vastaten osakokonaisuuden tunnusta (toimii myös linkkinä). Osakokonaisuudet koostuvat yksittäisistä kentistä eli Excel-taulukon soluista, jotka ovat yksittäisiä kerättäviä tietoalkioita.

Kenttien väriytykset

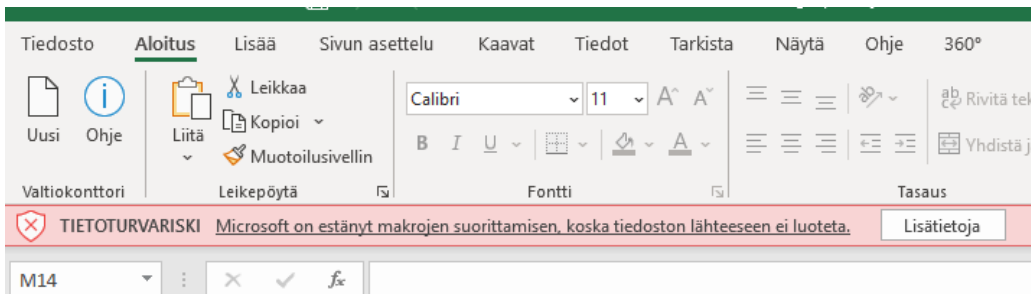
Keltainen väri kentässä tarkoittaa, että sen määrittämä tieto tulee raportoida kun taas vaalean harmaa väri tarkoittaa, että kyseisen arvon raportointi ei ole välttämätöntä, mutta se on silti mahdollista sisällyttää raporttiin. Tiedot, jotka on määritetty pakollisiksi raportoitaviksi tiedoiksi (keltaiset kentät), tulee antaa, vaikka niiden arvo olisi nolla. Vapaaehtoisesti raportoitavia vaalean harmaita soluja ovat tyypillisesti summatasot, jotka Kuntien ja hyvinvointialueiden taloustietopalvelu laskee yhteen pakollisesti raportoitavista keltaisista soluista. Tietopalvelu ei ylikirjoita vaaleanharmaisiin kenttiin raportoitua tietoa, mutta tietopalvelu kohdistaa useisiin kenttiin automaattitarkastuksen.

Keltaisen ja vaaleanharmaan värin lisäksi tietokentässä voi olla ruksit tai tummanharmaa väriytykset. Ruksit tai tummanharmaa väri tarkoittaa sitä, ettei tietokentän kyseistä arvoa saa tai ei voi raportoida. Eri raportointikokonaisuuksissa hyödynnetään samoja tili- ja sektoriulottuvuuksia, mutta kaikkia ulottuvuuksien sisältämiä eriä ei tarvitse raportoida kaikissa raportointikokonaisuuksissa.

Taulukkomalleja käytettäessä on sallittava makrot, jolloin taulukon välilehden Kunta (tilikauden 2023 raportointeihin saakka) tai Makrovalikko (tilikaudelta 2024 raportoita-

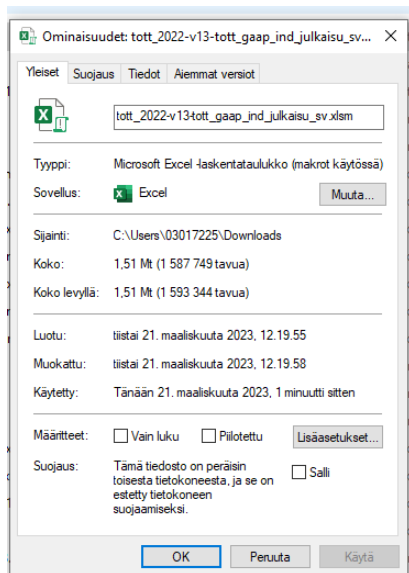
vis-ta tiedoista eteenpäin) yläosassa on mahdollista piilottaa vapaaehtoisesti raportoitavat harmaat kentät ja suodattaa selkeästi näkyviin pakollisina raportoitavat keltaiset kentät.

Joissakin tapauksissa Microsoft ei anna suorittaa makroja, jolloin Kunta- tai Makrovalikko-välilehti ei tule näkyviin taulukoilla. Tällöin näkyviin tulee varoitus tietoturvariskistä.



Makroesto on kuitenkin mahdollista kiertää seuraavalla tavalla:

1. Lataa taulukkomalli-Excel-tiedosto koneellesi
2. Klikkaa tiedostosijainnissa ladattua tiedostoa hiiren oikealla painikkeella ja valitse avautuvasta valikosta kohta *Ominaisuudet*. Tällöin aukeaa alla näkyvä ikkuna.



3. Valitse ikkunasta kohta *Salli* ja sitten *OK*.

Raportoitavien lukujen tarkkuustaso

Talousraportoinnissa raportoitavat tiedot raportoidaan vähintään euron tarkkuudella, mutta ne on mahdollista raportoida myös sentin tarkkuudella.

Nolla-arvojen raportointi

Tiedot, jotka on määritetty pakollisiksi raportoitaviksi tiedoiksi (keltaiset kentät), tulee antaa, vaikka niiden arvo olisi nolla. Tietokentän arvoa ei saa myöskään jättää tyhjäksi, vaan siihen tulee raportoida arvoksi "0". Nolla- ja tyhjät arvot käyttäytyvät tietopalvelussa seuraavilla tavoilla:

- nolla = 0 euroa
- tyhjä = ei tietoa tai tietoa ei ole ilmoitettu. Tietopalvelu ei hyväksy raporttia, jossa on jätetty tyhjiksi pakollisesti raportoitavia keltaisia soluja.
- Nolla ja tyhjä käyttäytyvät tietopalvelussa eri tavoin.
- Nolla osallistuu tarkastuksiin nollana, tyhjää ei koskaan tulkita nollaksi.
- Nolla näytetään raporteilla nollana, tyhjä tyhjänä.
- Nolla on nolla summan laskennassa, tyhjä kenttä estää summan laskennan.

Etumerkit

Oletusarvoisesti kaikki luvut annetaan talousraportoinnissa puhtaina lukuina ilman etumerkkejä. Elementin nimellä tai määrittelyllä ilmaistaan oletama kyseisen erän etumerkistä (tuotot positiivisia ja kulut miinusta). Ainoastaan silloin, jos kulu- tai tuototerään on tehty oikaisuja, jotka vaihtavat erän arvon etumerkkiä, sisällytetään miinusmerkki mukaan lukuun.

Talousraportoinnissa tulee toimittaa lisäksi eriä, jotka voivat olla etumerkiltään joko positiivisia tai negatiivisia (+ tai -). Tällöin raportoiija ilmoittaa tarvittaessa luvun edessä negatiivisen etumerkin. Esimerkki tällaisesta erästä on *Rahoitustuotot ja -kulut*, jonka eteen ilmoitetaan negatiivinen etumerkki, mikäli netto on negatiivinen. Lähtökohtana on, että muutosta kuvaavien erien oletetaan olevan aina taseen arvoa tai liike tulosta kasvattavia, jolloin luku raportoidaan positiivisena. Yleisolettama rahavirtojen etumerkeistä on positiivinen, ellei tietokentän nimessä toisin ilmaista.

Tietopalvelun automaattiset tarkastukset ja tarkastushavaintojen kommentointi

Kuntien ja hyvinvointialueiden taloustietopalvelu tekee raportoituihin aineistoihin automaattisia tarkastuksia, joista nousee tarkastushavaintoja (esimerkiksi palkat-tilille ei ole raportoitu saldoa). Havainto voi olla hyväksynnän estävä, jolloin se esitetään K-

kirjaimella tai havainto voi olla yleishavainto, joka esitetään E-kirjaimella. Hyväksynnän estävä havainto edellyttää tiedon korjaamista lähdeaineistoon ja koko raportointikokonaisuuden toimittamista uudestaan tietopalveluun. Havaintoa, joka ei välttämättä aiheudu virheellisestä tiedosta, on kommentoitava tietopalvelun Laskelmat-välilehdellä tai Havainnot ja kommentit -välilehdellä kyseisen havainnon kohdalta Kommentti-kenttään, jolloin kommentti kohdistuu ao. kentätunnukseen. Kommentoinnin jälkeen aineisto on mahdollista hyväksyä.

Sanallinen kommentti voi kohdistua joko yksittäiseen raportoituun arvoon (kentätunnukseen) tai raportointikokonaisuuteen kokonaisuudessaan. Raportointikokonaisuuksien taulukkomalli-Exceleissä välilehdellä t00 Raportin tiedot on Lisätietokenttä, jossa voi ilmoittaa esimerkiksi aiemman tilikauden virheiden korjauksesta.

Yleiskommentin lisääminen:

- **CSV-muotoisessa** aineistossa lisätieto tai yleiskommentti annetaan kentätunnukselle 1909 ja kommentti viedään arvo-sarakkeeseen.
- **Excel-tiedonsyöttölomakkeessa** välilehdellä t00 kommentti kirjoitetaan Lisätieto-kenttään.
- **Hyväksyntäpalvelussa** yleiskommentti lisätään Laskelmat-välilehdellä, Raportin tiedot-valinnalla kommenttikenttään.

Kentätunnuskohtaisen kommentin lisääminen:

- **CSV-muotoisessa** aineistossa yhteen asiakokseen (kentätunnukseen) kohdistuva kommentti annetaan sille kentätunnukselle, jota kommentti koskee. Esim. sarakkeeseen kentätunnus = 1863 (muut toimintatulot/talousarvio 202x) ja sarakkeeseen kommentti = 'tämä on kommentti'
- **Excel-tiedonsyöttölomakkeella** ei ole mahdollista lisätä kentätunnuskohtaista kommenttia.
- **Hyväksyntäpalvelussa** kentätunnuskohtainen kommentti lisätään Laskelmat-välilehdellä sen tiedon kohdalle Kommenttikenttään, jota halutaan kommentoida.

Raporttien täydellisyys ja tietojen korjaus/uudelleenlähetys

Mikäli jo kertaalleen lähetetyn raportin tietoja halutaan korjata, täydentää tai poistaa, tulee raportointikokonaisuus lähettää uudestaan Kuntien ja hyvinvointialueiden taloustietopalveluun. Uudelleen toimitetun raportin tiedot korvaavat kokonaisuudessaan kaikki vanhan raportin tiedot. Virheellisiä tietoja ei voi korjata tietopalveluun raportoituun aineistoon tietopalvelussa, joten mikäli raportoidut tiedot ovat virheellisiä, tiedot tulee korjata lähdeaineistoon ja toimittaa sen jälkeen uudelleen tietopalveluun.

Kun raportoitu tieto aiheuttaa automaattisen tarkastushavainnon, tarkastushavaintoa on kommentoitava. Kommenttien tulee olla kuvaavia, eli niiden tulee kuvata syytä aineisto- tai havaintovirheille tarkastushavainnoille. Tietopalveluun aiemmin lähetettyjä kommentteja on mahdollista korjata tai täydentää tietopalvelussa. Mikäli aineisto on toimitettu tietopalveluun uudelleen, aiemmin tietopalveluun kirjoitetun kommentin voi siirtää Siirrä-painikkeen avulla uudelleen toimitetun aineiston kommentointia vaativaan kohtaan.

Kuva 7. Kommentin siirto Kuntien ja hyvinvointialueiden taloustietopalvelussa.

Jos raportoitu tieto on väärin, se tulee korjata lähdeaineistoon ja toimittaa korjattu aineisto tietopalveluun. Kaikkiin tarkastushavaintoihin tulee reagoida joko korjaamalla raportoituja tietoja tai kommentoimalla havaintoja ennen kuin tiedot voidaan hyväksyä onnistuneesti Hyväksy-painikkeella.

Hyväksytty aineisto on mahdollista palauttaa tietopalvelussa hyväksyntää odottaviin Peruuta-painikkeen avulla. Tällöin on muun muassa mahdollista korjata aineistoon kohdistuvien tarkastushavaintojen kommentteja ilman aineiston uudelleenlähetystä. Kun korjaukset on tehty, aineisto tulee muistaa hyväksyä uudelleen ennen raportointiajan päättymistä.

Hyväksytysti raportoidussa aineistossa voidaan huomata raportointiajan päätyttyä virhe, joka on syytä korjata. Tässä tapauksessa aineiston voi lähettää uudelleen tietopalveluun, mutta raportoiija ei voi enää hyväksyä aineistoa itse. Tällöin aineisto näkyy tietopalvelussa tilassa hyväksyntää odottava, ja raportoijan tulee painaa Hyväksymispyyntö-painiketta ja kirjoittaa kommenttikenttään, miksi Valtiokonttorin tulee hyväksyä aineisto kunnan tai kuntayhtymän puolesta. Tämän jälkeen Valtiokonttori käy läpi hyväksymispyynnön ja hyväksyy aineiston raportoijan puolesta.

Valtiokonttorin [Kuntien ja hyvinvointialueiden taloustietopalvelun sivusto](#) ohjeistaa tarkemmin korvaavien raporttien lähettämisessä sekä niihin mahdollisesti liittyvistä aikarajoista ja muista asioista. Talousraportointia koskevissa kysymyksissä voi ottaa yhteyttä sähköpostitse Kuntien ja hyvinvointialueiden taloustietopalvelun palvelukanaavaan osoitteessa kuntadata@valtiokonttori.fi.

Raportoinnin aikatauluista säädetään [valtioneuvoston asetuksella 524/2020 kunnan taloutta koskevien tietojen toimittamisesta](#). Raportoijien tulee huolehtia asetuksessa säädettyjen aikataulujen noudattamisesta. Raportoinnin aikatauluihin ei vaikuta raportoinnin päättymispäivämäärän kohdistuminen lauantaille, sunnuntaille tai arkipyhille.

Raportointikokonaisuudet ja kaavahierarkiat

Raportointikokonaisuudet yhteensä -yhteenvedossa on koottu yhteen koodistot ja hierarkiat, jotka ohjaavat raportointia ja laskentaa siltä kannalta, mitkä ovat kussakin raportissa sovellettavia summatasoja.

Kuntien ja kuntayhtymien talousraportointiin sisältyy raportointikokonaisuuksia ja osakokonaisuuksia, joiden tiedot eivät ole muodostettavissa automaattisesti kirjanpidosta talouden toteutuneista tiedoista. Tällaisia raportointikokonaisuuksia ovat *kunnan ja kuntayhtymän kalenterivuotta koskevat tilinpäätöstietoja täydentävät muut taloustiedot (KKYTT)*, *tytär yhteisöt*, *osakkuusyhteisöt*, *liikelaitokset*, *vesihuollon taseyksiköt ja kuntayhtymät (TOLT)* sekä *kunnan ja kuntayhtymän kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuva taloudellinen toiminta (KKLMY)*.

Raportointikokonaisuuden välilehti t00

Jokaisen raportointikokonaisuuden taulukkomalli-Excelissä on tiedonantajan ja raportointiajan yksilöivä välilehti t00. Raportoivan tahon muu tunnus kaikissa muissa kuin liikelaitoksen raportoitavissa on harmaana eli ei pakollisena tietona. Jos raportoiija on liikelaitos esimerkiksi KLTR-raportointikokonaisuudessa, on raportoiija yksilöitävä muu tunnus -kentän tiedolla.

TOTT-raportointikokonaisuudessa välilehdellä t00 ei ole pakko raportoida yksittäisen liikelaitoksen tietoja erikseen, jos kunnalla on erillinen liikelaitos esimerkiksi lukiokoulutusta varten. Tässä tapauksessa koko kunnan ja kuntayhtymän taso riittää.

7 XBRL-taulukkomallit

7.1 Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma (15.1. mennessä) = KTAS

Kunnan ja kuntayhtymän talousarvion ja -suunnitelman valmistelusta, rakenteesta ja sisällöstä sekä sen hyväksymisestä muuttamisesta ja sitovuudesta säädetään *kuntalain 110 pykälässä*. Valtuuston on vuoden loppuun mennessä hyväksyttävä kunnalle seuraavaksi kalenterivuodeksi talousarvio ottaen huomioon kuntakonsernin talouden vastuut ja velvoitteet. Talousarvion hyväksymisen yhteydessä valtuuston on hyväksyttävä myös taloussuunnitelma kolmeksi tai useammaksi vuodeksi (*suunnitelmakausi*). Talousarviovuosi on taloussuunnitelman ensimmäinen vuosi. (*KuntaL 110.1 §*)

Kuntaliiton talousarviota ja –suunnitelmaa koskeva suositus on luettavissa Kuntaliiton verkkosivuilta osoitteesta: <https://www.kuntaliitto.fi/julkaisut/2022/2165-kunnan-ja-kuntayhtymän-talousarvio-ja-suunnitelma>

KTAS sisältää kuntien ja kuntayhtymien kuntalain mukaiset talousarvio- ja suunnitelmätiedot kokonaistalouden tasolla. Kokonaistaloudella tarkoitetaan kunnan tai kuntayhtymän **ulkoista** talousarviota liikelaitokset ja muut eriytetyt yksiköt yhdisteltynä kuten tilinpäätöksessä, sisäiset erät eliminoidaan. (Tilinpäätöksen talousarvion toteutusvertailua sekä omaa seurantaansa ja johtamistaan varten kunnan ja kuntayhtymän on kuitenkin laadittava edelleen talousarvionsa siten, että sisäiset erät sisältyvät siihen.)

Talousarviotietoja ei raportoida konsernitasolla.

Kokonaistaloutta kuvataan tuloslaskelmaosan, rahoitusosan ja eräiden niitä täydentävien tietojen avulla. Kokonaistalouden tiedot annetaan kolmevuotiselta taloussuunnitelmakaudelta. Talousarvio on taloussuunnitelman ensimmäinen vuosi. Vastaavat tiedot annetaan myös talousarvion laadintavuodelta huomioiden mahdollinen muutettu talousarvio. Tulojen ja menojen erittely noudattaa kuntien ja kuntayhtymien tuloslaskelmakaavaa kuitenkin niin, että kaikkia tuloslaskelman mukaisia alaerittelyjä ei edellytetä.

Toimiala- tai palvelukohtaista erittelyä ei edellytetä käyttötaloudesta. Mahdolliset hankekohtaiset tietotarpeet raportoidaan pääsääntöisesti erilliskyselyin.

Investoinnit eritellään niiden luonteen mukaisesti tase-erittäin. Rakennusten tase-erä tulee jaotella vielä opetus- ja kulttuuritoimen (palveluluokat 3000-3999), sosiaali- ja terveystoimen (palveluluokka 7220) sekä muihin rakennuksiin. Myös keskeneräisiksi tilikauden lopussa jäävät investoinnit esitetään siinä ryhmässä, jossa ne tullaan esittämään valmiina.

Toiminnan ja investointien rahavirta voi olla myös negatiivinen. Tällöin raportoitava luku ilmoitetaan miinusmerkkisenä, koska lukua ei raportoinnissa lasketa automaattisesti (esim. rahoituslaskelmaosan tulorahoituksen korjauseriä ei ilmoiteta).

Lainakanta ilmoitetaan arvioidun vuoden lopun tiedon mukaan.

Henkilöstömäärä ilmoitetaan henkilötövuosina (HTV), tällä tiedolla haetaan työpaikoksen suhdetta henkilöstökustannuksiin. HTV ilmoitetaan KTAS-raportointikokonaisuudessa pyöristettynä lähimpään kokonaislukuun. Henkilötövuoden laskemisesta ohjeistetaan AURA-käsikirjan liitteessä 7 (Sanasto).

Kunnan tuloveroprosentti ilmoitetaan taloussuunnitelmavuosilta verotulojen arvioinnissa käytetyn veroprosentin mukaisena (mahdolliset tasapainottamisohjelmiin suunnitellut korotukset huomioiden).

Tilinpäätössiirrot + (-) tulee ilmoittaa, mikäli niitä on budjetoituna talousarvioissa tai -suunnitelmissa. Muussa tapauksessa TILIKAUDEN YLIJÄÄMÄÄ (ALIJÄÄMÄÄ) ei saada laskettua oikein.

7.2 Kunnan ja kuntayhtymän neljännesvuosiraportointi (ensimmäiseltä vuosineljännekseltä 30.4., toiselta vuosineljännekseltä 15.8. mennessä ja kolmannelta vuosineljännekseltä 31.10. mennessä, neljänneltä neljännekseltä 15.4.) = KKNR

KKNR-raportin tiedot muodostuvat tuloslaskelman ja taseen tilien kumulatiivisista saldoista kolmen, kuuden, yhdeksän ja kahdentoista kuukauden kirjausten mukaisina (ml. taseen alkusaldo) koko kunnan tai kuntayhtymän tasolla. **KKNR-raporttiin sisällytetään kunta/kuntayhtymä mukaan lukien niiden liikelaitokset ja taseyksiköt. Koko kunnan tai kuntayhtymän tilinpäätöksen tasolla ulkoiset erät esitetään neljännesvuosiraportoinnissa ulkoiset-sarakkeella.**

Sisäisten erien ilmoittamisesta ohjeistetaan jäljempänä tässä luvussa.

KKNR-raportilla ilmoitetaan myös kolme tilinpäätöskaavoihin sisältymätöntä erää: luontoisetujen raha-arvot osakokonaisuudessa k-t07, sekä palautusjärjestelmän arvonnävero käyttötaloudesta ja investoinneista osakokonaisuuksissa k-t07 ja k-t13. Käyttötalouden palautusjärjestelmän piiriin kuuluvat arvonnäverot (vain verottoman toiminnan ostoihin sisältyneet arvonnäverot) raportoidaan k-t07-osakokonaisuus-

nessa. Nämä otetaan huomioon valtion ja kuntien välisessä kustannusten jaossa. Tähän kohdistetaan myös käyttötalouteen kirjattaviin rakentamispalveluihin liittyvä käännetty alv, jos se kuuluu palautusjärjestelmän piiriin.

Jaksotukset

Tilien saldot esitetään noudattaen yleisiä tilinpäätösperiaatteita, jolloin ne sisältävät olennaiset jaksotukset mukaan lukien suunnitelman mukaiset poistot. Lomapalkkavelkaa ei kuitenkaan esitetä todellisen velan mukaisena, koska velan määrä vaihtelee merkittävästi tilikauden aikana. Lomapalkkavelka otetaan huomioon tasaisesti laskettuna osuutena koko vuoden arvioidusta muutoksesta, jos se on olennainen. Lomapalkkavelkaa voidaan kuitenkin muuttaa tilikaudella rakennejärjestelyjen yhteydessä esimerkiksi silloin, kun henkilöstösiirtojen yhteydessä on lomapalkkavelka maksettu vastaanottavalle organisaatiolle. Lomaraha ilmoitetaan kolmannen neljännesvuoden sisältävissä raporteissa, vaikka lomaraha olisi maksettu kesäkuussa. Kesäkuussa maksettu lomaraha merkitään siten puolivuositarkastuksessa saamiseksi.

Suosittelavaa on siirtää päättäneen vuoden tilikauden ylijäämä edellisten tilikausien yli-/alijäämätileille viimeistään maaliskuun loppuun mennessä. Jos näin ei voida toimia, täytyy asia selvittää KKNR-raportilla kommenttina tai lisätietona. Sama koskee kulu- van vuoden tilikauden yli-/alijäämää, ellei sitä ole vielä voitu siirtää taseeseen omalle tililleen.

Neljännesvuosiraportin yhteydessä on mahdollista kommentoida lyhyesti sanallisesti sellaisia tekijöitä, jotka eivät toteudu tasaisesti vuoden aikana. Tällaisia ovat esimerkiksi toteutuneet tai loppuvuoden aikana toteutuvat, tiedossa olevat satunnaiset erät. Sanallisen osuuden tarkoituksena on viestittää raportin käyttäjälle tekijöistä, jotka on hyvä ottaa huomioon raporttiin pohjautuvassa kunnan talouden analysoinnissa.

Kertaluonteisia eriä, kuten luovutusvoittoja tai osinkoja ei jaksoteta tasaisesti koko vuodelle, vaan ne kirjataan suoriteperiaatteen mukaisesti. Tarvittaessa myös kertaluonteisista olennaisista eristä raportoidaan erikseen talousarvion toteutumatietojen ja/tai olennaisten tapahtumien yhteydessä. Muut erät kuten korkojohdannaiset tai hankerahoitus jaksotetaan, jos ne ovat olennaisia.

Sektoriluokituksen mukaiset tiedot

Neljännesvuosiraporteissa tulee esittää myös sektoriluokituksen mukaiset tiedot Tilastokeskuksen edellyttämällä tasolla tileittäin. Tilastokeskus ylläpitää sektoriluokitusta raportointia varten. Sektoriluokitus on kuvattuna luvussa 2 sekä liitteessä 8.

Raportointikokonaisuudessa tilien/rivien summatasojen arvot lasketaan automaattisesti yhteen tarkemmalla tasolla raportoiduista pakollisista arvoista. Sektoritietoa sisältävien raportointikokonaisuuksien taulukkomalleissa sarakkeilla esitetty sektoritieto on luokitusjärjestelmänä hierarkkinen, mutta se ei käytädy taksonomiassa laskentamielessä hierarkkisesti ts. raportoidut sektori/saraketiedot eivät automaattisesti summaudu toisille tasoille. Edellä kuvatun vuoksi sektoritiedot pyydetään raportoimaan taksonomiassa seuraavaan ajatuksen mukaisesti: "ulkoiset-sektorin arvo yhteensä,

josta tietyn sektorin osuus on x". On hyödyllistä huomata, että ulkoiset-sektorin sarakkeessa summatason tiedot, esimerkiksi tiliryhmätason tiedot, muodostuvat usein automaattisesti yhteenlasketuista tarkemmalla tili/rivitasolla pakollisena vaadittavista tiedoista, minkä vuoksi rivillä ulkoiset-sektorin solu voi olla harmaa, vaikka siihen liittyen pyydetään pakollisina tietoina raportoimaan tarkentavia sektoritietoja eli eri sektoreiden osuuksia kokonaisuudesta.

Kaikki ulkoiset kulut on siis kirjattava ulkoiset-sektorille. Tämän lisäksi ne on kirjattava vaadittavilta osin varsinaisille sektoreille.⁸⁷

Sisäiset erät

Neljännesvuosiraportoinnin sisäisten erien tulisi vastata sisällöllisesti palveluluokka-kohtaisten tietojen palveluluokat yhteensä -tasoa, joten sisäisiä kuluja ja tuottoja tulisi sisällyttää neljännesvuosiraportointiin samalla tavalla kuin palveluluokittaisiin tietoihin.

Mikäli tiedonantaja ei ole vielä rakentanut automatisoitua palveluluokkakohdasta kustannuslaskentaa, tulee sisäiset kulut ja tuotot selvittää erillislaskennalla kirjanpidon perusteella siten, että eristä eliminoidaan olennaiset sisäiset erät, joista oletetaan syntyvän palveluluokan sisäistä kauppaa, jota on tarkemmin kuvattu kappaleessa 7.8.2. Erillislaskennalla lasketut sisäiset kulut ja tuotot raportoidaan tietokokonaisuuteen Excel-lomakkeella (manuaalinen tiedonsyöttö) tai käsin järjestelmässä (ohisyöttö). Tiedonantajan tulee avata raportointikokonaisuuden lisätiedoissa, mikäli eliminointi perustuu arvioon. Manuaalinen Excel-tiedonsyöttölomake on haettavissa Valtiokonttorin sivuilta osoitteesta https://www.valtiokonttori.fi/palvelut/julkishallinnon-palvelut/kuntatalouden-palvelut/kuntatalouden-palvelut-taloustietojen-raportointi/#yleista_tietojen-toimitus-liitetiedostona.

Neljännesvuosiraportoinnissa raportoitavat ja raportoimatta jätettävät sisäiset kulut ja tuotot on määritelty AURA-käsikirjan kappaleessa 7.8.2. Neljännesvuosiraportoinnissa raportoimatta jätettävä lopputuotepalvelujen sisäinen kaupankäynti, joka voidaan kirjata muiden yhteistoimintaosuuksien tilille, on kuvattu AURA-käsikirjan kappaleessa 7.8.2.

Kirjanpidon sisäiset kulut ja tuotot kohdistuvat aina sisäiset-sektoriin. Mikäli kunta tai kuntayhtymä ei käy sisäisen kaupankäynnin määritykset täyttävää kauppaa, sisäisiä eriä ei raportoida KKNR-kokonaisuudessa. Sisäisen kaupankäynnin määritykset on kuvattu AURA-käsikirjan kappaleessa 5.6.

⁸⁷ Kirjanpitolausokunnan Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän puolivuosi- ja neljännesvuosikatsausten laadinnasta. <https://www.kuntaliitto.fi/julkaisut/2020/2085-yleisohje-kunnan-ja-kuntayhtymän-puolivuosi-ja-neljännesvuosikatsausten>

Muuta huomioitavaa

Osakokonaisuudessa k-t09 (Kunnan taseen saldot) kirjataan vaadituilta osin sektoreille tilien koko saldo raportointikauden lopussa. Ei siis riitä, että sektorierittely tehdään vain raportointikauden aikana syntyneiden velkojen ja saatavien osalta.

Osakokonaisuudessa k-t09 kysytään joistakin tasetileistä tilin loppusaldon lisäksi lisäykset ja vähennykset. Nämä muutokset raportoidaan kumulatiivisina koko raportointikaudelta, eli vuoden alusta raportointikauden loppuun.

Sanallisten kommenttien antaminen on ohjeistettu luvussa 6 Taulukkomallien lukuohje.

Kommenttikentässä ilmoitetaan myös neljälle edelliselle raportointikaudelle korjatut arvot, jos suoriteperusteisesti jaksoitettavien erien jaksotuksissa havaitaan olennaisia puutteita aikaisemmilla neljänneksillä. Tämä koskee myös tilanteita, joissa olennaisen suuri kirjanpidon virhe on korjattu myöhemmällä vuosineljänneksellä, ja aikaisemmille neljänneksille on jäänyt virheellinen luku. Tarkemmat ohjeet korjattujen arvojen ilmoittamisesta kommenttikentässä annetaan AURA-käsikirjan liitteessä 9.

KKNR:ssä k-t09 Kunnan taseen saldot (kumulatiivinen) kysytään tili 1209 Liikelaistosten peruspääomaosuudet ja 1210 Muiden taseyksiköiden peruspääomaosuudet, jotka ovat sisäisiä lukuja. Sektoritietona kysytään kuitenkin vain ulkoiset luvut. Näillä tileillä ulkoinen on aina nolla, ja se myös laitetaan kenttiin. Vastaavasti tilille 2000 Peruspääoma pitää sisältyä myös näiden osuudet, jotta tase menee tasan. Liikelaistosten ja taseyksiköiden peruspääomaosuudet eivät saa lisätä kunnan peruspääomaa, sillä ne sisältyvät siihen.

7.2.1 Investoinnit

Investoinnit eritellään neljännesvuosittain hyödyketyypeittäin ja sektoreittain. Investoinneilla tarkoitetaan taseen pysyvien vastaavien aineettomia ja aineellisia hyödykkeitä sekä osakkeita ja osuuksia. Kaikki investointien muutokset eritellään hyödyketyypeittäin, jotta saadaan tieto kunkin tase-erän nettomenoista.

Investointimenoihin sisällytetään investointeihin suoriteperusteisesti kirjatut menot. Menosta syntyy tyypillisesti rahojen vähennys, mutta myös esimerkiksi vaihtokaupoissa ja omaisuuden apportiluovutuksissa kirjataan investointimenoja. Siirtoja taseerien välillä ei esitetä investointimenoina.

Rahoitusosuuksina esitetään kirjanpitoon pysyvien vastaavien arvon vähennykseksi kirjattavat valtionosuudet ja muut investointeihin kohdistettavissa olevat menonsiirrot kuten EU-tuet.

Pysyvien vastaavien luovutustulot ilmoitetaan luovutushinnan mukaisena määränä. Luovutustulojen lisäksi investointien erittelyssä ilmoitetaan tiedot luovutusvoitoista ja tappiosta hyödykelajeittain ja sektoreittain. Tällä tavoin on mahdollista saada tieto

myös luovutettujen hyödykkeiden kirjanpitoarvoista sekä luovutusvoittojen ja -tappioiden nettomäärästä. Luovutustulot sekä luovutusvoitot ja -tappiot esitetään raportilla suoriteperusteen mukaan. Tämä raportointivaatimus edellyttää sitä, että pysyvien vastaavien kirjanpidossa kohteita seurataan hyödyketyypeittäin koko kohteen elinkaaren ajan.

Sektorierittely tarvitaan kaikista investointien lisäyksistä ja vähennyksistä muun muassa julkisyhteisöjen sisäisten erien eliminointia varten.

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

7.2.1.1 Investointierittelyt

Investointierittelyt raportoidaan koko kunnasta (kuntayhtymästä), peruskunta (kuntayhtymä) ja liikelaitokset yhdistettynä. **Investointimenot ja -tulot käsitellään samalla tavalla kuin ulkoisessa rahoituslaskelmassa.**

Lisäksi investoinneista raportoidaan tarkempia eriä koko kunnan (kuntayhtymän) tasolla rakentamisesta sekä rahoitusosuuksista. Korjausrakentaminen-osakokonaisuuden vaatimukset (raportointikokonaisuus KKYTT) on huomioitava investointien raportointia suunniteltaessa.

Investointihyödykkeiden luovutustuloista raportoidaan vielä niihin sisältyvät luovutusvoitot hyödyketyypeittäin.

7.2.1.2 Investointien hyödyketyypit

Investointimenot ja -tulot eritellään hyödyketyypeittäin.

Investointihyödykkeiden luovutustuloina esitetään todelliset luovutushinnat (= poistamaton hankintameno + luovutusvoitto - luovutustappio). Investoinnit raportoidaan hyödyketyypeittäin. Mikäli yksittäisissä rakennusinvestoinneissa esiintyy samaan aikaan sekä uudis- että korjausrakentamista, kohdistetaan investointimenot ja -tulot hyödyketyypeittäin olennaisuuden periaatteen mukaisesti.

Investointihyödykkeiden luovutustuloista raportoidaan vielä erikseen niihin sisältyvät luovutusvoitot hyödyketyypeittäin. Luovutusvoitto tai -tappio käsitellään tuloslaskelmassa kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston yleisohjeiden mukaisesti.

Välilehdellä k-t13 on luovutustuloilla ja luovutusvoitoilla samat hyödyketyypit kuin vastaavilla menoilla, esimerkiksi uushankinta/korjausinvestointi. Tällöin luovutukset voi ilmoittaa kumpaan ryhmään vain. Eli kun myydään peruskorjattu rakennus, luovutustuloa tai -voittoa ei tarvitse jakaa erikseen molemmille hyödyketyypille.

Huom! Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat kohdistetaan suoraan hyödyketyypeille.

Tietokoneohjelmistot

Tietokoneohjelmistoihin raportoidaan lisenssimaksut tietokoneohjelmistoista sekä valmiina ostetut ja tilaustyönä teetetyt tietokoneohjelmistot. Raportointi eroaa siis tältä osin taseen laatimisesta annetun yleisohjeen mukaisista määritelmistä. Taseen pysyvien vastaavien raportoinnissa noudatetaan silti taseen laatimista koskevaa yleisohjetta, jolloin tietokoneohjelmistoihin liittyvät investointimenot voivat tulla aktivoituiksi aineettomien hyödykkeiden eri tileille. Ohjelmistoja, jotka sisältyvät koneiden ja laitteiden hankintahintaan, ei lueta tähän kohtaan vaan kohtaan Tietokonelaitteet.

Tietokoneohjelmistojen aktivoitavia hankintamenoja ovat tietokoneohjelmien käyttöoikeuksien, itse valmistettujen ohjelmien ja ostettujen ohjelmien hankintamenot, kun tuotantotapa tai vaikutusaika tuotannon tekijänä on yhtä tilikautta pitempi ja hankintamenon kerralla kuluksi kirjaamisella on olennaista vaikutusta kunnan tai kuntayhtymän tilikauden tulokseen.

Huomio! Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta tietokoneohjelmistoihin liittyvät investointimenot jakaantuvat aineettomiin oikeuksiin (lissenssimaksut) ja muihin pitkävaikutteisiin menoihin (muut kuin lissenssimaksut), mutta raportoinnissa nämä kaikki sisältyvät aineettomien oikeuksien alla olevaan *Tietokoneohjelmistot*-tiliin Tietokoneohjelmistojen raportoinnin osalta tililuettelo ja taulukkomallit muutetaan vastaamaan yleisohjeen sisältöjä tilikauden 2024 raportoinnista lähtien.

Muut aineettomat hyödykkeet

Muiden aineettomien hyödykkeiden kuin tietokoneohjelmistojen hankintamenot kirjataan kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeiden mukaisesti. Muita aineettomia hyödykkeitä ovat aineettomat oikeudet ja muut pitkävaikutteiset menot.

Aineettomia oikeuksia ovat liikenneluvat, patentit, tekijänoikeudet yms.

Muita pitkävaikutteisia menoja voivat esimerkiksi olla aktivoitu liikearvo ja tavanomaista vuotuiskestannusta suuremmat kaavoitusmenot sekä tavanomaista suuremmat rahoitusosuudet muiden yhteisöjen pysyvien vastaavien hankintamenoihin. (Kukin organisaatio määrittelee itse, mitä "tavanomaista suurempi" merkitsee ko. organisaatiossa - esimerkiksi suhteutettuna kokonaishankintamenoon / aikaisempiin vastaaviin rahoitusosuuksiin / organisaation kokoon tms.)

Maa- ja vesialueiden hankinta

Maa- ja vesialueiden hankintamenot. Maa- ja vesialueita ovat esim. maa- ja metsäalueet, rakennetut ja rakentamattomat tontit, koskivilat ja vesialueet.

Maa- ja vesialueiden parannusinvestoinnit

Maa- ja vesialueiden parannusinvestoinnit. Esimerkiksi maan raivauksesta, maan muokkauksesta sekä kaivojen ja kastelukuoppien rakentamisesta johtuva varojen arvonnousu, pilaantuneiden maa- ja vesialueiden kunnostuskustannukset. **Huom! Ei kunnostuksia, jotka on kirjattu pelkästään tuloslaskelmaan kuluksi.**

Asuinrakennusten uushankinta

Asuinrakennusten hankintamenot ja uudisrakentaminen. Asuinrakennuksia ovat sellaiset talorakennukset, joiden kerrosalasta yli puolet on asumiskäytössä. Tähän ei lueta: Lastenkoteja, vanhainkoteja, hoivakoteja (tms. laitoksia) eikä myöskään palvelutaloja eikä asuntoloita tms., joissa asukkailla on yhteiset keittiö-, oleskelu- tai saniteettitilat. Rakennuksen laajennusosa on uusinvestointi.

Asuinrakennusten korjausinvestoinnit

Asuinrakennusten perusparannusinvestointimenot. Perusparantamisella tarkoitetaan vuosittaisia huoltokorjauksia perusteellisempia rakennuksen laatua nostavia korjauksia. Esimerkiksi tilojen käyttötarkoitusten muutokset, kantavien rakenteiden korjaukset, julkisivuremontit, viemäri- ja putkiremontit tai kosteus- ja homeremontit. **Huom! Ei korjauksia, jotka on kirjattu pelkästään tuloslaskelmaan kuluksi.**

Muiden rakennusten uushankinta

Muiden kuin asuinrakennusten hankintamenot ja uudisrakentaminen. Muita rakennuksia ovat rakennukset, joiden kerrosalasta yli puolet on muussa kuin asumiskäytössä. Tähän luetaan: Lastenkodit, vanhainkodit, hoivakodit ja sellaiset palvelutalot ja asuntolat, joissa asukkailla on yhteiset keittiö-, oleskelu- tai saniteettitilat. Rakennuksen laajennusosa on uusinvestointi.

Muiden rakennusten korjausinvestoinnit

Muiden kuin asuinrakennusten perusparannusinvestointimenot. Perusparantamisella tarkoitetaan vuosittaisia huoltokorjauksia perusteellisempia rakennuksen laatua nostavia korjauksia. Esimerkiksi tilojen käyttötarkoitusten muutokset, kantavien rakenteiden korjaukset, julkisivuremontit, viemäri- ja putkiremontit tai kosteus- ja homeremontit. **Huom! Ei korjauksia, jotka on kirjattu pelkästään tuloslaskelmaan kuluksi.**

Kiinteät rakenteet ja laitteet

Sisältää mm. maarakenteiden eli katujen, teiden, pysäköintialueiden, siltojen sekä puistojen ja virkistysalueiden hankintamenot pl. maapohjan hankintamenot, vesirakenteiden eli patojen, kanavien ja altaiden hankintamenot, johtoverkostojen ja niiden laitteiden hankintamenot sekä muiden kiinteiden koneiden ja laitteiden hankintamenot, jotka eivät ole rakennuksen hankintamenoa. Myös vastaavien rakenteiden ja laitteiden perusparannusmenot. Tähän eivät kuulu viestintälaitteisiin sisällytettävät laitteet ja verkot tms.

Kuljetusvälineet

Kuljetusvälineiden aktivoitavat hankintamenot. Kuljetusvälineitä ovat henkilö- ja tavarakuljetuksiin tarkoitetut liikennevälineet, esimerkiksi autot, perävaunut, laivat ja raitiovaunut.

Tietokonelaitteet

Aktivoidut tietokoneet, palvelimet, tietoverkkolaitteet ja tietokoneiden oheislaitteet. Tietokoneiden yhteydessä hankitut ohjelmistot sisällytetään tähän kohtaan.

Viestintälaitteet

Aktivoidut puhelin-, audio-, video- ja muut viestintälaitteet. Teleliikenneverkot mukaan lukien kaapeloinnit sekä muut tietoliikenneväyliin liittyvät investoinnit. Aktivoidut puhelinvaihteet, puhelimet, puhelinvastaajat, faksit ja antennit. Murto- ja palohälytysjärjestelmät. Aktivoidut televisiot, digiboksit, videot, dvd-laitteet, monitorit ja projektorit, videokamerat ja digitaalikamerat, radiovastaanottimet, vahvistimet ja kaiuttimet.

Muut koneet ja kalusto

Muiden koneiden ja kaluston aktivoitavat hankintamenot. Muita koneita ja kalustoa ovat mm. voimakoneet, nosto- ja siirtolaitteet, maansiirtokoneet ja liikkuvat työkoneet, maa- ja metsätalouskoneet, työstökoneet, konttorikoneet, muut sähkökoneet ja -laitteet, huonekalut, soittimet ja urheiluvälineet. Lääkintäkäyttöön tarkoitetut instrumentit ja laitteet sekä mittauslaitteet. Rakennuksiin kiinteästi kuuluvia koneita ja laitteita ei lueta tähän luokkaan.

Muut aineelliset hyödykkeet

Muiden aineellisten hyödykkeiden hankintamenot. Muita aineellisia hyödykkeitä ovat luonnonvarat, kunnan tai kuntayhtymän omistamat arvo- ja taide-esineet sekä ns. kasvatettavat varat (esimerkiksi lypsykarja). Luonnonvaroja ovat mm. soranottoaikat, malmiesiintymät, kivilouhokset ja turvesuot.

Osakkeet ja osuudet

Pysyvien vastaavien sijoituksiin kuuluvien osakkeiden ja osuuksien hankintamenot. Esimerkiksi kunnallisia palveluja tuottavien yhteisöjen osakkeet ja osuudet, kunnan tai kuntayhtymän asiakas-, hankkija- ja rahoittajayhteisöjen osakkeet ja osuudet ja kuntayhtymien peruspääoman korotukset. Asunto-osakkeiden hankinta ja myynti ilmoitetaan erikseen. **Huom! Tähän ei kohdisteta rahoitusarvopapereihin kirjattavia osakkeita ja osuuksia!**

Palautusjärjestelmän arvonlisävero investoinneista yhteensä

Palautusjärjestelmän piiriin kuuluvat arvonlisäverot (vain verottoman toiminnan ostoihin sisältyneet arvonlisäverot ml. laskennallinen 5 % palautus). Nämä otetaan huomioon valtion ja kuntien välisessä kustannusten jaossa. Tähän kohdistetaan myös rakentamispalvelujen käännetty alv, jos se kuuluu palautusjärjestelmän piiriin.

7.2.1.3 Rahoitusosuudet investointimenoihin

Investoinneista eritellään koko kunnan tai kuntayhtymän tasolla (ml. liikelaitokset) seuraavat erät.

Rahoitusosuus voi olla valtionosuutta tai muuta rahoitusosuutta (esimerkiksi kuntayhtymällä jäsenkunnan rahoitusosuus investoinnin hankintamenoon). Erittelyt tehdään koko kunnan tai kuntayhtymän tasolla vastapuolitunnisteella.

Rahoituslaskelman erä Rahoitusosuudet investointimenoihin eritellään seuraaviin alaihin:

- valtiolta
- maakunnilta
- kunnilta ja kuntayhtymiltä
- Euroopan Unionilta
- muilta.

7.3 Kunnan ja kuntayhtymän liikelaitoksen sekä vesihuollon taseyksikön toteutumaraportointi (ensimmäiseltä vuosineljännekseltä 30.4., toiselta vuosineljännekseltä 15.8. mennessä ja kolmannelta vuosineljännekseltä 31.10. mennessä, neljänneltä neljännekseltä 15.4.) = KLTR

KLTR-raportin tiedot muodostuvat tuloslaskelman ja taseen tilien kumulatiivisista saldoista kolmen, kuuden, yhdeksän ja kahdentoista kuukauden kirjausten mukaisina (ml. taseen alkusaldot) koko liikelaitoksen tai vesihuollon taseyksikön tasolla.

Myös rahoituslaskelma raportoidaan.

Tilien saldot esitetään noudattaen yleisiä tilinpäätösperiaatteita, jolloin ne sisältävät olennaiset jaksotukset mukaan lukien suunnitelman mukaiset poistot. Lomapalkkavelkaa ei kuitenkaan esitetä todellisen velan mukaisena, koska velan määrä ei muutu tasaisesti tilikauden aikana. Lomapalkkavelka voidaan ottaa huomioon tasaisesti laskettuna osuutena koko vuoden arvioidusta muutoksesta, jos se on olennainen.

Neljännesvuosiraporteissa tulee esittää myös tietyistä eristä rivikohtaisesti sektoritietoja Tilastokeskuksen edellyttämällä tasolla. KLTR-raportissa rivikohtaisia sektoritietoja esitetään seuraavasti:

Tuloslaskelma (kl-t01):

josta liikevaihto omalta kunnalta / kuntayhtymältä

Tase (kl-t03)

Pitkäaikainen vieras pääoma: lainat julkisyhteisöltä eriteltynä seuraavasti:

paikallishallinto
valtiohallinto
sosiaaliturvarahastot

Lyhytaikainen vieras pääoma: lainat julkisyhteisöltä eriteltynä seuraavasti:

paikallishallinto
valtiohallinto
sosiaaliturvarahastot

Neljännesvuosiraportin yhteydessä on mahdollista kommentoida lyhyesti sanallisesti sellaisia tekijöitä, jotka eivät toteudu tasaisesti vuoden aikana. Tällaisia ovat esimerkiksi toteutuneet tai loppuvuoden aikana toteutuvat, tiedossa olevat satunnaiset erät. Sanallisen osuuden tarkoituksena on viestittää raportin käyttäjälle tekijöistä, jotka on hyvä ottaa huomioon raporttiin pohjautuvassa kunnan talouden analysoinnissa.

Valtiokonttorille raportoidessa voidaan aikaisemman tilikauden virheiden korjaukset ilmoittaa lisätietona. Kts. tarkemmin Taulukkomallien lukuohje -kappale (luku 6).

Kommenttikentässä ilmoitetaan myös neljälle edelliselle raportointikaudelle korjatut arvot, jos suoriteperusteisesti jaksoitettavien erien jaksotuksissa havaitaan olennaisia puutteita aikaisemmilla neljänneksillä. Tämä koskee myös tilanteita, joissa olennaisen suuri kirjanpidon virhe on korjattu myöhemmällä vuosineljänneksellä, ja aikaisemmille neljänneksille on jäänyt virheellinen luku. Tarkemmat ohjeet korjattujen arvojen ilmoittamisesta kommenttikentässä annetaan AURA-käsikirjan liitteessä 9.

7.4 Kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätösarvio (25.1. mennessä edelliseltä vuodelta) = KKTPA

Tilinpäätösarvion raportoinnissa tilien saldotasoinen tieto ei riitä, vaan sitä tulee oikaista mahdollisilla kirjaamattomilla tiedossa olevilla erillä. Raportointi sisältää tuloslaskelman ja taseen tilitasoisen tiedon siten, että niistä on muodostettavissa rahoituslaskelma. Rahoituslaskelmasta ei tarvitse esittää erikseen arvioita 25.1. mennessä, vaan rahoituslaskelman toteuma esitetään raportilla KKTR 15.4. mennessä.

Koko kunnan tai kuntayhtymän tilinpäätöksen tasolla ulkoiset erät esitetään tilinpäätösarvioraportoinnissa ulkoiset-sarakkeella. Tilinpäätöksen tasolla eliminotavat sisäiset erät esitetään sisäiset-sarakkeella. Sisäisten erien ilmoittamisesta ohjeistetaan jäljempänä tässä luvussa.

Sektoritasoinen tieto esitetään Tilastokeskuksen edellyttämin osin. Tilinpäätösarvio raportoidaan koko kunnan tai kuntayhtymän tasolla. Tilinpäätösarvioon sisällytetään kunta/kuntayhtymä mukaan lukien niiden liikelaitokset ja taseyksiköt.

Raportointikokonaisuudessa tilien/rivien summatasojen arvot lasketaan automaattisesti yhteen tarkemmalla tasolla raportoiduista pakollisista arvoista. Sektoritietoa sisältävien raportointikokonaisuuksien taulukkomalleissa sarakkeilla esitetty sektoritieto on luokitusjärjestelmänä hierarkkinen, mutta se ei käytäydy taksonomiassa laskentamielessä hierarkkisesti ts. raportoidut sektori/saraketiedot eivät automaattisesti summaudu toisille tasoille. Edellä kuvatun vuoksi sektoritiedot pyydetään raportoimaan taksonomiassa seuraavaan ajatuksen mukaisesti: "ulkoiset-sektorin arvo yhteensä, josta tietyn sektorin osuus on x". On hyödyllistä huomata, että ulkoiset-sektorin sarakkeessa summatason tiedot, esimerkiksi tiliryhmätason tiedot, muodostuvat usein auto-

maattisesti yhteenlasketuista tarkemmalla tili/rivitasolla pakollisena vaadittavista tiedoista, minkä vuoksi rivillä ulkoiset-sektorin solu voi olla harmaa, vaikka siihen liittyen pyydetään pakollisina tietoina raporttoimaan tarkentavia sektoritietoja eli eri sektoreiden osuuksia kokonaisuudesta.

Kaikki ulkoiset kulut on siis kirjattava ulkoiset-sarakkeelle. Tämän lisäksi ne on kirjattava vaadittavilta osin varsinaisille sektoreille.

Tilinpäätösarvioraportoinnin sisäisten erien tulisi vastata sisällöllisesti palveluluokka-kohtaisten tietojen palveluluokat yhteensä -tasoa, joten sisäisiä kuluja ja tuottoja tulisi sisällyttää tilinpäätösarvioraportointiin samalla tavalla kuin palveluluokittaisiin tietoihin.

Mikäli tiedonantaja ei ole vielä rakentanut automatisoitua palveluluokkakohdaista kustannuslaskentaa, tulee sisäiset kulut ja tuotot selvittää erillislaskennalla kirjanpidon perusteella siten, että eristä eliminoidaan sisäiset erät, joista oletetaan syntyvän palveluluokan sisäistä kauppaa, jota on tarkemmin kuvattu kappaleessa 7.8.2. Erillislaskennalla lasketut sisäiset kulut ja tuotot raportoidaan tietokokonaisuuteen Excel-lomakkeella (manuaalinen tiedonsyöttö) tai käsin järjestelmässä (ohisyöttö). Tiedonantajan tulee avata raportointikokonaisuuden lisätiedoissa, mikäli eliminointi perustuu arvioon.

Tilinpäätösarvioraportoinnissa raportoitavat ja raportoimatta jätettävät sisäiset kulut ja tuotot on määritelty AURA-käsikirjan kappaleessa 7.8.2. Tilinpäätösarvioraportoinnissa raportoimatta jätettävä lopputuotepalvelujen sisäinen kaupankäynti, joka voidaan kirjata muiden yhteistoimintaosuuksien tilille, on kuvattu AURA-käsikirjan kappaleessa 7.8.2.

Kirjanpidon sisäiset kulut ja tuotot kohdistuvat aina sisäiset-sektoriin. Mikäli kunta tai kuntayhtymä ei käy sisäisen kaupankäynnin määritykset täyttävää kauppaa, sisäisiä eriä ei raportoida KKTPA-kokonaisuudessa. Sisäisen kaupankäynnin määritykset on kuvattu AURA-käsikirjan kappaleessa 5.6.

7.5 Kunnan ja kuntayhtymän liikelaitoksen sekä vesihuollon taseyksikön tilinpäätösarvio (25.1. mennessä edelliseltä vuodelta) = KLTPA

Tilinpäätösarvion raportoinnissa tilien saldotasoinen tieto ei riitä, vaan sitä tulee oikaista mahdollisilla kirjaamattomilla tiedossa olevilla erillä. Raportointi sisältää tuloslaskelman ja taseen tilitasoisen tiedon sillä tasolla, että niistä on muodostettavissa rahoituslaskelma. Myös rahoituslaskelmasta esitetään arvio.

Sektoritasoinen tieto esitetään Tilastokeskuksen edellyttämin osin rivikohtaisesti seuraavasti:

Tuloslaskelma (kl-t04):

josta liikevaihto omalta kunnalta / kuntayhtymältä

Tase (kl-t06)

Pitkäaikainen vieras pääoma: lainat julkisyhteisöltä eriteltynä seuraavasti:

paikallishallinto
valtiohallinto
sosiaaliturvarahastot

Lyhytaikainen vieras pääoma: lainat julkisyhteisöltä eriteltynä seuraavasti:

paikallishallinto
valtiohallinto
sosiaaliturvarahastot

7.6 Kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen rahoituslaskelma (15.4. mennessä edelliseltä vuodelta) = KKTR

KKTR sisältää kunnan tai kuntayhtymän tilinpäätöksen rahoituslaskelman. Tilinpäätökseen sisällytetään kunta/kuntayhtymä mukaan lukien niiden liikelaitokset ja taseyksiköt keskinäiset erät eliminoituna.

7.7 Kunta- ja kuntayhtymäkonsernin tilinpäätösraportointi (15.4. mennessä edelliseltä vuodelta) = KKOTR

KKOTR sisältää kunnan tai kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laskelmat: konsernituloslaskelman, konsernitaseen ja konsernin rahoituslaskelman. Konsernitilinpäätökseen sisällytetään kunnan tai kuntayhtymän lisäksi tytäryhteisöt sekä suhteelliset osuudet kuntayhtymistä. Lisäksi siihen yhdistellään pääomaosuusmenetelmällä osakkuusyhteisöt. Tytäryhteisöt raportoidaan vain konsernitilinpäätöksen sisällä osana KKOTR-raportointia, eli yksittäisten yhteisöjen osalta kirjanpidon tietoja ei raportoida. Automatisoitu talousraportointi koskee vain kuntien ja kuntayhtymien tietoja eikä siten ulotu kattamaan niiden ulkopuolisten yhteisöjen kirjanpidon tietoja.

Konsernista ilmoitetaan raportointikokonaisuudessa KKYTT myös vuokravastuut, joiden määrä huomioidaan liitetiedoissa ilmoitetun mukaisena (k-t17).

Konsernitiilin päätöksen laadintaa on ohjeistettu kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän konsernitiilin päätöksen laadinnasta. Tuloslaskelman, taseen ja rahoituslaskelman eria koskevaa ohjeistusta löytyy myös tuloslaskelmaa, tasetta ja rahoituslaskelmaa koskevista yleisohjeista.

Valtiokonttorille raportoitaessa voidaan aikaisemman tilikauden virheiden korjaukset ilmoittaa lisätietona. Kts. tarkemmin Taulukkomallien lukuohje -kappale (luku 6).

7.8 Kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöstiedot palveluluokkakohtaisesti (käyttötalous, investoinnit) (31.5. mennessä edelliseltä vuodelta) = KKTPP

KKTPP-raportointi sisältää palveluluokkakohtaiset tiedot kuluista ja tuotoista sektoreittain ja palveluluokkakohtaiset tiedot investoinneista. Tuottojen ja kulujen sekä investointien erittely perustuu kuntien ja kuntayhtymien tililuetteloon. KKTPP-raporttiin sisällytetään kunta/kuntayhtymä mukaan lukien niiden liikelaitokset ja taseyksiköt eli kaikki kunnan Y-tunnuksen alainen toiminta.

Kuntien ja kuntayhtymien palveluluokitus -luvussa (kappale 4.1) ohjeissa kuvataan tarkemmin palvelujen luokittelua. Erittelemättömät palveluluokat ovat poistuneet vuodesta 2023 lukien.

Valtiokonttorille raportoitaessa voidaan aikaisemman tilikauden virheiden korjaukset ilmoittaa lisätietona. Kts. tarkemmin Taulukkomallien lukuohje -kappale (luku 6).

Luovutusvoitot ja -tappiot automatisoidussa raportoinnissa

Raportointikokonaisuudessa KKTPP on kaksi kokonaisuutta: *investoinnit* ja *käyttötalous*. *Investointiosuudessa* raportoidaan vuosittain hyödyketyypeittäin ja palveluluokittain investointimenot ja rahoitusosuudet investointeihin sekä luovutustulot luovutushinnan määräisenä.

Raportointikokonaisuuden KKTPP käyttötalouden osuudessa palveluluokittain raportoidaan olennaiset pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitot ja luovutustappiot muina toimintatuottoina ja muina toimintakuluina seuraavasti:

- Maan myynnin luovutusvoitot ja -tappiot raportoidaan Maaomaisuuden hallinta -palveluluokalla.

- Asunto-osakkeiden luovutusvoitot ja -tappiot raportoidaan Asuntojen vuokrauspalvelut -palveluluokalla.
- Osakkeiden luovutusvoitot ja -tappiot (pl. asunto-osakkeet ja muut tilat) raportoidaan varsinaisilla palveluluokilla tileillä muut tuotot tai kulut, mikäli kyse on pysyviin vastaaviin kuuluvista pysyvään käyttöön hankituista osakkeista, kuten palvelutoiminnan toimitilojen hallintaan oikeuttavista osakkeista ja muista toimialasijoittamisen osakkeista. Rahoitusarvopapereihin lukeutuvien osakkeiden luovutusvoitot kirjataan tilille 6160 *Arvopapereiden luovutusvoitot* ja kulut tilille 6335 *Arvopapereiden luovutustappiot* ja niitä ei kohdisteta palveluluokille.⁸⁸
- Kunnan tilojen sekä palveluiden toimitilahallintaan oikeuttavien osakkeiden luovutusvoitot ja -tappiot raportoidaan niillä palveluluokilla, joiden käytössä tilat ovat olleet.
- Tukipalveluyhtiöiden osakkeiden ja tukipalvelurakennusten luovutusvoitot ja -tappiot voidaan raportoida tukipalveluluokalla, mistä ne edelleen kohdennetaan niitä käyttäneille palveluille olennaisuuden periaatteella.
- Muut kuin edellä mainitut luovutusvoitot ja -tappiot raportoidaan sillä palveluluokalla, johon pysyvän vastaavan hyödyke liittyy. Palveluluokka on sama kuin luovutustulolla.

7.8.1 Investointierittelyt palveluluokittain

Investoinnit esitetään palveluluokittain ja hyödykelajeittain eriteltynä. Investoinnit kohdistetaan aina toiminnan luonteen mukaisille palveluille investointikohteen käyttötarkoituksen mukaan, riippumatta siitä mikä hallintokunta palvelun järjestää tai mikä organisaatioyksikkö investoinnin on tehnyt. Esimerkiksi, kun investointikohteena on uusi kirjastorakennus, investointi esitetään kirjaston palveluluokalla ja muiden (kuin asuinrakennusten) rakennusten hankintojen hyödyketyypillä. Jos investointikohteella on useampia käyttötarkoituksia, niin se tulee jakaa eri palveluille käyttöasteen suhteessa (esimerkiksi pinta-alan). Investointien raportoinnin luokittelua on käsitelty kappaleessa 4.2. Mikäli yksittäisissä rakennusinvestoinneissa esiintyy samaan aikaan sekä uudis- että korjausrakentamista, kohdistetaan investointimenot ja -tulot hyödyketyypeittäin olennaisuuden periaatteen mukaisesti.

Rakennusten investointimenot ja -tulot kohdistetaan suoraan eri palveluille rakennuksen käyttötarkoituksen mukaan. Esimerkiksi tilakeskusten tekemiä investointeja ei

⁸⁸ Ks. kirjanpitolautakunnan kuntajaoston [yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta](#), luku 2.1.3 *Sijoitukset* (pysyvät vastaavat, kohta *Osakkeet ja osuudet*).

kohdisteta Tilavuokrauspalveluille, vaan ne tulee kohdentaa rakennuksen käyttötarkoituksen mukaan oikeille palveluille, esimerkiksi peruskoulun korjausinvestointi kuuluu palveluluokalle Perusopetus.

Osakkeet ja osuudet kohdennetaan palveluille niiden luonteen mukaan. Esim. vuokrattavaksi tarkoitettut asunto-osakkeet kirjataan palvelulle Asuntojen vuokrauspalvelut ja kuntayhtymäosuudet kuntayhtymän toiminnan mukaan.

Tukipalveluluokalla voi raportoida tukipalveluinvestointeja. Jos investoidaan nimenomaan tukipalveluun (vaikkapa investointi keskuskeittiöön), myös rakennusinvestointin voi raportoida tukipalveluluokalla.

Palveluluokittain ja hyödyketyypeittäin lasketut investointimenot yhteensä sekä investointihyödykkeiden luovutustulot yhteensä ovat yhtä suuret kuin kunnan/kuntayhtymän ulkoisen rahoituslaskelman investointimenot ja investointihyödykkeiden luovutustulot. **Huom! Kunnan tai kuntayhtymän sisäisiä eli kunnan tai kuntayhtymän ja sen liikelaitoksen välisiä investointeja ei ilmoiteta.**

Huom! Investointeihin saatuja rahoitusosuuksia ei sisällytetä investointituloihin investoinnit palveluluokittain -erittelyssä.

Huom! Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat kohdistetaan suoraan hyödyketyypeille.

7.8.2 Tilinpäätöstiedot käyttötaloudesta sektoreittain palveluluokakohtaisesti, tuloslaskelman tilit

Palveluluokille kohdennetaan kaikki toimintakatteeseen sisältyvät kustannukset ja tuotot, poistot sekä arvonalentumiset. Valtionosuutta, verotuloja, rahoitustuottoja ja -kuluja sekä satunnaisia eriä ei kohdenneta palveluluokille. **Palveluluokille kohdennettujen kaikkien ulkoisten toimintatuottojen ja -kulujen tulee täsmätä KKNR-raportin kunnan tuloslaskelmaan tili- ja sektoritasolla.** Palveluluokkien yhteenlaskettu summa joltain tililtä saa poiketa enintään tuhannella eurolla.

Raportointikokonaisuudessa tilien/rivien summatasojen arvot lasketaan automaattisesti yhteen tarkemmalla tasolla raportoiduista pakollisista arvoista. Sektoritietoa sisältävien raportointikokonaisuuksien taulukkomalleissa sarakkeilla esitetty sektoritieto on luokitusjärjestelmänä hierarkkinen, mutta se ei käytädy taksonomiassa laskentamielessä hierarkkisesti ts. raportoidut sektori/saraketiedot eivät automaattisesti summaudu toisille tasoille. Edellä kuvatun vuoksi sektoritiedot pyydetään raportoimaan taksonomiassa seuraavan ajatuksen mukaisesti: "ulkoiset-sarakkeen arvo yhteensä, josta tietyn sektorin osuus on x". On hyödyllistä huomata, että ulkoiset-sektorin sarakkeessa summatason tiedot, esimerkiksi tiliryhmätason tiedot, muodostuvat usein automaattisesti yhteenlasketuista tarkemmalla tili/rivitasolla pakollisena vaadittavista tiedoista, minkä vuoksi rivillä ulkoiset-sektorin solu voi olla harmaa, vaikka siihen liittyen pyydetään pakollisina tietoina raportoimaan tarkentavia sektoritietoja eli eri sektoreiden osuuksia kokonaisuudesta.

	x01 Ulkoiset	S11 Yritykset	S12 Rahoitus- ja vakuutuslaitokset	S1311 Valtiohallinto	S13131 Paikallishallinto pl. Hyvinvointialuehallinto	S1313 2 Hyvinvointialuehallinto	S13134 Sosiaaliturvarahastot	S14 Kotitaloudet	S15 Kotitalouksia palvelevat voittoa tavoittelemattomat yhteisöt
2545 Lyhytaikaiset osovelat	2 102 511	1 176 784	26 781	9 737	106 026	8 227	763 668	1 630	9 658

Esimerkki: Oikein raportoitu sektorierittely. Sektoreilta yhteenlaskettu summa on yhtäsuuri tai pienempi, kuin ulkoiset-sektorin luku.

	x01 Ulkoiset	S11 Yritykset	S12 Rahoitus- ja vakuutuslaitokset	S1311 Valtiohallinto	S13131 Paikallishallinto pl. Hyvinvointialuehallinto	S13132 Hyvinvointialuehallinto	S13134 Sosiaaliturvarahastot	S14 Kotitaloudet	S15 Kotitalouksia palvelevat voittoa tavoittelemattomat yhteisöt
2545 Lyhytaikaiset osovelat	2 102 511	2 102 511	2 102 511	9 737	106 026	8 227	763 668	1 630	9 658

Esimerkki: Väärin raportoitu sektorierittely. Sektoreilta yhteenlaskettu summa suurempi kuin ulkoiset-sektorille ilmoitettu luku.

Kaikki ulkoiset kulut on siis kirjattava ulkoiset-sarakkeelle. Tämän lisäksi ne on kirjattava vaadittavilta osin varsinaisille sektoreille.

Sisäiset erät kohdistuvat aina sisäiset-sektoriin; erien taustalla on alkuperäisiä kirjauksia, joiden sektoritiedot ilmenevät palveluluokilla, joille kirjaukset on alun perin käyttötaloudessa kohdistettu.

Sisäiset erät

Automatisoidussa raportoinnissa sisäiset erät kuvaavat kunnan ja kuntayhtymän palvelutuotannon järjestämisen kustannusrakennetta eli kuinka paljon erilaisia tuotantoon liittyviä osatekijöitä, eli sisäisiä välituotteita tuotetaan itse suhteessa ulkoa hankittaviin palveluihin (kunnan kokonaistaloustarkastelu) ja kuinka paljon eri palveluiden tuottamiseen käytetään erilaisia sisäisiä resursseja (palveluluokakohtainen tarkastelu). Nämä palveluluokkien väliset sisäiset erät, joilla kuvataan KKTPP-raportoinnissa kunnan tai kuntayhtymän sisäistä välituotekäyttöä, raportoidaan automatisoidussa talousraportoinnissa. Kulut ja tuotot sijoitetaan palveluluokitukseen palveluluokkien sisällön kuvauksen perusteella organisaatorakenteesta riippumatta.

Sisäiset tuotot raportoidaan tuotot yhteensä -tasolla palveluluokittain. Sisäisiä toimintakuluja raportoidaan osin tiliryhmätasoisesti seuraavista eristä: muiden palveluiden ostot, aineet, tarvikkeet ja tavarat, vuokratulot, ja muut kulut. HUOM! Palveluiden ostojen pakollinen raportointitaso on Muiden palvelujen ostot yhteensä. Sisäisiä asiakaspalveluiden ostoja ei tule raportoida.

Yleisimpiä kunnan sisäisiä välituotteita ovat tukipalvelut, jotka jaetaan muille varsinaisille, asiakkaille suunnattuja lopputuotepalveluita kuvaaville palveluluokille siten, että tukipalvelujen muille palveluluokille jaettujen kulujen ja tuottojen erotus on nolla. Ulosmyytävät tukipalvelut kohdistetaan tukipalveluluokalle. Tukipalveluluokan nettokustannusten ei siten tarvitse olla nolla, vaan ulkoisen myynnin kate jää tukipalveluluokalle. Jakamisessa voidaan käyttää menonsiirtoja, sisäisiä kuluja ja tuottoja tai vyörytyseriä. Sisäisten kulujen ja tuottojen sekä vyörytyskulujen ja -tuottojen tulee olla yhtä suuret. Ulkoisten kulujen ja tuottojen sektoritietoa ei tarvitse sisällyttää sisäisiin eriin.

Kunnissa ja kuntayhtymissä käytetään sisäisten erien tuottamaa tietoa toiminnan johtamiseen ja ohjaamiseen, jolloin sisäisiä tapahtumia voi muodostua resurssien kohdentamisesta palveluluokan sisällä samalle palveluluokalle kuuluvien yksiköiden välillä (esimerkiksi kahden toimipisteen tai työvuorojen välisiä resurssien kohdentamisia). Mikäli palveluluokan sisälle muodostuu sisäisiä eriä siten, että kahden organisaation välinen kaupankäynti tai vyörytys näkyy samalla palveluluokalla sisäisenä kuluna ja sisäisenä tuottona tai vyörytyskuluna ja -tuottona, tulee nämä palveluluokan sisäiset erät eliminoida tai muulla tapaa jättää raportoimatta palveluluokalla, koska kyseisten resurssien kustannukset sisältyvät jo kyseiselle palveluluokalle. Sisäisillä erillä kohdennetaan kustannuksia siis vain palveluluokalta toiselle nettokustannusvaikutteisesti. *Kullakin palveluluokalla esitetään siis sille kuuluvat kokonaiskustannukset ja -tuotot vain kertaalleen niin, että sellaiset sisäiset erät, jotka kohdistuisivat saman palveluluokan sisälle kuluksi ja tuotoksi, eivät kasvata ko. palveluluokan kokonaiskustannuksia ja -tuottoja.* Jos kaksi sisäistä kaupankäyntiä käyvä yksikköä tai liikelaitosta kuuluu samaan palveluluokkaan toiminnan luonteensa mukaisesti, ei näiden välistä sisäistä eriä raportoida ko. palveluluokalla. Kyseisellä palveluluokalla raportoidaan tässä tapauksessa ainoastaan koko kunnan tai kuntayhtymän kannalta ulkoinen tuotantokustannus.

Talousarvioseurannan vuoksi kunnissa tai kuntayhtymissä voidaan ostaa ja myydä sisäisten organisaatioyksiköiden välillä myös kuntalaisille tarkoitettuja lopputuotepalveluja. Kuntalaisille tarkoitettuihin lopputuotepalveluihin liittyvä sisäinen osto ja myynti jätetään raportoimatta riippumatta ostajan ja myyjän asemasta organisaatoraken-

teessa. Tällaisia kokonaan raportoinnin ulkopuolelle jätettäviä sisäisiä eriä ovat asiakaspalvelujen ostot sekä kuntalaisille suunnatut lopputuotepalvelujen kaltaiset kollektiivipalvelut, jotka kirjataan tilille Muut yhteistoimintaosuudet.

Myös kunnan tai kuntayhtymän sisäiset tuet ja avustukset jätetään raportoimatta, koska niiden myöntämisen ja vastaanottamisen katsotaan kuuluvan samalle palveluluokalle, sillä sisäisillä avustuksilla ei ole nettokustannusvaikutusta kyseisellä palveluluokalla.

Kuntien ja kuntayhtymien tililuettelossa ei ole tilejä vyörytyksille. Sen sijaan raportointikokonaisuudessa on niille omat lisätietorivit (vyörytystuotot ja vyörytyskulut). Sisäinen kaupankäynnin määritykset täyttävät sisäiset erät raportoidaan toimintatuotoissa ja -kuluissa sisäiset-sektorilla tai haluttaessa kulu- ja tuottolajeittain sisäiset-sektorilla.

Vastaavasti vyörytyksen määritykset täyttävät sisäiset erät raportoidaan vyörytyksinä. Sisäinen kaupankäynti ja vyörytykset on määritelty AURA-käsikirjan kappaleessa 5.6. Tärkeää on, että sisäiset erät raportoidaan vain kertaalleen yhdessä paikassa, eli sisäinen kaupankäynti ei sisälly lisätietojen vyörytyskuluihin ja -tuottoihin ja vyörytykset eivät sisälly toimintakuluihin ja -tuottoihin. Vyörytyskuluja ja -tuottoja sekä sisäisiä kuluja ja tuottoja tulee raportoinnissa olla keskenään yhtä paljon. Ulkoisten kulujen tai tuottojen sektoritietoa ei tarvitse sisällyttää sisäisiin kuluihin ja tuottoihin tai vyörytyksiin.

Investointien hankinta ja aktivoinnin jälkeinen vuokraus

Investointimenot ja -tulot kohdistetaan rakennuksen käyttötarkoituksen mukaisille palveluluokille KKTPP-raportointikokonaisuuden palveluluokkakohtaisissa investointierittelyt-osakokonaisuuksissa.

Investointihankkeen valmistuttua aktivoinnin jälkeen rakennuksen vuokrausta voidaan hoitaa Tilavuokrauspalvelu-palveluluokalla. Tästä raportoidaan KKTPP käyttötalouden palveluluokkakohtaisissa raportointikokonaisuuksissa. Tällöin sisäinen vuokra kirjataan kuluksi käyttötarkoituksen mukaiselle palveluluokalle ja tuloksi Tilavuokrauspalvelujen palveluluokalle. Jos esimerkiksi organisointitavasta johtuen kunnan on helpompaa hyödyntää tässä tukipalveluluokkaa tilavuokraus-palveluluokan sijasta, se on myös mahdollista.

Tarkempi erittely ja ohjeistus palveluluokille kohdistettavista ulkoisista ja sisäisistä tuotto- ja kululajeista on annettu kappaleessa 5.5.

Kollektiivipalvelut automatisoidussa talousraportoinnissa

Kollektiivipalveluihin kuuluvilla palveluluokilla ei pääsääntöisesti tulisi olla asiakaspalvelujen ostoja. Tämä johtuu siitä, että asiakaspalvelujen ostoihin kirjataan vain kunta-laisten käyttöön tarkoitettuja yksilöllisiä palveluita. Tätä tiliöintiohjetta kuvataan tarkemmin kappaleessa 3.2.4.2 Palvelujen ostot, jossa myös listataan kollektiivipalveluiksi luettavat palveluluokat.

7.9 Tietoja esiopetuksen, perusopetuksen, perusopetuslain mukaisen koululaisten aamu- ja iltapäivätoiminnan ja lukiokoulutuksen taloudesta (31.5. mennessä edelliseltä vuodelta) = TOTT (entinen 41- taulukko)

7.9.1 TOTT-ohjeistus tilikaudella 2023

TOTT-raportointikokonaisuudessa raportoidaan esi- ja perusopetuksen, perusopetuslain mukaisen koululaisten aamu- ja iltapäivätoiminnan ja lukiokoulutuksen kustannustiedot sekä sellaiset valtionosuuslaskentaan käytettävät taloustiedot, joita ei ole mahdollista sisällyttää palveluluokkakohtaiseen tiedonkeruuseen. Palveluluokkakohtaisessa raportoinnissa (KKTPP-raportointikokonaisuus) esiopetuksen, perusopetuksen, lukiokoulutuksen ja aamu- ja iltapäivätoiminnan palveluluokille kohdistuneet opetuksen järjestämisestä aiheutuneet käyttötalouden kustannukset raportoidaan TOTT-raportointikokonaisuudessa toiminnoille kohdistettuna.

Kustannuksiin ilmoitetaan ainoastaan opetuksen ja koulutuksen järjestämisestä aiheutuneet kustannukset. Edellä lueteltujen koulutusmuotojen käyttötalouden kustannusten lisäksi TOTT-raportointikokonaisuudessa raportoidaan varhaiskasvatuksen, esi- ja perusopetuksen ja lukiokoulutuksen palveluluokkakohtaisiin investointeihin sisältyvät pienet hankkeet. Tiedot raportoidaan euron tarkkuudella.

Kuhunkin tott-raportointikokonaisuuden tauluun kohdistetaan vastaavan palveluluokan kaikki sisäiset ja ulkoiset toimintakulut ja vyörytyskulut. Poistoja sekä arvonalentumisia tai rahoituskuluja ei kohdisteta tott-tiliinhin lainkaan. **Palveluluokille kohdennettujen kaikkien sisäisten ja ulkoisten toimintakulujen ja vyörytyskulujen tulee täsmätä vastaavan tott-tilin kaikki toimintakulut rivien summaan. Kukin kulu palveluluokalta kohdistetaan vain yhdelle riville kerran tott-tilin kaikki toimintakulut sarakkeella. Ainoa poikkeus tästä periaatteesta on lukiokoulutuksen yhteydessä järjestettävä tutkintokoulutukseen valmentava koulutus, jonka kulut sisältyvät tott-tilissa lukiokoulutuksen toiminnoittain raportoitaviin kuluihin.** Palveluluokkien välisiä siirtoja tott-tiliinhin ei lähtökohtaisesti tulisi tehdä, vaan kulut tulee kohdistaa jo alun perin oikeille palveluluokille kktpp-raportoinnissa.

Oppilas- ja opiskelijahuoltolain (1287/2013) mukaisesta toiminnasta aiheutuneet kouluterveydenhuollon, koulupsykologin ja koulukuraattorin kulut raportoidaan hyvinvointialueiden raportointikokonaisuuksissa eikä niitä näin ollen raportoida esi- ja perusopetuksen tai lukiokoulutuksen palveluluokilla tai TOTT-raportointikokonaisuudessa. Mikäli hyvinvointialue ostaa yllämainitut (tai muita hyvinvointialueen vastuulle kuuluvia sote-palveluita) kunnalta, toiminta raportoidaan kunnassa palveluluokalle 7220 sosiaali- ja terveystoimen tulot ja menot tilikaudelta 2023 alkaen

Yksityiskohtainen TOTT-raportoinnin ohje löytyy AURA-käsikirjan liitteestä 11

[Liite-11.-Ohje-opetustoimen-taloustietojen-toimittamiseen-TOTT-raportointikokonaisuudessa.pdf \(windows.net\)](#)

Esiopetus

Esiopetus sisältää kunnan itse järjestämän ja ostopalveluna hankkiman esiopetuksen. TOTT-tietoihin sisällytetään myös esiopetuksena annettu sairaalaopetus, pidennetyn oppivelvollisuuden vaikeimmin kehitysvammaisten esiopetus sekä muiden kuin vaikeimmin kehitysvammaisten pidennetyn oppivelvollisuuden piirissä olevien esiopetus. Kustannukset kohdistetaan opetuksen, kuljetuksen, ruokailun, muun oppilashuollon, hallinnon ja kiinteistöjen ylläpidon toiminnoille, valtionosuusjärjestelmään kuulumattomiin kustannuksiin, sisäisiin vuokriin sisältyviin pääomakustannuksiin ja kotikunnan maksuosuuksiin.

Pidennetyn oppivelvollisuuden vaikeimmin kehitysvammaisten esiopetuksen oppilaiden sekä muiden kuin vaikeimmin kehitysvammaisten pidennetyn oppivelvollisuuden piirissä olevien esiopetuksen oppilaiden osalta riittää, että esiopetuksen kustannukset raportoidaan summatasolla riveillä R0140 ja R0260 (*Kaikki toimintakulut ja Josta: henkilöstökulut*). Näiden oppilasryhmien esiopetuksen osalta kustannuksiin ei saa sisällyttää sairaalaopetuksen kustannuksia eikä kotikunnan maksuosuuksia, jotka raportoidaan omissa kohdissaan.

Valtionosuusjärjestelmään kuulumattomista kustannuksista raportoidaan erikseen sisäisiin vuokriin sisältyvät pääomakustannukset ja kotikunnan maksuosuudet. Sisäisiin vuokriin sisältyviä pääomakustannuksia ja kotikunnan maksuosuuksia **ei sisällytetä** riville R0105 *Valtionosuusjärjestelmään kuulumaton*. Kohdassa *Valtionosuusjärjestelmään kuulumaton* raportoidaan sellaiset esiopetuksen palveluluokalle kohdistuvat kustannukset, jotka eivät luonteensa mukaisesti kuulu millekään muulle TOTT-raportointikokonaisuuden toiminnolle, kuten opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetun lain (1705/2009) 31 §n mukaiset kustannukset. Käyttökustannukset, joihin on myönnetty rahoitusta Euroopan yhteisöjen talousarviosta, saadaan lukea esiopetuksen käyttökustannuksiksi siltä osin kuin Euroopan yhteisöjen talousarviosta myönnetty ja sitä vastaava valtion talousarvion mukainen erillinen kansallinen rahoitus ei ole niitä kattanut.

Valtionosuusjärjestelmään kuulumaton -kohtaan luetaan rahoituslain 36 §:ssä tarkoitettuista valtioneuvoston vahvistaman euomäärän ylittävistä (RahA 1766/2009, 26 §) perustamishankkeista ja maa-alueiden hankkimisesta tai vuokraamisesta aiheutuneet kustannukset, jos ne ovat kyseisen palveluluokan käyttötalouden kustannuksia.

Muita valtionosuusjärjestelmään kuulumattomia kustannuksia ovat maksullinen palvelutoiminta, kuten koulutuspalvelujen tai muiden palvelujen myynti, erikseen lakiin perustuvaa rahoitusta vastaavat kulut (esimerkiksi työllistämistuella palkattujen henkilöi-

den palkkauskustannuksista tuella katettu osuus), muun kuin opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetun lain 44–45 §:n nojalla maksettuja avustuksia vastaavat kulut ja rahoituskustannukset.

Perusopetus

TOTT-tietoihin sisällytetään perusopetuksen tiedot riippumatta siitä, missä opetus järjestetään. TOTT-raportointikokonaisuudessa raportoitavista perusopetuksen kustannuksista eritellään sairaalaopetuksen, pidennetyn oppivelvollisuuden vaikeimmin kehitysvammaisten perusopetuksen, muiden kuin vaikeimmin kehitysvammaisten pidennetyn oppivelvollisuuden piirissä olevien perusopetuksen, perusopetukseen valmistavan opetuksen sekä aikuislukioissa, kansanopistoissa ja kansalaisopistoissa järjestettävän aikuisten perusopetuksen kustannukset sekä perusopetuksen yhteydessä annettavan tutkintokoulutukseen valmentavan koulutuksen (TUVA) kustannukset. Lasten ja nuorten (lomakkeella 9-vuotisen) perusopetuksen kustannukset erotellaan opetukseen, majoitukseen, kuljetukseen, ruokailuun, muuhun oppilashuoltoon, hallintoon, kiinteistöjen ylläpitoon, valtionosuusjärjestelmään kuulumattomiin kustannuksiin sekä sisäisiin vuokriin sisältyviin pääomakustannuksiin ja kotikunnan maksuosuuksiin.

Perusopetuksen vaikeimmin kehitysvammaisten ja muiden kuin vaikeimmin kehitysvammaisten pidennetyn oppivelvollisuuden piirissä olevien oppilaiden opetus, tutkintokoulutukseen valmentavan koulutuksen (TUVA), perusopetukseen valmistavan opetuksen ja aikuisten perusopetuksen osalta voidaan myös raportoida toimintojen mukaisesti, *mutta näiden asiakasryhmien opetuksien osalta riittää summataason toimintakulut ja henkilöstökulut*. Edellä kuvattujen asiakasryhmien kustannuksiin ei saa sisällyttää sairaalaopetuksen kustannuksia eikä kotikunnan maksuosuuksia, vaan nämä raportoidaan erikseen sairaalaopetuksen kustannuksissa ja kunnan maksuosuuksissa.

Perusopetuksen yhteydessä järjestetyn tutkintokoulutukseen valmentavan koulutuksen kustannuksiin raportoidaan vain koulutuksen järjestäjän itse järjestämän tutkintokoulutukseen valmentavan koulutuksen (TUVA) kustannukset. Mikäli koulutuksen järjestäjä on myynyt toisen koulutuksenjärjestäjän tuva-koulutukseen perusopetusta, merkitään myydyin koulutuksen toteutuneet kustannukset valtionosuusjärjestelmään kuulumattomiin kuluihin kuten muukin maksullinen palvelutoiminta.

Valtionosuusjärjestelmään kuulumattomista kustannuksista raportoidaan erikseen sisäisiin vuokriin sisältyvät pääomakustannukset ja kotikunnan maksuosuudet. Sisäisiin vuokriin sisältyviä pääomakustannuksia ja kotikunnan maksuosuuksia **ei sisällytetä** riville R0465 *Valtionosuusjärjestelmään kuulumaton*. *Valtionosuusjärjestelmään kuulumaton* -kohtaan luetaan rahoituslain 36 §:ssä tarkoitetuista valtioneuvoston vahvistaman euromäärän ylittävistä (RahA 1766/2009, 26 §) perustamishankkeista ja maa-alueiden hankkimisesta tai vuokraamisesta aiheutuneet kustannukset, jos ne ovat kyseisen palveluluokan käyttöalouden kustannuksia. Kohdassa *Valtionosuusjärjestelmään kuulumaton* raportoidaan sellaiset perusopetuksen palveluluokalle kohdistuvat kustannukset, jotka eivät luonteensa mukaisesti kuulu millekään muulle TOTT-raportointikokonaisuuden toiminnolle, kuten opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetun lain (1705/2009) 31 §n mukaiset kustannukset.

Käyttökustannukset, joihin on myönnetty rahoitusta Euroopan yhteisöjen talousarvioista, saadaan lukea perusopetuksen käyttökustannuksiksi siltä osin kuin Euroopan

yhteisöjen talousarviosta myönnetty ja sitä vastaava valtion talousarvion mukainen erillinen kansallinen rahoitus ei ole niitä kattanut.

Muita valtionosuusjärjestelmään kuulumattomia kustannuksia ovat maksullinen palvelutoiminta, kuten koulutuspalvelujen tai muiden palvelujen myynti, erikseen lakiin perustuvaa rahoitusta vastaavat kulut (esimerkiksi työllistämistuella palkattujen henkilöiden palkkauskustannuksista tuella katettu osuus), muun kuin opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetun lain 44–45 §:n nojalla maksettuja avustuksia vastaavat kulut ja rahoituskustannukset.

Aamu- ja iltapäivätoiminta

Aamu- ja iltapäivätoiminnasta raportoidaan kunnan järjestämän, perusopetuslain (1136/2003 8 a luku) edellytykset täyttävän koululaisten aamu- ja iltapäivätoiminnan käyttökulut ja -tuotot. Tiedot ilmoitetaan erikseen oman toiminnan, ostopalveluna hankitun ja kunnan avustaman toiminnan osalta. Mikäli kunta myy aamu- ja iltapäivätoimintaa toiselle koulutuksenjärjestäjälle tai hyvinvointialueelle, toiminnan kuluja tai tuottoja ei raportoida tutt-tauluissa aamu- ja iltapäivätoiminnan kuluihin tai tuottoihin. Tällöin ap/ip-palveluluokan kulut eivät täsmää tutt-taulussa ap/ip toiminnan kuluihin.

Lukiokoulutus

Lukiokoulutuksesta raportoidaan tiedot riippumatta siitä, missä opetus järjestetään. TOTT-taulukkoon sisällytetään myös kansanopistoissa ja kansalaisopistoissa järjestettävä lukiokoulutus, maahanmuuttajien ja vieraskielisten lukiokoulutukseen valmistava koulutus, lukiokoulutuksen yhteydessä järjestetty tutkintokoulutukseen valmistava koulutus sekä lukion aineopiskelu.

Lukiokoulutuksen valtionosuusjärjestelmään kuuluvat kustannukset eritellään toimintoittain opetukseen, oppimateriaaleihin ja välineisiin, majoitukseen, kuljetukseen (=vain oppivelvollisuuslain mukaiset majoitettujen matkakorvaukset), ruokailuun, muuhun oppilashuoltoon, hallintoon ja kiinteistöjen ylläpitoon. Edellä mainittuihin toimintoittaisiin kustannuksiin sisällytetään kustannukset tutkintokoulutukseen valmistavasta koulutuksesta, minkä lisäksi kyseiset kustannukset eritellään vielä erikseen taulun k-t16.03 riville R0110. Lukiokoulutuksen valtionosuusjärjestelmään kuuluviin kustannuksiin luetaan myös tutkintokoulutukseen valmentavan koulutuksen kustannukset. Oppimateriaalit ja välineet - sekä kuljetus- toimintoille ei tule sisällyttää henkilöstökustannuksia vaikka taulukkomallissa tämä onkin mahdollista.

Valtionosuusjärjestelmään kuulumattomista kustannuksista raportoidaan erikseen sisäisiin vuokriin sisältyvät pääomakustannukset ja kotikunnan maksusuudet. Kohdassa *Valtionosuusjärjestelmään kuulumaton* (rivi R0120) raportoidaan opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetun lain (1705/2009) 31 §:ssä luetellut kustannukset. Sisäisiin vuokriin sisältyviä pääomakustannuksia ja kotikunnan maksusuuksia **ei sisällytetä** riville R0120.

Muita valtionosuusjärjestelmään kuulumattomia kustannuksia ovat maksullinen palvelutoiminta, kuten koulutuspalvelujen tai muiden palvelujen myynti, erikseen lakiin perustuvaa rahoitusta vastaavat kulut (esimerkiksi työllistämistuella palkattujen henkilöi-

den palkkauskustannuksista tuella katettu osuus), opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetun 45 §:n tai muun kuin opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetun lain nojalla maksettuja avustuksia vastaavat kulut, koulumatka-avustus ja kuljetuskustannukset (muut kuin oppivelvollisuuslain perusteella majoittuville maksetut matkakorvaukset) ja rahoituskustannukset. Valtionosuusjärjestelmään kuulumattomiin kustannuksiin ei sisällytetä erikseen kohdassa R0130 raportoitavia sisäisiin vuokriin sisältyviä pääomakustannuksia.

Lukiokoulutuksen yksikköhintaa laskettaessa huomiotta jätettävät valtionosuuspohjaan kuulumattomat kustannukset on yksityiskohtaisesti lueteltu opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetun lain 1705/2009 31 §:ssä (30.12.2014/1410).

Pienet hankkeet

Pienet hankkeet ovat investointiosan palveluluokakohtaisiin investointeihin sisältyviä alla kuvattujen määritelmien ehdot täyttäviä investointeja. TOTT-raportoinnin yhteydessä pienillä hankkeilla ei siis tarkoiteta kehittämishankkeita, vaan investointityyppejä rakennus-, kaluste- ja muita hankintoja.

Pienet hankkeet raportoidaan TOTT-raportointikokonaisuudessa varhaiskasvatuksesta, esi- ja perusopetuksesta ja lukiokoulutuksesta. Pienet hankkeet ovat investointeihin sisältyviä tietyn euromäärän alittavat hankkeita, joihin ei ole saatu erillistä perustamishankkeen valtionavustusta. Hankkeen euromääräinen raja koskee koko hanketta, vaikka hankkeen kustannukset jakautuisivatkin usealle koulutusmuodolle ja/tai usealle kalenterivuodelle. Euromääräinen raja koskee koko hanketta, vaikka hankkeen kustannukset jakautuisivatkin useammalle koulutusmuodolle ja/tai useammalle kalenterivuodelle. TOTT-raportoinnissa kunakin vuonna pieniin hankkeisiin raportoidaan tilivuodelle kirjattu pienten hankkeiden kokonaiseuromäärä eli erillisten hankkeiden kokonaissumma tilivuonna voi ylittää yksittäisen hankkeen euromääräisen rajan.

Perustamishankkeella tarkoitetaan toiminnallisen kokonaisuuden muodostavaa tilojen rakentamista, hankintaa, peruskorjausta tai vastaavia toimenpiteitä ja niihin liittyvää irtaimen omaisuuden hankintaa, jos toimenpiteen arvioidut arvonlisäverottomat kokonaiskustannukset ovat vähintään 400 000 euroa. Pienistä hankkeista raportoidaan perusopetuksesta, lukiokoulutuksesta, esiopetuksesta ja varhaiskasvatuksesta myös palautusjärjestelmän arvonlisävero.

Perusopetuksen pienet hankkeet

Perusopetuksen pienillä hankkeilla tarkoitetaan perusopetuksen investointeihin sisältyviä hankkeita, joiden arvonlisäverottomat kustannukset ovat alle 400 000 euroa ja joihin ei ole saatu erillistä perustamishankkeen valtionavustusta. Pieninä hankkeina raportoidaan kaikki tilivuoden perusopetuksen pienet hankkeet yhteensä. Perusopetuksen pieniin hankkeisiin ei sisällytetä aamu- ja iltapäivätoiminnan pieniä hankkeita. Investointeihin sisältyvät oppivelvollisuuslain (1214/2020) mukaan opiskelijoille tarjottujen maksuttomien oppimateriaalien ja välineiden kaikki hankintakustannukset tutkintokoulutukseen valmentavan koulutuksen osalta ilman euromääräistä ylärajaa ilmoitetaan tässä kohdassa pieninä hankkeina.

Lukiokoulutus, pienet hankkeet

Lukiokoulutuksen pienillä hankkeilla tarkoitetaan lukiokoulutuksen investointeihin sisältyviä hankkeita, joiden arvonlisäverottomat kustannukset ovat alle 400 000 euroa ja joihin ei ole saatu erillistä perustamishankkeen valtionavustusta. Pieninä hankkeina raportoidaan kaikki tilivuoden lukiokoulutuksen pienet hankkeet. Investointeihin sisältyvät oppivelvollisuuslain (1214/2020) mukaan opiskelijoille tarjottujen maksuttomien oppimateriaalien ja välineiden kaikki hankintakustannukset ilman euromääräistä ylärajaa ilmoitetaan tässä kohdassa pieninä hankkeina. Lukiokoulutuksen yksikköhintoja laskettaessa pienet hankkeet luetaan kustannuspohjaan.

Esiopetus, pienet hankkeet

Esiopetuksen pienillä hankkeilla tarkoitetaan esiopetuksen investointeihin sisältyviä hankkeita, joiden arvonlisäverottomat kustannukset ovat alle 400 000 euroa ja joihin ei ole saatu erillistä perustamishankkeen valtionavustusta. Pieninä hankkeina raportoidaan kaikki tilivuoden esiopetuksen pienet hankkeet yhteensä.

Varhaiskasvatus, pienet hankkeet

Varhaiskasvatuksesta raportoidaan varhaiskasvatuksen investointeihin sisältyvät ns. pienet hankkeet, jotka alittavat sosiaali- ja terveydenhuollon suunnittelusta ja valtionavustuksesta annetun lain (733/1992) 20 §:ssä perustamishankkeelle säädetyn euromäärän (300 000 euroa). Pieninä hankkeina raportoidaan kaikki tilivuoden pienet hankkeet varhaiskasvatuksessa yhteensä. Varhaiskasvatukseen ei lueta esiopetusta eikä perusopetuslain (628/1998) edellytykset täyttävää koululaisten aamu- ja iltapäivätoimintaa.

7.10 Kunnan ja kuntayhtymän kalenterivuotta koskevat tilinpäätöstietoja täydentävät muut taloustiedot (31.5. mennessä edelliseltä vuodelta) = KKYTT

KKYTT-tietoina raportoidaan erityisesti Tilastokeskuksen, Valtiovarainministeriön, Opetushallituksen, Terveystieteiden tutkimuslaitoksen (myöhemmin THL) tarvitsemia erillisiä taloustietoja. Samaan taulukkoon on yhdistetty myös muita yksittäisiä tietotarpeita, kuten kuntien erityisen vaikeaa taloudellista asemaa kuvaavissa tunnusluvuissa tarvittava tieto kunnan ja kuntakonsernin sekä liikelaitosten vuokravastuiden kokonaismäärästä. Tietoihin sisällytetään kunnan tiedot mukaan lukien liikelaitokset siten, että mahdolliset sisäiset erät eliminoidaan. Lisäksi on raportoitava erikseen liikelaitosten tiedot.

Euroopan unionin jäsenmaat raportoivat komissiolle kahdesti vuodessa EDP-alijäämä- ja -velkatiedot, joita käytetään EU:n vakaus- ja kasvusopimuksen yhteydessä arvioitaessa julkisen talouden tilaa. Raportointi on osa liiallisten alijäämien menettelyä

(excessive deficit procedure, EDP). Raportoitavat tiedot perustuvat kansantalouden tilinpitoon. EDP-tietojen raportointivelvollisuus perustuu *EU-asetukseen 479/2009* (muutettu *asetuksilla 679/2010 ja 220/2014*). EDP-raportoinnin kautta kuntien ja kuntayhtymien taloustietoihin kohdistuu useita vaatimuksia. Osa näistä tiedoista ei käy suoraan ilmi kuntien ja kuntayhtymien tilinpäätöslaskelmista tai tilinpäätöksen liitetiedoista, vaan tiedot on kerättävä erikseen.

7.10.1 Erillistietotarpeet OPH ja THL (raportointikokonaisuuden KKYTT osakokonaisuus k-t01)

THL ja STM tarvitsevat muutamia erillistietoja kansallisen ja kansainvälisen raportoinnin toteuttamiseen sosiaali- ja terveydenhuollon kustannuksista, jotka tarkentavat palveluluokakohtaisia kustannustietoja. Tällaisia tietoja ovat muun muassa asiakasmaksut.

Tiedonantaja on palvelun tuottaja ja työnantajaroolissa toimiva (työterveyshuollon kustannukset).

Kustannuserä	Kuvaus
Toimintatuotot: Teatteri-, tanssi- ja sirkuspalvelut, valtionosuusrahoitusta saavat laitokset	Valtionosuusrahoitusta saavien teatteri-, tanssi- ja sirkuspalveluihin kuuluvien laitosten toimintatuotot yhteensä
Toimintakulut: Teatteri-, tanssi- ja sirkuspalvelut, valtionosuusrahoitusta saavat laitokset	Valtionosuusrahoitusta saavien teatteri-, tanssi- ja sirkuspalveluihin kuuluvien laitosten toimintakulut yhteensä. Kulut sisältävät laitoksille kohdistetut vyörytyskulut mutta ei poistoja ja arvonalentumisia.
Toimintatuotot: Musiikkipalvelut, valtionosuusrahoitusta saavat laitokset	Valtionosuusrahoitusta saavien orkestereihin kuuluvien laitosten toimintatuotot yhteensä
Toimintakulut: Musiikkipalvelut, valtionosuusrahoitusta saavat laitokset	Valtionosuusrahoitusta saavien musiikkipalveluihin kuuluvien orkestereihin kuuluvien laitosten toimintakulut yhteensä. Kulut sisältävät orkesterille kohdistetut vyörytyskulut mutta ei poistoja ja arvonalentumisia.
Toimintatuotot: Museopalvelut, valtionosuusrahoitusta saavat laitokset	Valtionosuusrahoitusta saavien museoiden toimintatuotot yhteensä
Toimintakulut: Museopalvelut, valtionosuusrahoitusta saavat laitokset	Valtionosuusrahoitusta saavien museoiden toimintakulut yhteensä. Kulut sisältävät näille laitoksille kohdistetut vyörytyskulut mutta ei poistoja ja arvonalentumisia.

Toimintakulut: Oppivelvollisuuden laajentumisen ohjaustehtävä kunnilla, kun opiskelija/toiminta ei ole minikään koulutusmuodon piirissä	Toimintakulut: Oppivelvollisuuden laajentumisen ohjaustehtävä kunnilla, kun opiskelija/toiminta ei ole minkään koulutusmuodon piirissä, palveluluokilta koottu tieto ilman poistoja ja arvonalentumisia
Kulttuurifestivaalille ja -tapahtumille käyttökustannukset	Kulttuurifestivaalilla ja -tapahtumalla tarkoitetaan tässä säännöllistä ja toistuvaa, esimerkiksi vuosittaista, tietyssä aikana ja tietyssä paikassa järjestettävää tapahtumaa, jonka ohjelmisto perustuu pääosin taide- ja kulttuurisisältöön. Kulttuurifestivaaleihin ja -tapahtumiin ei lueta taide- ja kulttuurilaitosten, kirjastojen, kulttuuritalojen ja kulttuurikeskusten tai muiden vastaavien sekä taideoppilaitosten normaaliin kausiohjelmaan sisältyviä tai yksittäisiä esityksiä, näyttelyitä, konsertteja tai kurssi- ja opetustoimintaa. Kulttuurifestivaalien ja -tapahtumien käyttökustannukset (toimintakulut, vyörytyskulut, poistot ja arvonalentumiset)
Josta: Kulttuurifestivaaleille ja -tapahtumille myönnetty avustukset	Kuntien kulttuurifestivaaleille ja -tapahtumille myönnetävät avustukset. Näihin ei lueta yleisavustuksia, jotka myönnetään tapahtumia järjestäville organisaatioille.
Kulttuurifestivaalien ja -tapahtumien käyttötuotot	Kulttuurifestivaalien ja -tapahtumien käyttötuotot (toimintatuotot, vyörytystuotot, valmisteverastojen muutos, valmistus omaan käyttöön)
Josta: Kulttuurifestivaalien ja -tapahtumien lippu- ja muut myyntituotot	Kuntien tilinpäätöstietoihin sisältyvät kulttuurifestivaalien ja -tapahtumien lippu- ja muut myyntituotot.
Harrastamisen Suomen malli, käyttökustannukset	Harrastamisen Suomen mallin mukaisella rahoituksella avustettu toiminta kunnassa eri opetus- ja kulttuuritoimen alueilla koottuna yhteen eri palveluluokilta. Kaikki toimintakulut, vyörytyskulut, poistot ja arvonalentumiset
Harrastamisen Suomen malli, käyttötuotot	Harrastamisen Suomen mallin toiminnan käyttötuotot yhteensä (toimintatuotot, vyörytystuotot, valmisteverastojen muutos, valmistus omaan käyttöön)

Työterveyshuollon kustannukset	Työterveyshuollon itse tuotetun sekä ostopalveluna <u>yksityiseltä</u> hankittujen palvelujen kustannukset yhteensä. Työterveyshuollon palvelut, jotka järjestetään kunnan järjestämisvastuun perusteella (terveydenhuoltolaki 1326/2010, 18§) kunnan alueen työnantajille, yrittäjille ja omaa työtään tekeville ja työterveyshuollon palvelut, jotka järjestetään työnantajan roolissa omalle henkilökunnalle (työterveyshuoltolaki 1383/2001, 4§) sekä kunnan järjestämät muut työterveyshuollon palvelut. Järjestämisvastuu sisältää sekä itse tuotetut että ostopalveluna hankitut palvelut. Kustannukset ilmoitetaan bruttokustannuksina eli käyttökustannuksiin lasketaan mukaan sisäiset ja ulkoiset toimintamenot yhteensä, poistot ja arvonalentumiset sekä vyörytysmenot.
--------------------------------	--

7.10.2 VM:n erityistietotarpeet (- raportointikokonaisuuden KKYTT osakokonaisuus k-t17)

Valtiovarainministeriö tarvitsee kuntataloudesta kalenterivuotta täydentävinä tietoina tietoja sekä kuntatalouden tasapainotilan arviointia että valtionosuusjärjestelmän kustannustenjaon tarkistusta varten.

Kunnan ja kuntayhtymän ulkoiset vuokravastuut eritellään kirjanpitolautakunnan kuntajaoston liitetietoyleisohjeen mukaisesti kunnan/kuntayhtymän ja kunnan/kuntayhtymän liikelaitosten sekä konsernin vuokravastuusiin. Uudessa kriisikuntakriteerissä tarkastellaan konsernitilinpäätöksen lainojen ja vuokravastuiden yhteismäärää suhteessa kunnan asukasmäärään.

Kunnan ja kuntayhtymän ulkoiset vuokravastuut eritellään kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston liitetietoyleisohjeen mukaisesti kunnan/kuntayhtymän ja kunnan/kuntayhtymän liikelaitosten sekä konsernin vuokravastuusiin. Tietoja käytetään kriisikuntakriteerissä tarkasteltaessa konsernitilinpäätöksen lainojen ja vuokravastuiden yhteismäärää suhteessa kunnan asukasmäärään.

Solussa R0020 raportoidaan kunnan tai kuntayhtymän vuokravastuut yhteensä sisältäen liikelaitokset ja taseyksiköt. Solussa R0030 raportoidaan liikelaitoksen vuokravastuut. Solussa R0040 raportoidaan konsernin vuokravastuut. Vapaaehtoisena tietona voidaan vuokravastuista eritellä soluun R0010 kunnan tai kuntayhtymän leasingvuokravastuut yhteensä. Pakollisena tulee raportoida kiinteistöihin liittyvien leasingvastuiden osuus taulussa k-t22.01.

Peruspalveluiden valtionosuusjärjestelmän kustannustenjaon tarkistuksessa valtionosuuslain mukaan kustannuksiin ei lasketa sisäisiin vuokriin sisältyviä pääomakustannuksia. Investointeihin sisältyvät pienet hankkeet sen sijaan huomioidaan. Opetuksesta vastaavat tiedot ilmoitetaan raportointikokonaisuudessa TOTT.

Sisäisen vuokran pääomakustannuksella tarkoitetaan keskitetysti hoidettujen tilojen sisäisiin vuokriin tai vyörytyksiin sisältyviä suunnitelman mukaisia poistoja, laskennallisia poistoja ja korkoja sekä muita vastaavia kustannuslaskennallisia eriä, jotka eivät saa sisältyä kiinteistöjen ylläpitoon.

Pienet hankkeet

Raportilla ilmoitetaan erikseen kirjastotoimen investointeihin sisältyvät niin sanotut **pienet hankkeet**, jotka sisältyvät investointiosan palveluluokkakohtaisiin investointeihin ja joihin ei ole saatu erillistä perustamishankkeen valtionosuutta.

Kirjastopalvelujen pienet hankkeet

Investointeihin sisältyvät valtioneuvoston asetuksella säädetyn euromäärän alittavat ns. pienet hankkeet (kirjastojen hankekohtainen raja ilman arvonlisävero on 400.000 euroa *RahA 1766/2009*), joihin ei ole saatu erillistä perustamishankkeen valtionosuutta.

Pienten hankkeiden menoihin ei lueta mukaan ostoihin sisältyneitä palautusjärjestelmän piiriin kuuluvia arvonlisäveroja.

Takaukset

Solussa R0110 raportoidaan kunnan ja kuntayhtymän takaukset muiden puolesta, jäljellä oleva pääoma sekä solussa R0120 konsernin takaukset muiden puolesta, jäljellä oleva pääoma. Soluissa raportoitavan tiedon tulee olla Yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista mukaisesti tilinpäätöksessä esitetty tieto.

7.10.3 PPP-hankkeet (k-t18.01 ja k-t18.02)

Ns. elinkaarimallin, PPP-mallin tai kumppanuussopimuksen perusteella maksetut kokonaispalvelumaksut erotetaan omaksi eräkseen, koska tilastoinnin alijäämä- ja velkaraportoinnissa raportoidaan tietoja tällaisiin hankkeisiin liittyen mm. palvelumaksuista. Eriksessä on ilmoitettava vuoden aikana maksetut hankkeen palvelumaksut (sis. vuokratulot ja maksut palveluista).⁸⁹

⁸⁹ Elinkaarimallin tms. kirjauksista kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 100/2011.

Tarve: EDP-raportoinnin ja budjettikehysdirektiivin vaatimukset.

Kuvaus: Tieto mahdollisista PPP-hankkeista, joissa kunta tai kuntayhtymä on osapuolena, niiden arvosta, toteuttamisajasta ja toteuttajasta.

PPP-hankkeet (public-private partnerships) ovat pitkiä sopimuksia vähintään kahden yksikön välillä. Hankkeen toinen osapuoli on yksityinen tai julkisomisteinen yritys ja toinen osapuoli julkisyhteisö (käytännössä kunta, kuntayhtymä tai valtio). Hankkeessa yritys rakentaa investointihyödykkeen (esimerkiksi koulurakennuksen) juuri tätä hanketta varten ja huolehtii hankkeen rahoituksesta, rakennuttamisesta sekä tuottaa investointihyödykkeeseen liittyviä palveluja sopimusajan julkisyhteisölle tai yleisölle. Julkisyhteisö (tai yleisö) maksaa palvelumaksua sopimuskauden ajan. Omistaminen, rakennuttaminen ja palveluiden tuottaminen voivat myös jakaantua usealle eri toimijalle.

Raportoinnissa ei kerätä tietoja sellaisista elinkaarihankkeiksi kutsutuista hankkeista tai sopimuksista, jotka tulevat kunnan tai kuntayhtymän omistukseen ja jotka kirjataan kunnan tai kuntayhtymän taseeseen. **Tietoja tarvitaan hankkeista, jotka kirjataan yksityisen tai julkisomisteisen yhteisön omistukseen.**

Tilastokeskus tiedustelee tarpeen tullen lisätietoja hankkeiden luokittelua ja raportointia varten merkittävistä hankkeista. Tilastokeskus ottaa tarvittaessa yhteyttä kuntiin tai kuntayhtymiin lisätietoja varten.

PPP-hankkeen määrittely

Kaikkien seuraavien ehtojen pitää täytyä, jotta hanke on raportoitava PPP-hanke:

1. Hankkeessa rakennetaan tai korjataan investointihyödykettä kunnan tai kuntayhtymän käyttöön. Investointihyödyke voi olla esimerkiksi koulu, silta tai tie.
2. Investointihyödykkeen rakentamisesta ja ylläpidosta tehdään pitkäaikainen sopimus (yli 15 vuotta) kunnan tai kuntayhtymän ja yhden tai useamman muun yksikön kanssa.
3. Investointihyödykkeen oikeudellisena omistajana on yksityinen tai julkisomisteinen yhteisö. Toisin sanoen hankkeessa rakennettava investointihyödyke kirjataan muualle kuin kunnan tai kuntayhtymän taseeseen. Jos investointihyödyke on kirjattu kunnan tai kuntayhtymän taseeseen, hanke ei ole PPP-hanke. PPP-hankkeessa investointihyödyke voi olla kirjattuna myös kunnan tai kuntayhtymän tytäryhteisön taseeseen. Kunnan tai kuntayhtymän antamat takaukset tai rahoitus omistavalle yhtiölle eivät vaikuta raportointiin.
4. Hankkeessa tulee olla mukana palveluntuottajana tai investointihyödykkeen omistajana jokin muu yhteisö kuin kunnan tai kuntayhtymän tytäryhteisö. Tarkoitus ei ole kerätä tietoja kuntien tai kuntayhtymien (kiinteistö) yhtiöidensä kautta toteuttamista investoinneista, ellei niissä ole mukana muita toimijoita.

5. Sopimukseen kuuluu hyödykkeen käytön lisäksi muita investointihyödykkeeseen liittyviä palveluja. Kunta tai kuntayhtymä maksaa palvelumaksua hyödykkeen käytöstä ja muista palveluista. Toteuttava yhteisö kantaa hyödykkeestä pelkkää rakentamista laajemman vastuun. Esimerkiksi koulurakennuksen kunnossapito ja korjaukset voivat kuulua sopimukseen rakennuksen käyttöoikeuden lisäksi. Palvelumaksut jakautuvat yleensä tasaisesti koko sopimusajanjaksolle ja ne ovat kunnan tai kuntayhtymän kirjanpidossa palvelujen ostoja (ja/tai vuokratuloja).

Hyödykkeen omistaja = sopimusosapuoli, joka omistaa investointihyödykkeen ja jonka taseeseen hyödyke on kirjattu.

Palveluntuottaja = sopimusosapuoli, joka tuottaa PPP-hankkeeseen liittyvän palvelun (kuten kunnossapidon), yleensä koko sopimuksen ajan. Ei tarkoiteta esimerkiksi vain rakennusajan mukana olevaa toimijaa.

Esimerkkejä PPP-hankkeista:

1. Perustapaus: Koulu on yrityksen investointi, joka kirjataan kokonaan yksityisen yrityksen taseeseen. Kunnan tai kuntayhtymän tekemän sopimuksen mukaan yksityinen yritys vastaa rakennuttamisesta, rahoituksesta, yllä- ja kunnossapidosta seuraavat 20 vuotta. Kunta tai kuntayhtymä maksaa yhtiölle tästä palvelumaksua vuosittain.
2. Omistus ja palveluntuottaja eri yksiköitä: Koulu kirjataan kunnan tai kuntayhtymän kokonaan tai osittain omistaman kiinteistöosakeyhtiön taseeseen. Sopimuksen mukaan yksityinen rakennusyritys vastaa rakentamisesta, yllä- ja kunnossapidosta seuraavat 20 vuotta. Kiinteistöosakeyhtiö rahoittaa hankkeen ja omistaa investointihyödykkeen.

Seuraavat **eivät** ole raportoitavia PPP-hankkeita:

1. Kunnan tai kuntayhtymän omaan taseeseen rakennettava hanke: Kunta tai kuntayhtymä tilaa rakennusyhtiöltä koulun ja kirjaa rakennuksen kunnan tai kuntayhtymän omaan taseeseen ja sopii, että rakennusyritys vastaa 20 vuoden ajan koulun yllä- ja kunnossapidosta.
2. Kunnan tai kuntayhtymän kiinteistöyhtiöön rakentama hanke, ei yksityisiä toimijoita: Kunta tai kuntayhtymä rakennuttaa koulukiinteistön kiinteistöyhtiöön. Rakentamisen jälkeen mukana ei ole muita toimijoita eikä pitkäaikaisia sopimuksia kiinteistön ylläpidosta ja korjauksista.

Vaaditut tiedot, yleensä saatavilla sopimuksista:

1. Yhteissumma yllämainitut ehdot täyttävien kaikkien PPP-hankkeiden arvioituista kokonaiskustannuksista.
2. Lisäksi merkittävistä hankkeista (hanke, jonka kokonaiskustannus on yli 10 miljoonaa euroa) raportoidaan seuraavat tiedot:

1. Hankkeen tunnus (hankkeen oma, yksilöivä tunnus, jota tulee käyttää koko hankkeen elinkaaren ajan. Voi sisältää aakkosia ja numeroita, eli voi olla nimi/koodi/hankennumero.)
2. Hankkeen nimi tai jokin muu tunnistetieto
3. Investointihyödykkeen omistavan yhteisön (eli yhteisö, joka omistaa hyödykkeen ja jonka taseeseen investointihyödyke on kirjattu) yritystunnus.
4. Ajanjakso (sopimuksen alku- ja loppuvuosi)
5. Vuoden aikana maksetut hankkeen palvelumaksut (sis. vuokratulot ja palvelumaksut)
6. Arvio jäljellä olevista palvelumaksuista (sis. vuokratulot ja palvelumaksut)
7. Arvio hankkeen kokonaiskustannuksesta kunnalle tai kuntayhtymälle ("sopimuksen mukainen kokonaiskustannus ilman arvonlisäveroa")
 1. josta arvio investoinnin osuudesta
 2. josta arvio sopimukseen liittyvien palvelujen osuudesta (muut kuin investoinnit)

Esimerkki raportin sisällöstä kunnalla X:

1. Arvio voimassa olevien PPP-hankkeiden kokonaiskustannuksista 31.12.2019: yhteensä 65 miljoonaa euroa.
2. Merkittäviä hankkeita (yli 10 miljoonan euron arvoiset hankkeet):

1. Hankkeen nimi	2. "Omistaja"	3. Toteutusaika	4. Vuoden ai- kana makse- tut palvelu- maksut	5. Arvio jäljellä olevista pal- velumak- suista	6. Arvio hank- keiden koko- naiskustan- nuksista	6a. josta arvio in- vestoinnin osuudesta	6b. josta arvio palvelun osuudesta
Uusi koulura- kennus	Kouluhanke Oy	2010–2036	1 000 000 €	15 000 000 €	30 000 000 €	10 000 000 €	20 000 000 €
Liikuntahalli	Uusi Liikunta- halli Oy	2010–2030	2 000 000 €	20 000 000 €	35 000 000 €	8 000 000 €	27 000 000 €

7.10.4 Takaukset (k-t19)

Tarve: EDP-raportoinnin sekä budjettikehysdirektiivin vaatimukset.

Kuvaus: EDP-raportoinnissa raportoidaan tiedot julkisyhteisöjen antamista takauksista siten kuin ne ilmoitetaan tilinpäätöksen liitetiedoissa (ks. kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista). Raportoinnissa annetaan tietoja uusista annetuista takauksista, takauskannasta, takauksista saaduista tuloista, takauksista koituneista tappioista (maksetuista takauskorvauksista), takausten perusteella omaksi otetuista veloista sekä takauskorvausten takaisinperinnästä.

Raportoitaviin takauksiin kuuluvat kunnan tai kuntayhtymän antamat takaukset samaan konserniin kuuluvien yhteisöjen puolesta sekä takaukset muiden puolesta yhteensä. Osuutta Kuntien takauskeskuksen takausvastuista ei ilmoiteta.

Lisäksi tiedoista tulee eritellä julkisyhteisöihin kuuluvien takausten saajien tiedot. Julkisyhteisöillä tarkoitetaan S13-alkuisia sektoreita Tilastokeskuksen ylläpitämässä sektoriluokituksessa 2023. Vaaditut tiedot:

- a. Takauskanta yhteensä ja siitä julkisyhteisöille annetut
 - Vuoden lopussa jäljellä oleva pääoma (ei alkuperäinen pääoma)
- b. Annetut uudet takaukset yhteensä ja siitä julkisyhteisöille annetut
 - Vuoden aikana annetut uudet takaukset (jäljellä oleva pääoma vuoden lopussa, ei alkuperäinen pääoma)
- c. Maksetut korvaukset takausvastuista yhteensä ja siitä julkisyhteisöille maksetut
 - Tapaukset, joissa kunta tai kuntayhtymä maksaa laenneen takauksen pois. Vuoden aikana maksetut korvaukset.
- d. Takauskorvausten takaisinperintätulot yhteensä ja siitä julkisyhteisöiltä saadut
 - Tarkoittaa korvauksia, jotka on saatu takauksen laukeamisen jälkeen perityksi takaisin takauksen saajalta.
- e. Takauksista saadut tulot yhteensä ja siitä julkisyhteisöiltä saadut
 - Vuoden aikana saadut tulot takauksista (takausprovisiot).
- f. Takausten perusteella omaksi otetut velat yhteensä ja siitä julkisyhteisöiltä

- Tapaukset, joissa kunta tai kuntayhtymä ottaa takauksen kohteena olleen velan omakseen.

7.10.5 Energiatehokkuussopimukset (k-t20.01 ja k-t20.02)

Tarve: EDP-raportoinnin vaatimukset

Kuvaus: Energiatehokkuussopimusten (Energy Performance Contracts) käsittelylle on erityinen ohjeistuksensa EDP-raportoinnissa. Energiatehokkuushankkeessa esimerkiksi kunta tai kuntayhtymä tekee energiatehokkuuteen erikoistuneen toimijan kanssa sopimuksen, joka tähtää energiatehokkuuden parantamiseen. Kyseisiä toimijoita nimitetään usein ESCO-yrityksiksi (Energy Service Company), ja hankkeita ESCO-hankkeiksi. Vaikka sopimus voi sisältää pelkkää palvelujen tarjoamista (esimerkiksi energianeuvontaa), tarkoitetaan tässä sellaisia sopimuksia, joihin liittyy yleensä sopimuksen alussa tehty investointi tai muu hankinta (ei kunnan tai kuntayhtymän omistukseen), esimerkiksi valaistuksen tai lämmitysjärjestelmän uusiminen. Kunnat ja kuntayhtymät ilmoittavat ko. sopimukset, joissa ovat osapuolena.

Energiatehokkuussopimuksen/-hankkeen tunnusmerkit:

- tähtää energiatehokkuuden parantamiseen
- kunnan kumppani on yleensä ESCO-yritys (Energy Service Company)
- investointi kumppanin omistukseen tai muu hankinta, yleensä sopimuksen alussa
- investointihyödyke siirtyy kunnan tai kuntayhtymän omistukseen sopimuksen lopussa

Vaaditut tiedot:

1. Vuoden aikana tehtyihin, uusiin energiatehokkuussopimuksiin sisältyvien investointien hankkeiden aikainen arvo eli energiasopimusten arvo (euroa)
2. Uusien energiatehokkuussopimusten määrä (kappaletta)
3. Lisäksi eriteltyinä hankkeet, joissa investoinnin arvo ylittää miljoona euroa.

Hankkeen nimi	Hankkeen arvo (euroa)
hanke 1	X euroa
hanke 2	X euroa

7.10.6 Kuntien ja kuntayhtymien omistamiin yhteisöihin liittyvät taloustiedot (k-t21.02, k-t 21.03 ja k-t 21.04)

EDP-raportoinnin sekä budjettikehysdirektiivin yhteydessä kartoitetaan myös tietoja kuntien ja kuntayhtymien omistamista yhteisöistä. Esimerkiksi yrityksen tappiolliselta tilikaudelta maksamaa osinkoa ei katsota kansantalouden tilinpidossa osingoksi vaan pääoman palautukseksi, jota ei katsota tuotoksi. Tämän vuoksi vastinparina oleva yhtiö on tunnistettava, jotta saadut osingot voidaan yhdistää yhtiön tulokseen.

Kunnan ja kuntayhtymän saamat osingot omistamiltaan yhteisöiltä

Kuvaus: Annetaan tieto saaduista osingoista ja miltä yhteisöiltä ne on saatu.

Ilmoitetaan kunnan ja kuntayhtymän saamat osingot omistamistaan yhteisöistä yhteisöittäin (myös muilta kuin konserniyhteisöiltä).

Eriteltävän osingon alaraja on 100.000 euroa. Jos kunta tai kuntayhtymä on saanut vuoden aikana yhdestä yhteisöstä yli 100.000 euroa, pitää luku eritellä.

Vaaditut tiedot:

1. osinkoa maksaneen yhteisön yritystunnus
2. yhteisöltä saatujen osinkojen määrä vuoden aikana (tuloslaskelmaan kirjatut).

Kunnan tai kuntayhtymän omistamien yhteisöjen pääomittaminen

Kuvaus: Annetaan tieto omistettujen yhteisöjen pääomittamisesta.

Tässä vaaditaan tietoja kuntien ja kuntayhtymien omistamiinsa yhteisöihin tekemistä pääomasijoituksista. Tietotarve perustuu pääomainjektioiden käsittelysääntöihin. Eriteltävän määrän alaraja on 100.000 euroa yhteisöä kohti. Tätä pienempiä pääomituk- sia ei tarvitse eritellä. Pääomittamisella tai pääomainjektiolla tarkoitetaan yhteisöön tehtyä oman pääoman ehtoista rahoitusta (ml. osakepääoman korotus, pääomalaina, sijoitukset svop-rahastoon)

Vaaditut tiedot:

1. pääomitetun yhteisön yritystunnus
2. yhteisöön tehtyjen pääomasijoitusten arvo vuoden aikana; pääomasijoituksella tarkoitetaan oman pääoman ehtoista rahoitusta yhteisölle

Osakkeiden ja osuuksien myynti

Kuvaus: EDP-raportoinnissa raportoidaan tietoja suurista osakkeiden ja osuuksien myynneistä.

Raja-arvo erittelylle 100.000 euroa yhteisöä kohti. Sisältää myös muut kuin konserniin kuuluvien yhteisöjen osakkeiden myynnit.

Myydyistä osakkeista ja osuuksista yhteisöittäin vaaditaan kohdeyhteisön (eli minkä yhteisön osuuksia tai osakkeita on myyty):

1. yritystunnus
2. vuoden aikana myytyjen osuuksien arvo luovutushintaan.

7.10.7 Muita lisäerittelyjä (k-t22.01, k-t22.02)

Rahoitusleasingin erittely vuokravastuista (kiinteistöihin liittyvät leasingvastuut)

Tarve: Tietoa kuntien ja kuntayhtymien rahoitusleasingin käytöstä. Rahoitusleasing kirjataan eri tavoin kansantalouden tilinpidossa ja EDP-raportoinnissa verrattuna liikekirjanpitoon.

Leasingit voidaan jakaa käyttö- ja rahoitusleasingiin. Rahoitusleasingin käsittely poikkeaa kansantalouden tilinpidossa ja liikekirjanpidossa.

Käyttöleasingissä investointihyödykettä, kuten konetta, vuokrataan lyhyitä aikoja ja vuokralleantaja usein huoltaa itse investointihyödykkeen sekä kantaa riskin ja mahdolliset voitot investointihyödykkeen omistamisesta. Käyttöleasing on lähellä tavanomaista vuokrasopimusta. Käyttöleasingissä leasingkohde saatetaan vuokrata useammalle vuokralleottajalle peräjälkeen, eikä leasingkausi siis käsitä kohteen koko taloudellista käyttöikää. Vuokralleottajalla on myös mahdollisuus irtisanoa sopimus.

Rahoitusleasing on vuokrausta, jossa rahoittaja hankkii vuokralleottajan tarvitseman kohteen ja vuokraa sen pitkäaikaisella sopimuksella. Usein rahoitusleasingilla voidaan vuokrata jopa kokonaisia rakennuksia ja sopimukset kestävät koko vuokratun hyödykkeen käyttöiän. Rahoitusleasing-sopimus voi koskea myös rakennusta ja muuta kiinteää omaisuutta. Rahoitusyhtiö rahoittaa kohteen hankinnan ostamalla laitteen sen myyjältä ja vuokraamalla se edelleen vuokralleottajalle. Rahoitusleasingissä hyödykkeeseen liittyvät edut ja riskit siirtyvät sopimuskauden alussa olennaisilta osin vuokralleottajalle.

Rahoitusleasing käsitellään liikekirjanpidossa vuokramenona, eikä vuokrattua investointihyödykettä kirjata kunnan tai kuntayhtymän taseeseen. Kansantalouden tilinpidossa vuokrattu investointihyödyke (ja velka) tulee kirjata vuokralleottajan taseeseen. Maksetut vuokratulot kirjataan korkona ja velan lyhennyksenä. Kansantalouden tilinpidossa katsotaan, että rahoitusleasing on yksinomaan rahoitustapa ja todellinen hyödykkeen omistus on vuokralleottajalla eikä vuokranantajalla ja se on kirjattava kunnan vuokralleottaja itse hankkisi hyödykkeen.

Rahoitusleasingin määritelmä: Rahoitusleasingiksi katsotaan pitkäaikaiset sopimukset, jotka kattavat koko hyödykkeen käyttöiän. Rahoitusleasingissa hyödykkeeseen liittyvät edut ja riskit siirtyvät sopimuskauden alussa olennaisilta osin vuokralleottajalle.

Erottelu käyttö- tai rahoitusleasingiin ei välttämättä ole saatavilla. Yksinkertaisena vaihtoehtona pyydetään tietoja kiinteistöjen vuokrauksesta, joka usein on rahoitusleasingia.

Lisäksi Velat ja vastuut prosenttia käyttötuloista -tunnusluvun laskemiseksi tarvitaan tieto vuokravastuista yhteensä.

Vaaditut tiedot:

- Kiinteistöihin liittyvät leasingvastuut vuoden lopussa yhteensä

Tilinpäätöshetkellä hoitamattomassa tilassa olevat kuluksi kirjaamattomat lainasaamiset

Tarve: Budjettikehysdirektiivin vaatimukset

Kuvaus: Lainasaaminen on hoitamattomassa tilassa, jos koronmaksu tai lyhennys on myöhässä 90 päivää tai yli tai jos lyhennys tai koronmaksu on pääomitettu, uudelleenrahoitettu tai lykätty sopimuksella.

Jos lainasaamiset ovat alle 90 päivää myöhässä, mutta on syytä epäillä, että saamista ei saada kokonaisuudessaan, on myös ne raportoitava summassa.

Vaaditut tiedot:

- Tilinpäätöshetkellä hoitamattomassa tilassa olevat kuluksi kirjaamattomat lainasaamiset, kaikki yhteensä.

Johdannaissopimuksiin ja arvopaperilainaanamiseen liittyvät saadut käteisvakuudet vuoden lopussa

Tarve: Tieto johdannaissopimuksiin ja arvopaperilainaukseen liittyvistä vastaanotetuista takaisinmaksettavista käteisvakuuksista (kanta vuoden lopussa). Muista käteisvakuuksista ei vaadita tässä tietoja.

Vaaditut tiedot:

- Johdannaissopimuksiin ja arvopaperilainaanamiseen liittyvät saadut käteisvakuudet, yhteissumma.

Uusista, vuoden aikana tehdyistä operaatioista lainasaamisten mitätöinti / toisen velan omaksi ottaminen

Kuvaus: Jos kunta tai kuntayhtymä mitätöi lainasaamisen muilta yhteisöiltä, pitää se kirjata kuluna sekä raportoida erikseen EDP-raportoinnissa. Samoin toisen yhteisön velan ottaminen itselle pitää raportoida erikseen. Tämä koskee velan ottamista itselle myös muilta kuin kunnan tai kuntayhtymän omistamilta yhteisöiltä.

Vaaditut tiedot, kokonaissumma seuraavista:

- Kunnan tai kuntayhtymän lainasaamisten mitätöinti (euroa)

- Kunnan tai kuntayhtymän itselleen muutoin kuin takauksen perusteella ottama toisen yhteisön velka (euroa)

Pakollisten varausten kirjaukset

Tarve: Pakollisia varauksia ei kirjata kansantalouden tilinpidossa tuotoksi tai kuluksi. Varauksien korjaamista varten tarvitaan tietoa, mille riveille pakollisia varauksia on kirjattu kunnan tai kuntayhtymän tuloslaskelmassa (tilinpäätöksessä).

Vaaditut tiedot:

Tuloslaskelmaan kirjattujen pakollisten varausten erittely riveittäin:

- Henkilöstökuluihin sisältyvä pakollisten varausten muutos
- Palvelujen ostoihin sisältyvä pakollisten varausten muutos
- Muihin toimintakuluihin sisältyvä pakollisten varausten muutos.

Koronvaihtosopimukset (k-t22.02)

Kuvaus: Annetaan tiedot koronvaihtosopimuksista.

Ilmoitetaan koronvaihtosopimuksista samat tiedot kuin tilinpäätöksen liitetiedoissa (ks. kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista).

Tiedot raportoidaan kunta tai kuntayhtymä yhteensä -tasolla sekä konserni yhteensä -tasolla.

Vaaditut tiedot, yleensä saatavilla rahalaitoksen vahvistuksesta:

1. käypä arvo = sopimuksen päättämiskustannus eli tulevien korkovirtojen diskontattu nykyarvo
2. kohde-etuuden arvo = suojatun rahasumman nimellisarvo.

7.10.8 Rakennusten määrä ja kerrostala sekä korjausrakentaminen (k-t 23)

Rakennuksella tarkoitetaan erillistä, sijaintipaikalleen kiinteästi rakennettua tai pystytettyä, omalla sisäänkäynnillä varustettua rakennelmaa, joka sisältää eri toimintoihin tarkoitettua katettua ja yleensä ulkoseinien tai muista rakennelmista (rakennuksista) erottavien seinien rajoittamaa tilaa. Korjausrakentamisella tarkoitetaan laajasti ottaen kaikkea sitä toimintaa, jolla pyritään parantamaan tai ylläpitämään olemassa olevan rakennuksen tai sen osien kuntoa.

Rakennusten määrällä ja kerrosalalla tarkoitetaan kaikkien rakennusten määrää ja kerrosalaa, eikä vain korjattujen. Kaikkien rakennusten määrät ja kerrosalat viittaavat kaikkiin raportoijan omistuksessa oleviin rakennuksiin.

Aktivoiduilla korjausmenoilla tarkoitetaan peruskorjauksesta ja perusparantamisesta aiheutuneita menoja, joita ei merkitä tuloslaskelmaan tilikauden kuluiksi. Aktivoidut korjausmenot sisältyvät käyttöomaisuuteen (pysyviin vastaaviin) kohottaen sen arvoa. Mitään tukipalveluiden kustannuksia ei kohdenneta korjausrakentamiseen.

Rakennusluokitus löytyy osoitteesta:

- https://koodistot.suomi.fi/codescheme;registryCode=jhs;schemeCode=rakennus_1_20180712

Korjausrakentamiseen kuuluu ilmoittaa kunnostus-, korjaus- ja uusimistöiden euro-määräiset kustannukset mukaan lukien materiaalikustannukset. Kiinteistön huolto ei kokonaisuutena kuulu korjausrakentamiseen. Asioita, jotka eivät kuulu korjausrakentamiseen ovat mm. lampun vaihto, hiekoittaminen, lumityöt, viemärin avaaminen, jätehuolto, siivous, puhdistus ja pesu. Investointien puolella uudisrakentaminen tai rakennuksen laajennus eivät kuulu korjausrakentamiseen.

Rakennuksen laajentamisen yhteydessä vanhaan osaan tehtävät korjaukset kuuluvat korjausrakentamiseen. Esimerkkinä vanhaan rakennukseen investointina hankittava uusi lämmitysjärjestelmä kuuluu korjausrakentamiseen.

Mukaan kuuluvat myös liikelaitosten rakennukset, sillä ne ovat osa kuntia.

Menot raportoidaan ilman arvonlisäveroa.

Rakennuksen (toimitilan) sijoittaminen luokituksen tiettyyn luokkaan määräytyy pääasiassa sen perusteella, mihin käyttötarkoitukseen suurinta osaa rakennuksen kokonaisalasta tai rakennusoikeudellisesta kerrosalasta käytetään. Asuinrakennuksiksi määritellään kuitenkin vain sellaiset rakennukset, joissa asuintilaa on yli puolet kerrosalasta.

Rakennuksen omistaja raportoi niistä rakennuksista, jotka hän omistaa. Tähän kuuluu myös sellaiset rakennukset, jotka se on vuokrannut eteenpäin. Vuokralaisen ei kuulu raportoida vuokraamistaan tiloista eikä niihin tekemistään korjauksista. Sen sijaan omistajan korjatessa vuokraamiaan tiloja, tulee kustannukset raportoida.

Tyhjillään olevat rakennukset merkitään sen mukaan, missä käyttötarkoituksessa ne olivat ennen kuin rakennus on tyhjentynyt. Keskenäisiä rakennuksia ei raportoida.

Kerrosala:

Kerrosalaan luetaan kerrosten alat ulkoseinien ulkopinnan mukaan laskettuina ja se kellarikerroksen tai ullakon ala, johon sijoitetaan tai voidaan näiden tilojen sijainnista, yhteyksistä, koosta, valoisuudesta ja muista ominaisuuksista päätellen sijoittaa rakennuksen pääasiallisen käyttötarkoituksen mukaisia tiloja (maankäyttö- ja rakennuslaki 115 § 3 mom.).

Opetusrakennukset:

Varhaiskasvatuksen rakennukset, yleissivistävien oppilaitosten rakennukset, ammatillisten oppilaitosten rakennukset, korkeakoulu ja tutkimuslaitosrakennukset, vapaan sivistystyön opetusrakennukset, järjestöjen, liittojen, työnantajien ja vastaavien opetusrakennukset

Terveydenhuollon rakennukset:

Terveys- ja hyvinvointikeskukset, keskussairaalat, erikoissairaalat ja laboratoriorakennukset, muut sairaalat, kuntoutuslaitokset, muut terveydenhuoltorakennukset

Sosiaalitoimen rakennukset:

Laitospalvelurakennukset, avopalvelurakennukset

Toimistorakennukset:

Rakennukset, jotka on tarkoitettu toimistotyön tekemiseen. Toimistotyö on muun muassa rahoitus- ja vakuutustoimintaa, lakiasiain- ja laskentatoimen palveluja, mainostoimintaa ja markkinointia, julkishallinnon virastotyötä, tieto- ja kulttuurituotteiden valmistusta ja jakelua, tietojen käsittelyä ja muuta tietopalvelutoimintaa.

Kokoontumisrakennukset:

Kulttuurirakennukset, seura- ja kerhorakennukset, uskonnollisten yhteisöjen rakennukset, urheilu- ja liikuntarakennukset sekä muut kokoontumisrakennukset.

Muut rakennukset:

Muilla rakennuksilla tarkoitetaan rakennusluokituksen 2018 mukaisia rakennuksia, jotka eivät ole opetusrakennuksia, terveydenhuollon tai sosiaalitoimen rakennuksia, toimistorakennuksia tai kokoontumisrakennuksia.

7.10.9 Muut erittelyt investoinneista, Rakentamiskustannukset (k-t24.01)

Maa- ja vesialueista sekä asuinrakennuksista, muista rakennuksista ja muista investointihyödykkeistä investointimenot eritellään omajohtoiseen rakentamiseen sekä rakennuttamiseen. Erittelyt tehdään koko kunnan tai kuntayhtymän tasolla, peruskunta (kuntayhtymä) ja liikelaitokset yhdistettynä. Sisällytetään kaikki taseeseen aktivoitu rakentaminen (uudis- ja korjausrakentaminen ym.). Valmiina ostettuja pysyvien vastaavien hyödykkeitä ei ilmoiteta investointierittelyssä, elleivät ne liity suoraan omajohtoiseen rakentamiseen. **Omajohtoinen rakentaminen yhteensä (A+B+C+D+E)**

Omajohtoisella rakentamisella tarkoitetaan aktivoitavien pysyvien vastaavien hankinnassa sellaista rakennustoimintaa, jossa kunta tai kuntayhtymä kantaa kokonaisvastuun rakentamisesta. Kunta tai kuntayhtymä maksaa tällöin muun muassa työntekijöiden palkat sosiaalikustannuksineen eli toimii työnantajana yleensä pääosalle työntekijöitä. Sivu- ja alaurakat (esimerkiksi vesijohtotyöt, maalaustyöt) saatetaan teettää eri yrityksillä, mutta nämä vastaavat vain omasta osaurakastaan.

Omajohtoinen rakentaminen eritellään kokonaisuudessaan seuraavasti:

- A. Asuinrakennukset
- B. Muut rakennukset
- C. Maa- ja vesialueet
- D. Kiinteät rakenteet ja laitteet yhteensä
- E. Koneet ja kalusto
- F. Muut investointihyödykkeet yhteensä

Nämä jaetaan vielä menolajiryhmiin:

- henkilöstömenot
- palveluiden ostot
- aineet, tarvikkeet ja tavarat
- avustukset
- muut toimintakulut.

Muut investointihyödykkeet -ryhmässä käsitellään myös esimerkiksi aktivoitavan tietojärjestelmäprojektin kustannukset, kun se rakennetaan omana työnä. Osaurakat kuuluvat menolajiryhmään *Palvelujen ostot*.

Rakennuttaminen

Rakennuttamisella tarkoitetaan sellaista rakentamista, jossa kunta tai kuntayhtymä teettää rakennushankkeen ulkopuolisilla urakoitsijoilla joko kokonaisurakkana tai jaettuina urakoina. Kunta tai kuntayhtymä vastaanottaa rakennuksen sen valmistuttua eikä toimi työnantajana rakentamisen aikana. Valmiina ostettuja pysyvien vastaavien hyödykkeitä ei ilmoiteta investointierittelyssä, elleivät ne liity suoraan rakennuttamiseen.

Rakennuttaminen eritellään kokonaisuudessaan seuraavasti:

- A. Asuinrakennukset
- B. Muut rakennukset
- C. Maa- ja vesialueet
- D. Kiinteät rakenteet ja laitteet
- E. Koneet ja kalusto
- F. Muut investointihyödykkeet.

7.11 Kunnan ja kuntayhtymän puolivuosisraportoinnin yhteydessä esitettävä tilinpäätösennuste (15.8. mennessä) = KTPE

Puolivuosisraportin yhteydessä esitetään tilinpäätösennuste koko vuodelta. Sektoritaisoista tietoa ei esitetä ennusteen yhteydessä. KTPE-ennuste muodostetaan kuntien ja kuntayhtymien talousarviotiedoista, joihin sisällytetään tiedossa olevat tulojen ja menojen muutokset kokonaistalouden tasolla. Kokonaistaloudella tarkoitetaan kunnan tai kuntayhtymän **ulkoista** tilinpäätösennustetta liikelaitokset ja muut eriytetyt yksiköt yhdisteltynä kuten tilinpäätöksessä ja talousarvion raportoinnissa, sisäiset erät eliminoidaan.

Ennusteessa tulee pyrkiä arvioimaan realistisesti tilikauden tilinpäätöksen tulosta. Tilinpäätösennuste esitetään ennakoitujen koko vuotta koskevien tietojen mukaisena riippumatta siitä, onko mahdollisia talousarviomuutoksia hyväksytty.

Tilinpäätösennusteen yhteydessä kommentoidaan mahdollisia alkuperäisestä talousarviosta muuttuneita tekijöitä, jotka vaikuttavat talousarvion ja ennusteen poikkeamaan. Kommentointia on mahdollista tehdä Valtiokonttorin hyväksyntäpalvelussa kenttäkohtaisesti tai t00-välilehden lisätietokentässä.

Henkilöstön määrä ilmoitetaan KTPE-raportointikokonaisuudessa pyöristettynä lähimpään kokonaisuuslukuun. Henkilötyövuoden laskemisesta ohjeistetaan AURA-käsikirjan liitteessä 7 (Sanasto).

7.12 Tytäryhteisöt, osakkuusyhteisöt, liikelaitokset ja muut yksiköt (31.12. mennessä tai useammin) = TOLT

TOLT- eli kunnan tai kuntayhtymän tytäryhteisöjä, osakkuusyhteisöjä, liikelaitoksia ja muita yksiköitä koskevat tiedot toimitetaan aina silloin, kun tytäryhteisöihin, liikelaitoksiin, vesihuollon taseyksiköihin, osakkuus- ja muihin omistusyhteisyyksiin tai kuntayhtymiin tulee muutoksia (eli perustetaan uusia, lopetetaan entisiä yksiköitä tai aiemmin ilmoitettuihin tietoihin esimerkiksi omistusosuudesta tulee muutoksia).

Myös niiden kuntien ja kuntayhtymien, joilla ei ole raportoitavia yhteisöjä tulee lähettää ja hyväksyä tyhjä TOLT-raportti vuosittain. Lisätietoa tyhjän raportin lähettämisestä löytyy Valtiokonttorin verkkosivuilta löytyvästä [Ohjeesta taloustietojen toimittamisesta Kuntatalouden tietopalveluun ja tietojen käsittely Hyväksyntäpalvelussa](#) luvusta 4.2.2 *TOLT-raportointikokonaisuuden toimittamisessa huomioitavaa*.

TOLT-tietojen on oltava ajan tasalla ennen kuin raportoidaan organisaation talouden tietoja. Käytännössä tietojen on oltava ajan tasalla ennen kunnan ja kuntayhtymän liikelaitoksen ja vesihuollon taseyksikön toteumaraportoinnin eli KLTR-kokonaisuuden raportointia.

Riippumatta siitä, onko muutoksia tapahtunut, TOLT-kokonaisuus tulee raportoida vähintään kerran vuodessa 31.12. mennessä, jolloin raportoidaan raportointikautta koskevat (eli raportoinnin tekoajankohtaa seuraavaa tilikautta koskevat) liikelaitokset ja vesihuollon taseyksiköt sekä raportointikautta edeltävää (eli raportointiajankohtaan nähden kuluva) tilikautta koskevat tytäryhteisöt, kuntayhtymät, osakkuusyhteisöt ja muut omistusyhteisyyshyhteisöt. Esimerkiksi mikäli vuotta eli raportointikautta 2024 koskeva TOLT raportoitaisiin 10.12.2023, tällöin raportilla ilmoitettaisiin vuonna 2024 voimassa olevat liikelaitokset ja vesihuollon taseyksiköt sekä 31.12.2023 voimassa olleet tytäryhteisöt, osakkuusyhteisöt ja muut omistusyhteisyyshyhteisöt sekä kuntayhtymät.

Toimintansa lopettaneet tai seuraavana vuonna toimintansa lopettavat liikelaitokset ja vesihuollon taseyksiköt ilmoitetaan myös TOLT-raportoinnissa ja niille ilmoitetaan toiminnan päätöspäivämäärä. Lopettavan liikelaitoksen ja taseyksikön lopetuspäivämäärä on raportoitava, jotta liikelaitos tai taseyksikkö voidaan merkitä lopettaneeksi tietojen jatkokäytössä.

Raporttoijan tulee huolehtia siitä, että eri tilikaudia koskevilla TOLT-raporteilla ilmoitettavat tiedot eri yksiköistä kohdistuvat oikeille tilikausille oheisen taulukon mukaan. Vuosittain 1.12.202x-15.4.202x+1 välisenä aikana on mahdollista raportoida kahta peräkkäistä tilikautta koskevia TOLT-raportteja. Eri tilikautta koskevissa raportoinneissa käytetään omia TOLT-Excel-lomakkeitaan, jotka ovat saatavilla [Valtiokonttorin verkkosivuilta](#).

Taulukko 2. Raportoittavat TOLT-kokonaisuudet tilikausittain sekä TOLT-osakokonaisuuksissa raportoittavat tiedot määräpäivien mukaan.

15.4.202X-1 (ESIM. 15.4.2023) MENNESSÄ	31.12.202X-1 (ESIM. 31.12.2023) MENNESSÄ	15.4.202X (ESIM. 15.4.2024) MENNESSÄ	31.12.202X (ESIM. 31.12.2024) MENNESSÄ	15.4.202X+1 (ESIM. 15.4.2025) MENNESSÄ
TOLT tilikaudelta 202x-2 (esim. 2022), mahdolliset korjaukset: <i>Vuonna 202x-2 (esim. 2022) voimassa olevat</i> t02 Liikelaitokset t03 Vesihuollon taseyksiköt --- TOLT tilikaudelta 202x-1 (esim. 2023), mahdolliset korjaukset osakokonaisuuksiin, jotka koskevat vuonna 202x-2 (esim. 2022) voimassa olevia tietoja t01 Tytäryhteisöt t04 Osakkuusyhteisöt ja muut omistusyhteisyyshyönteisöt t05 Kuntayhtymät HUOM! Osakokonaisuuksissa t02 Liikelaitokset ja t03 Vesi- huollon taseyksiköt ilmoitettava samat tiedot kuin 31.12.202x-2 mennessä, mikäli tiedoissa ei ole korjattavaa. --- Tietoja ei tarvitse toimittaa uudelleen, mikäli korjattavaa ei ole.	TOLT tilikaudelta 202x (esim. 2024), raportilla ilmoitetaan: <i>Vuonna 202x (esim. 2024) voimassa olevat</i> t02 Liikelaitokset t03 Vesi- huollon taseyksiköt Tuonna 202x-1 (esim. 2023) voimassa olevat t01 Tytäryhteisöt t04 Osakkuusyhteisöt ja muut omistusyhteisyyshyönteisöt t05 Kuntayhtymät HUOM! Osakokonaisuuksissa t02 Liikelaitokset ja t03 Vesi- huollon taseyksiköt ilmoitettava samat tiedot kuin 31.12.202x-1 mennessä, mikäli tiedoissa ei ole korjattavaa. --- Tietoja ei tarvitse toimittaa uudelleen, mikäli korjattavaa ei ole.	TOLT tilikaudelta 202x-1 (esim. 2023), mahdolliset korjaukset: <i>Vuonna 202x-1 (esim. 2023) voimassa olevat</i> t02 Liikelaitokset t03 Vesi- huollon taseyksiköt --- TOLT tilikaudelta 202x (esim. 2024), mahdolliset korjaukset osakokonaisuuksiin, jotka koskevat vuonna 202x-1 (esim. 2023) voimassa olevia tietoja t01 Tytäryhteisöt t04 Osakkuusyhteisöt ja muut omistusyhteisyyshyönteisöt t05 Kuntayhtymät HUOM! Osakokonaisuuksissa t02 Liikelaitokset ja t03 Vesi- huollon taseyksiköt ilmoitettava samat tiedot kuin 31.12.202x-1 mennessä, mikäli tiedoissa ei ole korjattavaa. --- Tietoja ei tarvitse toimittaa uudelleen, mikäli korjattavaa ei ole.	TOLT tilikaudelta 202x+1 (esim. 2025), raportilla ilmoitetaan: <i>Vuonna 202x+1 (esim. 2025) voimassa olevat</i> t02 Liikelaitokset t03 Vesi- huollon taseyksiköt Tuonna 202x (esim. 2024) voimassa olevat t01 Tytäryhteisöt t04 Osakkuusyhteisöt ja muut omistusyhteisyyshyönteisöt t05 Kuntayhtymät HUOM! Osakokonaisuuksissa t02 Liikelaitokset ja t03 Vesi- huollon taseyksiköt ilmoitettava samat tiedot kuin 31.12.202x mennessä, mikäli tiedoissa ei ole korjattavaa. --- Tietoja ei tarvitse toimittaa uudelleen, mikäli korjattavaa ei ole.	TOLT tilikaudelta 202x, mahdolliset korjaukset: <i>Vuonna 202x (esim. 2024) voimassa olevat</i> t02 Liikelaitokset t03 Vesi- huollon taseyksiköt --- TOLT tilikaudelta 202x+1 (esim. 2025), mahdolliset korjaukset osakokonaisuuksiin, jotka koskevat vuonna 202x (esim. 2024) voimassa olevia tietoja t01 Tytäryhteisöt t04 Osakkuusyhteisöt ja muut omistusyhteisyyshyönteisöt t05 Kuntayhtymät HUOM! Osakokonaisuuksissa t02 Liikelaitokset ja t03 Vesi- huollon taseyksiköt ilmoitettava samat tiedot kuin 31.12.202x mennessä, mikäli tiedoissa ei ole korjattavaa. --- Tietoja ei tarvitse toimittaa uudelleen, mikäli korjattavaa ei ole.
*Esimerkkitaulukossa 202x-3=2021, 202x-2=2022, 202x-1=2023, 202x=2024 ja 202x+1=2025				

TOLT-raportoinnin osalta kannattaa huomioida, että samaan aikaan on mahdollista raportoida kahden peräkkäisen tilikauden TOLT-tietoja siten, että mikäli aiemman tilikauden tietoihin tulee muutoksia, aiempaa tilikautta koskevaa TOLT-raporttia on mahdollista korjata seuraavan vuoden 15.4. mennessä liikelaitosten ja vesi-
huollon taseyksiköt

sikköjä koskevien tietojen osalta. Jos siis esimerkiksi 31.12.2022 mennessä raportoitaviin tilikauden 2023 TOLT-tietoihin tulisi muutoksia, tilikauden 2023 TOLT-raportti on mahdollista toimittaa korjatuin tiedoin tilikautena 2022 voimassa olevien tytär-, osakkuus- ja omistusyhteisyhteisöjen sekä kuntayhtymien osalta 15.4.2023 mennessä sekä liikelaitosten ja vesihuollon taseyksiköiden osalta 15.4.2024 mennessä taulukon 2 osoittaman logiikan mukaisesti.

Jos tytär-, osakkuus- ja omistusyhteisyhteisöjen tilinpäätöshetken tiedot eivät ole saatavilla 31.12., tulee TOLT-kokonaisuus raportoida uudestaan silloin kun nämä tiedot ovat valmiina, kuitenkin viimeistään seuraavan vuoden 15.4. mennessä taulukon 2 osoittaman logiikan mukaisesti.

TOLT-raportilla on annettava myös säätiöiden tiedot Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston [kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta antaman yleisohjeen](#) mukaisesti.

TOLT-raportointikokonaisuuden raportointi on mahdollista ainoastaan Excel-tiedon-syöttösovelluksen avulla tai suoraan XBRL-muodossa. Kokonaisuutta ei siis voi toimittaa csv-tiedostona teknisistä syistä. TOLT-raportin toimittamiseen liittyvistä teknisistä yksityiskohdista ohjeistetaan [Ohjeen taloustietojen toimittamisesta Kuntatalouden tietopalveluun ja tietojen käsittely Hyväksyntäpalvelussa](#) luvussa 4.2.2 *TOLT-raportointikokonaisuuden toimittamisessa huomioitavaa*.

t01 Tytäryhteisöt

Tiedot niistä tytäryhteisöistä, jotka kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston yleisohjeen mukaan ilmoitetaan tilinpäätöksen liitetiedoissa (ks. [Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista](#), liite 20). Myös tytäryhteisön asemassa olevat säätiöt ja yhdistykset ilmoitetaan tässä. Kuntayhtymä, joissa kunta tai kuntayhtymä on jäsenenä, ei ilmoiteta tässä, vaan omassa osakokonaisuudessaan (t05 Kuntayhtymät).

Jos 31.12. ei ole vielä tiedossa kuluvin vuoden lopun tilanne, lähetetään TOLT-raportointikokonaisuus uudestaan täydennetyin tytäryhteisötiedoin viimeistään 15.4.

Raportointikokonaisuudessa ilmoitetaan sekä yhdistellyt että yhdistelemättömät tytäryhteisöt.

Tytäryhteisön LEI-tunnus ilmoitetaan, jos yhteisöllä on sellainen.

Konsernin omistusosuudessa otetaan huomioon kunnan tai kuntayhtymän oman omistuksen lisäksi tytäryhteisöjen ja tytäryhteisöasemassa olevien kuntayhtymien kautta tuleva omistus kolmanteen osapuoleen. Mikäli kolmatta osapuolta ei ole, konsernin omistusosuus on sama kuin kunnan tai kuntayhtymän oma omistusosuus. Kunnan tai kuntayhtymän taikka konsernin omistusosuus tytäryhteisön asemassa olevista säätiöistä ja yhdistyksistä ilmoitetaan kuten tilinpäätöksen liitetiedoissa.

Osuus äänivallasta tarkoittaa kunnan tai kuntayhtymän taikka konsernin omistaman tytäryhteisön osakkeiden tai osuuksien tuottamaa äänimäärää tai sopimukseen perustuva äänimäärää. Konsernin äänivallassa otetaan huomioon kunnan tai kuntayhtymän äänivallan lisäksi tytäryhteisöjen ja tytäryhteisöasemassa olevien kuntayhtymien kautta tuleva äänivalta kolmanteen osapuoleen.

Osuus äänivallasta säätiössä tai yhdistyksessä määritellään sen perusteella, mikä osuus säätiön tai yhdistyksen hallituksen tai vastaavan toimielimen tai hallituksen nimittävän toimielimen jäsenistä kunnalla tai kuntayhtymällä taikka konsernilla on oikeus nimittää, tai miten se on säätiön tai yhdistyksen säännöissä tai muussa erillisessä sopimuksessa muuten määrätty.

Sidosyksikköasema-kentässä ilmoitetaan, onko yhteisö sidosyksikköasemassa kuntaan tai kuntayhtymään. Sidosyksikköasema määritellään [julkisista hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista annetun lain 15 §:ssä](#).

Tiedot annetaan kunkin tilikauden lopun tilanteen mukaisina.

t02 Liikelaitokset

Liikelaitoksen tunnus -kentässä annetaan kunnan tai kuntayhtymän y-tunnus ja loppuosaan liikelaitoksen yksilöivä laitostunnus eli kunnanYtunnus_kunnanSisäinenLiikelaitoksenTunnus (pituus 9+”_”+ max 5 merkkiä), esimerkiksi ”1234567-1_123”.

On tärkeää, että raportoinnissa käytetään samaa tunnusta jatkossa aina kun kyseisen liikelaitoksen tietoja raportoidaan. Myös kunnan ja kuntayhtymän liikelaitoksen ja vesihuollon taseyksikön toteutumaraportoinnissa eli KLTR-raportoinnissa on käytettävä samaa tunnusta kuin TOLT-raportoinnissa. Kun uusi liikelaitos perustetaan, tulee sille antaa uusi tunnus raportointiin, eikä esimerkiksi jonaikin vanhan liikelaitoksen tunnusta.

Toimiala annetaan TOL 2008 luokituksen mukaan. Toimialaluokitus löytyy sekä osoitteesta <https://www.stat.fi/fi/luokitukset/toimiala/> että osoitteesta https://koodis-tot.suomi.fi/codescheme;registryCode=jhs;schemeCode=toimiala_1_20080101. Liikelaitosten tiedot raportoidaan seuraavaa tilikautta koskien viimeistään 31.12. Toimintansa lopettaneet tai seuraavana vuonna toimintansa lopettavat liikelaitokset ilmoitetaan myös TOLT-raportoinnissa ja niille ilmoitetaan toiminnan päätöspäivämäärä.

t03 Vesihuollon taseyksiköt

Vesihuollon taseyksiköitä koskevat samat ohjeet kuin liikelaitoksia. Vesihuollon taseyksiköiden nimitiedossa on mainittava myös kunnan nimi.

Vesihuollon taseyksiköiden tiedot raportoidaan seuraavaa tilikautta koskien viimeistään 31.12. Toimintansa lopettaneet tai seuraavana vuonna toimintansa lopettavat vesihuollon taseyksiköt ilmoitetaan myös TOLT-raportoinnissa ja niille ilmoitetaan toiminnan päätöspäivämäärä.

t04 Osakkuusyhteisöt ja muut omistusyhteisyydet

Kohdassa t04 ilmoitetaan ne osakkuus- ja yhteisyydet sekä muut omistusyhteisyydet (myös säätiöt ja yhdistykset), jotka kirjanpitolausituksen hyvinvointialue- ja kuntajaoston [kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista antaman yleisohjeen](#) mukaan ilmoitetaan tilinpäätöksen liitetiedoissa (liite 22).

Tietoihin sisällytetään kaikki ne yhteisyydet, joissa kunnan, kuntayhtymän tai konsernin omistusosuus on yhtä suuri tai suurempi kuin 10 % ja jotka eivät kuulu kohtiin t01, t02, t03 ja t05. Tiedot annetaan kunkin tilikauden lopun tilanteen mukaisina.

Kohdassa t04 ilmoitetaan sekä yhdistellyt että yhdistelemättömät yhteisyydet.

Tytäryhteisöt-osakokonaisuudessa annetut ohjeet ja määritelmät omistusosuudesta ja äänivallasta sekä sidosyksikköasemasta koskevat myös osakkuusyhteisöjä ja muita omistusyhteisyyksiä.

t05 kuntayhtymät

Kohdassa t05 ilmoitetaan kaikki kuntayhtymät, joissa kunta, kuntayhtymä tai konserni on jäsenenä. Tiedot annetaan kunkin tilikauden lopun tilanteen mukaisina.

Osakokonaisuudessa t01 *Tytäryhteisöt* annetut ohjeet ja määritelmät omistusosuudesta ja äänivallasta sekä sidosyksikköasemasta koskevat myös kuntayhtymiä.

7.13 Kunnan ja kuntayhtymän kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuva taloudellinen toiminta (31.5. mennessä) = KKLMY

KKLMY-raportoinnissa raportoidaan kunnan tai kuntayhtymän kilpailulain 30 d §:n perusteella laatimat tuloslaskelmat. Kilpailulain 30 d §:n perusteella laadituilla tuloslaskelmilla tarkoitetaan niitä eriytettyjä tuloslaskelmia, jotka kuntien tulee kilpailulain 30 d §:n nojalla laatia kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvasta taloudellisesta toiminnasta ja esittää tilinpäätökseen sisältyvänä liitetietona⁹⁰. Kilpailu- ja kuluttajaviraston (KKV) verkkosivuilla on lisätietoja kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvasta [taloudellisesta toiminnasta](#) ja [kirjanpidon eriyttämisestä](#).

⁹⁰ Kirjanpitolausituksen kuntajaoston [Yleisohjeessa tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta](#) ohjeistetaan erillistilinpäätökset esitettäväksi omassa luvussa.

Kilpailulain 30 d §:ssä tarkoitettu kirjanpidon eriyttäminen tulee tehdä yksikkökohtaisesti. Lisätietoa kirjanpidon eriyttämisestä yksikkökohtaisesti on luettavissa KKV:n [sivuilta](#).

KKLMY-raportoinnissa esitetään kaikki eriytetyn toiminnan tuloslaskelmat samalla tasolla kuin ne on esitetty kunnan tilinpäätöksessä. Nimeä eriytetty toiminta (sarake C010) samoin kuin se on nimetty tilinpäätöksessä. Käytä KKLMY-raportoinnissa eriytetyn toiminnan laskelmasta samaa yksilöivää tunnusta (sarake C005) niin kauan kuin eriytetty tuloslaskelma pysyy sisällöllisesti samana. Yksilöivä tunnus voi olla nimi, koodi, numero tms.

Kilpailulain 30 d § ei erikseen määrää kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvan taloudellisen toiminnan tuloslaskelman kaavaa.

Huomioithan, että kunnan tai kuntayhtymän tilinpäätöksessä liikelaitoskaavalla tuotettu tieto tulee kuitenkin raportoidessa esittää KKLMY-raportoinnin edellyttämällä kaavalla. Alla olevassa taulukossa on kuvattuna, miten esimerkiksi liikelaitosmuodossa olevalta tilinpäätösraportilta sijoitetaan erät KKLMY-raportille. Mikäli kunta käyttää tilinpäätöksen liitetiedoissa esittämistapana kunnan tuloslaskelmakaavaa, joka on laajempi (esimerkiksi tilitasoinen), tulee nämä tiedot sovittaa KKLMY:n edellyttämälle tasolle alla olevaa esimerkkiä soveltaen. Katso myös [linkki KKV:n sivuille](#).

KKLMY-raportointikokonaisuuden erä	Sijoita liikelaitoksen tuloslaskelmakaavasta (valtioneuvoston asetus 525/2020, 20 §)
Toimintatuotot	Liikevaihto, Liiketoiminnan muut tuotot, Tuet ja avustukset kunnalta/kuntayhtymältä
Valmistus omaan käyttöön	Valmistus omaan käyttöön
Valmisteverastojen muutos + (-)	Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen lisäys (+) tai vähennys (-), Varastojen lisäys (+) tai vähennys (-)
Toimintakulut	Materiaalit ja palvelut, Palvelujen ostot, Henkilöstökulut, Liiketoiminnan muut kulut
Toimintakate	<i>Kirjaa soluun toimintakate (edellisten erotus).</i>
Rahoitustuotot ja -kulut + (-)	Rahoitustuotot ja -kulut
Vuosikate	<i>Kirjaa soluun vuosikate (toimintakatteen ja rahoitustuottojen ja -kulujen erotus).</i>
Poistot ja arvonalentumiset	Poistot ja arvonalentumiset
Satunnaiset erät + (-)	Satunnaiset tuotot ja kulut
Tilikauden tulos	Liikeliikäläämä (-alijäämä)

Tilinpäätössiirrot + (-)	Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+), Vapaaehtoisten varausten lisäys (-) tai vähennys (+), Rahastojen lisäys (-) tai vähennys (+)
Tilinkauden ylijäämä (alijäämä)	Tilikauden ylijäämä (alijäämä)
Vyörytyserät (tuotot +, kulut -)	<i>Kirjaa soluun vyörytyserät.</i>
Tilikauden yli-/alijäämä + vyörytyserät	<i>Kirjaa soluun tilikauden yli- ja alijäämä ja sisällytä vyörytyserät.</i>

Sisäisen kaupankäynnin määritykset täyttävät sisäiset erät sisällytetään toimintatuloihin ja -kuluihin. Jos vyörytyksen määrityksen täyttävät sisäiset erät on esitetty erillisenä kohtana tilinpäätöksessä, kirjaa ne vyörytyseriin (sarake C075). Jos niitä ei ole esitetty erillisenä kohtana tilinpäätöksessä tai ne sisältyvät jo muiden sarakkeiden tietoihin, voit jättää kohdan (sarake C075) tyhjäksi.

Kuntien ja kuntayhtymien, joilla ei ole kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvaa taloudellista toimintaa tai tämän toiminnan liikevaihto jää alle 40 000 euron vuodessa, ei tarvitse laatia KKLMY-raporttia (Valtiokonttorille).

Liitteet

Liite 1: Tilien luettelo (Excel)
Liite 2: Rahastoja koskevia kirjausesimerkkejä
Liite 3: Kaavio arvonalentumisen esittämisestä
Liite 4: Vakuutuskorvausten kirjaaminen
Liite 5: Kuntien ja kuntayhtymien palveluluokitus (Excel)
Liite 6: Kustannuslaskentaesimerkkejä
Liite 7: Sanasto
Liite 8: Sektorit XBRL-taksoniassa
Liite 9: Suoriteperusteisen neljännesvuosiraportoinnin erityispiirteet
Liite 11: Ohje opetustoimen taloustietojen toimittamiseen TOTT-raportointikokonaisuudessa

Liite 10. Covid 19 -pandemiakulujen ja -avustusten kohdentaminen palveluluokille on poistettu.

Talousraportoinnin keskeinen lainsäädäntö sekä tietoa kirjanpidon tapahtumien kirjaamisesta ja raportoisesta

Kuntalaki (410/2021), 112 § ja 120a §:
<https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2015/20150410>

Valtioneuvoston asetus kunnan taloutta koskevien tietojen toimittamisesta (524/2020):
<https://finlex.fi/fi/laki/alkup/2020/20200524>

Valtioneuvoston asetus kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista (525/2020):
<https://finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2020/20200525>

Valtiovarainministeriön asetus kunnan taloustietojen toimittamiseen sovellettavasta tietosisällöstä ja teknisistä kuvauksista koskien tilikautta 2023 (488/2022):
<https://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2022/20220488>

Valtiovarainministeriön asetus kunnan taloustietojen toimittamiseen sovellettavasta tietosisällöstä ja teknisistä kuvauksista koskien tilikautta 2024 (897/2023):
<https://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2023/20230897>

Kuntien ja kuntayhtymien automatisoidun talousraportoinnin käsikirja (AURA)
Valtiokonttorin verkkosivuilla:
<https://www.valtiokonttori.fi/maataykset-ja-ohjeet/kuntien-ja-kuntayhtymien-automattisen-talousraportoinnin-kasikirja-aura/#ebc38f9c>

Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston voimassa olevat yleisohjeet ja lausunnot:
<https://kirjanpitolautakunta.fi/hyvinvointialue-ja-kuntajaosto>

VERSIOHISTORIA

VERSIO	VERSIOON TEHDYT PÄIVITYKSET
Versio 3.2. Julkaistu 15.11.2023	Poistettu tililuettelo-osioista huollettavien varat ja pääomat. Lisätty liikevaihtoon tilinumero 3070 ja liiketoiminnan muut tuotot, tilin numero 3070 muotoon 3533.
	Päivitetty opetus- ja kulttuuritoimen tilinpäätöstä täydentävien tietojen ohjeistus sekä työterveyshuollon osalta käyttökustannusten määritelmä KKYTT-ohjeistukseen.
	Päivitetty luku 7.12 Tytäryhteisöt, osakkuusyhteisöt, liikelaitokset ja muut yksiköt (31.12. mennessä tai useammin) = TOLT
Versio 3.1 Julkaistu 20.9.2023	Kunta-AURA — talousraportoinnin käsikirja on päivitetty kokonaisuudessaan ja versiohistoria tyhjennetty. Käsikirjan vanhoihin versioihin ja versiohistorioihin muutoksineen on mahdollista tutustua Valtiokonttorin verkkosivuilla .