KUNTIEN JA KUNTAYHTYMIEN AUTOMATISOIDUN TALOUSRAPORTOINNIN KÄSIKIRJA

VERSIOHISTORIA

VERSIO	VERSIOON TEHDYT PÄIVITYKSET
9.4.2020: versio 1.0	Ensimmäinen versio Automatisoidun talousraportoinnin käsikirjasta
26.6.2020: versio 1.1	Sektoriluokitus ja Y-tunnus • Sijainti: 5.3 Sektoriulottuvuus sekä jako sisäisiin ja ulkoisiin eriin • Lisätty yksityishenkilöiden käsittelyä sektoriluokituksessa koskeva tarkennus: *Esimerkiksi yksityishenkilöillä ei ole y-tunnusta jolloin y-tunnusavainta ei voida hyödyntää. Sektoriluokituksessa yksityishenkilöt tulisi kohdentaa muilla menetelmillä sektoriluokituksessa sektoriin S14 kotitaloudet.*
	Palveluluokitusten kuvaus- ja huomautustekstejä päivitetty • Käsikirjan liite 5 Kuntien ja kuntayhtymien palveluluokitus • Muutokset on merkitty liitteessä punaisella värillä. • Punaisella ovat myös palveluluokan numerot, joissa on muutoksia. Itse numerot eivät ole muuttuneet.
	Keskitettyjen tuki- ja tilapalveluiden poistojen kohdentaminen • Sijainti: 5.5 Palveluluokille kohdennettavat meno- ja tulolajit (kustannuslajiluokitus) • Lisätty keskitettyjen tuki- ja tilapalvelujen poistojen kohdentamista koskeva huomio: *Keskitettyjen tuki- ja tilapalveluiden poistot kohdennetaan tuki- ja tilapalveluiden palveluluokalle.*
	Keskitettyjen tuki- ja tilapalveluiden poistojen kohdentaminen • Sijainti: 5.5 Palveluluokille kohdennettavat meno- ja tulolajit (kustannuslajiluokitus) sekä 5.5.8 Pääomakustannukset ja poistot • Lisätty keskitettyjen tuki- ja tilapalvelujen poistojen kohdentamista koskeva huomio: *Keskitettyjen tuki- ja tilapalveluiden poistot kohdennetaan tuki- ja tilapalveluiden palveluluokalle.*
	Sisäiset tuotehinnat, määritelmä katteelle • Sijainti: 5.6.2 Sisäinen kaupankäynti • Päivitetty sisäisiä tuotehintoja ja katetta koskeva teksti muotoon *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 sisäisisten hintojen osalta. Mikäli kaikki sisäiset hinnat on laskettu edellä kuvatun mukaisesti, voidaan markkinaehtoiseen toimintaan kohdistuvien sisäisten suoritteiden hintoihin lisätä esimerkiksi toimialan mukainen yleinen liikevoittoprosentti.

Tukipalveluiden kulut

- Sijainti: 5.6.2 Sisäinen kaupankäynti
- Poistettu luettelosta ja sitä seuraavasta kappaleesta ilmaus ”ulkoiset”

Sisäiset erät

- Sijainti: 3.1.3 Sisäiset erät
- Lisätty sisäisiä eriä koskeva kuvaus

  Kunnissa ja kuntayhtymissä käytetään sisäisiä eriä myös 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). Tätä palveluluokan resurssien sisäisen käytön tietoa ei raportoida KKTPP-raportointikokonaisuudessa.

Työterveyden raportointi

- Sijainti: 5.5.12 Työterveyshuolto
- Lisätty muutos
  KKYTT raportin työterveyshuoltoon ilmoitetaan vain itse tuotetun sekä ostopalveluna yksityiseltä hankitun työterveyshuollon kokonaiskulut

Luovutusvoittojen käsittely palveluluokituksessa

- Sijainti: 7.8 KKTPP
- Lisätty seuraava täsmennys:
  Jos pysyvän vastaavan myynnistä tuleva luovutusvoitto kirjataan satunnaisiin, se ei tule palveluluokitukseen. Jos luovutusvoitto tulkitaan

	osaksi tavanomaista toimintaa, voitto kirjataan toimintakatteeseen sisältyviin muihin toimintatuottoihin ja palveluluokille seuraavasti: • *Maan myynnin myyntivoitot kirjataan Maaomaisuuden hallinta - palveluluokalle.* • *Asunto-osakkeiden myyntivoitot kirjataan Asuntojen vuokraus palveluluokalle.* • *Osakkeiden myyntivoitot (pl. Asunto-osakkeet ja muut tilat) kirjataan Tukipalvelut-palveluluokalle.* • *Muiden kunnan tilojen myyntivoitot kirjataan Tilavuokrauspalvelut-palveluluokalle.* • *Muutoin luovutusvoitot kirjataan siihen palveluluokkaan, mihin palveluun liittyy, eli samalla kuin luovutustulokin.*
	Poistettu ristiriitaisuudet KKNR-alakappaleissa 7.2.1.1 ja 7.2.1.2. Neljännesvuosiraportoinnin luvussa oli tekstiä, joka kuului palveluluokittaisen raportoinnin lukuun. • Sijainti: 7.2.1 Investoinnit, 7.2.1.1 Investointierittelyt ja 7.2.1.2 Investointien hyödyketyypit
	Tekstikohtien poistot käsikirjasta (muut tuotot) • Sijainti: 3.2.1.5 Muut toimintatuotot • Poistettu tekstit *[…] sekä täydentävän ja ehkäisevän toimeentulotuen takaisinperinnän tuotot.* ja • *Täydentävän ja ehkäisevän toimeentulotuen takaisinperintä*
	Poistettu viittaukset tililuettelo-JHS:ään ja JUHTAAn • Sijainti: Käsikirjan liite 4 Vakuutuskorvausten kirjaaminen
	4895 Pääomavuokrien poisto • Sijainti: Käsikirjan liite 1 Tililuettelo • Poistettu ko. tili käsikirjan liitteenä 1 olevasta tililuettelosta.
	Aura-käsikirjan päivityssykli • Sijainti: 1 Johdanto • Lisätty huomio *Aura-käsikirjaa päivitetään tarpeen mukaan. Aura-käsikirjaan tehtävistä muutoksista päättää julkisen hallinnon taloustietojen tietomääritysten ylläpidon yhteistyöryhmä.*
	Viittaus viralliseen toimialaluokitukseen • Sijainti: 7.12 TOLT • Lisätty viittaus viralliseen toimialaluokitukseen
	Rokotekulut KKYTT:ssä • Sijainti: 7.10 KKYTT

	• Lisätty ohjeistus: *Raportointikokonaisuudessa rokotekulut on merkitty pakollisiksi, mutta niiden esittäminen on vapaaehtoista.*
	TOTT/tekstikohdan poisto AURA-käsikirjasta • Sijainti: Liite 6 Kustannuslaskentaesimerkkejä • Poistettu teksti *TOTT-raportille kohdennettujen kulujen yhteissumman tulee täsmätä palveluluokituksen vastaavien palveluluokkien toimintamenojen ja vyörytyserien summan kanssa.*
	Invalidivaunut-termi on poistettu AURA-käsikirjasta • Sijainti: 7.2.1.2 Investointien hyödyketyypit
	KKTPP-raporttia koskevaan ohjeistukseen on tehty sisäisiin eriin liittyviä tarkennuksia • Sijainti: 7.8.2 KKTPP
	Sektoriraportointia koskevaan ohjeistukseen on tehty tarkennuksia • Sijainti: 7.2 KKNR, 7.4 KKTPA, 7.8.2 KKTPP
9.10.2020 versio 1.2	Aura-käsikirjassa käytetty ilmaus *automaattinen* on korvattu ilmauksella automatisoitu, sillä kyse on virallisesti *automatisoidusta talousraportoinnista.*
	Lukua 3.1.3 Sisäiset erät on tarkennettu. Lukuun on haettu tekstiä palveluluokittaisia sisäisiä eriä koskevasta luvusta 7.8.2 ja pyritty yhdenmukaistamaan näiden lukujen asiasisältö.
	Luvusta 3.3.10 Satunnaiset tuotot ja kulut on poistettu seuraava pätkä tekstiä: *”Konsernitase voidaan esittää myös lyhennettynä. Silloin tehdään jako pitkä- ja lyhytaikaiseen korolliseen ja korottomaan vieraaseen pääomaan. Korottomina velkoina käsitellään saadut ennakot, ostovelat, muut velat ja siirtovelat.”* Kappale poistettiin epäselvyyksien välttämiseksi.
	Taulukkomallien lukuohjeeseen lukuun 6 on nyt lisätty myös suora linkki taulukkomallien hakemiseen.
	Lukuun 7.8 lisätty seuraava teksti: *”**Huomio!** Satunnaisia eriä ei tarvitse raportoida palveluluokittain, vaikka ne ovat taulukkomallissa keltaisella pohjalla.”* **Virhe tullaan korjaamaan seuraavan taksonomiapäivitykseen tilikaudelle 2022.**
	Lukuihin 3.2.2 sekä 3.2.4.4 on annettu lisäohjeistusta tilien käytöstä. Taksonomiassa on joitain virheitä tilien osalta, joiden osalta tilien käyttöön on tehty lisäohjeistusta. Lisätty teksti on seuraava: *Varaston muutoksiin liittyvät tilit on linkitetty vain liikelaitoksille taulukkomallissa KKNR. Kyseessä ovat tilit Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen lisäys tai vähennys (3610) ja Varastojen lisäys/vähennys (4670). Niille on liikelaitoksen tuloslaskelmakaavassa omat rivit, mutta myös kunnan/kuntayhtymän pitäisi niitä voida käyttää. Liikelaitoksen kirjaama varastojen muutos merkitään kunnalle toimintakuluja oikaisevana eränä 4600 Muu materiaali -tilille (Aineet, tarvikkeet ja tavarat -ryhmässä). Jos kunnalla on ollut ko. varaston*

	lisäys/vähennys -tili käytössä, eikä sitä voi raportoida KKNR:ään, raportoidaan se myös Muu materiaali -tilille. Samoin toimitaan, jos kunta on käyttänyt Valmistevarastojen muutos -tiliä. *Tililuettelossa tili 6301 Peruspääoman korko on merkitty liikelaitoksen tiliksi. Sen pitäisi kuitenkin olla kuntayhtymän tili, jolle kuntayhtymä kirjaa jäsenkunnille maksamansa peruspääoman koron. Koska KKNR-taulukkomallissa ei ole paikkaa tilille 6301, täytyy sen saldo raportoinnissa kohdistaa tilille 6380 Muut rahoituskulut. (Tämä kohtaan KKNR, varaston muutoksia käsittelevien lisäysten perään)* **Virheet tullaan korjaamaan seuraavan taksonomiapäivitykseen tilikaudelle 2022.**
	Luvussa 3.2.8.4 on annettu lisäohjeistusta tilien käytöstä. Taksonomiassa on joitain virheitä tilien osalta, joiden osalta tilien käyttöön on tehty lisäohjeistusta. Lisätty teksti on seuraava: *Kuntayhtymä kirjaa jäsenkunnille maksamansa peruspääoman koron tilille 6380 muut rahoituskulut.* **Virhe tullaan korjaamaan seuraavan taksonomiapäivitykseen tilikaudelle 2022.**
	Luvussa 3.3.1.3 on annettu lisäohjeistusta tilien käytöstä. Taksonomiassa on joitain virheitä tilien osalta, joiden osalta tilien käyttöön on tehty lisäohjeistusta. Lisätty teksti on seuraava: *Konsernitilinpäätöksen tasekaavassa on rivi Osakkuusyhteisöosuudet, jota kunnan tasekaavassa ei ole. Ko. konsernin tilit muodostuvat pitkälti yhdistelyillä/eliminoinneilla kunnan tiedoista. Kunta merkitsee omistusyhteysosakkeensa Muut osakkeet ja osuudet -ryhmään, jossa on suositeltavaa olla alatili näitä varten.* **Virhe tullaan korjaamaan seuraavan taksonomiapäivitykseen tilikaudelle 2022.**
19.11.2020 versio 1.3	Sisäisten tuottojen ja kulujen raportointi KKTPP-raportointikokonaisuudessa (käsikirjan luvut 5.5 ja 7.8) • KKTPP-raportointikokonaisuuteen on tehty alaotsikon Sisäiset erät toisen kappaleen jälkeen seuraava lisäys: *Sisäiset tuotot raportoidaan tuotot yhteensä -tasolla ja sisäiset toimintakulut raportoidaan palveluluokittain. Erittelemätön- palveluluokalla sisäiset toimintakulut raportoidaan yhteensä-tasolla ja varsinaisella palveluluokalla raportoidaan sisäisiä toimintakuluja osin tiliryhmätasoisesti.* • Sama lisäys on myös tehty lukuun 5.5
	Sisäisten erien raportointia koskevaan ohjeistukseen on tehty muutoksia alla olevissa luvuissa: • Luku 3.1.3 Sisäiset erät • Luku 5.6 Sisäiset erät • Luku 7.2 Kuntien ja kuntayhtymien neljännesvuosiraportointi (ensimmäiseltä vuosineljännekseltä 30.4., toiselta vuosineljännekseltä 15.8. mennessä ja kolmannelta

	vuosineljännekseltä 31.10. mennessä, neljänneltä neljännekseltä 15.4.) = KKNR • Luku 7.4 Kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätösarvio (25.1. mennessä edelliseltä vuodelta) = KKTPA • Luku 7.8.2 Tilinpäätöstiedot käyttötaloudesta sektoreittain palveluluokkakohtaisesti, tuloslaskelman tilit
	Avustukset kotitalouksille (käsikirjan luku 3.2.4.5 Avustukset) • Kappaleet *Vammaisille annetut avustukset* ja *Koulumatkatuki* on siirretty *Muut avustukset kotitalouksille* -otsikon alle. • Luetteloa tietotarpeista on täydennetty kohdalla *Osittainen ja joustava hoitoraha* • Lasten kotihoidon tuki (lakisääteinen) -kappaleen alle on lisätty teksti: *"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/lastenhoidon-tuet*
	Tuet ja avustukset tililuettelossa (käsikirjan liite 1 Tililuettelo) • Poistettu tililuettelosta tili 3350 *Tuet ja avustukset muilta kunnilta*, koska tili 3300 *Tuet ja avustukset (muilta)* riittää
	Täydennys asuinrakennusten uushankintaan ja muiden rakennusten uushankintaan (käsikirjan luku 7.2.1.2 Investointien hyödyketyypit) • Täydennetty kappaleita *Asuinrakennusten uushankinta* ja *Muiden rakennusten uushankinta* lisäämällä kumpaankin kappaleeseen maininta *Rakennuksen laajennusosa on uusinvestointi*.
	Tekstikohdan poisto (käsikirjan luku 3.2.2 Valmistevarastojen muutos) • Poistettu teksti *(Tämä kohtaan KKNR, varaston muutoksia käsittelevien lisäysten perään)*
	Muutos viittaukseen (käsikirjan luku 3.2.13 Varausten muutos / Varausten lisäys (-) tai vähennys (+)) • Otetaan keltainen korostus pois alaviitteestä 51 ja muutettu viittauksen kohta muotoon *alaviite 19*.
	Tilinumeron täydentäminen (käsikirjan luku 3.3.1.3 Sijoitukset) • Täydennetty tilinumero ja poistettu maininta ryhmästä: *Konsernitilinpäätöksen tasekaavassa on rivi Osakkuusyhteisöosuudet, jota kunnan tasekaavassa ei ole. Ko. konsernin tilit muodostuvat pitkälti yhdistelyillä/eliminoinneilla kunnan tiedoista. Kunta merkitsee omistusyhteysosakkeensa* ***tilille 1212*** *Muut osakkeet ja osuudet ~~ryhmään~~, jossa on suositeltavaa olla alatili näitä varten.*

Sisällys

1 Johdanto ... 1
2 Automatisoitua viranomaisraportointia ohjaa kuutiomalli ... 2
3 Tililuettelo ... 4
3.1 Yleisperiaatteita ... 4
3.1.1 Tilijärjestelmä ... 4
3.1.2 Tililuettelo ... 5
3.1.3 Sisäiset erät ... 6
3.1.4 Arvonlisävero ... 7
3.1.5 Konsernitilinpäätöksen edellyttämät eliminointi- ja oikaisukirjaukset ... 7
3.1.6 Selvittelytilit ... 7
3.1.7 Aikaisemman tilikauden virheiden korjaukset ja laskentakäytännön muutokset ... 7
3.2 Tuloslaskelmaa koskevat säännökset, ohjeet ja määräykset ... 8
3.2.1 Toimintatuotot ... 8
3.2.2 Valmistevarastojen muutos ... 17
3.2.3 Valmistus omaan käyttöön ... 17
3.2.4 Toimintakulut ... 18
3.2.5 Osuus osakkuusyhteisöjen voitoista (tappioista) ... 37
3.2.6 Verotulot ... 37
3.2.7 Valtionosuudet ... 38
3.2.8 Rahoitustuotot ja -kulut ... 40
3.2.9 Poistot ja arvonalentumiset ... 43
3.2.10 Satunnaiset tuotot ja kulut / Satunnaiset erät ... 45
3.2.11 Tilinpäätössiirrot ... 46
3.2.12 Poistoeron muutos / Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+) ... 46
3.2.13 Varausten muutos / Varausten lisäys (-) tai vähennys (+) ... 46
3.2.14 Rahastojen muutos / Rahastojen lisäys (-) tai vähennys (+) ... 47
3.2.15 Tuloverot ... 47
3.2.16 Tilikauden verot ja laskennalliset verot ... 47
3.2.17 Vähemmistöosuudet ... 48
3.3 Tasetilejä koskevat säännökset, ohjeet ja määräykset ... 48
3.3.1 Pysyvät vastaavat ... 48
3.3.2 Toimeksiantojen varat ... 57
3.3.3 Vaihtuvat vastaavat ... 58
3.3.4 Oma pääoma ... 63
3.3.5 Vähemmistöosuudet ... 66
3.3.6 Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset ... 67

3.3.7 Pakolliset varaukset 68
3.3.8 Toimeksiantojen pääomat 69
3.3.9 Konsernireservi 70
3.3.10 Vieras pääoma 70
4 Kuntien ja kuntayhtymien palveluluokitus 76
4.1 Sosiaali- ja terveydenhuollon sekä eräiden muiden palveluiden talousraportointi kuntien ja kuntayhtymien palveluluokituksessa 76
5 Kuntien ja kuntayhtymien kustannuslaskenta 78
5.1 Kustannuslaskennan periaatteita 78
5.2 Laskentatunnisteen hyödyntäminen kuutiomallin mukaisesti 79
5.3 Sektoriulottuvuus sekä jako sisäisiin ja ulkoisiin eriin 80
5.4 Sisäinen ja ulkoinen raportointi (viranomaisraportointi) 80
5.5 Palveluluokille kohdennettavat meno- ja tulolajit (kustannuslajiluokitus) 81
5.5.1 Täsmäytys tuloslaskelmaan 83
5.5.2 Kululajikohtaiset jakotekijät 83
5.5.3 Henkilöstökustannukset 83
5.5.4 Ulkopuoliset palveluostot 84
5.5.5 Aineet, tarvikkeet ja tavarat 84
5.5.6 Avustusmenot 84
5.5.7 Kiinteistömenot ja vuokrat 85
5.5.8 Pääomakustannukset ja poistot 85
5.5.9 Valmistus omaan käyttöön 86
5.5.10 Muut toimintakustannukset 86
5.5.11 Ulkoiset myynnit, asiakasmaksut ja muut tulot 86
5.5.12 Työterveyshuolto 87
5.6 Kustannusten kohdentamismenetelmät ml. sisäiset erät 87
5.6.1 Suora kohdentaminen 88
5.6.2 Sisäinen kaupankäynti 88
5.6.3 Vyörytys 90
5.6.4 ICT-kustannukset 91
5.6.5 Projektit 91
5.6.6 Tukipalvelut viranomaisraportoinnissa 92
6 Taulukkomallien lukuohje 95
7 XBRL-taulukkomallit 98
7.1 Kuntien ja kuntayhtymien talousarvio ja -suunnitelma (15.1. mennessä) = KTAS 98
7.2 Kuntien ja kuntayhtymien neljännesvuosiraportointi (ensimmäiseltä vuosineljännekseltä 30.4., toiselta vuosineljännekseltä 15.8. mennessä ja kolmannelta vuosineljännekseltä 31.10. mennessä, neljänneltä neljännekseltä 15.4.) = KKNR 99
7.2.1 Investoinnit 100

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 105

7.4 Kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätösarvio (25.1. mennessä edelliseltä vuodelta) = KKTPA 105

7.5 Kunnan ja kuntayhtymän liikelaitoksen sekä vesihuollon taseyksikön tilinpäätösarvio (25.1. mennessä edelliseltä vuodelta) = KLTPA 106

7.6 Kuntien ja kuntayhtymien tilinpäätöksen rahoituslaskelma (15.4. mennessä edelliseltä vuodelta) = KKTR 106

7.7 Kuntakonsernien tilinpäätösraportointi (15.4. mennessä edelliseltä vuodelta) = KKOTR 107

7.8 Kuntien ja kuntayhtymien tilinpäätöstiedot palveluluokkakohtaisesti (käyttötalous, investoinnit) (31.5. mennessä edelliseltä vuodelta) = KKTPP 107

7.8.1 Investointierittelyt palveluluokittain 108

7.8.2 Tilinpäätöstiedot käyttötaloudesta sektoreittain palveluluokkakohtaisesti, tuloslaskelman tilit 108

7.9 Tietoja esiopetuksen, perusopetuksen, perusopetuslain mukaisen koululaisten aamu- ja iltapäivätoiminnan ja lukiokoulutuksen taloudesta (31.5. mennessä edelliseltä vuodelta) = TOTT (entinen 41-taulukko) 111

7.10 Kuntien ja kuntayhtymien kalenterivuotta koskevat tilinpäätöstietoja täydentävät muut taloustiedot (31.5. mennessä edelliseltä vuodelta) = KKYTT 113

7.10.1 VM:n erityistietotarpeet (-raportointikokonaisuuden KKYTT osakokonaisuus k-t17) 115

7.10.2 Takaukset (k-t19) 116

7.10.3 PPP-hankkeet (k-t18.01 ja k-t18.02 117

7.10.4 Energiatehokkuussopimukset (k-t20.01 ja k-t 20.02) 119

7.10.5 Kuntien ja kuntayhtymien omistamiin yhteisöihin liittyvät taloustiedot (k-t21.02, k-t 21.03 ja k-t 21.04) 120

7.10.6 Muita lisäerittelyjä (k-t22.01, k-t22.02) 121

7.10.7 Korjausrakentaminen (tämä on KKYTT raportointikokonaisuuden osakokonaisuus k-t 23) 123

7.10.8 Muut erittelyt investoinneista, Rakentamiskustannukset (k-t24.01) 124

7.11 Kuntien ja kuntayhtymien puolivuosiraportoinnin yhteydessä esitettävä tilinpäätösennuste (15.8. mennessä) = KTPE 126

7.12 Tytäryhteisöt, osakkuusyhteisöt, liikelaitokset ja vesihuollon taseyksiköt (31.12. mennessä tai useammin) = TOLT 126

Liitteet 128

1 Johdanto

Tämä käsikirja on laadittu JHS-järjestelmän lakattua, eikä JHS-ohjeita enää ylläpidetä. Käsikirjaa ylläpitää valtiovarainministeriö, jonka tehtävänä on vastata vuoden 2020 alusta lukien kuntatalouden ohjeiden ylläpidosta (entiset JHS-ohjeet). Asetuksella annettavia tietosisältömäärityksiä ylläpidetään sanasto- ja koodistopalveluissa.

Kuntien ja kuntayhtymien tulee raportoida taloustietonsa Valtiokonttorin Kuntatalouden tietopalveluun automatisoidusti XBRL-muodossa tai määrämuotoisessa CSV-muodossa. Kuntien ja kuntayhtymien automatisoidun raportoinnin sisältöä ja aikatauluja velvoittaa ja ohjaa lainsäädäntökokonaisuus, jota tämä käsikirja täydentää.

Lainsäädäntökokonaisuuden lakiosuus annettiin eduskunnalle hallituksen esityksenä kuntien taloustietojen tuottamista ja raportointia koskevaksi lainsäädännöksi (HE 60/2019). Laintasoista sääntelyä täydennetään valtioneuvoston asetuksella, jonka asetuksenantovaltuudesta on säädetty kuntalain 112 §:ssä. Asetuksella annetaan tarkempia säännöksiä kunnan tilinpäätökseen kuuluvasta taseesta, tuloslaskelmasta, rahoituslaskelmasta ja niiden liitteenä olevista tiedoista sekä talousarvion toteutumisvertailusta ja toimintakertomuksesta, konsernitilinpäätöksestä ja sen liitetiedoista sekä osavuosikatsauksista.

Valtioneuvoston asetusta täydennetään vuosittain annettavalla valtiovarainministeriön asetuksella, jonka asetuksenantovaltuudesta on säädetty kuntalain 121 a §:ssä. Asetuksessa on tarkemmat säännökset seuraavan tilikauden tietojen toimittamiseen sovellettavista teknisistä kuvauksista ja tietosisällöstä. Tietosisällön osalta määritellään taloustietojen raportointia ohjaavat kuntien ja kuntayhtymien tililuettelo, palveluluokitus ja sektoriluokitus. Tietosisällön muodostamista ohjaavat sen lisäksi muun muassa kustannuslaskennan ohjeistus sekä kirjanpitolautakunnan ja sen kuntajaoston voimassa olevat yleisohjeet ja lausunnot.

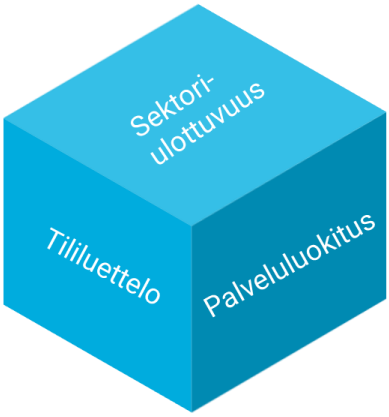
Käsikirjan kohderyhminä ovat kunnat ja kuntayhtymät liikelaitoksineen ja taseyksikköineen sekä kohderyhmien taloushallinnon palveluntarjoajat, jotka vastaavat kuntien ja kuntayhtymien lakisääteisestä talousraportoinnista ja muusta viranomaistalousraportoinnista. Ohjeistuksessa huomioidaan myös kuntakonsernin näkökulma. Kuntien taloushallinto on voitu ulkoistaa talous- ja henkilöstöpalvelujen tukipalveluyhtiölle, joka toteuttaa myös kirjanpidon sekä viranomaisraportoinnin. Tukipalveluyhtiön tulee silloin tuottaa raportoinnin tiedot näiden periaatteiden ja toimeksiantajan (asiakas) määrittelyjen mukaisesti. Kunta on vastuussa ulkoistamistaan toiminnoista ja siitä, että raportointi tulee toteutettua ohjeiden mukaisesti.

Tämä käsikirja sisältää yleisiä ohjeita 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 kuntajaoston yleisohjeista tai lausunnoista. Raportoinnin teknisestä osuudesta ohjeistetaan Valtiokonttorin internet-sivuilla.

Kuntataloudesta kerättävän taloustiedon yhtenäistämistä ja kehittämistä tehdään valtiovarainministeriön johdolla julkisen hallinnon taloustietojen tietomääritysten ylläpidon yhteistyöryhmässä, jossa tiedon tarpeita edustavat viranomaistahot sekä kunnat kehittävät raportointia yhteistyössä.

Aura-käsikirjaa päivitetään tarpeen mukaan. Aura-käsikirjaan tehtävistä muutoksista päättää julkisen hallinnon taloustietojen tietomääritysten ylläpidon yhteistyöryhmä.

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 (KKTPP) -raportointikokonaisuuksissa.

Kuutiossa jokaiselle ulottuvuudelle tulevat kaikki muutkin ulottuvuudet, esimerkiksi valtionosuudet sisältävät sektoriluokituksen, vaikka ne tulevat aina valtiolta. Tästä ei synny käytännön ongelmaa, koska tällöin sektoriulottuvuuteen 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 palveluluokkakohtaisesti (KKTPP) -raportointikokonaisuudessa raportoidaan palveluluokkakohtaisesti 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 neljännesvuosiraportointi (KKNR) ja kuntien ja kuntayhtymien tilinpäätöstiedot palveluluokkakohtaisesti (KKTPP). Sektoriluokitus on hierarkkinen. Yhteisöt linkittyvät sektoriluokitukseen pääsääntöisesti y-tunnuksen avulla.

Tilastokeskus ylläpitää automatisoidun raportoinnin sektoriluokitusta.

Sektoriluokituksen hierarkiat ovat Koodistopalvelussa:

https://koodistot.suomi.fi/extension;registryCode=sbr-fi-code-lists;schemeCode=CT-2018-1;extensionCode=CT1

Sektoriluokituskäsikirja 2012 löytyy täältä:

https://www.doria.fi/handle/10024/103673

Tilastokeskuksen luokituspalvelu y-tunnuksittain löytyy linkistä:

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

Käyttäjätunnus = Testkunt
Salasana = rato1333

Listaan on poimittu toimivat ja lopettaneet yritykset parin edellisen vuoden ajalta. Lopetusrajana käytetään y-tunnuksen lopetusta, jos toiminta on lakannut. Vastaavasti taulukkoon päivitetään uusia y-tunnuksia uusien yrityksien myötä. 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, säätiöillä ja ulkomaalaisilla 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

Aineisto tullaan tarjoamaan myös rajapinnan kautta kevään 2020 aikana.

Kirjaamista, tilinpäätöstä ja raportointia ohjaavat kirjanpitolautakunnan ja sen kuntajaoston voimassa olevat yleisohjeet ja lausunnot

https://www.kuntaliitto.fi/talous/kirjanpito-ja-tilinpaatos/kirjanpitolautakunnan-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 kuntajaoston yleisohjeisiin ja lausuntoihin, joiden päivittymistä pitää seurata jatkuvasti suhteessa tilien käyttöön ja kirjausohjeisiin.

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.

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 aiheetonta viivettä. Tämä edellyttää käytännössä laajempaakin dokumentointia. Kirjanpitolautakunta on antanut *yleisohjeen kirjanpidossa käytettävistä menetelmistä ja aineistoista* 1.2.2011. 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 99/2011 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 seurantaa tai kustannuslaskentaa varten avatut sisäisten erien tilit taikka huollettavien varoja koskevat 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 tulosyksiköittäin, kustannuspaikoittain, palveluittain, hankkeittain, työkohteittain ja tuotteittain. Ulkoisessa tuloslaskelmassa tai taseessa ei tule esittää kirjanpitovelvollisen osastojen, tulosyksiköiden yms. välisiä liiketapahtumia ja niiden tuloksena syntyneitä kirjanpitovelvollisen sisäisiä tuotto- ja kulueriä tai omaisuus- ja velkaeriä.

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 tuottotileille 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 kirjatuista menoista investointikohteelle), valmistus omaan käyttöön, varastojen muutokset tai rahasto- ja varaussiirrot (esimerkiksi investointivaraussiirrot, poistoerokirjaukset).

Raportointi automatisoidussa talousraportoinnissa

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 organisaatiorakenteesta riippumatta.

Asiakaspalvelujen ostot ja myynnit ovat määritelmällisesti saman palveluluokan sisäistä kaupankäyntiä kuntalaisille tuotettavalla lopputuotteella, joten niitä koskeva 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 kirjataan luonteensa mukaisesti sisäisiä ostoja kollektiivipalveluista, joiden voidaan katsoa joissain tapauksissa olevan kuntalaisille tuotettuja lopputuotteita, esimerkiksi osuus palo- ja pelastustoiminnasta. 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 palveluluokkakohtaisessa raportoinnissa ne kuitenkin kohdistetaan vastaavanlaisella taksonomiaan sisältyvällä koodilla oikealle riville.

Sisäisten erien raportoinnista automatisoidussa talousraportoinnissa ohjeistetaan kappaleissa 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 arvonlisäveron osuudesta laskun kunnalle. Arvonlisäveron osuus kirjataan kunnassa palautuskelpoisen arvonlisäveron 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 omistusyhteysyhteisöille. 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 saamisissa ja tulojen selvittelytili muissa lyhytaikaisissa veloissa. Selvittelytilit on täsmäytettävä kuukausittain ja vähintään tilikausittain, eikä tileillä tulisi 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 olennaisten virheiden oikaisut tehdään oman pääoman erää *Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä)* oikaisemalla. Vähäiset, aikaisemmille kausille kuuluvat erät merkitään tuloslaskelmassa ja taseessa nimikettään vastaavaan erään. Olennaisia virheiden oikaisuja ei siten tehdä tulosvaikutteisesti vaan takautuvasti. Oikaisuja tehtäessä tulee ottaa

huomioon olennaisuuden periaate[1]. Kuluvan tilikauden tiedossa olevat virheet on korjattava aina tulosvaikutteisesti. Jaksotuksesta aiheutuvat erot eivät ole tässä tarkoitettuja virheitä, eivät myöskään pakollisen varauksen arviointierot[2].

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

3.2 Tuloslaskelmaa koskevat säännökset, ohjeet ja määräykset

3.2.1 *Toimintatuotot*

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, Kons[3]

Toimintatuotot jaotellaan tuloslaskelmassa seuraavasti:

- Myyntituotot
- Maksutuotot
- Tuet ja avustukset
- Muut toimintatuotot.

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 suoritteen kohdalla *kirjanpitolain 5:4 §:ssä* sallitaan vaihtoehtoiseksi menettelytavaksi tuloutus valmistusasteen perusteella edellyttäen, että suoritteesta kertyvä erilliskate on luotettavalla tavalla ennakoitavissa[4].

Myynti- ja maksutuotoista vähennetään ennen tuloslaskelmaan merkitsemistä oikaisuerät, joita ovat myynnin perusteella määräytyvät välilliset verot kuten arvonlisäverot 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 määräisten erien kirjanpitokäsittelyä koskevassa yleisohjeessa esitetään.

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. Vaihdossa

---

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

[2] 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.

[3] Termit ja lyhenteet on kuvattu *liitteessä 6*.

[4] Kirjanpitolautakunnan *yleisohje tulon kirjaamisesta tuotoksi valmistusasteen perusteella*.

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 tuloslaskelmakaavan 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 määrät[5].

3.2.1.1Myyntituotot/liikevaihto

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL

Myyntituotot

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 myyntituottoihin[6].

Täyden korvauksen perusteella saadut korvaukset valtiolta

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

- yliopistosairaaloiden erityisvaltionosuus opetus- ja tutkimustoimintaan
- lääkäreiden tutkimus- ja koulutuskorvaus
- varusmiesten, siviilipalvelusmiesten ja vankien sairaanhoitokorvaukset
- korvaukset pakolaisten toimeentulon turvaamisesta ja muista kustannuksista
- *sotilasvammalain* mukaiset Valtiokonttorin korvaukset (esimerkiksi kuntoutus ja terveydenhuollon palvelut)
- lomituspalvelujen korvaukset
- asiakaskohtaisen velkaneuvonnan korvaukset

---

[5] Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston *yleisohje ympäristöasioiden kirjaamisesta ja esittämisestä* ja *yleisohje tilinpäätöksen liitetiedoista*.

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

- valvontakorvaukset (sis. eläinlääkintähuolto)
- muut korvaukset, kuten
  - kotikuntakorvaukset vailla kotikuntaa olevasta oppilaasta, tai jolla on kotipaikka Ahvenanmaan maakunnassa
  - *kotoutumislain* perusteella maksettavat korvaukset
  - korvaus edunvalvontapalveluiden tuottamisesta (virkaholhous)
  - presidentin- ja eduskuntavaalien vaalikustannusten korvaus.

Tähän ryhmään kuuluvat myös opetustoimintaa harjoittavan kuntayhtymän (ammattikoulutuksen ja lukion) käyttökustannuksiin saama yksikköhintarahoitus, 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 valtionosuuden[7] kuukausittaisesta maksuerittelystä sekä mahdolliset kunnan toiselta kunnalta saamat kuntien keskinäiseen sopimukseen perustuvat niitä täydentävät kotikuntakorvaukset. Kotikuntakorvauksia ovat myös kuntayhtymän muulta kunnalta kuin jäsenkunnalta saamat korvaukset sosiaali- ja terveydenhuollon palveluista, joiden tuottaminen ei perustu kuntien keskinäiseen sopimukseen yhteistoiminnasta (*Terveydenhuoltolaki 58 §*)[8].

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 suoritemäärään tai sijaissuoritemäärään (esimerkiksi asukasmäärään) perustuvan laskutuksen mukaisena kuntayhtymälle, merkitään kuntayhtymän kirjanpitoon jäsenkunnan korvauksena tai maksuosuutena myyntituottoihin. Jäsenkunnan korvauksena kirjataan myös erikoissairaanhoitopiirin kuntayhtymän erikseen perimät ylisuurten hoitokustannusten tasausmaksut.

Kuntayhtymän investointien rahoituksesta tulisi perussopimuksessa sopia riittävän yksityiskohtaisesti siitä, miten jäsenkunnan maksuosuus kuntayhtymän investointiin käsitellään. Jäsenkunta voi osallistua

---

[7] Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 93/2010 kotikuntakorvausten käsittelystä.

[8] Ks. Suomen Kuntaliiton *yleiskirje 30/80/2011* Terveydenhuoltolain 58 §:n mukainen kuntalaskutus ja *6/80/2014* Valinnanvapaus julkisessa terveydenhuollossa.

investoinnin hankintamenon kattamiseen tulorahoituksella, rahoitusosuudella tai pääomasijoituksella[9]. Tulorahoituksella osallistuminen tarkoittaa sitä, että jäsenkunnan maksuosuus sisällytetään kuntayhtymän myymien palvelujen hintoihin. Rahoitusosuudella osallistuminen tarkoittaa sitä, 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 lisäykseksi. 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 hintoihin[10].

Muut yhteistoimintakorvaukset

Muihin yhteistoimintakorvauksiin sisältyvät *kuntalain 49 §:n* tarkoittaman sopimusperusteisen yhteistoiminnan perusteella kunnan toiselta kunnalta saamat korvaukset kuten 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 korvaukset hammasteknisistä kuluista tai tuotot kunnan myymistä vuosikuluiksi kirjatuista hyödykkeistä, asiakkailta perityt korvaukset oppilastöistä taikka maksullisesta palvelutoiminnasta tai asiakkailta aterioista perittävät korvaukset) sekä täyskustannuskorvaukset pakollisista vakuutuksista (vahinkovakuutuskorvaukset muihin tuottoihin). Myös pysäköintimaksut[11] ja puunmyyntituotot ovat muita myyntituottoja. Metsän myynti kirjataan myyntituotoksi tuloslaskelmaan luovutushetken perusteella (ei esimerkiksi metsän kasvun perusteella).[12]

Liikevaihto

Käytetään laskelmakaavoissa: LL

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

---

[9] Vaihtoehtoiset menetelmät perustuvat kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausuntoon nro 15/1997. Vaihtoehtoiset menetelmät ovat: 1. Jäsenkunnan maksuosuus sisällytetään kuntayhtymän 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 *Perussopimusmallissa* (2016).

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

[12] Kts. myös kirjanpitolautakunnan lausunto 1996/2019 metsäkiinteistöön liittyvistä kirjanpitokysymyksistä.

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 säädetyin edellytyksin.

Ei-palautettavat liittymismaksut (sekä siirtokelpoiset että siirtokelvottomat) kirjataan liikevaihtoon[13]. 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 arvonlisäverot 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

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. terveydenhuollon asiakasmaksut kuten terveyskeskus-, poliklinikka- ja hoitopäivämaksut, sosiaalitoimen erilaiset sosiaalipalvelumaksut, lukukausimaksut, suunnittelu- ja mittaustoimen maksut, rakennusvalvonta- ja tarkastusmaksut (esimerkiksi toimenpidelupa-, purkamis- ja maisematyölupamaksut)[14] ja lomituspalvelumaksut sekä maankäyttö- ja kehittämiskorvaukset.

Maksutuottoja eivät sen sijaan ole esimerkiksi henkilöstöltä tai muilta asiakkailta aterioista 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.

---

[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.

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
- yhdistymisavustukset
- EU-tuki kunnan omaan käyttötalouden kehittämisprojektiin
- Kansaneläkelaitoksen korvaukset sairaankuljetuksesta
- 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 tuloksi[15]
- kuntayhtymän jäsenkunnalta erikseen perimät maksuosuudet lainan korkoon
- kaikki muut[16] 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

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

- Palkkatuet
- Muut tuet ja avustukset

[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.

3.2.1.4 Muut tuet ja avustukset

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:

- Vuokratuotot, sisäiset
- Vuokratuotot, ulkoiset
  - Ulkoisista vuokratuotoista maa- ja vesialueiden vuokrat.

Muut tuotot

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

Muissa tuotoissa esitetään myös olennaiset pysyvien vastaavien aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden luovutusvoitot[17]. Nämä luovutusvoitot on eriteltävä tilinpäätöksen liitetiedoissa.

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.

Tietotarpeet, jotka raportoidaan tilin kautta*:*

- Vakuutusyhtiöiden vahinkovakuutuskorvaukset
- Tähän kuuluvat vakuutusyhtiöiltä vahinkovakuutussopimusten perusteella saadut korvaukset henkilö- ja omaisuusvahingoista.
- Haittakorvaukset, jolloin saadaan korvaus toiminnan keskeytymisestä.
- Yleensä vahingonkorvaukset ovat kuitenkin luonteeltaan menonoikaisua. (Katso *liite 4* Vakuutuskorvausten kirjaaminen)

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

Sakot, uhkasakot ja muut sakontyyppiset maksut

Tänne 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 vähennykseksi[18]. Muutkin vahingonkorvaukset ovat luonteeltaan menonoikaisua.

3.2.1.6 Liiketoiminnan muut tuotot

Käytetään laskelmakaavoissa: LL

Liikelaitoksen liiketoiminnan muihin tuottoihin luetaan tulot, joilla on yhteyttä liikelaitoksen suoritetuotantoon 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 tuottoja[19]. Viranomaistoiminnasta saadut tuotot kirjataan tuloslaskelmassa liiketoiminnan muihin tuottoihin. Jos viranomaistoiminta on liikelaitoksen varsinaista toimintaa, kirjataan ne liikevaihtoon ja eritellään liitetiedoissa.

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

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

---

[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.

kuntayhtymältä taikka liikelaitoskuntayhtymässä jäsenkunnalta tai -kuntayhtymältä saatu sekä suoritemäärään perustuva tuki että muu toiminta-avustus[20]. Avustus käsitellään tässä erässä riippumatta siitä, mihin kuluerään se on annettu.

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

Myös *arvonlisäverolain 79 §:n* säännöksen huomioon ottaen on perusteltua kirjata kunnan tai kuntayhtymän antamat tuet ja avustukset liikelaitoksen tuloslaskelmassa omaksi eräkseen[21].

[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 kirjataan liiketoiminnan muihin tuottoihin.

[21] Arvonlisäverolain (1486/1994) 79 §: Kun tavaran tai palvelun myyjänä on kunta, suoraan hintoihin liittyvänä tukena ja avustuksena ei pidetä toiminnan harjoittamisesta tai järjestämisestä aiheutunutta kunnan kattamaa alijäämää.

3.2.2 *Valmistevarastojen muutos*

Valmistevarastojen muutos / Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen lisäys tai vähennys

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL

Mikäli kunnalla on arvoltaan merkittäviä valmistevarastoja, on valmistevaraston muutoksen esittäminen erikseen tuloslaskelmassa toimintatuottojen jälkeen perusteltua. Tällöin valmistevarastojen 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 kuntayhtymät lisäävät rivin tarvittaessa. Valmistevaraston 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 valmistevarastoja, valmistevarastojen 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.

Varaston muutoksiin liittyvät tilit on linkitetty vain liikelaitoksille taulukkomallissa KKNR. Kyseessä ovat tilit Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen lisäys tai vähennys (3610) ja Varastojen lisäys/vähennys (4670). Niille on liikelaitoksen tuloslaskelmakaavassa omat rivit, mutta myös kunnan/kuntayhtymän pitäisi niitä voida käyttää. Liikelaitoksen kirjaama varastojen muutos merkitään kunnalle toimintakuluja oikaisevana eränä 4600 Muu materiaali -tilille (Aineet, tarvikkeet ja tavarat -ryhmässä). Jos kunnalla on ollut ko. varaston lisäys/vähennys -tili käytössä, eikä sitä voi raportoida KKNR:ään, raportoidaan se myös Muu materiaali -tilille. Samoin toimitaan, jos kunta on käyttänyt Valmistevarastojen muutos -tiliä.

Tililuettelossa tili 6301 Peruspääoman korko on merkitty liikelaitoksen tiliksi. Sen pitäisi kuitenkin olla kuntayhtymän tili, jolle kuntayhtymä kirjaa jäsenkunnille maksamansa peruspääoman koron. Koska KKNR-taulukkomallissa ei ole paikkaa tilille 6301, täytyy sen saldo raportoinnissa kohdistaa tilille 6380 Muut rahoituskulut.

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 hyödykkeen[22].

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

[22] Ks. kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 101/2011 investointihyödykkeen valmistuksen kirjanpidollisesta käsittelystä ja siihen liittyvä Kuntataloustiedotteen 4/2011 ohjeistus valmistettaessa hyödyke kunnan toiselle palvelulle ja kunnan omaan käyttöön.

sisältyvät tuloslaskelmaan, ja siten yksinkertaistavat niiden käsittelyä. Jos henkilöstömenoja aktivoidaan taseeseen, on ne ilmoitettava myös taseen liitetiedoissa[23].

Omaan käyttöön valmistettavan aktivoitavan hyödykkeen valmistuksen arvo esitetään tuloslaskelmassa toimintatuottojen jälkeen omana nimikkeenään *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 sisäisiä katteita. Olennaiset sisäiset katteet on eliminoitava pysyviin vastaaviin aktivoitavasta hankintamenosta.

Jos liikelaitoksella on merkittävässä määrin valmistusta omaan käyttöön, on oman käytön valmistusarvon esittäminen erikseen tuloslaskelmassa liikevaihdon jälkeen perusteltua[24].

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

3.2.4 *Toimintakulut*

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL

Toimintakulut jaotellaan tuloslaskelmassa seuraavasti:

- Henkilöstökulut
- Palvelujen ostot
- Aineet, tarvikkeet ja tavarat
- Avustukset
- Muut toimintakulut.

3.2.4.1 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, omaishoidon tuen palkkioita, perhehoidon palkkiota, ennakkoperintärekisteriin merkityille yrittäjille maksettuja työpalkkioita eikä henkilöstön koulutuspalveluja

---

[23] Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston *yleisohje tilinpäätöksen liitetiedoista*

[24] Omaan käyttöön valmistuksen kirjanpidollisesta käsittelystä on annettu ohjeet kirjanpitolautakunnan kuntajaoston *yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta*.

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.

Palkat ja palkkiot

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL

Maksetut palkat ja palkkiot

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 ryhmässä omille alatileilleen tai erottaa muulla tunnisteella. Siviilipalvelusmiehistä aiheutuneet muut kustannukset kuin päivärahat kirjataan ao. kululajeihin eli esimerkiksi matkakorvaukset *Matkustus- ja kuljetuspalveluihin*. Palkkoihin ei lueta esimerkiksi omaishoidon tukea (joka on avustusta kotitalouksille) eikä perhehoitajien palkkioita (jotka kirjataan asiakaspalvelujen ostoihin).

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 kirjanpitoon[25] 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

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.

---

[25] 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.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on ohjeistanut tarkemmin lomapalkkajaksotuksen kirjausta tilinpäätöksestä 2011 alkaen, lausunnollaan 103. Aiemman lausunnon[26] mukaan lomapalkkavelan laskemista vaihtoehtoisesti joko henkilöittäin tai laskennallista menettelyä käyttäen sovelletaan edelleen.

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

Aktivoidut palkat ja palkkiot

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 henkilöstömenoja[27].

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

Henkilöstökuluista (palkoista ja palkkioista) vähennettäviä henkilöstökorvauksia ja muita henkilöstökulujen korjauseriä varten avataan *Henkilöstökulut*-tiliryhmään omat tilit. Henkilöstökorvauksien 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*.

Henkilösivukulut

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL

Henkilösivukuluissa esitettäviä eläkekuluja ovat eläkevakuutusmaksut ja eläkkeet sekä muita henkilösivukuluja sosiaaliturvamaksut ja lakisääteiset ja vapaaehtoiset henkilövakuutusmaksut.

---

[26] Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston (kumottu) lausunto 43/1999 lomapalkkavelan kirjaamisesta tilinpäätökseen

[27] Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on antanut lausunnon 101/2011 investointihyödykkeen valmistuksen kirjanpidollisesta käsittelystä.

Eläkekulut

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 **työansiopohjaisesta** eläkemaksusta ja työnantajakohtaisesta **työkyvyttömyyseläkemaksusta**. Kirjanpidossa ei ole tarpeen erotella palkkaperusteista maksua ja työkyvyttömyyseläkemaksua omille alatileilleen, koska työkyvyttömyyseläkemaksu on osa palkkaperusteista eläkemaksua.

Niin omaishoitajan kuin perhehoitajankin eläketurva määräytyy *julkisten alojen eläkelain* mukaan, ts. kunta maksaa eläkevakuutusmaksun ja perii työnantajan eläkemaksun. Myös omaishoidon tuesta ja perhehoitajan palkkiosta maksettavat eläkevakuutusmaksut kirjataan kohtaan JuEL-maksut, vaikka ko. toiminnasta aiheutuneita kuluja ei kirjatakaan *Palkat ja palkkiot* -kululajille.

Muut eläkevakuutusmaksut

Muille kuin Kevalle maksettavat työeläkevakuutusmaksut, muun muassa TyEL ja MyEL.

Eläkejärjestelmän ulkopuoliset maksetut eläkkeet

Kunnan tai kuntayhtymän vanhan eläkejärjestelmän mukaiset suoraan eläkkeensaajalle maksetut eläkkeet.

Muut henkilösivukulut

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.

Työnantaja ei ole velvollinen maksamaan työnantajan työttömyysvakuutusmaksua *perhehoitajalaissa* tarkoitetusta perhehoitajan palkkiosta. Myöskään perhehoitaja ei maksa palkansaajan työttömyysvakuutusmaksua perhehoitajan palkkiosta. Edellä mainittu koskee toimeksiantosuhteessa olevia perhehoitajia. Kuntatyönantajan on maksettava perhehoitajan palkkiosta tapaturmavakuutusmaksu. Perhehoitajan palkkio kirjataan menolajiin *Asiakaspalvelujen ostot.*

Omaishoidon tuesta hoitajan kanssa sopimuksen tehneen kunnan on otettava *tapaturmavakuutuslain* mukainen vakuutus hoitajalle. Kyseessä on niin kutsuttu vapaaehtoinen vakuutus omaishoitotyössä sattuvan tapaturman varalta. Sitä vastoin työttömyysvakuutus ei liity omaishoitajalle ehdotettuun tapaturmavakuutukseen, vaan se kytkeytyy ainoastaan pakolliseen tapaturmavakuutukseen. Kunta ei siten ole velvollinen maksamaan työantajan työttömyysvakuutusmaksua omaishoitajille maksetun palkkasumman perusteella eikä omaishoitajilta liioin peritä palkansaajan työttömyysvakuutusmaksua.

Muut pakolliset ja vapaaehtoiset henkilösivukulut, kuten henkilökunnan ruokailusta, työterveydenhuollosta ja virkistyksestä aiheutuneet kulut sekä henkilöstölle sellaisenaan 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 mukaisiin kululajeihin, yleensä *Palvelujen ostoihin* tai *Aineet, tarvikkeet ja tavarat* -tiliryhmän eri tileille.

3.2.4.2 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.

Asiakaspalvelujen ostot

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, maksuosuutena kuntayhtymälle[28] tai kotikuntakorvauksena. Asiakaspalvelujen ostoja ovat mm. korvaus (osuus) kuntayhtymälle tai toiselle kunnalle potilaan tutkimuksesta tai hoidosta terveyskeskuksessa, sairaanhoitopalvelujen osto kuntayhtymältä, hoitopalvelujen osto sosiaalitoimen kuntayhtymältä tai toiselta kunnalta tai yksityiseltä palvelujen tuottajalta, 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 osto toiselta kunnalta, kuntayhtymältä, yksityiseltä päiväkodilta, seurakunnalta tai muulta yhteisöltä (ei muilta oman kunnan yksiköiltä).

Asiakaspalveluina pidetään vain ns. lopputuotepalveluja. Esimerkiksi terveyskeskuksen laboratorio- ja röntgenpalvelujen ostot eivät ole asiakaspalvelujen ostoa, koska ne ovat yleensä ainoastaan osa asiakkaan terveyskeskukselta saamasta sairaanhoitopalvelusta.

---

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

Vastaavasti ei myöskään toiselle kunnalle maksettavaa osuutta yhteisen opettajan palkkaukseen 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, muun ympäristöterveydenhuollon tai eläinlääkäripalvelujen ostot, palo- ja pelastustoimen palvelujen ostot eivät ole asiakaspalvelujen ostoja.

Asiakaspalvelujen ostot on jaettava *sektoreittain*. Erottelu tehdään *vastapuolitunnisteella* seuraavasti:

Asiakaspalvelujen ostot valtiolta

Asiakaspalvelujen ostoja valtiolta ovat esimerkiksi valtion sairaaloilta ostetut hoitopalvelut.

Asiakaspalvelujen ostot kunnilta

Asiakaspalvelujen ostoja kunnilta ovat esimerkiksi sosiaali- ja terveydenhoitopalvelujen ostot toiselta kunnalta sekä esi- ja perusopetuspalvelujen kotikuntakorvaukset[29]. 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 kunnilta, kotikuntalain kotikuntakorvaukset kunnille*.

Asiakaspalvelujen ostot kuntayhtymiltä

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

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*.

Asiakaspalvelujen ostot muilta

Tähän merkitään vastaavalla tavalla palvelujen ostot muilta palvelujen tuottajilta. Tähän kuuluvat yllä olevan asiakaspalvelujen oston määrittelyn mukaisesti mm. perhehoitajan palkkio (sen sijaan perhehoidon

[29] Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 93/2010 kotikuntakorvauksista.

kulukorvaukset kuuluvat muiden palvelujen ostoihin) sekä aamu- ja iltapäivätoiminnan osto seurakunnalta tai yksityiseltä palvelujen tuottajalta.

Yhteistoiminnan kirjaukset

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

Palveluseteli

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 sekä sosiaali- ja terveyspalveluja.

Mikäli lasten yksityisen hoidon tuen kuntalisän maksamiseen käytetään palvelusetelisopimusta, sitä ei kirjata tähän, vaan kohtaan *lasten yksityisen hoidon tuen kuntalisä*.

Muiden palvelujen ostot

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

Asiantuntijapalvelut

Tähän merkitään asiantuntijapalveluiden ostot[30]. Asiantuntijapalveluilla tarvittaessa täydennetään omaa asiantuntemusta.

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 kuuluvat muun muassa:

- Asiantuntija- ja konsulttipalvelut
- Tutkimuspalvelut
- Käännös- ja tulkkauspalvelut
- Lakiasiainpalvelut
- Projektikonsultointi

[30] Ks. myös kirjanpitolautakunnan kuntajaoston *yleisohje ympäristöasioiden kirjaamisesta ja esittämisestä*.

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

Toimistopalvelut

Tähän merkitään toimistopalveluiden ostot. Toimistopalveluilla tarkoitetaan säännölliseen toimintaan liittyviä palveluita.

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 kuuluvat muun muassa:

- Laskentatoimen ja kirjanpidon palvelut
- Tilintarkastuspalvelut[31]
- Veroneuvontapalvelut
- Hankintapalvelut
- Arkkitehtipalvelut ja niihin liittyvät konsultointipalvelut
- Tekniset testaus- ja analysointipalvelut
- Luonnontieteen ja tekniikan tutkimus- ja kehittämispalvelut
- Erikoistuneet muotoilu- ja suunnittelupalvelut
- 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

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

- Kiinteän puhelinverkon palvelut

[31] 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.

- 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

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

Työvoiman vuokraus

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
- lääkäri- ja sairaanhoitohenkilöstö
- muiden toimialojen vuokratyövoima.

Painatukset, ilmoitukset ja markkinointi

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

Postin yleispalvelut ja muut posti-, jakelu- ja kuriiripalvelut.

Vakuutukset

Omaisuus- ja vastuu- yms. vakuutukset, ei kuitenkaan kunnan/kuntayhtymän työnantajana 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 kulutilien vastatiliksi tuottotili, joka talousarvion tuloslaskelmaosan toteutumisvertailussa merkitään muihin rahoitustuottoihin. Tilinpäätöksessä sisäiset vakuutusmaksutilit eliminoidaan vastakirjauksin ja sisäisiä vakuutusmaksuja vastaava erä kirjataan tuloslaskelmasta rahastosiirtona taseen vakuutusrahaston pääomaan.

Puhtaanapito- ja pesulapalvelut

Puhtaanapitoon kuuluvat viemäri- ja jätevesihuolto (jätevesimaksut), jätehuolto (jätehuoltomaksut), rakennusten puhdistus- ja siivouspalvelut, teiden, katujen ja ulkoalueiden puhtaanapito jne. Pesulapalveluihin kuuluvat esimerkiksi vaatteiden pesu ja huolto.

Rakennusten ja alueiden rakentamis- ja kunnossapitopalvelut

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, teiden, kaatopaikkojen, puistojen sekä muiden alueiden korjauksesta ja kunnossapidosta maksetut korvaukset
- Hissihuoltomaksut
- Nuohousmaksut
- Teiden ja jääkenttien auraus

Korjausrakentamisesta on erillinen tietopyyntö, jonka vaatimukset on huomioitava investointien raportointi suunniteltaessa.

Koneiden, kaluston ja laitteiden rakentamis- ja kunnossapitopalvelut

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.

Majoitus- ja ravitsemispalvelut

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

Henkilökuljetukset, oppilas- ja potilaskuljetukset mukaan lukien, myös mm. ylläpitäjän koulumatkakustannukset sekä sairaankuljetuspalvelujen osto. 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.

Sosiaali- ja terveyspalvelut

Sosiaali- ja terveyspalveluihin kuuluvat muun muassa laboratorio- ja röntgenpalvelut, kun ne ovat ns. välituotepalvelun luonteisia, osa kokonaispalvelua, myös mm. ensivastehoitopalvelut, henkilöstön terveydenhuoltopalvelut, oppilaitosten oppilaiden terveydenhoitomaksut, perhepäivähoidon ja perhehoidon käynnistämis- ja kulukorvaukset. Lääkäri- ja sairaanhoitohenkilöstön vuokraus on henkilöstön vuokrausta, ei sosiaali- ja terveyspalvelujen ostoa.

Koulutus- ja kulttuuripalvelut

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

Työnantajille maksettavat koulutuskorvaukset raportoidaan erikseen.

Osuus verotuskustannuksiin

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

Muut yhteistoimintaosuudet

Muun muassa osuudet maakuntien liitoille, osuudet ympäristöterveydenhuollon kustannuksiin, jäsenmaksut Suomen Kuntaliitolle ja työmarkkinalaitokselle, kuntayhtymien pakolliset jäsen-/tasausmaksuosuudet, maaseutupalvelut yhteistoiminnassa, osuudet aluepelastuslaitokselle ym. osuudet (ns. kollektiivipalvelut), jotka eivät ole asiakaspalvelujen ostoja, ja joita ei voida lukea mihinkään edellä olevaan *Muiden palvelujen ostot* -menolajin alakohtaan.

Muut palvelut

Kaikki ne palvelujen ostoista aiheutuneet menot, jotka eivät kuulu edellä oleviin kohtiin. Tähän kuuluvat mm. vartiointipalvelut, työpuku- ja työkalukorvaukset, katsastusmaksut, lääketieteelliset ruumiinavauskustannukset yms. palvelut. Myös musiikin käyttölupa, valokopioiden tekijänoikeuskorvaus ja korvaus musiikin julkisesta esittämisestä.

3.2.4.3 Aineet, tarvikkeet ja tavarat

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL

Aineisiin, tarvikkeisiin ja tavaroihin luetaan mm. toimisto- ja koulutarvikkeet, kirjallisuus, elintarvikkeet, vaatteisto, lääkkeet ja hoitotarvikkeet, puhdistusaineet ja -tarvikkeet, poltto- ja voiteluaineet sekä lämmön, veden ja sähkön hankintamenot. Sen sijaan jätevesimaksut kuuluvat palvelujen ostoihin.

Kulueräänä *Aineet, tarvikkeet ja tavarat* sisällytetään näiden hyödykkeiden tilikauden aikaiset suoriteperusteiset ostot. Aineiden ja tarvikkeiden hankintamenon aktivoinnissa ja kuluksi kirjaamisessa voidaan kunnassa noudattaa vaihtoehtoisia menettelytapoja:

- Hankintameno kirjataan *Ostot tilikauden aikana* -tilille ja tilinpäätöksessä ostojen kuluvaikutusta oikaistaan taseeseen merkittävällä varaston muutoksella[32].
- Hankintameno kirjataan ao. vaihto-omaisuuserää koskevalle varastotilille ja sen jälkeen aine- ja tarvikekäytön mukaisesti toimintayksikön kuluksi.

Kirjaustavasta riippumatta tuloslaskelmassa esitetään yksi erä *Aineet, tarvikkeet ja tavarat*[33].

---

[32] Ks. myös kirjanpitolautakunnan kuntajaoston *yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta*, luku 4.2.2 *Vaihto-omaisuuden arvostus ja jaksottaminen.*

[33] Ks. myös kirjanpitolautakunnan kuntajaoston *yleisohje ympäristöasioiden kirjaamisesta ja esittämisestä.*

Toimisto- ja koulutarvikkeet

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

Kirjallisuus

Kaikki kirjat ml. koulukirjat ja kirjastoaineisto sekä sanoma- 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

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

Vaatteisto

Vaatteistoon kuuluvat kaikki vaatteisto, kengät, sisustustekstiilit, liinavaatteisto, suojavaatteet, kertakäyttövaatteet ja muut tekstiilivalmisteet, myös opetusmateriaalina käytetyt tekstiilivalmisteet.

Lääkkeet

Tilille kirjataan ainoastaan lääkkeet

Hoitotarvikkeet

Hoitoaineet ja hoitotarvikkeet, myös röntgenfilmit ja kehitysaineet, tutkimuslaitteiden tulostustarvikkeet yms. Myös lääkinnälliseen kuntoutukseen liittyvät apuvälineet kuten proteesit, peruukit tms.

Puhdistusaineet ja -tarvikkeet

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

Poltto- ja voiteluaineet

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

Lämmitys

Kaukolämmön ja -kylmän hankinta sekä lämmitysaineet apuaineineen ja lämmitystarvikkeet.

Sähkö ja kaasu

Sähköenergia, sähkölämmitys ja sähkön siirto sekä kaasumaisten polttoaineiden jakelupalvelut putkiverkoston kautta. Sähkön ja kaasun käyttöön liittyvät tarvikkeet kuten lamput ja sulakkeet.

Vesi

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

Kalusto

Muu kuin pysyvien vastaavien hyödykkeisiin luettava kalusto ja välineistö, eli kertapoistoisen kaluston ja välineistön hankinta, esimerkiksi tablet-laitteet, e-kirjan lukulaitteet, tietokoneiden oheislaitteet kuten näytöt, näppäimistöt, printterit, skannerit, kaapelit sekä puhelimet, puhelinvastaajat, antennit, murto- ja palohälytysjärjestelmät, televisiot, videot, dvd-/blu-ray -laitteet, monitorit ja projektorit, video- ja digitaalikamerat, radiovastaanottimet, vahvistimet ja kaiuttimet.

Rakennusmateriaali

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

Muu materiaali

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

3.2.4.4 Varastojen lisäys/vähennys

Käytetään laskelmakaavoissa: 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.

Varaston muutoksiin liittyvät tilit on linkitetty vain liikelaitoksille taulukkomallissa KKNR. Kyseessä ovat tilit Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen lisäys tai vähennys (3610) ja Varastojen lisäys/vähennys (4670). Niille on liikelaitoksen tuloslaskelmakaavassa omat rivit, mutta myös kunnan/kuntayhtymän pitäisi niitä voida käyttää. Liikelaitoksen kirjaama varastojen muutos merkitään kunnalle toimintakuluja oikaisevana eränä 4600 Muu materiaali -tilille (Aineet, tarvikkeet ja tavarat -ryhmässä). Jos kunnalla on ollut ko. varaston lisäys/vähennys -tili käytössä, eikä sitä voi raportoida KKNR:ään, raportoidaan se myös Muu materiaali -tilille. Samoin toimitaan, jos kunta on käyttänyt Valmistevarastojen muutos -tiliä.

Tililuettelossa tili 6301 Peruspääoman korko on merkitty liikelaitoksen tiliksi. Sen pitäisi kuitenkin olla kuntayhtymän tili, jolle kuntayhtymä kirjaa jäsenkunnille maksamansa peruspääoman koron. Koska KKNR-taulukkomallissa ei ole paikkaa tilille 6301, täytyy sen saldo raportoinnissa kohdistaa tilille 6380 Muut rahoituskulut. (Tämä kohtaan KKNR, varaston muutoksia käsittelevien lisäysten perään)[34]

3.2.4.5 Avustukset

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky

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

Avustukset kotitalouksille

Tietotarpeet:

- Lasten kotihoidon tuki
- Lasten kotihoidon tuen kuntalisä
- Lasten yksityisen hoidon tuki
- Lasten yksityisen hoidon tuen kuntalisä
- Omaishoidon tuki
- Osittainen ja joustava hoitoraha
- Täydentävä ja ehkäisevä toimeentulotuki sekä niiden takaisinperintä

Lasten kotihoidon tuki (lakisääteinen)

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/lastenhoidon-tuet”

[34] Taksonomiavirhe tullaan korjaamaan seuraavan taksonomiapäivitykseen tilikaudelle 2022.

Lasten kotihoidon tuen kuntalisä

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

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

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

Omaishoidon tuki

Tähän kirjataan omaishoitajalle maksetut palkkiot.

Omaishoidon tuki ei ole palkkaa vaan *ennakkoperintälain 6 §:n* mukaista korvausta. Kunta ei maksa niistä työnantajan sosiaaliturvamaksua. Ennakonpidätys toimitetaan, jos hoitajaa ei ole merkitty ennakkoperintärekisteriin. Alaikäisen lapsen vanhemmalle maksetusta omaishoidon tuesta toimitetaan ennakonpidätys rekisterimerkinnästä riippumatta. (Ks. myös kohta *Henkilösivukulut*).

Toimeentulotuki

Valtionosuustilitystä ja tilastointia varten kirjanpidossa tarvitaan seuranta eri perustein myönnettäville toimeentulotuen menoille: *Täydentävä toimeentulotuki* ja *Ehkäisevä toimeentulotuki*.

Omalle tililleen merkitään myös saadut *Täydentävän ja ehkäisevän toimeentulotuen takaisinperinnät* yhteensä.

Muut avustukset kotitalouksille

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

Vammaisille annetut avustukset

Pääsääntöisesti kaikki vammaisille annetut avustukset merkitään *Avustuksiin kotitalouksille*. Esimerkiksi sellaiset vammaisille suunnatut tukitoimet, joissa kunta korvaa tietyt, tuen saajan itse hankkimat tavarat tai palvelut (mm. päivittäisistä toiminnoista suoriutumisessa tarvittavat välineet, koneet ja laitteet, asunnon muutostyöt, ylimääräiset vaatetuskustannukset tai erityisravinnosta aiheutuvat kustannukset). Myös vammaisten matkoihin annetut avustukset (mm. taksisetelit) tai tavarana annetut avustukset.

Jos kunta työnantajana maksaa henkilökohtaisen avustajan palkkion suoraan avustajalle ja maksaa palkkiosta sosiaali- ja eläkevakuutusmaksut yms. lakisääteiset maksut, palkkio kuuluu luonteensa mukaisesti menolajiin *Palkat ja palkkiot*. Jos palkkio maksetaan eri työnantajan y-tunnuksen kautta (mm. sijaismaksajana), kirjataan koko palkkion määrä asiakaspalvelujen ostoihin.

Koulumatkatuki

Lukion tai ammattioppilaitoksen oppilaalle koulumatkakustannusten omavastuuosuuden 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.

Avustukset yhteisöille

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.

3.2.4.6 Muut toimintakulut

Käytetään laskentakaavoissa: Kunta, ky

Muihin toimintakuluihin sisältyvät mm. vuokrakulut ja kunnan maksamat välittömät verot, esimerkiksi liiketoiminnan yhteisövero[35], kiinteistöverot ja välilliset verot kuten jätevero. Tähän kuuluu myös arvonlisävero omasta käytöstä tai luontoisetuateriasta siltä osin kuin sitä ei voida kohdistaa ao. kululajiin. Vuokrakulut voidaan esittää tuloslaskelmassa myös omalla rivillään, mikäli niiden määrä toimintakuluissa on olennainen. Myyntiin liittyvät kuluerät kuten myyntisaamisista syntyneet luottotappiot sekä välilliset

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

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.

Vuokrakulut

Vuokrakulujen yhteismäärästä tulee eritellä sisäiset vuokrakulut. 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 vuokrakuluihin kirjataan esimerkiksi vaatteiston vuokrat. Sen sijaan esimerkiksi työkoneurakoitsijalle maksetut työsuoritusten korvaukset luetaan muiden palvelujen ostoihin.

Alla on tietotarve ulkoisista vuokrakuluista:

- Maa- ja vesialueiden vuokrat
- Rakennusten ja huoneistojen vuokrat
- Koneiden ja laitteiden vuokrat
- Muut vuokrat.

Muut kulut

Muihin kuluihin kuuluvat mm. ulosottomiesten tilityspalkkiot, jäsenmaksut muille yhteisöille kuin kuntien keskusjärjestölle ja kunnalliselle työmarkkinalaitokselle sekä verotilin ilmoitusten myöhästymismaksut. Myös takaustappiot kirjataan tänne[36]. 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.

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

Jätevero

Kunnan maksama jätevero kirjataan erikseen muista välillisistä ja välittömistä veroista.

Muut välilliset ja välittömät verot

Välillisiin ja välittömiin veroihin kirjataan mm. ajoneuvovero, käyttövoimavero sekä arvonlisävero omasta käytöstä tai luontoisetuateriasta 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.

Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustappiot

Olennaiset pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustappiot kirjataan muina toimintakuluina[37]. Nämä luovutustappiot on eriteltävä tilinpäätöksen liitetiedoissa.

Luottotappiot toimintatuotoista (myyntisaamiset)

Muihin kuluihin kuuluvat myyntisaamisista syntyneet luottotappiot.

Arvonlisäverollisen toiminnan myyntisaamisten luottotappiot vähennetään arvonlisäveroilmoituksessa myynnin vähennyksenä.

Takaustappiot ja niiden takaisinperinnät

Muihin kuluihin kuuluvat annetuista takauksista syntyneet tappiot.

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

3.2.4.7 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

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

maksama liiketoiminnan tulovero[38] voidaan myös kirjata tähän erään, ellei sitä esitetä tilinpäätössiirtojen jälkeen erillisessä erässä *Tuloverot*.

3.2.5 *Osuus osakkuusyhteisöjen voitoista (tappioista)*

Käytetään laskelmakaavoissa: Kons

Osuus osakkuusyhteisön tilikauden voitosta tai tappiosta esitetään konsernituloslaskelmassa toimintatuottojen ja -kulujen ryhmässä nimikkeellä *Osuus osakkuusyhteisöjen voitosta (tappiosta)*.

3.2.6 *Verotulot*

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, Kons

Verotulojen kirjaamisperusteet

Tuloslaskelmassa tai sen liitteenä verotulot eritellään kunnan tuloveroon, osuuteen yhteisöveron tuotosta, kiinteistöveroon ja muihin verotuloihin. 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.

Koiravero, jonka maksuunpanosta ja kantamisesta huolehtii kunta, kirjataan laskutustilikauden tuloksi tai kertymän mukaan.

Kunnan verotulojen tilityksissä tehtyjen vähennysten ja lisäysten kirjaaminen

Kunnan saamissa tilityksissä tehdyt vähennykset ja lisäykset kirjataan seuraavasti:

---

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

- *Verontilityslain 2 §:n 2 momentin* mukaista kuittausmenettelyä käyttäen kunnan työnantajana suorittamat ennakonpidätykset ja sosiaaliturvamaksut ennakonpidätys- 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 eriä 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.

3.2.7 *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 1705/2009*).

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 (1704/2009)* perustuen. Kunnan peruspalvelujen valtionosuutta myönnetään kunnille mm. sairaanhoidon, terveydenhuollon, sosiaalitoimen ja opetus- ja kulttuuritoimen palvelujen järjestämiseen.

Valtionosuuden laskennallinen peruste muodostuu ikärakenteen, sairastavuuden ja muiden laskennallisten kustannusten määräytymistekijöiden perusteella. Kunnan peruspalvelujen valtionosuusprosentti kuvaa valtion ja kuntien välistä kustannustenjakoa. Valtio osallistuu kunnallisten palvelujen rahoittamiseen valtionosuusprosentin mukaisella osuudella.

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

Opetus- ja kulttuuritoimen valtionosuus

Kunnan kirjanpidossa opetus- ja kulttuuritoimen rahoituslain mukainen valtionrahoitus erotetaan omaksi eräkseen. 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 lukiokoulutukseen 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*.

Verotulomenetysten kompensaatio

Verotulomenetysten kompensaatiot erotetaan kunnan peruspalvelujen valtionosuudesta ja siirretään omalle momentilleen valtion talousarviossa 1.1.2020 alkaen. Kuntien kirjanpidossa verotulomenetysten kompensaatiot jäävät valtionosuuksien ryhmään, mutta ne eritellään liitetiedoissa. Kunnan omaa seurantaa, toimintakertomuksessa esittämistä ja tulevaa liitetietoa varten merkitään tämä omalle tililleen. *[2020]*

Valtionosuustilitykset

Valtionosuudet kirjataan tilinpäätöksessä valtionosuusviranomaisten tilitysten ja päätösten mukaan suoriteperustetta vastaavalla tavalla[39]. Valtionosuudet tulee eritellä tilinpäätöksen liitetiedoissa ainakin seuraaviin eriin (ja tarvittaessa niiden alaeriin):

[39] Suoriteperustetta vastaavana tapana voidaan pitää muun muassa päätökseen perustuvaa kirjaamista samoin kuin korkojen jaksottamista ajan kulumisen perusteella (kirjanpitolautakunta 1542/1998 kohta 2.2.1). Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto nro 37/1998.

- Kunnan peruspalvelujen valtionosuus
    - Verotuloihin perustuva valtionosuuksien tasaus (+/-)
- Opetus- ja kulttuuritoimen muut valtionosuudet
- Verotulomenetysten kompensaatio

3.2.8 *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.

Rahoitustuotot

Rahoitustuotoista ilmoitetaan erikseen korkotuotot ja muut rahoitustuotot.

Rahoituskulut

Rahoituskuluissa ilmoitetaan erikseen korkokulut ja muut rahoituskulut. 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 §*).

3.2.8.1 Korkotuotot

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Korkotuotoissa ilmoitetaan antolainoista, muista sijoituksista ja talletuksista sekä maksuliikennetileiltä saadut korkotuotot suoriteperusteen mukaisesti jaksotettuna. Jos on nostettu lyhytaikainen laina sijoitustarkoituksessa tulon tuottamiseksi, siitä saatu negatiivinen korkomeno merkitään korkotuloksi.

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

Tietotarve: ”Kunnan korkotuotot liikelaitoksilta”

3.2.8.2 Muut rahoitustuotot

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Muihin rahoitustuottoihin sisällytetään verotilityskorot ja -korotukset, osingot ja osuuspääomien korot, liikelaitoksen tai muun taseyksikön peruspääoman tuotto, korvaus jäännöspääomasta laskennallisesti eriytetyltä liiketoiminnalta, viivästyskorot, ei-suojaavan koronvaihtosopimuksen korkotuotot sekä kurssivoitot rahoituslainoista. Arvopapereiden luovutusvoitot on lisäksi ilmoitettava erikseen.[40]

Muista rahoitustuotoista on eriteltävä koronvaihto- ja korkotermiinisopimuksiin liittyvät rahoitustuotot (ei-suojaavat).

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

Erikseen on ilmoitettava myös takauksista saadut tulot (takausprovisiot) yhteensä ja siitä julkisyhteisöiltä saadut tulot.

3.2.8.3 Korkokulut

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, Kons

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

Suojaamistarkoituksessa tehdyn johdannaissopimuksen kulut ja tuotot kirjataan korkokuluihin. Johdannaissopimuksen perusteella pankilta saatu samamääräinen tulo merkitään ko. tiliryhmän hyvitykseksi (oikaisueräksi). Lisäksi samaan tiliryhmään mutta omalle tilille merkitään johdannaissopimuksen perusteella veloitukseksi kiinteäkorkoinen meno.[41]

---

[40] Ks. kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 36/1998 ylijäämän palauttamisesta kuntayhtymässä.

[41] 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.

Korkokuluista on eriteltävä koronvaihto- ja korkotermiinisopimuksiin liittyvät korkokulut ja -tuotot (jos kuluja suojaava sopimus, käsittely korkokulujen oikaisuna).

Pysyvien vastaavien hyödykkeiden valmistusaikaiset korot voidaan eräin edellytyksin sisällyttää hankintamenoon. 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 §*)[42] Aktivoitaville korkomenoille ei ole asetettu ala- tai ylärajaa.

Liikelaitoksista tietotarve: ”Kunnalle/ky:lle maksetut korkokulut” ja ”Muille maksetut korkokulut”.

3.2.8.4 Muut rahoituskulut

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Muita rahoituskuluja ovat mm. korvaus peruspääomasta liikelaitokselta tai muulta taseyksiköltä tai korvaus jäännöspääomasta laskennallisesti eriytetyltä liiketoiminnalta (kunnalle). Muita rahoituskuluja ovat lisäksi mm. verotilityskorot, viivästyskorot, ei-suojaamistarkoituksessa tehdyn koronvaihtosopimuksen korkokulut, takaus-, luotto- ja luottokorttiprovisiot samoin kuin muut koron lisäksi rahoituslainasta johtuvat kulut kuten kurssitappiot sekä lainasaamisiin ja rahoitusomaisuuteen kuuluvien arvopapereiden[43] ja muiden sellaisten rahoitusvarojen arvonalentumiset. Lainasaamisista aiheutuneet luottotappiot, myös sosiaalisen luototuksen luottotappiot, ovat muihin rahoituskuluihin sisältyviä arvonalentumisia.

Muista rahoituskuluista on eriteltävä koronvaihto- ja korkotermiinisopimuksiin liittyvät rahoituskulut (ei-suojaavat).[44]

Lisäksi muissa rahoituskuluissa esitetään arvonalentumiset pysyviin vastaaviin kuuluvien muiden sijoitusten kuin pysyvien vastaavien osakkeiden ja -osuuksien hankintamenosta. Pysyvien vastaavien osakkeiden ja -osuuksien (toimialasijoittamisen[45]) 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.

Kuntayhtymä kirjaa jäsenkunnille maksamansa peruspääoman koron tilille 6380 muut rahoituskulut.[46]

---

[42] Ks. myös kirjanpitolautakunnan kuntajaoston *yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta*, 2.2.1 Hankintamenon määräytyminen.

[43] Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 96/2010 rahoitusomaisuusosakkeiden arvostamisesta ja arvonmuutosten kirjaamisesta.

[44] Ks. myös alaviite nro 45.

[45] Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 106/2012 kaupungin tytäryhtiöön tekemien pääomasijoitusten arvostuksesta.

[46] Taksonomiavirhe tullaan korjaamaan seuraavan taksonomiapäivitykseen tilikaudelle 2022.

3.2.9 *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.

3.2.9.1 Suunnitelman mukaiset poistot

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

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.

Lisäpoisto, joka tehdään suunnitelman mukaisten poistojen kohteena olevasta aineettomasta tai aineellisesta hyödykkeestä sen vuoksi, että poistosuunnitelmaa on perustellusti muutettu, merkitään suunnitelman mukaiseksi poistoksi. Olennainen lisäpoisto on eriteltävä tilinpäätöksen liitetiedoissa.

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

Kertaluonteisina poistoina käsitellään muut kuin suunnitelman mukaiset poistot eli pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitot ja -tappiot sekä muut lisäpoistot.

Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitot ja -tappiot

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 eriksi[47]. Suunnitelmapoistojen oikaisuina kirjatut luovutusvoitot ja -tappiot sisältyvät pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustuottoihin, eikä niitä oikaista rahoituslaskelmassa.

[47] 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*.

3.2.9.2 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.

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.

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.

3.2.9.3 Arvonalentumiset

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

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*.

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

Arvonalennus voi tulla kysymykseen kunnan liiketoiminnassa ja muussa tuloa tuottavassa toiminnassa, jossa hyödykkeen tuottoarvo määritetään suhteessa tämän toiminnan tulonodotuksiin[48]. Tarkastelussa otetaan

[48] Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 106/2012 kaupungin tytäryhtiöön tekemien pääomasijoitusten arvostuksesta

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.

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.

Arvonalennus on kirjattava, jos arvonalentuminen arvioidaan pysyväksi. Liitetietona on ilmoitettava arvonalennusten määrä, ellei niitä ole merkitty erikseen tuloslaskelmaan.

Aiheettomaksi osoittautunut arvonalennus on oikaistava siinä tuloslaskelman ryhmässä, jossa kulukirjaus on tehty *(KPL 5:16 §)*. Aiheettomaksi osoittautuneen arvonalennuksen oikaisusta on annettava selvitys liitetiedoissa.

3.2.10 *Satunnaiset tuotot ja kulut / Satunnaiset erät*

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, Kons

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

Kunnassa ja kuntayhtymässä satunnaisiksi tuotoiksi ja kuluiksi katsotaan sellaiset tulot ja menot, jotka perustuvat kunnan tai kuntayhtymän tavanomaisesta toiminnasta poikkeaviin, kertaluonteisiin ja olennaisiin tapahtumiin.

Satunnaisia tuottoja ja kuluja saattaa syntyä mm.

- toiminnan yhtiöittämisestä tai lopettamisesta aiheutuvasta suurehkosta pysyvien vastaavien hyödykkeen luovutusvoitosta tai -tappiosta[49]
- 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 eriä ei esiinny jokaisena tilikautena.

Tuloslaskelman liitteenä on annettava satunnaisiin tuottoihin ja kuluihin sisältyvistä eristä selvitys.

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

3.2.11 *Tilinpäätössiirrot*

Käytetään laskelmakaavoissa: Kons

Tilinpäätössiirrot tarkoittavat kunnan konsernitilinpäätöksessä poistoeron, varausten ja rahastojen muutosta.

3.2.12 *Poistoeron muutos / Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+)*

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL

Investointivarauksen käyttö pysyvien vastaavien poistonalaisen hyödykkeen hankintamenon kattamiseen kirjataan varauksen vähennyksenä (+) tuloslaskelmaan. Varauksen vähennystä kumoamaan tuloslaskelmaan merkitään varauksen käyttöä vastaava poistoeron lisäys (-). Investointivarauksen käyttö merkitsee investointivarauksen muuttamista poistoeroksi, jota varauksen käyttövuonna ja seuraavina tilikausina vähennetään enintään kyseisen pysyvien vastaavien hyödykkeen kunkin tilikauden suunnitelmapoiston verran[50]. Kertyneen poistoeron purkaminen siten, että poistamatta oleva hankintamenon osa lisääntyisi, ei ole hyvän kirjanpitotavan mukaista.

3.2.13 *Varausten muutos / Varausten lisäys (-) tai vähennys (+)*

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL

Vapaaehtoisten varausten muutokset

Kirjanpitolain 5:15 §:ssä luetelluista vapaaehtoisista varauksista tulee kunnassa ja kuntayhtymässä kysymykseen investointivaraus. Investointivaraus saadaan tehdä vastaista hankintamenoa varten. Investointivarauksen avulla voidaan varautua tulevina vuosina tehtävään kuntatalouden kannalta merkittävään investointiin keräämällä sitä varten tuloja etukäteen. Investointivarauksella katettava kohde on yksilöitävä kunnan taloussuunnitelmassa. Vaikka kirjanpitolaki ei edellytäkään vapaaehtoisen varauksen yksilöimistä hankekohtaisesti, hyvän kirjanpitotavan mukaisena voidaan pitää sitä, että investointivarausten tekeminen on suhteutettu lähivuosien investointisuunnitelmiin. Menettely, jossa investointivarausta kartutetaan, taikka puretaan tilikauden tuloksen tasaamiseksi ilman, että siirtojen perustana ovat suunnitellut investointihankkeet tai niiden toteutuminen, ei ole hyvän kirjanpitotavan mukainen.

Investointivaraus tuloutetaan viimeistään tilikaudella, jona hyödyke hankitaan tai jolloin hyödykkeestä aletaan tehdä suunnitelman mukaisia poistoja. Investointivaraus voidaan purkaa myös peruspääomaan[51].

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

Investointivaraussiirrot eivät ole suoriteperusteista menoa eivätkä pakollisten varausten luonteisia vastaisia menoja tai menetyksiä. Tämän vuoksi ne esitetään tuloslaskelmassa tilikauden tuloksen jälkeen.

---

[50] Katso esimerkki kirjanpitolautakunnan kuntajaoston *yleisohjeesta tuloslaskelman laatimisesta*, alaviite 19.

[51] Kunnan peruspääomaa on perusteltua vahvistaa silloin, kun sen määrä yhdessä arvonkorotusrahaston pääoman kanssa on olennaisesti ja pysyvästi pysyvien vastaavien määrää alempi.

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

3.2.14 *Rahastojen muutos / Rahastojen lisäys (-) tai vähennys (+)*

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL

Kirjanpidollisen menettelyn 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, vaikka säännökset sitä eivät edellytäkään. Hyvän kirjanpitotavan mukaisesti rahastoon siirto voidaan pääsääntöisesti tehdä vain niissä rajoissa, jotka tilikauden tulos (tuloslaskelman erä *Tilikauden tulos*) tekee mahdolliseksi.

Investointirahaston tai investoinnin rahoittamiseen tarkoitetun muun rahaston purkamisessa investoinnin toteuduttua menetellään vastaavalla tavalla kuin edellä investointivarauksen 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 erityiskatteet*.

Rahastojen kartuttaminen ja käyttö tehdään pääsääntöisesti tuloslaskelman *Rahastojen muutos* -tilejä vastaan. Asiaa on tarkemmin selostettu taseen Vastattavaa-puolella rahastojen kohdalla[52].

3.2.15 *Tuloverot*

Käytetään laskelmakaavoissa: LL

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

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

3.2.16 *Tilikauden verot ja laskennalliset verot*

Käytetään laskelmakaavoissa: Kons

---

[52] Vahinkorahastoihin ja muihin vapaaehtoisiin rahastoihin liittyviä kirjausesimerkkejä on *liitteenä 2*.

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.

3.2.17 *Vähemmistöosuudet*

Käytetään laskelmakaavoissa: Kons

Vähemmistöosuudet merkitään konsernituloslaskelmaan erilliseksi tilikauden ylijäämää tai alijäämää edeltäväksi eräksi (*KPA 3:2.4 §*).

Muiden kuin konserniyhteisöjen omistusta vastaavat osuudet tytäryhteisöjen tuloksista merkitään konsernituloslaskelmaan omaksi eräkseen (vähemmistöosuus konsernituloslaskelmassa, *KPL 6:7.2 §*). Vastaavasti muiden kuin konserniyhteisöjen omistusta tytäryhteisöissä vastaavat osuudet tytäryhteisöjen omista pääomista merkitään konsernitaseeseen omaksi eräkseen (vähemmistöosuus konsernitaseessa, *KPL 6:7.3 §*).[53]

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

Pysyvien vastaavien hyödykkeestä ilmoitetaan sen alkuperäinen hankintameno, hankintamenon lisäykset tilikauden aikana, rahoitusosuudet tilikaudella[54] ja vähennykset tilikauden aikana, siirrot tilikauden aikana, ennen tilikautta kertyneet poistot ja arvonalentumiset, poistamaton hankintameno ja tilikauden poisto. Vähäisiä pysyvien vastaavien hyödykkeitä, joita hankitaan jatkuvasti, voidaan käsitellä yhtenä eränä, ellei niitä ole kirjattu kuluksi. Mikäli kunnalla tai kuntayhtymällä ei ole pysyvien vastaavien hyödykkeiden kirjanpitoa, josta em. liitetiedot saadaan, on tietotarve syytä ottaa huomioon muuten kunnan kirjanpidossa.

---

[53] Ks. vähemmistöosuuden erottamisesta kirjanpitolautakunnan kuntajaoston *yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta*.

[54] Ks. kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 94/2010 Maankäyttösopimusten kirjanpitokysymyksiä.

Maa- ja vesialueiden ja arvopapereiden arvonkorotukset 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.

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. Jos ne halutaan esittää liitetietona, ne voidaan eritellä yksityiskohtaisesti kuntajaoston *yleisohjeen tilinpäätöksen liitetiedoista* luvussa 7 esitetyn mukaisesti. 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 IT-ohjelmistojen lisenssioikeudet voidaan yhdistää aineettomiin oikeuksiin. IT-ohjelman hankintaan liittyvät muut menot kuin lisenssioikeuden hankintameno on katsottu muiksi pitkävaikutteisiksi menoiksi. Taseessa ostettujen IT-ohjelmistojen hankintamenot saadaan myös merkitä olennaisuuden ja taloudellisuuden periaatteet huomioon ottaen yhtenä eränä muihin pitkävaikutteisiin menoihin[55].

[55] Ks. kirjanpitolautakunta 1604/2000 Atk-ohjelmiston hankintamenon aktivointi.

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. 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-[56] ja vuokrahuoneistojen perusparannusmenot, tavanomaista vuotuiskustannusta 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 vaikutusaikaa, on kehittämismenot poistettava enintään kymmenessä vuodessa. Pääsääntöisesti kehittämismenot kirjataan kuluksi.

Liikearvon hankintameno saadaan aktivoida. Liikearvon aktivointi tulee kysymykseen ostettaessa liiketoimintaa harjoittava yritys sen tuotannontekijöiden 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 tuotannontekijöille.

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)[57].

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

---

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

[57] Jäsenkunnan maksuosuuden käsittelyä kuntayhtymän investointiin on käsitelty kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunnossa nro 15/1997 ja kunnan osallistumista yhdistyksen tai tytäryhtiön pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintamenon 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 hankintamenon ja siihen saadun rahoitusosuuden käsittelemisestä kirjanpidossa.

Ennakkomaksut

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Ennakkomaksut ilmoitetaan viimeisenä eränä siinä ryhmässä, johon vastaava aktivoitu menokin kuuluu. Maksu käsitellään ennakkomaksuna, jos maksun perustana olevaa hyödykettä ei ole vielä vastaanotettu.

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 hankintamenoon 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).[58]

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 vastaaviin[59]. Myytäväksi tarkoitetun tontin hankintameno voidaan siirtää vaihtuviin vastaaviin, kun käyttötarkoitus on määrätty. Pysyvistä vastaavista maa-alue siirretään vaihto-omaisuuteen hankintamenon taseeseen 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 kehittämiskorvauksista[60] 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.

---

[58] Katso myös kirjanpitolautakunnan lausunto 1996/2019 metsäkiinteistöön liittyvistä kirjanpitokysymyksistä.

[59] Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunnot 94/2010, 70/2005 ja 67/2005 maankäyttösopimuksista.

[60] Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 71/2005 määräalojen ja rakennusten vaihdon kirjaamisesta.

Aktivoinnissa on noudatettava varovaisuuden periaatetta siten, että tontin aktivoitu hankintameno ei muodostu sen todennäköistä luovutusarvoa tai muutoin määriteltyä käyttöarvoa suuremmaksi[61].

Raportoinnissa 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*. Kun kyseessä on vuokratontti, ei-palautettavat liittymismaksut kirjataan pysyvien vastaavien aineellisten hyödykkeiden tase-erän *Maa- ja vesialueet* alaeräksi nimikkeellä *Kiinteistöjen vuokraoikeudet*. Jos tase-erä sisältää ainoastaan aktivoituja liittymismaksuja, erälle on kuitenkin suositeltavaa antaa nimike *Kiinteistöjen liittymismaksut*.[62]

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 enimmäismäärä on arvonkorotuskohteen todennäköisen luovutushinnan[63] ja kirjanpidossa poistamatta olevan hankintamenon erotus.

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 ja muihin rakennuksiin. Lisäksi nämä investoinnit eritellään edelleen korjausinvestointeihin ja hankintainvestointeihin. Asuinrakennuksia ovat tällöin sellaiset rakennukset, joiden kerrosalasta yli puolet on asumiskäytössä. Lastenkoteja, vanhainkoteja tms. laitoksia ei lueta asuinrakennuksiin. 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.

---

[61] Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 91/2009 rakennuksen purkamismenojen kirjaamisesta.

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

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

Tase-erään *Rakennukset* sisällytetään myös rakennelmat, joita ovat mm. polttoaine- ja happosäiliöt sekä kevyet esimerkiksi puusta tehdyt, usein tilapäiset varastot. Pumppuhuoneet 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 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
- johtoverkostojen 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:

- Tietokonelaitteet
- Viestintälaitteet
- Kuljetusvälineet
- Muut koneet ja kalusto.

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 määritelty ns. aktivointiraja, joka tulee huomioida kirjauksissa[64].

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 liityttävä uuden yksikön tai toiminnan aloittamiseen ja hankinnan tulee tapahtua pääsääntöisesti ennen toiminnan aloittamista. Täydentäviä hankintoja ei voida enää pitää

[64] 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.

ensikertaisena kalustamisena. Kulutushyödykkeitä (esimerkiksi koulutarvikkeet) ei voida aktivoida taseeseen[65].

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.

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

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

Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

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

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 kunnan tehtäviin liittyviä päämääriä kuten palvelutuotannon järjestämistä, elinkeinorakenteen muutosta tai työllisyyden turvaamista kunnan tai seutukunnan alueella. Toimialasijoitukset ovat pääsääntöisesti pääomasijoituksia investoinnin rahoittamiseen kuten antolainoja sekä osake- ja osuuspääomasijoituksia[66]. Antolainat voivat olla velkakirjalainoja tai pääomalainoja. Toimialasijoitus voi olla myös vaihtovelkakirjana[67].

---

[65] Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston *yleisohjeessa suunnitelman mukaisista poistoista* liitteessä 2 on ohjausta hankintamenon määrittelemiseksi.

[66] Ks. myös kirjanpitolautakunnan kuntajaoston *yleisohje taseen laatimisesta* alaviite 15.

[67] Toimialasijoittamisesta ks. myös julkaisu *Kunnan ja kuntayhtymän varallisuudenhoito, sijoitustoiminta ja niiden perusteista päättäminen*, Suomen Kuntaliitto (2016)

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 toimeksiantojen varoihin kohtaan *Lahjoitusrahastojen varat*.

Osakkeet ja osuudet eritellään taseen liitetiedoissa seuraavasti:

- Osakkeet konserniyhtiöt
- Osakkeet ja osuudet omistusyhteysyhteisöt
- Kuntayhtymäosuudet
- Muut osakkeet ja osuudet.

Osakkeiden hankintamenoon luetaan sellaiset osakehankinnasta johtuvat menot, joiden syntyminen jäisi toteutumatta ilman osakehankintaa[68]. Osakkeiden hankintamenon lisäykseksi kirjataan myös esimerkiksi kiinteistöyhtiölle maksetut pääomavastikkeet, mikäli kiinteistöosakeyhtiö on päättänyt rahastoida ne omaan pääomaan[69].

Osakkeet ja osuudet omistusyhteysyhteisöt -erään merkitään kunnan omistamat osakkeet ja osuudet osakkuusyhteisöissä, omistusyhteysyhteisöissä ja yhteisyhteisöissä.[70]

Kunnan konsernitilinpäätökseen yhdistellään konserniyhteisöjen omistusosuutta vastaava määrä osakkuusyhteisöjen voitosta tai tappiosta sekä oman pääoman muutoksesta (*KPL 6:12 §*). Konsernitaseessa osuus osakkuusyhteisön voitosta kirjataan osakkuusyhteisöosuudet sisältävän tase-erän lisäykseksi sekä osuus tappiosta ja jaetut osingot tase-erän vähennykseksi.

Konsernitilinpäätöksen tasekaavassa on rivi Osakkuusyhteisöosuudet, jota kunnan tasekaavassa ei ole. Ko. konsernin tilit muodostuvat pitkälti yhdistelyillä/eliminoinneilla kunnan tiedoista. Kunta merkitsee omistusyhteysosakkeensa tilille 1212 Muut osakkeet ja osuudet, jossa on suositeltavaa olla alatili näitä varten.[71]

Kuntayhtymäosuuksiin merkitään osuudet niissä kuntayhtymissä, joissa kunta on jäsenenä.

Raportoinnissa ilmoitetaan erikseen asunto-osakkeiden hankinta ja myynti.

Osakkeiden ja osuuksien arvonkorotukset

---

[68] Kirjanpitolautakunnan lausunto 1942/2015 osakehintaan liittyvien menojen kirjaamisesta

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

[70] Yhteisöjen määritelmät on esitetty kirjanpitolautakunnan kuntajaoston *yleisohjeessa konsernitilinpäätöksen laatimisesta.*

[71] Taksonomiavirheet tullaan korjaamaan seuraavan taksonomiapäivitykseen tilikaudelle 2022.

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

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

Joukkovelkakirjalainasaamiset

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Toimialasijoittamisen pitkäaikainen joukkovelkakirjalaina, jota on tarkoitus pitää sijoituksena juoksuajan loppuun, merkitään pysyviin vastaaviin. Sen sijaan joukkovelkakirjalainasaaminen, joka on tarkoitus realisoida maksuvalmiuden tai korkokehityksen sitä vaatiessa, merkitään vaihtuviin vastaaviin, vaikka se erääntymispäivän perusteella olisi pitkäaikainen. Joukkovelkakirjalainasaamiset jaetaan sektoreittain.

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 investointimenojen rahoittamiseen mukaan lukien pääomalainat, kuuluvat tähän ryhmään. Antolainat voivat olla korollisia tai korottomia velkakirja- tai pääomalainoja. Raportoinnissa muut lainasaamiset jaetaan sektoreittain.

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

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. Jos liittymismaksusaaminen on määrältään olennainen, se tulee ilmoittaa omana eränään taseen liitetiedoissa.

Pysyvien vastaavien joukkovelkakirjasaamiset, muut lainasaamiset ja muut saamiset eritellään taseen liitetiedoissa seuraavasti:

- Joukkovelkakirjasaamiset
- Saamiset konserniyhteisöt
- Saamiset kuntayhtymät (joissa kunta on jäsenenä)

- Saamiset maakunta
- Saamiset muut yhteisöt.

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

3.3.2 *Toimeksiantojen varat*

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Toimeksiantojen varoja ovat

- Valtion toimeksiannot
- Lahjoitusrahastojen varat
- Muut toimeksiantojen varat.

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

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 suorituksistaan kolmannelle osapuolelle, riittää, että liiketapahtumat kirjataan toimeksiantojen varojen tilille.

Lahjoitusrahastojen varat

Lahjoituksena saatu omaisuus, jonka käyttöön liittyy sopimukseen, testamenttiin tai lahjakirjaan perustuvia varojen käyttöä ja kartuttamista koskevia ehtoja, merkitään omaksi tase-eräksi *Lahjoitusrahastojen varat*. Lahjoituksen arvoa ei kuitenkaan tulouteta tuloslaskelmassa, vaan se kirjataan toimeksiantojen pääomiin. Lahjoitusrahastoon merkittävien lahjoitusten tasearvo määräytyy samalla tavalla kuin käyttörajoituksettomien lahjoitusten tasearvo.

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

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.

Huollettavien varat ja pääomat

Silloin kun huollettavien tai välitystiliasiakkaiden varat eivät ole kunnan pankkitileillä, niitä ei sisällytetä taseeseen, vaan niistä pidetään erillistä luetteloa tai kirjanpitoa. Jos huollettavien ja välitystiliasiakkaiden varat ovat kunnan erillisillä pankkitileillä, ne sisällytetään muihin toimeksiantojen varoihin ja pääomiin.

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

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

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 kestoaika on lyhyt.

Valmiit tuotteet

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

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

Muu vaihto-omaisuus

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 pysyvistä vastaavista vaihto-omaisuuteen. Myytäväksi tarkoitetun tontin hankintameno voidaan siirtää vaihtuviin vastaaviin, kun käyttötarkoitus on määrätty.

Ennakkomaksut

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 omistusyhteysyhteisöiltä.

Myyntisaamiset

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

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Lainasaamiset liittyvät suoranaiseen lainaustoimintaan. Lainasaamisia ovat mm. kunnan tytäryhteisöjen, kuntayhtymien sekä osakkuus- ja muiden omistusyhteysyhteisöjen 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*.

Lainasaamiset tulee jakaa erikseen pitkäaikaisiin ja lyhytaikaisiin saamisiin. Pitkäaikaisia ovat ne lainasaamiset, joiden erääntymiseen on aikaa enemmän kuin yksi vuosi. Pysyvien vastaavien sijoituksiin merkittyjen lainasaamisten seuraavana tilikautena erääntyviä lyhennyksiä ei kuitenkaan tilinpäätöksessä siirretä rahoitusomaisuuteen.

Jos kunta mitätöi lainasaamisen muilta yhteisöiltä, on se eriteltävä.

Lainasaamiset jaetaan sektoreittain.

Muut saamiset

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. Muut saamiset tulee jakaa erikseen pitkäaikaisiin ja lyhytaikaisiin saamisiin.

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

Siirtosaamiset

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Siirtosaamisilla tarkoitetaan:

- tilikaudella tai aikaisemmalla tilikaudella suoritettuja maksuja sellaisista menoista, jotka toteutuvat suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla tulevina tilikausina, ellei näitä ole merkittävä ennakkomaksuihin; sekä
- sellaisia päättyneellä 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 suoriteperusteen 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.

Siirtosaamiset tulee jakaa erikseen pitkäaikaisiin ja lyhytaikaisiin saamisiin. Pitkäaikaisia ovat ne siirtosaamiset, joiden erääntymiseen on aikaa enemmän kuin yksi vuosi.

3.3.3.3 Rahoitusarvopaperit

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

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

Osakkeet ja osuudet

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).[72]

[72] Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 51/2001 sulautumisen yhteydessä saatavien pörssiyhtiön osakkeiden käsittelystä sekä *Kunnan ja kuntayhtymän varallisuuden hoito, sijoitustoiminta ja niiden perusteista päättäminen* (Suomen Kuntaliitto, 2016).

Sijoitukset rahamarkkinainstrumentteihin

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

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

Joukkovelkakirjalainasaamiset

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

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

Joukkovelkakirjalainasaamiset jaetaan sektoreittain.

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.

3.3.3.4 Rahat ja pankkisaamiset

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, Kons

Rahat

Rahoilla tarkoitetaan kunnan käteisiä kassavaroja (kolikoita ja seteleitä).

Pankkisaamiset

Pankkisaamiset ovat pankkien ottolainaustileillä 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 mukaisena[73].

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

[73] Kirjanpitolautakunnan lausunto 1835/2009 luotollisen shekkitilin käsittelystä.

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.

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 *Arvonkorotusrahasto*.

3.3.4.1 Peruspääoma

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

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 arvonkorotusrahaston pääoman kanssa on olennaisesti ja pysyvästi pysyvien vastaavien määrää alempi. Siirrot peruspääomaan voivat perustua investointivarausten ja rahastojen purkamiseen niiden tulouttamisen sijasta tai siirrot voidaan tehdä edellisten tilikausien ylijäämästä.

Oman pääoman siirroista päättää valtuusto tilikauden tuloksen käsittelystä tai talouden tasapainottamisesta päättäessään[74].

Kuntayhtymän peruspääoma muodostuu ensisijaisesti jäsenkuntien pääomasijoituksista kuntayhtymään, peruspääomaan tai sijoitusrahastoon. Kuntayhtymän peruspääomaa on mahdollista korottaa rahastopääomista tai edellisten tilikausien ylijäämästä[75].

3.3.4.2 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.

---

[74] Ks. peruspääoman korottamisesta tai alentamisesta kirjanpitolautakunnan kuntajaoston *yleisohje taseen laatimisesta*. Lisäksi HE 8/2006 ja kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 77/2006 kertyneiden alijäämien kattamisesta peruspääomasta.

[75] Erityisesti kuntayhtymien peruspääomaa koskeviin kirjauksiin kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on ottanut kantaa lausunnoissaan nro:t 14/1997, 31/1998 ja 33/1998.

3.3.4.3 Muut omat rahastot

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Muut omat rahastot 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 mukaisena[76].

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

Taseyksikkönä käsiteltävään rahastoon sovelletaan kirjanpitolautakunnan kuntajaoston kunnallisen liikelaitoksen kirjanpidollisesta käsittelystä 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*.

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 vakuutussopimuksissa ja näin pyrkiä säästämään vakuutusmaksuissa. Vahinkorahaston kartuttamista ja käyttämistä koskevat kirjaukset tehdään tuloslaskelman kautta. Vahinkorahaston pääomaa vastaan ei kirjata menoa.

---

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

Rahaston käyttö hankintamenon kattamiseen merkitsee poistoerän lisäystä, sillä tuloslaskelmaan merkitään varauksella katetun hankintamenon suuruinen poistoeron muutos[77].

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

Kehittämisrahasto

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

Sijoitusrahasto (kuntayhtymässä)

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

Sijoitusrahaston 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.

3.3.4.4 Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä)

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Edellisiltä tilikausilta kertynyt ylijäämä tai alijäämä merkitään erilliseksi oman pääoman eräksi, 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.

3.3.4.5 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.

[77] Ks. tarkemmin poistoerosta kirjanpitolautakunnan kuntajaoston *yleisohje kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista*.

3.3.4.6 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 perussopimuksessa[78].

3.3.5 *Vähemmistöosuudet*

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

[78] Kuntayhtymän perussopimuksen taloutta koskevia määräyksiä on tarkemmin selostettu Suomen Kuntaliiton verkkojulkaisussa *Perussopimusmalli* (2016).

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, Kons[79]

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.

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

Investointivaraus

Investointivaraus saadaan tehdä kunnassa pysyvien vastaavien hyödykkeen vastaista hankintamenoa varten. Investointivarauksen avulla kunta voi varautua tulevina vuosina tehtävään kuntatalouden kannalta merkittävään investointiin keräämällä sitä varten tuloja etukäteen. Kuntakonsernissa voi olla myös investointivarauksiin yhdisteltäviä asuintalovarauksia[80].

---

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

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

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[81]. Tällaisessa liike- ja elinkeinotoiminnassa varausten tekemisessä noudatetaan elinkeinoverolain säännöksiä vapaaehtoisista varauksista[82].

3.3.7 *Pakolliset varaukset*

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Pakolliset varaukset merkitään 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 ja muiksi pakollisiksi varauksiksi. 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 eläkkeet[83].

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.

---

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

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

[83] 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 korvausvelvollisuus[84]. Pakollisina varauksina tuotoista vähennettäviä vastaisia menoja voivat olla lisäksi kunnan takuu- ja lopputyövaraus, potilasvahinkovastuu[85], jäsenkunnan osuus kuntayhtymän alijäämästä[86], valtiontuen palauttaminen[87], 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 rahoitusmenot[88]. 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.

Lahjoitusrahastot

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky

Lahjoitusrahaston pääoma merkitään kunnan taseessa toimeksiantojen pääomiin silloin, kun rahaston pääoman kartuttamiseen tai käyttöön liittyy sopimukseen, lahjakirjaan tai testamenttiin perustuvia ehtoja.

---

[84] Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on antanut lausunnot 52/2002 ja 97/2011 kaatopaikan sulkemis- ja jälkihoitomenojen kirjaamisesta. Silloin kun kaatopaikan jälkihoitovelvoitteesta aiheutuvissa 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.

[85] Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 108/2015 potilasvakuutusvastuun kirjaamisohjeiden muuttamisesta ja lausunto 122/2019 uuden potilasvakuutuslain vaikutuksesta potilasvakuutusvastuiden kirjaamiseen. [*2020*]

[86] Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 113/2015 kuntayhtymän alijäämän kirjaamisesta jäsenkunnan kirjanpidossa.

[87] Kirjanpitolautakunnan lausunto 1879/2011 valtiontuen palautuksen käsittelystä.

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

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 lisäykseksi[89].

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.

3.3.9 *Konsernireservi*

Käytetään laskelmakaavoissa: Kons

Konsernireservi merkitään taseen vastattaviin omaksi tase-eräkseen 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 omistusosuuden 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.

---

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

3.3.10.1 Pitkäaikainen vieras pääoma

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Lainapääomien tiliöinnissä noudatetaan tasekaavan mukaista luokitusta. Lisäksi lainapääomien tiliöinnissä 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. Jos velka on otettu omaksi takauksen perusteella, myös se on eriteltävä, sekä siitä julkisyhteisöltä otettu osuus.

Joukkovelkakirjalainat

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

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 taseeseen velaksi kulloinenkin sekkivelan määrä. Maksuvalmiuden kannalta merkittävä sekkilimiitti ja siitä käyttämättä oleva määrä on kuitenkin suotavaa ilmoittaa taseen liitetietona. Käytettyä luottolimiittiä käsitellään taseessa pitkäaikaisena velkana silloin, kun luotolla ei ole ennakolta määriteltyä eräpäivää tai eräpäivä on yli vuosi tilinpäätöksestä. Muussa tapauksessa käytettyä limiittiä käsitellään lyhytaikaisena velkana.

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

Lainat julkisyhteisöiltä / Lainat kunnalta/kuntayhtymältä

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.

Liikelaitoksen ja keskuskassan välinen yhdystili esitetään taseryhmässä *Lainat kunnalle/kuntayhtymälle*. Keskuskassan ja taseyksikön väliset sisäiset yhdystilit avataan vastaavasti saamisiin ja velkoihin.

Lainat muilta luotonantajilta

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, maakuntien 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

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 ennakoihin. Saatuina ennakoina käsitellään myös pysyvien vastaavien myynnistä saadut ennakkomaksut.

Saadut ennakkomaksut merkitään pitkäaikaiseen vieraaseen pääomaan, jos niitä vastaavan suoritteen luovuttamiseen tilinpäätösajankohdasta lukien kuluu enemmän kuin vuosi[90]. Kun suorite, josta ennakko on maksettu, luovutetaan, ennakkomaksu kirjataan tuloksi. Kun suoritteen luovuttamiseen on aikaa yksi vuosi tai vähemmän, saatu ennakko siirretään pitkäaikaisesta vieraasta pääomasta lyhytaikaiseen.

Ostovelat

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Ostovelkoina esitetään ne velat, jotka johtuvat tuotannontekijöiden hankintojen kirjaamisesta suoriteperusteella. Ostoveloiksi kirjataan tuotannontekijähankinnoista kuten raaka-aineiden, tarvikkeiden,

[90] Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunnot 94/2010, 70/2005 ja 67/2005 maankäyttösopimuksista.

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.

Muut velat / Liittymismaksut ja muut velat

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

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 liitetietona[91].

Erikseen raportoitava tietotarve on johdannaissopimuksiin ja arvopaperilainaamiseen liittyvät saadut käteisvakuudet, yhteissumma.

Pitkäaikaiset liittymismaksut ja muut velat jaetaan sektoreittain.

Siirtovelat

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 tulevina tilikausina, 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

[91] Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 65/2004 liittymismaksujen kirjaamisesta, kirjanpitolautakunnan lausunto 1650/2001 sähköliittymismaksujen kirjaamisesta.

johtuvat menot, joiden toteutuminen, realisoitumisen ajankohta ja määrä ovat tilinpäätöstä laadittaessa varmoja[92].

3.3.10.2 Lyhytaikainen vieras pääoma

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, LL, Kons

Lyhytaikaisen vieraan pääoman *Joukkovelkakirjalainat* ovat tilinpäätöstä seuraavana vuonna erääntyviä joukkovelkakirjalainojen lyhennyksiä.

Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta, *Lainat julkisyhteisöiltä* ja *Lainat muilta luotonantajilta* sisältävät ns. kassalainojen lisäksi tilinpäätöstä seuraavan vuoden lyhennykset pitkäaikaisista lainoista.

Muut velat

Käytetään laskelmakaavoissa: Kunta, ky, Kons

Muihin lyhytaikaisiin velkoihin sisällytetään mm. veroihin ja sosiaaliturvaan liittyvät velat, esimerkiksi maksettujen palkkojen ennakonpidätykset, sosiaaliturvamaksut ja muut ennakonpidätyksen yhteydessä tilitettävät sosiaaliturvaan liittyvät erät[93].

Arvonlisäverovelka käsitellään muuna velkana. Arvonlisäveroa ei missään vaiheessa merkitä tuloslaskelmaan tuotoksi tai kuluksi. Se on luonteeltaan läpikulkuerä, jonka suorittamisvelvollisuus on syntynyt kunnalle silloin, kun se on laskuttanut arvonlisäveron suoritemyyntinsä yhteydessä.

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 vuosilomapalkkavelka[94] niihin liittyvine henkilösivukuluineen, tilikaudelta maksettuihin palkkoihin liittyvät laskennalliset henkilösivukulut, mm. eläke-, työttömyys-, tapaturma- ja ryhmähenkivakuutusvelka siltä osin kuin niitä ei tilitetä tilikaudelta maksettuja palkkoja koskevien ennakonpidätysten yhteydessä, sekä vuosi- ja muut alennusvelat, korko-, vakuutusmaksu- ja vuokra- ja verovelat.

Erikseen on ilmoitettava tieto siirtyvistä koroista eli tilikaudelle jaksotetuista korkoveloista.

---

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

[93] Kirjanpitolautakunnan lausunnossa 1561/1999 on käsitelty siirtovelkojen ja muiden lyhytaikaisten velkojen tilien ryhmittelyä.

[94] Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on antanut lausunnon 103/2012 lomapalkkavelan ja lausunnot 114/2016 ja 117/2018 lomarahan kirjaamisesta.

3.3.10.3 Velat tytäryhteisöille, kuntayhtymille sekä osakkuus- ja muille omistusyhteysyhteisöille

Tilinpäätöksen liitetiedoissa on eriteltävä erikseen velat tytäryhteisöille, erikseen kuntayhtymille, joissa kunta on jäsenenä, sekä erikseen osakkuus- ja muille omistusyhteysyhteisöille pitkäaikaisesta ja lyhytaikaisesta vieraasta pääomasta. Nämä velat on liitetiedoissa eriteltävä ryhmissä:

- Saadut ennakot
- Ostovelat
- Muut velat
- Siirtovelat.

4 Kuntien ja kuntayhtymien palveluluokitus

Koodistopalvelussa ja tämän käsikirjan liitteessä 5 kuvataan yhteiset määritelmät palveluista organisaatioriippumattomasti. Kunnat ja muut tietojen käyttäjät voivat itse luoda lisähierarkioita oman tarpeensa mukaisesti.

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). Palveluluokitus on laadittu myös yhteensopivaksi THL:n tietosisältömäärittelyihin koskien sosiaali- ja terveydenhuollon palvelutapahtumien kirjaamista.

Palveluluokille kohdennettavat kulu- ja tuottolajit sekä muu kustannuslaskennan ohjeistus viranomaisraportoinnin osalta on annettu tämän käsikirjan luvussa 5 kuntien ja kuntayhtymien kustannuslaskenta.

Tämä palveluluokitus soveltuu taloustietojen ja palveluiden kustannusten tarkasteluun eikä asianhallintaan.

4.1 Sosiaali- ja terveydenhuollon sekä eräiden muiden palveluiden talousraportointi kuntien ja kuntayhtymien palveluluokituksessa

Kuntien ja kuntayhtymien sosiaali- ja terveydenhuollon, pelastustoimen ja ympäristöterveydenhuollon palveluluokitus on osittain kaksitasoinen: karkea (erittelemätön palvelu) ja tarkka (palveluluokittainen) asiakaspalvelujen ostoja koskien. Karkeampaa luokitusta voi kuitenkin käyttää ainoastaan kunnilta ja kuntayhtymiltä ostettavissa palveluissa, yksityisiltä palvelujen tuottajilta ostettavat palvelut on eriteltävä tarkemman palveluluokituksen mukaan. Kaksitasoisen luokituksen tarkoituksena on ensinnäkin varmistaa se, että koko maan tasolla saadaan tiedot palvelujen tuottamisen aiheuttamista menoista tarkalla eli hienojakoisemmalla palveluluokkatasolla. Kahdella tasolla varmistetaan toisaalta se, että palvelujen ostaja voi tehdä kirjaukset karkeammalla tasolla, jolloin ei tarvita merkittäviä muutoksia nykyisiin laskutusjärjestelmiin. Alla on esitetty esimerkkejä karkean ja tarkan palveluluokituksen käytöstä.

Karkeaa luokitusta on mahdollista käyttää palvelujen ostajien kirjanpidossa sosiaali- ja terveydenhuollon, pelastustoimen ja ympäristöterveydenhuollon palveluluokissa, muut palvelut raportoidaan aina tarkalla luokituksella. Asiakaspalveluiden ostot yksityiseltä raportoidaan aina tarkalla tasolla. Karkean palveluluokan tunnistaa siitä, että sen numerointi päättyy nollaan, palvelun nimessä on sana erittelemätön ja se on esitetty sinisellä taustavärillä. Apuna on myös sarake palvelu (karkea), johon karkea luokka on merkitty rivitasolla. Erittelemätön-luokassa raportoidaan sen alla olevat juoksevasti numeroidut palvelut. Näin ollen kuvassa 1 2232 Iäkkäiden palveluasuminen ja perhehoito sisältyy karkeampaan luokkaan 2230 Erittelemättömät ikääntyneiden palvelut. Toisaalta 2201 Iäkkäiden laitospalvelu -luokka ei ole osa luokkaa 2180 Erittelemättömät lasten ja perheiden sosiaalihuollon avopalvelut. Mikäli palvelujen osto ja hallinnointi aiheuttavat hallinnollisia ja tukipalveluihin liittyviä kustannuksia, kustannuksia tulee kohdentaa aiheuttamisperiaatteen mukaan erittelemätön-luokalle sisäisillä erillä tai vyörytyksillä tai tarkalla tasolla kullekin palvelulle.

Investoinnit kohdennetaan aina luokituksen tarkalle tasolle.

9	Muut lasten ja perheiden sos	2180	Erittelemättömät lasten ja perheiden sosia
10	Muut lasten ja perheiden sos	2181	Lapsiperheiden sosiaalityö ja -ohjaus
11	Muut lasten ja perheiden sos	2182	Lapsiperheiden kotipalvelu ja perhetyö
12	Muut lasten ja perheiden sos	2183	Kasvatus- ja perheneuvonta
13	Muut lasten ja perheiden sos	2184	Perheoikeudelliset palvelut
14	Muut lasten ja perheiden sos	2185	Ensikotipalvelu
15		2201	läkkäiden laitospalvelu
16		2211	läkkäiden tehostettu palveluasuminen
17	Muut ikääntyneiden palvelut	2230	Erittelemättömät ikääntyneiden palvelut
18	Muut ikääntyneiden palvelut	2231	läkkäiden keskitetty asiakas- ja palveluoh
19	Muut ikääntyneiden palvelut	2232	läkkäiden palveluasuminen ja perhehoito
20	Muut ikääntyneiden palvelut	2233	Sosiaalihuoltolain mukainen liikkumista tu
21		2251	Vammaisten laitospalvelu
22		2261	Vammaisten tehostettu palveluasuminen

Kuva 2. Esimerkki luokituksen käytöstä

Tarkkaa luokitusta käyttävät kaikki palvelua tuottavat organisaatiot, kuten kuntayhtymät ja isäntäkunnat. Ostajaorganisaatiot voivat puolestaan käyttää karkeampaa luokitusta, joka vastaa pitkälti aiempaa Tilastokeskuksen tehtäväluokitusta. Karkeampaa luokitusta voi kuitenkin käyttää ainoastaan kunnilta ja kuntayhtymiltä ostettavissa palveluissa, yksityisiltä palvelujen tuottajilta ostettavat palvelut on eriteltävä tarkemman palveluluokituksen mukaan. Kunnat ja kuntayhtymät voivat kuitenkin halutessaan käyttää myös tarkan tason palveluluokitusta asiakaspalvelujen ostojen kohdalla koko palvelutuotantoa koskien.

Alla muutama esimerkki siitä, miten kahdessa eri tasossa toimivaa luokitusta sovelletaan. Esimerkkinä on käytetty sote-palveluja, mutta samoja periaatteita sovelletaan myös pelastustoimen ja ympäristöterveydenhuollon palveluissa.

Esimerkki 1: Kunta on ulkoistanut sote-palvelunsa kuntayhtymän hoidettavaksi

Kuntayhtymä toimii sote-palveluiden tuottajana, ja raportoi omassa talousraportoinnissaan käyttäen tarkkaa sote-palveluluokitusta. Ulkoistuksen tehnyt kunta puolestaan raportoi karkeammalla tasolla. Kunnan on huolehdittava siitä, että kuntayhtymä laskuttaa kuntaa karkeaa raportointitasoa vastaavalla tai tätä tarkemmalla erittelyllä. Jos kuntayhtymä laskuttaa palvelut tarkan erittelyn mukaisesti, ostajakunta voi halutessaan käyttää tarkkaa luokitusta myös omassa kirjanpidossaan.

Esimerkki 2: Isäntäkuntamalli

Isäntäkunta erittelee palvelutuotannon tulot ja menot tarkan palveluluokituksen mukaisesti. Sopimuskunta ostajana voi merkitä ostot palveluluokitukseen karkeammalla tarkkuudella. Asiakasmaksut ja muut tulot muilta kuin kunnilta ja kuntayhtymiltä on aina eriteltävä tarkan palveluluokituksen mukaisesti.

Esimerkki 3: Kunta ostaa sote-palveluita yksityiseltä palveluntuottajalta

Kunnan ostaessa sote-palveluita yksityiseltä palveluntuottajalta katsotaan tämän itse tuottavan sote-palvelunsa. Tämän vuoksi kunnan on raportoitava sote-menonsa käyttäen tarkkaa luokitusta.

Esimerkki 4: Sote-palveluita tuottava kuntayhtymä ostaa sote-palveluita toiselta kuntayhtymältä

Palveluja tuottava kuntayhtymä käyttää tarkkaa erittelyä, ja palveluja ostava kuntayhtymä voi esittää menot karkeammalla luokituksella.

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 yhtenäistämisellä 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 vaatinee 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 tilinpäätöksien 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 laskentatunnisteessa 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 **tili-palveluluokka-kumppanikoodi** (=kuutio) 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 laskentatunnisteen avulla.

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

Yksi toteutustapa on harmonisoida omat luokitukset kuutiomallin luokituksiin, esimerkiksi 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 kustannuslaskennallisia menetelmiä.

Raportointimalli perustuu siihen lähtöolettamaan, että ulottuvuuksia ei sekoiteta keskenään. Suositeltava käytäntö on, että sisäisiä eriä ei erotella tilien, vaan kumppanikoodin 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.

Entinen 41-taulukko nykyinen raportointikokonaisuus TOTT ei sovellu kuutiomalliin: se tarvitsee erillisen kustannuslaskentasovelluksen, 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 kuntayhtymien XBRL - taksonomian edellyttämällä tarkkuustasolla. Esimerkiksi palveluiden 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 kirjanpidon 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.

Erän määritteleminen 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 eliminoitava raportointivaiheessa.

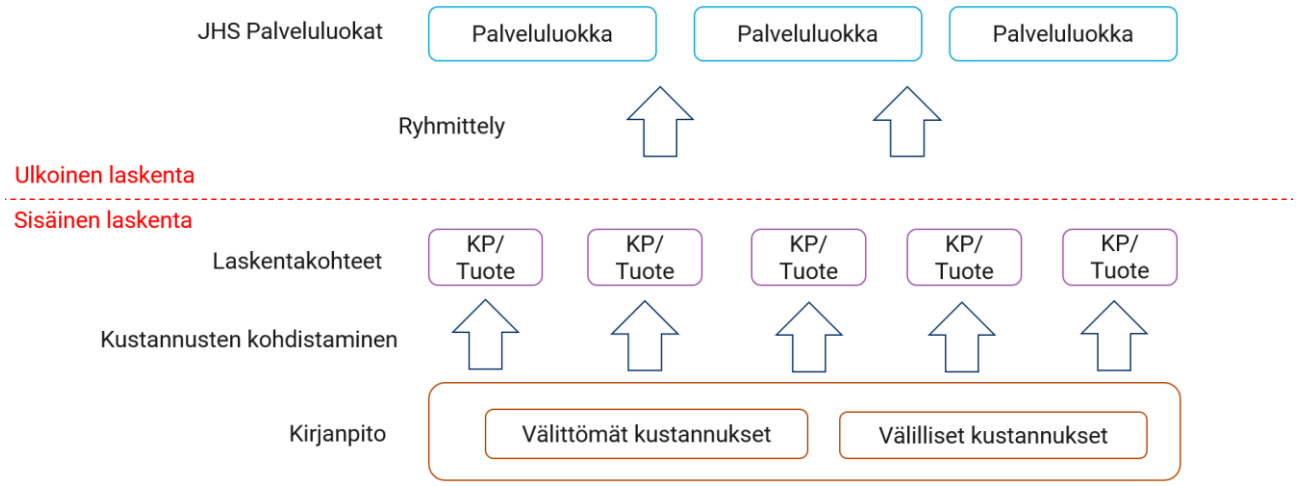
5.4 Sisäinen ja ulkoinen raportointi (viranomaisraportointi)

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. Tuotteistuksen nähdään parantavan tehokkuutta koska se parantaa kustannustietoisuutta ja läpinäkyvyyttä.



Kuva 3. Kustannuslaskenta ideaalitilanteessa.

Kustannukset voidaan kohdentaa ensin kirjanpidosta palvelutuotteille, välisuoritteille, toiminnoille, kustannuspaikoille tai muille organisaation hierarkiatasoille. 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 laskentakohteiden kustannuksia ryhmittelemällä, tulee varmistaa, että niille kohdennetaan oikeat, kappaleessa 5.5 määritellyt kulu- ja tuottolajit ja sektoriluokituksen mukaiset tunnisteet 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 palveluluokittain. Erittelemätön- palveluluokalla sisäiset toimintakulut raportoidaan yhteensä-tasolla ja varsinaisella palveluluokalla raportoidaan sisäisiä toimintakuluja osin tiliryhmätasoisesti.

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).

Palveluluokkakohtaisissa kustannuksissa raportoidaan erikseen ulkoiset kulu- ja tuottoerät.

Palveluluokille kohdennetaan seuraavat kululajit:

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

Palveluluokille kohdennetaan seuraavat tuottolajit:

Ulkoiset tuottolajit:	**Sisäiset tuottolajit:**
Myyntituotot	Sisäiset toimintatuotot
Maksutuotot	
Tuet ja avustukset	
Vuokratuotot	
Muut toimintatuotot	
Valmistevarastojen 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 *Täsmäytys tuloslaskelmaan*

Palveluluokille kohdennettujen kaikkien ulkoisten toimintatuottojen ja -kulujen tulee täsmätä kunnan tuloslaskelmaan tili- ja sektoritasolla. Palveluluokkien yhteenlaskettu summa joltain tililtä saa poiketa enintään tuhannella eurolla. Esimerkiksi tuloslaskelman toimintakatteen ja palveluluokkien ulkoisten nettokustannusten tulee täsmätä samoin kuin palveluluokkien yhteenlaskettujen palkkamenojen tulee täsmätä tuloslaskelmassa ilmoitettuihin palkkoihin.

Kuntatalouden tietopalvelu sisältää automaattisia tarkastuksia, joilla tiedon oikeellisuutta valvotaan. Mikäli palveluluokkien kustannukset eivät täsmää tuloslaskelmaan, vaaditaan tiedonantajaa korjaamaan tietojaan. Valtiokonttori määrittelee tietopalvelun tarkistussäännöt.

5.5.2 *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 suoritemäärä tai laatukorjattu suoritemäärä sekä asiakasmäärä.

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

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

5.5.3 *Henkilöstökustannukset*

Henkilöstökulut kohdistetaan laskentakohteille käytetyn työajan perusteella, mikä edellyttää työajanseurantaa. Työajanseuranta voi perustua myös määräajoin 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 kustannuslisinä.

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. Jos aiheuttamisperiaatetta ei voida muutoin soveltaa, maksu jaetaan laskennallisesti eri palveluluokille palkkakustannusten suhteessa.

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.

5.5.4 *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 suoritetietojen 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.

> Esimerkki: Potilasvakuutusmaksut turvaavat koko toimintaa Potilasvahinkolain mukaisesti, joten ne tulee jakaa kaikille korvaukseen oikeutetuille yksiköille toimintakulujen suhteessa. Potilasvakuutuksesta saadut korvaukset tulee kohdistaa ko. yksikölle ja palvelulle, jossa vahinkotapahtuma on sattunut.

5.5.5 *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.

5.5.6 *Avustusmenot*

Avustukset sisältävät kotitalouksille sekä yhteisöille maksetut tuet ja avustukset sekä avustukset omille yhtiöille.

Avustusmenot tulee jakaa aina avustetun toiminnan luonteen mukaan palveluluokille. Avustusmenoja ei jaeta sen mukaan, mikä hallinnollinen yksikkö avustuksen on antanut.

Palveluluokilla ei saa olla sisäisiä avustuksia. Mikäli kunta antaa toiminta-avustuksen esimerkiksi liikelaitokselleen, ei tätä menoa kohdenneta minkään palveluluokan avustukseksi. Mikäli kunta antaa avustuksen omistamalleen yhtiölle, kirjataan avustus normaalisti kyseisen palveluluokan ulkoiseksi avustusmenoksi.

5.5.7 *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 tilatyyppikohtaisia ekvivalenssikertoimia, koska eri tilatyypit aiheuttavat eri määrän kustannuksia per neliö. Painokertoimet kuvaavat eri tilatyyppien 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.

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.

Kunnan tilojen vuokraukselle ulkopuolisille on kaksi erillistä palveluluokkaa (asuntojen vuokrauspalvelut ja tilavuokrauspalvelut), joihin kohdistetaan varsinaisesta vuokraustoiminnasta aiheutuvat kulut ja tuotot. 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.

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

5.5.8 *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.

5.5.9 *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.

5.5.10 *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).

5.5.11 *Ulkoiset myynnit, asiakasmaksut ja muut tulot*

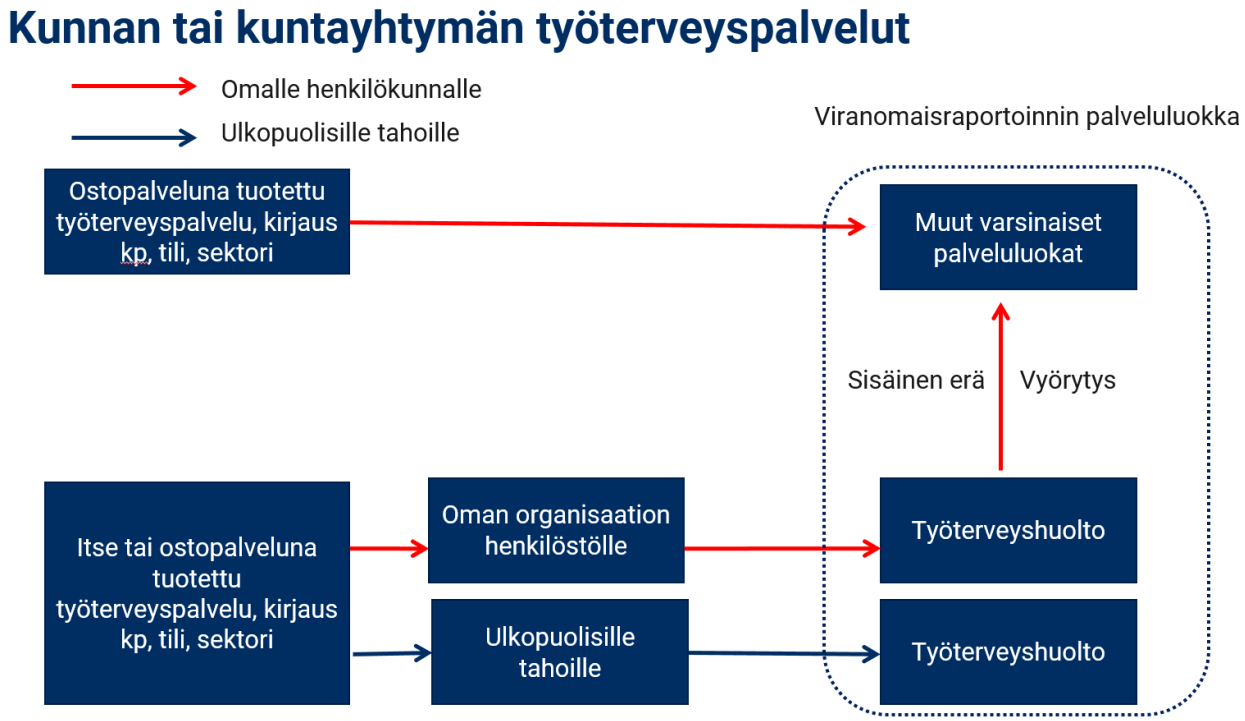
Asiakasmaksut ja myyntitulot kohdennetaan niille palveluille, joihin ne liittyvät. Työllistämistuki kohdistetaan aiheuttamisperiaatteen mukaan tai jaetaan työllistettyjen tai heidän palkkamenojensa suhteessa.

5.5.12 *Työterveyshuolto*

Työterveyshuolto muodostaa raportoinnissa poikkeuksen verrattuna muihin palveluihin. Työterveyshuolto on toisaalta varsinaista asiakkaille tuotettavaa terveyspalvelua, joka tuottaa työssäkäyville perusterveydenhuollon palvelut. Oman henkilöstön osalta työterveyshuolto on tukipalvelua, joka kuuluu muiden varsinaisten palveluiden kustannuspohjaan.

Työterveyshuollon palveluluokalla raportoidaan työterveyshuollon palvelut, jotka järjestetään kunnan järjestämisvastuun perusteella kunnan alueen muille työnantajille, yrittäjille ja omaa työtään tekeville.

Kunnan työnantajan roolissa omalle henkilökunnalle tuottaman työterveyshuollon ulkoiset kulut tulee raportoida työterveyshuolto-palveluluokalla, mistä ne tulee jakaa edelleen sisäisinä erinä varsinaisille palveluille. Omalle henkilökunnalle ostopalveluna järjestetyn työterveyshuollon voi jakaa suoraan varsinaisille palveluluokille tai oman tuotannon tapaan raportoida työterveyshuolto palveluluokalla ja jakaa edelleen varsinaisille palveluille,



Kuva 4. Työterveyshuollon palveluiden raportointi

KKTPP-raportointikokonaisuuden lisäksi työterveyshuollon kokonaiskustannukset raportoidaan KKYTT-raportointikokonaisuudessa. KKYTT-raportin työterveyshuoltoon ilmoitetaan vain itse tuotetun sekä ostopalveluna yksityiseltä hankitun työterveyshuollon kokonaiskulut. Kokonaiskustannuksilla tarkoitetaan kaikkea kunnan järjestämisvastuun perusteella muille ja omalle henkilökunnalle itse tuotettua tai ostopalveluna hankittua työterveyshuoltoa.

5.6 Kustannusten kohdentamismenetelmät ml. sisäiset erät

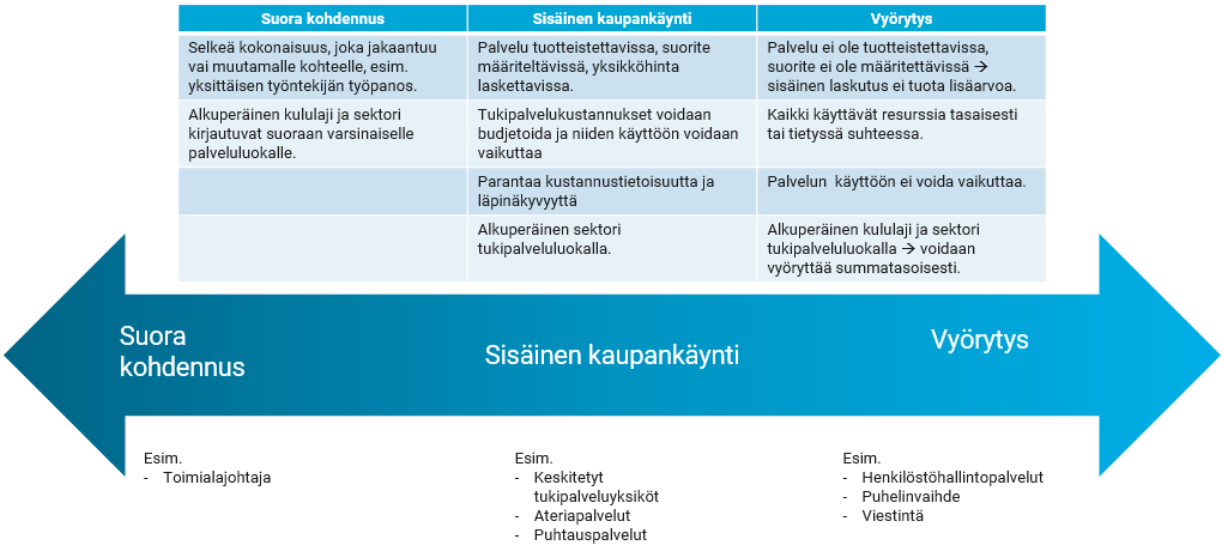
Lukuun ottamatta ns. demokratiakustannuksia, jotka kohdistetaan yleishallinnon palveluluokalle, kaikki hallinto- ja tukipalvelut tulee jakaa viranomaisraportoinnissa varsinaisille palveluluokille. Näiden palveluiden viranomaisraportoinnissa voidaan käyttää tukipalveluluokkaa. Yleishallinnon palveluluokka 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.

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 demokratiapalveluiden osalta. 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:

a. suoraan kohdentamalla
b. sisäinen kaupankäynti
c. vyöryttämällä



Suora kohdennus	Sisäinen kaupankäynti	Vyörytys
Selkeä kokonaisuus, joka jakaantuu vai muutamalle kohteelle, esim. yksittäisen työntekijän työpanos.	Palvelu tuotteistettavissa, suorite määriteltävissä, yksikköhinta laskettavissa.	Palvelu ei ole tuotteistettavissa, suorite ei ole määritettävissä → sisäinen laskutus ei tuota lisäarvoa.
Alkuperäinen kululaji ja sektori kirjautuvat suoraan varsinaiselle palveluluokalle.	Tukipalvelukustannukset voidaan budjetoida ja niiden käyttöön voidaan vaikuttaa	Kaikki käyttävät resurssia tasaisesti tai tietyssä suhteessa.
	Parantaa kustannustietoisuutta ja läpinäkyvyyttä	Palvelun käyttöön ei voida vaikuttaa.
	Alkuperäinen sektori tukipalveluluokalla.	Alkuperäinen kululaji ja sektori tukipalveluluokalla → voidaan vyöryttää summatasoisesti.

Kuva 5. 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*

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

Tuotteistuksessa ja tuotteiden hinnoittelussa voidaan käyttää myös käyttää 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 sisäisisten 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/automatisoitua 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 harvimmin käytetty vyörytysmenetelmä sen työläydestä johtuen.

Alla on suositeltavia vyörytyksen jakotekijöitä. Paremmin aiheuttamisperiaatetta noudattavaa tapaa voi kuitenkin aina käyttää.

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
o **palkka- ja henkilöstöhallinto,**		
o **koulutus,**		
o **varahenkilöpalvelut,**		
o **rekrytointi,**		
o **työsuojelu,**		
Tietohallinto ja ICT	päätelaitteet	henkilöstömäärä

Taloushallinto (ostolaskut, kirjanpito, laskutus, maksuliikenne)	käyttökustannukset	
Lakipalvelut	käyttökustannukset	
Palvelukeskuksen tehtävät (puhelinvaihde, 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

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 valvonta-asioista 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. Tukipalveluluokalle kohdistetaan pysyvien vastaavien osakkeiden luovutusvoitot ja -tappiot, ei kuitenkaan asunto-osakkeiden sekä muiden tilojen luovutusvoittoja ja -tappioita, jotka kohdistetaan ko. palveluluokille.

Hoidollisilla tukipalveluilla tarkoitetaan palveluja, jotka ovat suoraa asiakaspalvelua osana asiakkaan saamaa varsinaista palvelua. Tällaisia palveluja ovat esimerkiksi erilaiset tutkimukset tai terapiat, kuten laboratorio- ja kuvantamistutkimukset tai fysioterapia. Hoidolliset tukipalvelut kohdistetaan ensisijaisesti varsinaisille palveluluokille tai toissijaisena vaihtoehtona tukipalveluluokan kautta hallinnon tukipalvelujen tapaan.

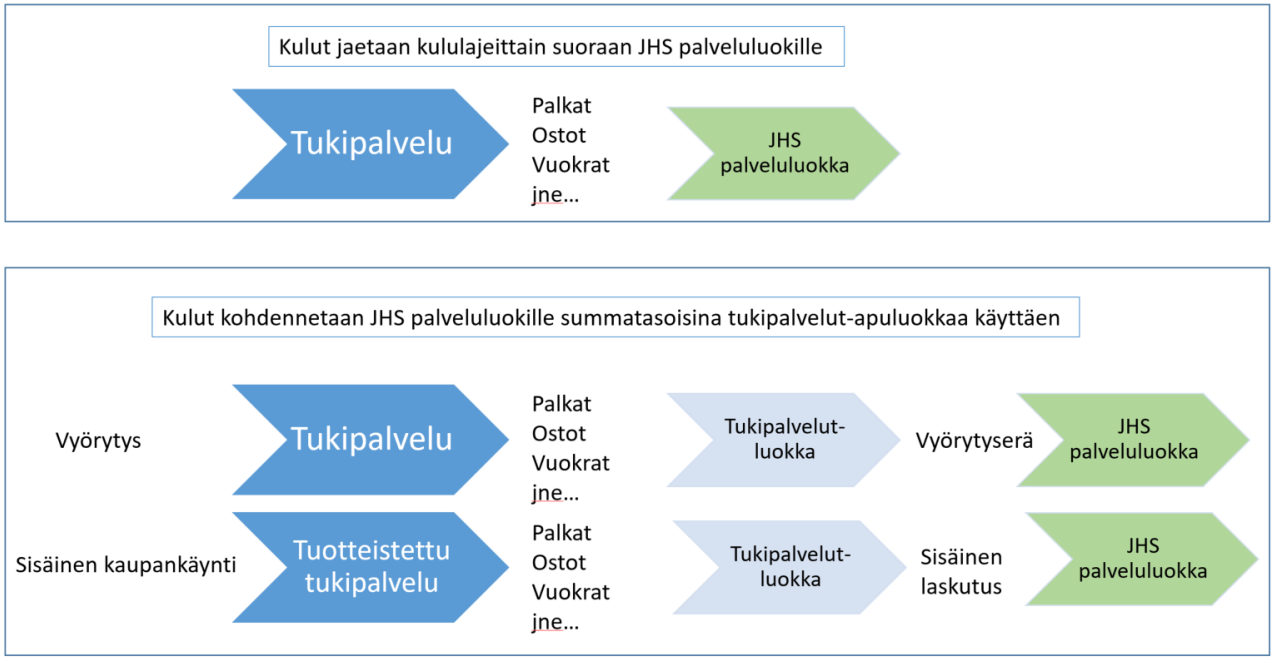
Sektoriluokituksen ja alkuperäisen kululajin ei tarvitse kulkea mukana summatasoisessa vyörytyksessä tai sisäisessä kaupankäynnissä, mutta tällöin alkuperäinen ulkoinen kululaji ja sektori tulee raportoida tukipalveluluokalla. Tukipalveluluokka on viranomaisraportoinnin apuluokka, jolta tukipalvelut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

1. Tukipalvelun kulut jaetaan suoraan kululajeittain palveluluokille.

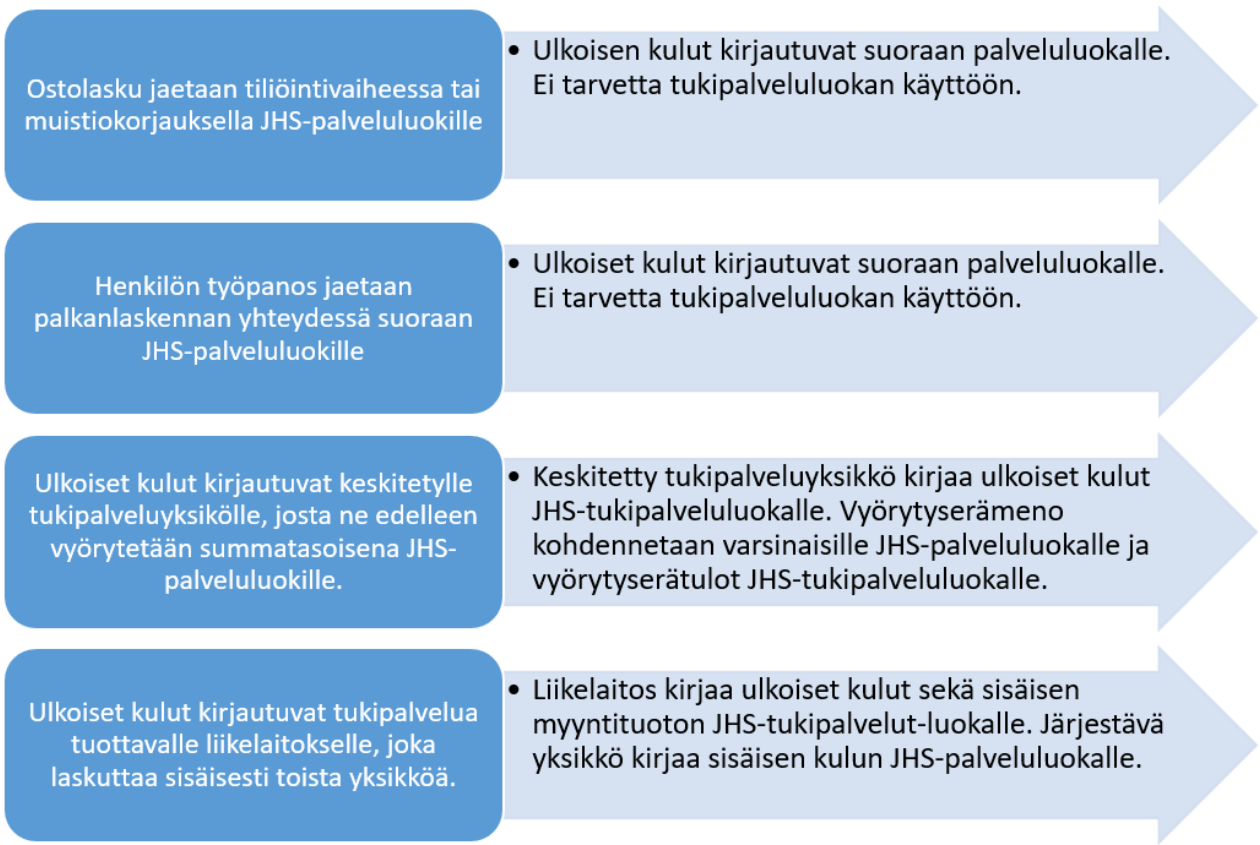
2. Tukipalvelun kulut ilmoitetaan tukipalveluiden palveluluokalla ja vyörytetään sieltä varsinaisille palveluluokille summatasoisena.

3. 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 vaihtoehdoissa b) ja c) käytettävä tukipalvelut -palveluluokkaa, johon tukipalveluiden ulkoiset menot ilmoitetaan. Vaihtoehdossa a) ne ilmoitetaan suoraan varsinaisilla palveluluokilla.

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



Kuva 6. Sisäisten erien kohdennus palveluluokille.



Kuva 7. Sisäiset erät eri tilanteissa.

Vyörytyksiä varten on XBRL-taulukkomallissa lisätietorivit vyörytystuotoille ja -kuluille. Sisäinen kaupankäynti raportoidaan summatasolla toimintatuotoissa ja -kuluissa 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 käyvää 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.

Vyörytykset raportoidaan vain kerran vuodessa palveluluokittain KKTPP raportilla.

6 Taulukkomallien lukuohje

Taulukkomalli-dokumenteissa esitetään taksonomian sisältämät raportointikokonaisuudet taulukoiden muodossa ja niiden tarkoitus on auttaa käyttäjää ymmärtämään määritysten sisältö ilman erillisen raportointisovelluksen käyttöä.

Taulukkomallien sisällysluettelo-välilehdellä on esitelty kyseisen raportointikokonaisuuden käsittämät osakokonaisuudet. Jokainen osakokonaisuus on määritetty omalla välilehdellään vastaten osakokonaisuuden tunnusta (toimii myös linkkinä). Osakokonaisuudet ovat varsinaisia tiedonkeruun sisältömäärityksiä ja vastaavat ajatustasolla vanhan tiedonkeruun lomakkeita. Osakokonaisuudet koostuvat kentistä, jotka ovat yksittäisiä kerättäviä tietoalkioita.

Kenttien väritykset

Keltainen väri kentässä tarkoittaa, että sen määrittämä tieto tulee raportoida kun taas vaalean harmaa väri osakokonaisuuksien kentissä tarkoittaa, että kyseisen arvon raportointi ei ole välttämätöntä, mutta se on silti mahdollista sisällyttää raporttiin. Näitä ovat tyypillisesti summatasot, jotka voidaan tarvittaessa myös laskea vastaanottavan viranomaisen päässä. Vaaleanharmaaseen kenttään raportoitua tietoa ei ylikirjoiteta vastaanottajan päässä, mutta useisiin niistä kohdistetaan automaattitarkastus.

Ruksit/tummanharmaa väri tietokentässä puolestaan tarkoittaa kentässä sitä, ettei kyseistä arvoa saa tai ei voi raportoida. Eri raportointikokonaisuuksissa hyödynnetään samoja luokituksia (dimensioita), mutta kaikki niiden sisältämät erät eivät välttämättä ole aina kaikkialle soveltuvia.

Taulukkomalleja hyödynnettäessä on sallittava makrot, jolloin saadaan piilotetuksi harmaana olevat kentät, ja pakolliset raportoitavat keltaiset kentät saadaan suodatetuksi selkeästi näkyviin välilehdeltä ”kunta” Excelin yläosasta.

Raportoitavien lukujen tarkkuustaso

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 laittaa ”0".

- nolla = 0 euroa
- tyhjä = ei tietoa / ei ilmoitettu
- Nolla ja tyhjä käyttäytyvät eri lailla tietopalvelussa.
- Nolla osallistuu tarkastuksiin nollana, tyhjää ei koskaan tulkita nollaksi.
- Nolla näytetään raporteilla nollana, tyhjä tyhjänä.
- Nolla on nolla summan laskennassa, tyhjä estää summan laskennan.

Etumerkit

Oletusarvoisesti kaikki luvut XBRL-ilmoituksissa annetaan puhtaina lukuina ilman etumerkkejä. Elementin nimellä/määrityksellä ilmaistaan olettama kyseisen erän etumerkille (tuotot plussaa ja kulut

miinusta). Ainoastaan silloin, jos kulu- tai tuottoerään on tehty oikaisuja, jotka vaihtavat erän arvon etumerkkiä, sisällytetään miinusmerkki mukaan lukuun.

Kyselyssä on näiden oletusten lisäksi eriä, jotka voivat olla joko + tai – merkkisiä. Tällöin raportoija ilmoittaa tarvittaessa miinusetumerkin luvun edessä. Lähtökohtana on, että ”muutos”-tyyppiset erät ovat olettamalta aina taseen arvoa tai liiketulosta kasvattavia, jolloin luku raportoidaan positiivisena. Yleisolettama rahavirroista on positiivinen, ellei toisin ilmaista tietokentän nimikkeessä.

Raporttien kommenttikentät ja sanalliset kommentit

Sanallinen kommentti voi kohdistua joko tiettyyn asiakohtaan (kenttätunnukseen) tai raportointikokonaisuuteen kokonaisuudessaan. XBRL-taksonomiassa raportointikokonaisuuksien **Taulukkomalli-Exceleissä** välilehdellä t00 Raportin tiedot on Lisätietokenttä, jossa esim. aiemman tilikauden virheiden korjaus ilmoitetaan.

Yleiskommentin lisääminen:

CSV-muotoisessa aineistossa lisätieto/yleiskommentti annetaan kenttätunnukselle 1909 ja kommentti viedään arvo-sarakkeeseen.

Excel-tiedonsyöttölomakkeessa välilehdellä t00 kommentti kirjoitetaan Lisätieto-kenttään.

Hyväksyntäpalvelussa yleiskommentti lisätään Laskelmat-välilehdellä, Raportin tiedot-valinnalla Kommenttikenttään.

Kenttätunnuskohtaisen kommentin lisääminen:

CSV-muotoisessa aineistossa yhteen asiakohtaan (kenttätunnukseen) kohdistuva kommentti annetaan sille kenttätunnukselle, jota kommentti koskee. Esim. sarakkeeseen kenttätunnus = 1863 (muut toimintatulot/talousarvio 202x) ja sarakkeeseen kommentti = ’tämä on kommentti’

Excel-tiedonsyöttölomakkeella ei ole mahdollista lisätä kenttätunnuskohtaista kommenttia.

Hyväksyntäpalvelussa kenttätunnuskohtainen kommentti lisätään Laskelmat-välilehdellä sen tiedon kohdalle Kommenttikenttään, jota halutaan kommentoida.

Valtiokonttorin tietopalvelu tekee taloustiedoille automaattisia tarkastuksia, joista nousee tarkastushavaintoja (esim. palkat-tilillä ei 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 lähdejärjestelmään ja koko raportointikokonaisuuden toimittamista uudestaan Valtiokonttorin tietopalveluun. Havainto, joka ei välttämättä aiheudu virheellisestä tiedosta, on kommentoitava tietopalvelussa Laskelmat-välilehdellä kyseisen havainnon kohdalta Kommentti-kenttään (kommentti kohdistuu ao. kenttätunnukseen). Tämän jälkeen aineisto on hyväksyttävissä.

Raporttien täydellisyys ja tietojen korjaus/uudelleenlähetys

Mikäli jo kertaalleen lähetetyn raportin tietoja halutaan korjata, täydentää tai poistaa, tulee raportointikokonaisuus lähettää uudestaan. Uuden raportin tiedot korvaavat kokonaisuudessaan kaikki

vanhan raportin tiedot. Valtiokonttorin Kuntien tietopalvelun sivusto ohjeistaa tarkemmin korvaavien raporttien lähettämisessä sekä niihin mahdollisesti liittyvissä aikarajoissa ja muissa asioissa.

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.

Automatisoituun raportointiin sisältyy raportointikokonaisuuksien osakokonaisuuksia, joiden tiedot eivät ole muodostettavissa automaattisesti kirjanpidosta talouden toteutuneista tiedoista. Tällainen osakokonaisuus on mm. KKYTT:n osakokonaisuus k-t18.02

Raportointikokonaisuuden välilehti t00

Jokaisella raportointikokonaisuudella on tiedonantajan ja raportointiajan yksilöivä välilehti t00. Raportoivan tahon muu tunnus kaikissa muissa kuin liikelaitoksen raportoitavissa on harmaana eli ei pakollisena tietona. Jos raportoija on liikelaitos esim. KLTR-raportointikokonaisuudessa, on raportoija yksilöitävä muu tunnus -kentän tiedolla.

TOTT-raportointikokonaisuudessa välilehdellä t00 ei ole pakko raportoida yksittäisen liikelaitoksen tietoja erikseen, jos erillisiä liikelaitoksia on esim. lukiokoulutukseen, vaan koko kunnan ja kuntayhtymän taso riittää.

Taulukkomallien hakeminen

Taulukkomallit on haettavissa Valtiokonttorin verkkosivuilta osoitteesta https://www.valtiokonttori.fi/palvelu/talousraportoinnin-koodistot-ja-taksonomiat/#kuntatalouden-xbrl-taksonomia_xbrl-ja-kuntatalouden-tietopalvelun-tiedonkeruukokonaisuudet.

7 XBRL-taulukkomallit

7.1 Kuntien ja kuntayhtymien talousarvio ja -suunnitelma (15.1. mennessä) = KTAS

Kuntalain talousarvio- ja -suunnitelmasäännöksien tarkoituksena on varmistaa kunnan tehtävien ja talouden oleminen kestävällä pohjalla ja tasapainossa. Talouden suunnittelun lähtökohtana ovat strategiassa kunnan toiminnalle asetetut pitkän aikavälin tavoitteet, ennakoidut talouden kehitysnäkymät, arvioitu väestön ja elinkeinojen kehitys sekä toimintaympäristön muutokset. Taloussuunnitelmassa ja -arviossa esitetään tavoitteiden toteutuksen edellyttämät toiminnan ja talouden tavoitteet ja niiden edellyttämät määrärahat.

Talousarvio tulisi laatia siten, että se ohjaa ja kannustaa kuntaa tulokselliseen toimintatapaan. Tuloksellisuustavoitteista on huomioitava, että asiaa havainnollistavat mittarit ovat sellaisia, joihin tavoitteen kohde voi itse omalla toiminnallaan vaikuttaa, ja että ulkoiset olosuhdetekijät voivat vaikuttaa merkittävästi eri kohteiden suoriutumiseen. Tuloksellisuus on määritelty kunta-alan yhteisesti hyväksytyissä käsitteissä koostuvan seuraavista osatekijöistä: taloudellinen tuottavuus ja tehokkuus, palvelun laatu ja vaikuttavuus sekä työelämän laatu.

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 §*)

Talousarvion ja kirjanpidon yhteys kuntataloudessa on kiinteä ja niiden vaikutus toisiinsa molemmin suuntainen. Kirjanpito tulee järjestää siten, että sen avulla voidaan seurata talousarvion toteutumista tilinpäätöksessä laadittavassa talousarvion toteutumisvertailussa (*KuntaL 113 §*). Toisaalta talousarviossa noudatetaan kirjanpidon suoriteperustetta määrärahan ja tuloarvion ottamisessa talousarvioon. Kirjanpitokäytäntö ohjaa näin menon ja tulon merkitsemistä talousarviossa ja sen toteutumisvertailussa.

KTAS sisältää kuntien ja kuntayhtymien kuntalain mukaiset talousarvio- ja suunnitelmatiedot kokonaistalouden tasolla. Kokonaistaloudella tarkoitetaan kunnan tai kuntayhtymän **ulkoista** talousarviota liikelaitokset ja muut eriytetyt yksiköt yhdisteltynä kuten tilinpäätöksessä, sisäiset erät eliminoidaan. (Tilinpäätöksen talousarvion toteutumisvertailua 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 (palveluluokat 2000-2999) 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 henkilötyövuosina (HTV), tällä tiedolla haetaan työpanoksen suhdetta henkilöstökustannuksiin. HTV ilmoitetaan KTAS-raportointikokonaisuudessa pyöristettynä lähimpään kokonaislukuun.

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

7.2 Kuntien ja kuntayhtymien 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 arvonlisävero käyttötaloudesta ja investoinneista osakokonaisuuksissa k-t07 ja k-t13.

Rahoituslaskelma raportoidaan erillisenä laskelmana vain 15.4. (KKTR)

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. Mikäli henkilöstösiirtojen yhteydessä on lomapalkkavelkaa maksettu vastaanottavalle organisaatiolle, on tästä syytä antaa lisätietoja kohdassa Talouden ja toiminnan olennaiset tapahtumat sekä Talousarvion toteutuminen.

Neljännesvuosiraporteissa tulee esittää myös sektoriluokituksen mukaiset tiedot Tilastokeskuksen edellyttämällä tasolla tileittäin. Tilastokeskus ylläpitää sektoriluokitusta raportointia varten. Sektoriluokitus on kuvattuna luvussa 2.

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 käyttäydy 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.

Neljännesvuosiraportoinnin sisäisten erien tulisi vastata sisällöllisesti palveluluokkakohtaisten tietojen palveluluokat yhteensä -tasoa, joten sisäisiä kuluja ja tuottoja tulisi sisällyttää neljännesvuosiraportointiin samalla tavalla kuin palveluluokittaisiin tietoihin.

Mikäli tiedonantaja ei ole vielä rakentanut automatisoitua palveluluokkakohtaista 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 käyttäen manuaalista tiedonsyöttöä tai ohisyöttöä. 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.

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.

Sanallisten kommenttien antaminen on ohjeistettu luvussa 6 Taulukkomallien lukuohje.

KKNR:ssä k-t09 Kunnan taseen saldot (kumulatiivinen) kysytään tili 1209 Liikelaitosten 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. Liikelaitosten ja taseyksiköiden peruspääomaosuudet eivät saa lisätä kunnan peruspääomaa, sillä ne sisältyvät siihen.

7.2.1 *Investoinnit*

Investoinnit eritellään neljännesvuosittain hyödyketyypeittäin ja sektoreittain vastaavalla tavalla kuin ne esitetään rahoituslaskelmassa. 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 apporttiluovutuksissa kirjataan investointimenoja. Siirtoja tase-erien 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.

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).

Investointihyödykkeiden luovutustuloista raportoidaan vielä erikseen niihin sisältyvät luovutusvoitot hyödyketyypeittäin. Luovutusvoitto tai -tappio käsitellään tuloslaskelmassa kirjanpitolautakunnan 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

Ohjelmistoihin luetaan valmiina ostetut ja tilaustyönä teetetyt tietokoneohjelmistot sekä lisenssimaksut tietokoneohjelmistoista. 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 tulontuottamisaika tai vaikutusaika tuotannontekijänä on yhtä tilikautta pitempi ja hankintamenon kerralla kuluksi kirjaamisella on olennaista vaikutusta kunnan tai kuntayhtymän tilikauden tulokseen.

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 vuotuiskustannusta 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, koskitilat ja vesialueet.

Maa- ja vesialueiden parannusinvestoinnit

Maa- ja vesialueiden parannusinvestoinnit. Esimerkiksi maan raivauksesta, maan muokkauksesta sekä kaivojen ja kastelukuoppien rakentamisesta johtuva varojen arvon nousu, 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. soranottopaikat, 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 yhteensä

Palautusjärjestelmän piiriin kuuluvat arvonlisäverot (vain verottoman toiminnan ostoihin sisältyneet arvonlisäverot). 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 alaeriin:

- 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 sektoriluokituksen mukaiset tiedot Tilastokeskuksen edellyttämällä tasolla tileittäin. Tilastokeskus ylläpitää sektoriluokitusta raportointia varten. Sektoriluokitus on kuvattuna luvussa 2.

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 raportoitaessa voidaan aikaisemman tilikauden virheiden korjaukset ilmoittaa lisätietona. Kts. tarkemmin Taulukkomallien lukuohje -kappale (luku 6).

7.4 Kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätösarvio (25.1. mennessä edelliseltä vuodelta) = KKTPA

KKTPA-raportti on täydellisempi arvio tilinpäätöksestä tilitasolla. 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 eliminoitavat 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 käyttäydy 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-sarakkeelle. Tämän lisäksi ne on kirjattava vaadittavilta osin varsinaisille sektoreille.

Tilinpäätösarvioraportoinnin sisäisten erien tulisi vastata sisällöllisesti palveluluokkakohtaisten tietojen palveluluokat yhteensä -tasoa, joten sisäisiä kuluja ja tuottoja tulisi sisällyttää tilinpäätösarvioraportointiin samalla tavalla kuin palveluluokittaisiin tietoihin.

Mikäli tiedonantaja ei ole vielä rakentanut automatisoitua palveluluokkakohtaista 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 käyttäen manuaalista tiedonsyöttöä tai ohisyöttöä. 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

KLTPA-raportti on täydellisempi arvio tilinpäätöksestä tilitasolla. 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.

7.6 Kuntien ja kuntayhtymien 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 Kuntakonsernien 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.

Konsernista ilmoitetaan raportointikokonaisuudessa KKYTT myös vuokravastuut, joiden määrä huomioidaan liitetiedoissa ilmoitetun mukaisena (k-t17).

Konsernitilinpäätöksen laadintaa on ohjeistettu kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laadinnasta. Tuloslaskelman, taseen ja rahoituslaskelman eriä 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 Kuntien ja kuntayhtymien tilinpäätöstiedot palveluluokkakohtaisesti (käyttötalous, investoinnit) (31.5. mennessä edelliseltä vuodelta) = KKTPP

KKTPP-raportointi sisältää palveluluokkakohtaiset tiedot kuluista, tuotoista sektoreittain ja palveluluokkakohtaiset tiedot investoinneista. Palveluluokat perustuvat kuntien ja kuntayhtymien palveluluokitukseen. Tuottojen ja kulujen sekä investointien erittely perustuu kuntien ja kuntayhtymien tililuettelomalliin.

Kuntien ja kuntayhtymien palveluluokitus -luvussa (kappale 4.1) ohjeissa kuvataan tarkemmin palvelujen luokittelua: karkea (erittelemätön palvelu) ja tarkka (palveluluokittainen). Karkeaa luokitusta on mahdollista käyttää palvelujen ostajien kirjanpidossa ostettaessa palveluita kunnilta ja kuntayhtymiltä, tarkkaa kirjausta käytetään palvelun tuottajan raportoinnissa. Tämä koskee tiettyjä sosiaali- ja terveydenhuollon, pelastustoimen ja ympäristöterveydenhuollon palveluluokkia.

Valtiokonttorille raportoitaessa voidaan aikaisemman tilikauden virheiden korjaukset ilmoittaa lisätietona. Kts. tarkemmin Taulukkomallien lukuohje -kappale (luku 6).

Huomio! Satunnaisia eriä ei tarvitse raportoida palveluluokittain, vaikka ne ovat taulukkomallissa keltaisella pohjalla.[95]

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. *Käyttötalouden* osuudessa raportoidaan olennaiset pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitot ja luovutustappiot muina toimintatuottoina ja muina toimintakuluina, muina rahoitustuottoina ja -kuluina tai satunnaisina erinä. Nämä

[95] Taksonomiavirhe tullaan korjaamaan seuraavaan taksonomiapäivitykseen tilikaudelle 2022.

raportoidaan palveluluokittain ja tileittäin käyttötalouden toteutuneissa menoissa.

Jos pysyvän vastaavan myynnistä tuleva luovutusvoitto kirjataan satunnaisiin, se ei tule palveluluokitukseen. Jos luovutusvoitto tulkitaan osaksi tavanomaista toimintaa, voitto kirjataan toimintakatteeseen sisältyviin muihin toimintatuottoihin ja palveluluokille seuraavasti:

- Maan myynnin myyntivoitot kirjataan Maaomaisuuden hallinta -palveluluokalle.
- Asunto-osakkeiden myyntivoitot kirjataan Asuntojen vuokraus -palveluluokalle.
- Osakkeiden myyntivoitot (pl. Asunto-osakkeet ja muut tilat) kirjataan Tukipalvelut-palveluluokalle.
- Muiden kunnan tilojen myyntivoitot kirjataan Tilavuokrauspalvelut-palveluluokalle.
- Muutoin luovutusvoitot kirjataan siihen palveluluokkaan, mihin palveluun liittyy, eli samalla kuin luovutustulokin.

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).

Rakennusten investointimenot ja -tulot kohdistetaan suoraan eri palveluille rakennuksen käyttötarkoituksen mukaan. Esimerkiksi tilakeskusten tekemiä investointeja ei kohdisteta Tila- tai vuokrauspalveluille, 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 tarkoitetut asunto-osakkeet kirjataan palvelulle Asuntojen vuokrauspalvelut ja kuntayhtymäosuudet kuntayhtymän toiminnan mukaan.

Tukipalveluluokalla voi raportoida tukipalveluinvestointeja. Jos investoidaan nimenomaan tukipalveluun (vaikkapa investointi keskuskeittiöön), myös rakennusinvestoinnin 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.

7.8.2 *Tilinpäätöstiedot käyttötaloudesta sektoreittain palveluluokkakohtaisesti, 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 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 käyttäydy taksonomiassa laskentamielessä hierarkkisesti ts. raportoidut sektori/saraketiedot eivät automaattisesti summaudu toisille tasoille. Edellä kuvatun vuoksi sektoritiedot pyydetään raportoimaan taksonomiassa seuraavaan 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.

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

Automaattisessa 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 (palveluluokkakohtainen tarkastelu). Nämä palveluluokkien väliset sisäiset erät, joilla kuvataan KKTPP-raportoinnissa kunnan tai kuntayhtymän sisäistä välituotekäyttöä, raportoidaan automaattisessa talousraportoinnissa. Kulut ja tuotot sijoitetaan palveluluokitukseen palveluluokkien sisällön kuvauksen perusteella organisaatiorakenteesta riippumatta.

Sisäiset tuotot raportoidaan tuotot yhteensä -tasolla palveluluokittain. Erittelemätön- palveluluokalla sisäiset toimintakulut raportoidaan yhteensä-tasolla ja varsinaisella palveluluokalla raportoidaan sisäisiä toimintakuluja osin tiliryhmätasoisesti. HUOM! Palveluiden ostojen pakollinen raportointitaso on Muiden palvelujen ostot yhteensä. Sisäisiä asiakaspalveluiden ostoja ei tarvitse raportoida. Pakollisuustieto oikaistaan seuraavaan taksonomiaan.

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 käyvää 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 organisaatiorakenteessa. 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.

Koska vyörytyksiä ei käsitellä tilien kautta, on niille omat lisätietorivit (vyörytystuotot ja vyörytyskulut). Sisäinen kaupankäynti raportoidaan toimintatuotoissa ja -kuluissa sisäiset-sektorilla tai haluttaessa kulu- ja tuottolajeittain sisäiset-sektorilla. Sisäisen kaupankäynnin määritykset täyttävät sisäiset erät raportoidaan sisäisinä kuluina ja tuottoina.

Vastaavasti vyörytyksen määritykset täyttävät sisäiset erät raportoidaan vyörytyksinä. Sisäinen kaupankäynti ja vyörytykset on määritelty AURA-käsikirjan kappaleessa 5.6. Tärkeätä 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. Mikäli esimerkiksi organisointitavasta johtuen kunnan on helpompi 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.

7.9 Tietoja esiopetuksen, perusopetuksen, perusopetuslain mukaisen koululaisten aamu- ja iltapäivätoiminnan ja lukiokoulutuksen taloudesta (31.5. mennessä edelliseltä vuodelta) = TOTT (entinen 41-taulukko)

TOTT-taulukkomallilla raportoidaan esi- ja perusopetuksen, perusopetuslain mukaisen koululaisten aamu- ja iltapäivätoiminnan sekä lukiokoulutuksen kustannusseurantatiedot sekä valtionosuuslaskentaan käytettävät taloustiedot, joita ei ole mahdollista sisällyttää palveluluokkakohtaiseen tiedonkeruuseen.

TOTT-taulukkomallilla raportoidaan esi- ja perusopetuksen sekä lukiokoulutuksen käyttötalouden kustannukset ja kustannuksiin ilmoitetaan ainoastaan opetuksen ja koulutuksen järjestämisestä aiheutuneet kustannukset.

Esiopetus sisältää sosiaali- ja opetustoimessa itse järjestetyn sekä ostopalveluna hankitun esiopetuksen. TOTT-tietoihin sisällytetään myös esiopetuksena annettu sairaala- ja vammaisopetus sekä vaikeimmin kehitysvammaisten opetus. Kustannukset erotellaan opetukseen, kuljetukseen, ruokailuun, muuhun oppilashuoltoon, hallintoon, kiinteistöjen ylläpitoon, sisäisiin vuokriin sisältyviin pääomakustannuksiin ja kotikunnan maksuosuuksiin. Esiopetuksena vaikeimmin kehitysvammaisten ja muiden kuin vaikeasti kehitysvammaisten esiopetuksen osalta voidaan myös raportoida toimintojen mukaisesti, mutta näiden asiakasryhmien opetuksien osalta riittää summatason toimintakulut ja henkilöstökulut, joihin ei saa sisällyttää sairaalaopetuksen kustannuksia eikä kotikunnan maksuosuuksia vaan ne raportoidaan yleisen esiopetuksen sairaalaopetuksen kustannuksissa ja kunnan maksuosuuksissa.

Perusopetuksesta TOTT-tietoihin sisällytetään perusopetuksen tiedot riippumatta siitä, missä opetus järjestetään. Tähän sisällytetään myös sairaala- ja vammaisopetus, vaikeimmin kehitysvammaisten opetus, maahanmuuttajien perusopetukseen valmistava opetus sekä aikuislukioissa, kansanopistoissa ja kansalaisopistoissa järjestettävä aikuisten perusopetus. 9-vuotisen perusopetuksen kustannukset erotellaan opetukseen, majoitukseen, kuljetukseen, ruokailuun, muuhun oppilashuoltoon, hallintoon, kiinteistöjen ylläpitoon, sisäisiin vuokriin sisältyviin pääomakustannuksiin ja kotikunnan maksuosuuksiin. Perusopetuksen vaikeimmin kehitysvammaisten ja muiden kuin vaikeasti kehitysvammaisten, lisäopetuksen, perusopetukseen valmistavan opetuksen ja aikuisten perusopetuksen osalta voidaan myös raportoida toimintojen mukaisesti, mutta näiden asiakasryhmien opetuksien osalta riittää summatason toimintakulut ja henkilöstökulut, joihin ei saa sisällyttää sairaalaopetuksen kustannuksia eikä kotikunnan maksuosuuksia vaan ne raportoidaan yleisen perusopetuksen sairaalaopetuksen kustannuksissa ja kunnan maksuosuuksissa.

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. Lukiokoulutuksesta raportoidaan tiedot riippumatta siitä, missä opetus järjestetään.

TOTT-taulukkoon sisällytetään myös kansanopistoissa ja kansalaisopistoissa järjestettävä lukiokoulutus, maahanmuuttajien ja vieraskielisten lukiokoulutukseen valmistava koulutus sekä lukion aineopiskelu.

Lukiokoulutuksen valtionosuuspohjaan kuuluvat kustannukset erotellaan toiminnoittain opetukseen, majoitukseen, ruokailuun, muuhun oppilashuoltoon, hallintoon ja kiinteistöjen ylläpitoon. Edellä mainittuihin toiminnoittaisiin kustannuksiin sisältyvä lukiokoulutukseen valmistava koulutus raportoidaan lisäksi erikseen.

Valtionosuuspohjaan kuulumattomista kustannuksista raportoidaan **sisäisiin vuokriin sisältyvät pääomakustannukset** ja kotikunnan maksuosuudet.

Pienet hankkeet

Pienet hankkeet ovat rahoituslaskelman investointimenoihin sisältyviä alla kuvattujen määritelmien ehdot täyttäviä investointeja.

Pienet hankkeet raportoidaan TOTT-tietomallissa varhaiskasvatuksesta, esi- ja perusopetuksesta ja lukiokoulutuksesta. Pienet hankkeet ovat investointeihin sisältyvät valtioneuvoston asetuksella säädetyn euromäärän (alle 400 000 euroa) alittavat hankkeet, joihin ei ole saatu erillistä perustamishankkeen valtionavustusta. Raja on hankekohtainen. Pienet hankkeet sisältyvät investointiosassa ilmoitettuihin lukiokoulutuksen investointimenoihin. Pienistä hankkeista raportoidaan perusopetuksesta, lukiokoulutuksesta, esiopetuksesta ja varhaiskasvatuksesta myös alv:n osuus.

Perusopetus, pienten hankkeiden menot yhteensä

Perusopetuksesta raportoidaan erikseen tieto perusopetuksen investointeihin sisältyvistä valtioneuvoston asetuksella säädetyn euromäärän (*RahA 1766/2009*, 400 000 euroa ilman alv) alittavista pienistä hankkeista, joihin ei ole saatu erillistä perustamishankkeen valtionavustusta. Ilmoita pieniin hankkeisiin kaikki tilivuoden perusopetuksen pienet hankkeet yhteensä (pl. aamu- ja iltapäivätoiminta). Raja on hankekohtainen.

Lukiokoulutus, pienten hankkeiden menot yhteensä

Lukiokoulutuksesta raportoidaan erikseen tieto lukiokoulutuksen investointeihin sisältyvistä valtioneuvoston asetuksella säädetyn euromäärän (*RahA 1766/2009*, 400 000 euroa ilman alv) alittavista pienistä hankkeista, joihin ei ole saatu erillistä perustamishankkeen valtionavustusta. Ilmoita pieniin hankkeisiin kaikki tilivuoden lukiokoulutuksen pienet hankkeet. Raja on hankekohtainen.

Esiopetus, pienten hankkeiden menot yhteensä

Esiopetuksesta raportoidaan erikseen tieto esiopetuksen investointeihin sisältyvistä valtioneuvoston asetuksella säädetyn euromäärän (*RahA 1766/2009*, 400 000 euroa ilman alv) alittavista pienistä hankkeista, joihin ei ole saatu erillistä perustamishankkeen valtionavustusta. Ilmoita pieniin hankkeisiin kaikki tilivuoden esiopetuksen pienet hankkeet yhteensä. Raja on hankekohtainen.

Varhaiskasvatus, pienten hankkeiden menot yhteensä

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). Ilmoita pieniin hankkeisiin kaikki tilivuoden pienet hankkeet varhaiskasvatuksessa yhteensä. Raja on hankekohtainen.

Varhaiskasvatukseen ei lueta esiopetusta eikä *perusopetuslain (628/1998)* edellytykset täyttävää koululaisten aamu- ja iltapäivätoimintaa.

7.10 Kuntien ja kuntayhtymien kalenterivuotta koskevat tilinpäätöstietoja täydentävät muut taloustiedot (31.5. mennessä edelliseltä vuodelta) = KKYTT

KKYTT-tietoina raportoidaan erityisesti Tilastokeskuksen, Valtiovarainministeriön, Terveyden ja hyvinvoinnin laitoksen (myöhemmin THL) ja Sosiaali- ja terveysministeriön (myöhemmin STM) tarvitsemia erillisiä taloustietoja. Samaan taulukkoon on yhdistetty myös muita yksittäisiä tiedonkeruita kuten kuntien erityisen vaikeaa taloudellista asemaa kuvaavissa tunnusluvuissa tarvittava tieto kunnan ja kuntakonsernin sekä liikelaitoksien vuokravastuiden kokonaismäärästä. Tietoihin sisällytetään kunnan tiedot mukaan lukien liikelaitokset siten, että mahdolliset sisäiset erät eliminoidaan. Lisäksi on raportoitava erikseen liikelaitosten tietoja.

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.

Erillistietotarpeet THL (raportointikokonaisuuden KKYTT osakokonaisuus k-t01)

THL ja STM tarvitsevat muutamia erillistietoja kansallisen ja kansainvälisen raportoinnin toteuttamiseen sosiaali- ja terveydenhuollon kustannuksista, jotka tarkentavat palveluluokkakohtaisia kustannustietoja. Tällaisia tietoja ovat muun muassa asiakasmaksut.

Raportointikokonaisuudessa rokotekulut on merkitty pakollisiksi, mutta niiden esittäminen on vapaaehtoista.

Tiedonantaja on palvelun tuottaja ja työnantajaroolissa toimiva (työterveyshuollon kustannukset).

Kustannuserä	**Kuvaus**
Omaishoidon tuen hoitopalkkiot, alle 65-v.	Alle 65-vuotiaille maksetut omaishoidon tuen hoitopalkkiot.
Omaishoidon tuen hoitopalkkiot, 65-v. täyttäneet	65-vuotta täyttäneille maksetut omaishoidon tuen hoitopalkkiot.
Perhehoidon palkkiot, alle 65-v.	Alle 65-vuotiaille maksetut perhehoidon palkkiot.
Perhehoidon palkkiot, 65-v. täyttäneet	65-vuotta täyttäneille maksetut perhehoidon palkkiot.
Kotihoidon tukipalvelujen kulut (irrottaminen muusta kotihoidosta)	Kotihoidon tukipalvelujen kustannukset. Kotihoidon tukipalveluita ovat esimerkiksi: ateriapalvelu, kuljetuspalvelu, sauna- ja kylvetyspalvelu ja turvapalvelu.

Apuvälineiden hankintakulut	Varastoon tai suoraan yksittäisille käyttäjille hankittujen lääkinnällisen kuntoutuksen apuvälineiden hankintakulut (ilman alv:tä). Sisältää hankinnan yhteydessä tehdyt muutostyöt ja lisävarusteet sekä apuvälineiden vuokrauksen. Mukaan ei lasketa apuvälinepalvelujen ostoja toisista julkisen sektorin yksiköistä, kuten alueellisista apuvälinekeskuksista. Lääkinnällisen kuntoutuksen apuvälineitä ovat välineet, laitteet, tarvikkeet, tietokoneohjelmat sekä muut ratkaisut, joiden tarkoituksena on edistää potilaan kuntoutumista, tukea, ylläpitää tai parantaa toimintakykyä jokapäiväisissä toiminnoissa taikka ehkäistä toimintakyvyn heikentymistä.
Yksityisten palveluntuottajien ostamat laboratoriopalvelujen kulut	Kunnan tai kuntayhtymän tuottamat ja/tai laskuttamat laboratoriopalvelujen kulut yksityisiltä palveluntuottajilta.
Yksityisten palveluntuottajien ostamat kuvantamispalvelujen kulut	Kunnan tai kuntayhtymän tuottamat ja/tai laskuttamat kuvantamispalvelujen kulut yksityisiltä palveluntuottajilta.
Aikuisten somaattisen erikoissairaanhoidon laitoshoidon asiakasmaksut	Ko. palvelusta perittävät hoitopäivämaksut.
Aikuisten somaattisen erikoissairaanhoidon päiväkirurgian asiakasmaksut	Ko. palvelusta perittävät päiväkirurgisen toimenpiteen asiakasmaksut.
Aikuisten somaattisen erikoissairaanhoidon avohoidon asiakasmaksut	Ko. palvelusta perittävät poliklinikkamaksut
Lasten ja nuorten somaattisen laitoshoidon erikoissairaanhoito	Ko. palvelusta perittävät hoitopäivämaksut.
Lasten ja nuorten somaattisen päiväkirurgian erikoissairaanhoito	Ko. palvelusta perittävät päiväkirurgisen toimenpiteen asiakasmaksut.
Lasten ja nuorten somaattisen avohoidon erikoissairaanhoito	Ko. palvelusta perittävät poliklinikkamaksut
Aikuispsykiatrisen erikoissairaanhoidon vuodehoidon asiakasmaksut	Ko. palvelusta perittävät hoitopäivämaksut.
Aikuispsykiatrisen erikoissairaanhoidon päiväsairaanhoidon asiakasmaksut	Ko. palvelusta perittävät päiväsairaanhoidonmaksut.
Lastenpsykiatrisen ja nuorisopsykiatrisen erikoissairaanhoidon vuodehoidon asiakasmaksut	Ko. palvelusta perittävät hoitopäivämaksut.

Lastenpsykiatrisen ja nuorisopsykiatrisen erikoissairaanhoidon päiväsairaanhoidon asiakasmaksut	Ko. palvelusta perittävät päiväsairaanhoidonmaksut.
Perustason vastaanottopalveluiden lääkäripalveluiden maksutuotot	Ko. palvelun lääkärien vastaanottopalveluiden (vuosimaksut, käyntimaksut ja päivystysmaksut).
Työterveyshuollon kustannukset	Työterveyshuollon 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.

7.10.1 *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 vuokravastuisiin. Uudessa kriisikuntakriteerissä tarkastellaan konsernitilinpäätöksen lainojen ja vuokravastuiden yhteismäärää suhteessa kunnan asukasmäärään.

Leasingvastuista pitää sen lisäksi kertoa 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 ja sosiaali- ja terveystoimen 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.

Sosiaali- ja terveystoimen pienet hankkeet

Sosiaali- ja terveydenhuollon yksittäisen perustamishankkeen raja ilman arvonlisäveroa on 300 000 euroa suunnittelusta ja valtionavustuksesta annetun lain (733/1992 20 §) mukaan.

7.10.2 *Takaukset (k-t19)*

Tarve: EDP-raportoinnin sekä budjettikehysdirektiivin vaatimukset.

Kuvaus: EDP-raportoinnissa raportoidaan tiedot julkisyhteisöjen antamista takauksista. Raportoinnissa raportoidaan tietoja uusista annetuista takauksista, takauskannasta, takauksista saaduista tuloista, takauksista koituneista tappioista (maksetuista takauskorvauksista), takausten perusteella omaksi otetuista veloista sekä takauskorvausten takaisinperinnästä. Lisäksi takaukset pitää pystyä erittelemään takauksen saajan mukaan Tilastokeskuksen ylläpitämän sektoriluokituksen (sektoriluokitus 2012 tai uudempi) perusteella.

Vaaditut tiedot:

a) Takauskanta yhteensä ja siitä julkisyhteisöille annetut
   - Vuoden lopussa voimassaolevat takaukset (ei takauksen myöntövaltuus, vaan voimassa oleva määrä)

b) Annetut uudet takaukset yhteensä ja siitä julkisyhteisöille annetut
   - Vuoden aikana annetut uudet takaukset (voimassa oleva määrä, ei myöntövaltuus).

c) Maksetut korvaukset takausvastuista yhteensä ja siitä julkisyhteisöille maksetut
   - Tapaukset, joissa kunta tai kuntayhtymä maksaa lauenneen 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.

7.10.3 *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. Erikseen on ilmoitettava vuoden aikana maksetut hankkeen palvelumaksut (sis. vuokrakulut ja maksut palveluista).[96]

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 täyttyä, 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

[96] Elinkaarimallin tms. kirjauksista kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 100/2011.

rakennuksen käyttöoikeuden lisäksi. Palvelumaksut jakautuvat yleensä tasaisesti koko sopimusajanjaksolle ja ne ovat kunnan tai kuntayhtymän kirjanpidossa palvelujen ostoja (ja/tai vuokrakuluja).

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 rakennusyhtiö 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 rakennusyhtiö 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 arvioiduista kokonaiskustannuksista.
2. Lisäksi merkittävistä hankkeista (hanke, jonka kokonaiskustannus on yli 10 miljoonaa euroa) raportoidaan seuraavat tiedot:

1. Hankkeen nimi tai jokin muu tunnistetieto
2. Investointihyödykkeen omistavan yhteisön (eli yhteisö, joka omistaa hyödykkeen ja jonka taseeseen investointihyödyke on kirjattu) yritystunnus.
3. Ajanjakso (sopimuksen alku- ja loppuvuosi)
4. Vuoden aikana maksetut hankkeen palvelumaksut (sis. vuokrakulut ja palvelumaksut)

5. Arvio jäljellä olevista palvelumaksuista (sis. vuokrakulut ja palvelumaksut)
6. 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 aikana maksetut palvelu-maksut	5. Arvio jäljellä olevista palvelumaksuista	6. Arvio hankkeen kokonais-kustannuksista	6a. josta arvio investoinnin osuudesta	6b. josta arvio palvelun osuudesta
Uusi koulurakennus	Kouluhanke Oy	2010-2036	1 MEUR	15 MEUR	30 MEUR	10 MEUR	20 MEUR
Sairaalan laajennushanke	Uusi Sairaala Oy	2010-2030	2 MEUR	20 MEUR	35 MEUR	8 MEUR	27 MEUR

7.10.4 *Energiatehokkuussopimukset (k-t20.01 ja k-t 20.02)*

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 tarjoamistakin (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

7.10.5 *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 pääomituksia 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.

7.10.6 *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 vuokrakulut 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 kuten vuokralleottaja itse hankkisi hyödykkeen.

Rahoitusleasingin määritelmä: Rahoitusleasingiksi katsotaan pitkäaikaiset sopimukset, jotka kattavat koko hyödykkeen käyttöiän. Rahoitusleasingissä hyödykkeeseen liittyvät edut ja riskit siirtyvät sopimuskauden alussa olennaisilta osin vuokralleottajalle.

Erottelua 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
- Liitetietoyleisohjeen mukaisesti liitetiedoissa esitetyt vuokravastuut ja leasingvastuut yhteensä.

Tilinpäätöshetkellä hoitamattomassa tilassa olevat kuluksi kirjaamattomat saamiset 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 saamiset, kaikki yhteensä.

Johdannaissopimuksiin ja arvopaperilainaukseen liittyvät saadut käteisvakuudet

Tietotarve: Tieto johdannaissopimuksiin ja arvopaperilainaukseen liittyvistä vastaanotetuista takaisinmaksettavista käteisvakuuksista (kanta vuoden lopussa). Muista käteisvakuuksista ei vaadita tässä tietoja.

Vaaditut tiedot:

- Johdannaissopimuksiin ja arvopaperilainaamiseen liittyvät saadut käteisvakuudet, yhteissumma.

Kunnan tai kuntayhtymän 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:

1. kunnan tai kuntayhtymän lainasaamisten mitätöinti (euroa)
2. kunnan tai kuntayhtymän itselleen muutoin kuin takauksen perusteella ottama toisen yhteisön velka (euroa)

Pakollisten varausten kirjaukset

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.

7.10.7 *Korjausrakentaminen (tämä on KKYTT raportointikokonaisuuden osakokonaisuus 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.

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

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

7.10.8 *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 työntekijöitten 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 Kuntien ja kuntayhtymien puolivuosiraportoinnin yhteydessä esitettävä tilinpäätösennuste (15.8. mennessä) = KTPE

Puolivuosiraportin yhteydessä esitetään tilinpäätösennuste koko vuodelta. Sektoritasoista tietoa ei esitetä ennusteen yhteydessä. Ennusteeseen sisällytetään kunta/kuntayhtymä mukaan lukien niiden liikelaitokset ja taseyksiköt keskinäiset erät eliminoituna.

Tilinpäätösennuste esitetään ennakoitujen koko vuotta koskevien tietojen mukaisena riippumatta siitä, onko mahdollisia talousarviomuutoksia hyväksytty. Kommentointia on mahdollista tehdä Valtiokonttorin hyväksyntäpalvelussa kenttäkohtaisesti tai t00-välilehden lisätietokentässä.

Tilinpäätösennusteen yhteydessä kommentoidaan mahdollisia alkuperäisestä talousarviosta muuttuneita tekijöitä, jotka vaikuttavat talousarvion ja ennusteen poikkeamaan.

Henkilöstön määrä ilmoitetaan KTPE-raportointikokonaisuudessa pyöristettynä lähimpään kokonaisuuslukuun. (Katso HTV-laskennan ohje kohdasta KTAS).

7.12 Tytäryhteisöt, osakkuusyhteisöt, liikelaitokset ja vesihuollon taseyksiköt (31.12. mennessä tai useammin) = TOLT

TOLT-tiedot toimitetaan aina silloin, kun liikelaitoksiin tai vesihuollon taseyksiköihin tulee muutoksia - perustetaan uusia tai lopetetaan entisiä. Tietojen on oltava ajan tasalla ennen kuin raportoidaan organisaation talouden tietoja. Käytännössä tietojen on oltava ajan tasalla ennen KLTR-kokonaisuuden raportointia. Riippumatta siitä, onko muutoksia tapahtunut, TOLT-kokonaisuus tulee raportoida kerran vuodessa 31.12. mennessä. Myös säätiöiden tiedot on annettava (konsernitilinpäätöksen laatimisen ohjeistuksen mukaisesti).

TOLT-raportointikokonaisuuden (tytäryhteisöt, osakkuusyhteisöt, liikelaitokset ja vesihuollon taseyksiköt) raportointi on mahdollista ainoastaan Excel-tiedonsyöttösovelluksen avulla tai suoraan XBRL-muodossa. Kokonaisuutta ei siis voi toimittaa csv-tiedostona teknisistä syistä.

Kuntien ja kuntayhtymien liikelaitokset

Tässä vaaditaan seuraavat tiedot kunnan ja kuntayhtymän liikelaitoksista:

1. nimi
2. toimiala

3. yksilöivä tunniste (kunnan tai kuntayhtymän y-tunnus ja loppuosaan liikelaitoksen yksilöivä laitostunnus)

Liikelaitoksen ja taseyksikön tunnisteena käytetään kenttää ”Raportoivan tahon muu tunnus”, johon sovelletaan yhdistettä:

kunnanYtunnus_kunnanSisäinenLiikelaitoksenTunnus (pituus 9+”_”+ max 5 merkkiä).

Esim1. ”1234567-1_123”

On tärkeää, että näiden tunnusten raportoinnissa käytetään samaa tunnusta jatkossa aina kun kyseisen organisaation tietoja raportoidaan. Kun uusi liikelaitos tai taseyksikkö perustetaan, tulee sille antaa myös uusi tunnus raportointiin, eikä esimerkiksi jonkin vanhan liikelaitoksen/taseyksikön tunnusta.

Lisäksi tässä yhteydessä määritellään yleistiedot kuntien ja kuntayhtymien omistamista yhteisöistä konsernitilinpäätösten analyysiä ja käyttöä varten.

Tilastokeskus kerää tiedot yhteisöjen tuloksesta pääasiassa yritysrekisteristä löytyvistä tilinpäätöstiedoista ja verottajan tiedoista, eikä tietoja tarvitse kerätä kunnilta ja kuntayhtymiltä.

Toimialaluokitus löytyy sekä https://www.stat.fi/fi/luokitukset/toimiala/ että https://koodistot.suomi.fi/codescheme;registryCode=jhs;schemeCode=toimiala_1_20080101.

Perustiedot kunnan tai kuntayhtymän omistamista yhteisöistä

Kuvaus: Annetaan perustiedot omistetuista yhteisöistä julkisomisteisten yhteisöjen määrittämistä varten.

Tässä vaaditaan seuraavat tiedot kunnan tai kuntayhtymän omistamista yhteisöistä:

1. yritystunnus
2. kunnan tai kuntayhtymän omistusosuus yhteisöstä vuoden lopussa
3. yhteisön sidosyksikköasema: (sidosyksikköasema kuntaan tai kuntayhtymään /ei sidosyksikköasemassa kuntaan tai kuntayhtymään)

Tässä raportoidaan kunnan ja kuntayhtymän kaikki tilinpäätöksen liitetiedoissa olevat omistukset muissa yhteisöissä (eli yhteisöt, joissa kunnan tai kuntayhtymän omistusosuus on suurempi tai yhtä suuri kuin 20 %).

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