

KIRJANPITOLAUTAKUNNAN KUNTAJAOSTO
Työ- ja elinkeinoministeriö

**YLEISOHJE KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN
TASEEN LAATIMISESTA**

Helsinki 2010
ISBN 978-952-213-697-8 (nid.)
ISBN 978-952-213-698-5 (pdf)

ISBN 978-952-213-697-8 (pain.)
ISBN 978-952-213-698-5 (pdf)
© Suomen Kuntaliitto
Painopaikka: Kuntatalon paino
Helsinki 2010

Myynti:
Suomen Kuntaliiton julkaisumyynti
www.kunnat.net/kirjakauppa
Faksi 09 771 2331
Tilausnumero 509332

Suomen Kuntaliitto
Toinen linja 14
PL 200
00101 Helsinki
Puh. 09 7711
Faksi 09 771 2291
www.kunnat.net

YLEISOHJE KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN TASEEN LAATIMISESTA

Sisällysluettelo

1 Taseen laadintaperiaatteet	5
2 Pysyvät vastaavat	8
2.1 Määritelmät ja ryhmittelyt taseessa.....	8
2.1.1 Aineettomat hyödykkeet	9
2.1.2 Aineelliset hyödykkeet.....	11
2.1.3 Sijoitukset	13
2.2 Hankintameno ja sen jaksottaminen	15
2.2.1 Hankintameno määrättyminen	15
2.2.2 Pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintameno jaksottaminen.....	16
2.3 Arvonkorotus	17
2.4 Arvonalennus	18
3 Toimeksiantojen varat.....	19
4 Vaihtuvat vastaavat	20
4.1 Määritelmät	20
4.2 Vaihto-omaisuus	20
4.2.1 Vaihto-omaisuuden ryhmittely taseessa	20
4.2.2 Vaihto-omaisuuden arvostus ja jaksottaminen	21
4.2.3 Vaihto-omaisuuden ja pysyvien vastaavien väliset siirrot.....	23
4.3 Rahoitusomaisuus	23
4.3.1 Rahoitusomaisuuden ryhmittely taseessa	23
4.3.2 Rahoitusomaisuuden arvostus	27
5 Oma pääoma	28
5.1 Oman pääoman ryhmittely taseessa.....	28
5.2 Peruspääoma	29
5.3 Arvonkorotusrahasto.....	29
5.4 Muut omat rahastot	29
5.5 Ylijäämä ja alijäämä	30
6 Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset.....	31
6.1 Poistoero	31
6.2 Vapaaehtoiset varaukset.....	31
7 Pakolliset varaukset.....	33
7.1 Vastaiset menot ja menetykset.....	33
7.2 Pakollisten varausten esittäminen taseessa ja liitetiedoissa.....	35

8 Toimeksiantojen pääomat	35
9 Vieras pääoma.....	36
9.1 Vieraan pääoman ryhmittely	36
9.1.1 Joukkovelkakirjalainat	36
9.1.2 Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta	36
9.1.3 Lainat julkisyhteisöiltä.....	37
9.1.4 Lainat muilta luotonantajilta.....	37
9.1.5 Saadut ennakot.....	37
9.1.6 Ostovelat	38
9.1.7 Muut velat/Liittymismaksut ja muut velat.....	38
9.1.8 Siirtovelat.....	39
9.2 Ulkomaanrahan määräinen velka.....	39
10 Taseen liitetiedot.....	40
11 Tase-erittelyt	40
LIITE Kunnan ja kuntayhtymän tasekaava.....	44

LYHENTEET:

KuntaL 67 §	Kuntalain (395/1995) 67 §
KPL 5:5.3 §	Kirjanpitolain (1336/1997) 5. luku 5 § 3. mom.
KPA 2:4.1 § 6 k	Kirjanpitoasetuksen (1339/1997) 2. luku 4 § 1. mom. 6. kohta
KILA 1997/1453	Kirjanpitolautakunnan lausunto no 1453 vuodelta 1997
Kunja 1998/33	Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto no 33 vuodelta 1998

1 Taseen laadintaperiaatteet

Taseen laadinta

Kunnan on sisällytettävä tilinpäätökseensä tase ja sen liitetiedot (KuntaL 68 §). Kunnan tilinpäätöksen laadinnassa noudatetaan kuntalain ja soveltuvin osin kirjanpitolain säännöksiä. Kirjanpitolain ja kuntalain kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevien säännösten soveltamisesta antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolautakunnan kuntajaosto (KuntaL 67 §). Sen antamat ohjeet kuuluvat hyvän kirjanpitotavan lähteisiin kunnan kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä.

Tähän lukuun on otettu esille kirjanpitolain keskeisiä säännöksiä taseen laadintaperiaatteista. Myös muita kirjanpitolain säännöksiä sovelletaan kunnan taseen laadinnassa, ellei myöhemmin ole muuta esitetty.

Laadintaperiaatteita [14.12.2010]

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

Jokainen tili on pidettävä jatkuvasti sisällöltään samana. Tilin sisältöä voidaan kuitenkin muuttaa toiminnan kehityksen, tililuettelon muutoksen tai muun erityisen syyn vuoksi. Kunnalla tulee olla kultakin tilikaudelta kirjanpitotileistä selkeä ja riittävästi eritelty luettelo, joka selittää tilien sisällön (tililuettelo) (KPL 2:2 §). Tililuetteloon on merkittävä käyttöaika. Tilin sisällön pitäminen samana tarkoittaa, ettei kesken tilikauden muuteta tilin sisältöä.

Liiketapahtumat on merkittävä kirjanpitoon siten, että kirjausten yhteys tositteesta tuloslaskelmaan ja taseeseen on vaikeuksitta todettavissa (KPL 2:6 §).

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

Taseen ja sen liitetietojen on oltava selkeitä ja tilinpäätöksen on muodostettava yhtenäinen kokonaisuus (KPL 3:1.7 §).

Oikeat ja riittävät tiedot [14.12.2010]

Tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (*oikea ja riittävä kuva*) (KPL 3:2 §). Tätä varten tarpeelliset lisätiedot on ilmoitettava liitetiedoissa.

Kirjanpidon yleisiä periaatteita [14.12.2010]

Tilinpäätöstä laadittaessa ja tilinavausta tehtäessä noudatettaviin periaatteisiin kuuluvat:

- 1) oletus kirjanpitovelvollisen toiminnan jatkuvuudesta;
- 2) johdonmukaisuus laatimisperiaatteiden ja -menetelmien soveltamisessa tilikaudesta toiseen;

- 2a) huomion kiinnittäminen liiketapahtumien tosiasialliseen sisältöön eikä yksinomaan niiden oikeudelliseen muotoon (*sisältöpainotteisuus*);¹
- 3) tilikauden tuloksesta riippumaton varovaisuus;
- 4) tilinavauksen perustuminen edellisen tilikauden päättäneeseen taseeseen;
- 5) tilikaudelle kuuluvien tuottojen ja kulujen huomioon ottaminen riippumatta niihin perustuvien maksujen suorituspäivästä; sekä
- 6) kunkin hyödykkeen ja muun tase-eriin merkittävän erän erillisarvostus. (KPL 3:3 §)

Tilinpäätösperiaatteiden muutokset ja aikaisempien tilikausien virheiden korjaaminen [14.12.2010]

Kirjanpitolautakunta on antanut lausunnon 1750/21.6.2005 tilinpäätösperiaatteiden muutosten ja aikaisempia tilikausia koskevien virheiden käsittelystä tilinpäätöksessä. Lausunto muuttaa kyseisten erien aikaisemman vakiintuneen tulosvaikutteisen kirjaamisen uuteen oman pääoman oikaisuun perustuvaan kirjauskäytäntöön. Oman pääoman oikaisuun perustuvan kirjaustavan voidaan katsoa antavan oikeamman kuvan tilikauden tuloksesta, minkä lisäksi sen etuna on yhdenmukaisuus kansainväliseen tilinpäätöskäytäntöön nähden.

Edellä mainitun lausunnon mukaan tilinpäätösperiaatteiden muutokset sekä aikaisempia tilikausia koskevien olennaisten virheiden oikaisu tehdään oman pääoman erää *Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä* oikaisemalla. Oikaisuja ei siten enää tehdä tulosvaikutteisesti vaan takautuvasti. Vastaava oikaisu on myös tehtävä vertailuvuotena olevan edellisen tilikauden päättävään taseeseen. Vertailuvuoden tuloslaskelma ei sen sijaan ole välttämätöntä saattaa vertailukelpoiseksi, mutta oikean ja riittävän kuvan sitä vaatiessa, on muutoksen tulosvaikutuksesta tilikausien vertailun mahdollistamiseksi annettava liitetieto. Jos vertailulaskelmaa kuitenkin oikaistaan, tulee tehtyjen muutosten ja niiden perusteiden vastaavasti käydä ilmi liitetiedoista. Jos toimintakertomuksessa tai tilinpäätöksen liitetiedoissa esitetään tilinpäätöksiä tai tunnuslukuja useammalta tilikaudelta, on myös nämä saatettava mahdollisuuksien mukaan vertailukelpoiksi tai ainakin selkeästi mainittava niiden osalta mahdollinen vertailukelvottomuus. Oikaisuja tehtäessä tulee ottaa huomioon olennaisuuden periaate. Vähäiset aikaisemmille tilikausille kuuluvat erät merkitään tuloslaskelmassa ja taseessa nimikettään vastaavaan erään.

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

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

¹
KPL:n muutos 1304/2004

²
KILA 1750/21.6.2005

Menettelytapojen jatkuvuus [14.12.2010]

Menettelytapojen jatkuvuuden periaatteella tarkoitetaan sitä, että tilinpäätöksen laajuus-, mittaamis-, arvostus- ja kohdistamisongelmat ratkaistaan mahdollisimman yhtenäisellä tavalla tilikaudesta toiseen. Kirjanpitolainsäädännössä on useita vaihtoehtoisia menettelytapoja. Kunnan on kuitenkin jatkuvasti noudatettava kerran valitsemaansa menettelytapaa, eikä sitä voi muuttaa tilikaudesta toiseen. Muuttaminen edellyttää perusteltua syytä. Muutospäätökset on julkistettava liitetietona ja muutoksen vaikutuksista tilinpäätöstietojen vertailukelpoisuuteen on tiedotettava (KPL 3:1.2 § ja KPA 2:2 §).

Varovaisuus [14.12.2010]

Varovaisuuden periaate on tilinpäätöksen laadinnassa noudatettava yleisperiaate, jonka mukaan mm. kulut on kirjattava riittävän suurina ja vastaavasti aktivoinnit tehtävä riittävän kriittistä harkintaa käyttäen. Myös tulojen kirjaamisessa on noudatettava varovaisuutta. Varovaisuuden periaatetta on selvennetty kirjanpitolain 3:3.2 §:ssä.

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

- ainoastaan tilikaudella toteutuneet voitot
- kaikki poistot ja arvonalennukset vastaavista
- velkojen arvonnalisäykset
- kaikki päättyneeseen tai aikaisempiin tilikausiin liittyvät, ennakoitavissa olevat vastuut ja mahdolliset menetykset, vaikka ne tulisivat tietoon vasta tilikauden päättymisen jälkeen.

Edellä mainituista taseen laadintaperiaatteista ja varovaisuuden periaatteista saadaan poiketa vain erityisestä syystä, jollei poikkeaminen perustu lakiin tai sen nojalla annettuun muuhun säännökseen tai määräykseen (KPL 3:3.3 §). Poikkeamisen perusteista on annettava liitetiedoissa selostus samoin kuin laskelma poikkeamisen vaikutuksista tilikauden tulokseen ja taloudelliseen asemaan.

Tilinpäätöksen varmentaminen [14.12.2010]

Tilinpäätöstä varmentamaan on laadittava tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt, joiden sisällöstä säädetään tarkemmin kirjanpitoasetuksessa. Kunnassa sovellettavat ohjeet on esitetty tämän yleisohjeen luvussa 11.

Muita säännöksiä [14.12.2010]

Taseen esittämistapaa ei saa muuttaa, ellei siihen ole erityistä syytä (KPA 1:8 §). Tase on laadittava kuntajaoston antamaa tasekaavaa yksityiskohtaisempana, jos se on tarpeen taseerien selventämiseksi.

Milloin kunnalla on saaminen siltä, jolle kunta itse on velkaa, on saaminen ja velka ilmoitettava taseessa erikseen. Myös muut tase-erät on ilmoitettava niitä toisistaan vähentämättä, jollei vähentäminen ole perusteltua oikean ja riittävän kuvan antamiseksi (KPA 1:10.2 §).

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

Kansainväliset tilinpäätösstandardit [14.12.2010]

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

Yleisohjeen voimaantulo ja sisältö [14.12.2010]

Tätä tarkistettua yleisohjetta noudatetaan kunnan ja kuntayhtymän kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä 1.1.2011 alkaen. Yleisohjetta saa noudattaa jo vuoden 2010 tilinpäätöstä laadittaessa. [14.12.2010]

2 Pysyvät vastaavat

2.1 Määritelmät ja ryhmittelyt taseessa

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

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

Tällä yleisohjeella täydennetään kirjanpitolain pysyvien vastaavien määritelmää siten, että *kunnan pysyviä vastaavia ovat tulon tuottamisen tarkoituksesta riippumatta aineettomat ja aineelliset hyödykkeet, jotka vaikuttavat jatkuvasti tuotannontekijöinä useana tilikautena sekä toimialasijoittamisen osakkeet ja osuudet ja muut sijoitukset*. Tämä pysyvien vastaavien käsitteen laajennus on perusteltua sen vuoksi, että kunnan palvelutuotannossa tuotannontekijöiden hankinnan tarkoituksena ei välttämättä ole tulojen kerryttäminen, vaan peruspalvelujen tuottaminen, joka lakisääteisesti ja/tai valtuuston päätöksellä rahoitetaan verovaro­in. *Meno tulon kohdalle* -periaatteen lisäksi kunnassa sovelletaan siten *meno tuotannontekijän käytön kohdalle* -periaatetta jaksotettaessa pitkävaikutteisten tuotannontekijöiden hankintamenoa.³

Pysyvät vastaavat eritellään kunnan taseessa kolmeen pääryhmään:

Aineettomat hyödykkeet

Aineelliset hyödykkeet

Sijoitukset

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

3

KPL 4:4.1 § käyttöomaisuuden määritelmästä on kumottu (KPL muutos1304/2005).

2.1.1 Aineettomat hyödykkeet

Aineettomat hyödykkeet on eriteltävä kunnan taseessa kolmeen ryhmään:

Aineettomat oikeudet
Muut pitkävaikutteiset menot
Ennakkomaksut

Aineettomat oikeudet

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

Aineettomaan omaisuuteen kuuluvien vastikkeellisesti hankittujen toimilupien, patenttien, lisenssien, tavaramerkkien sekä vastaavien oikeuksien ja varojen hankintameno aktivoidaan. Muun aineettoman omaisuuden hankintameno voidaan aktivoida erityistä varovaisuutta noudattaen, jollei KPL 7-9 §:stä muuta johdu. Työ- ja elinkeinoministeriö voi antaa asetuksellaan tarkempia säännöksiä aineettoman omaisuuden hankintamenon aktivoinnista. (KPL 5:5a § 1 ja 3 mom.) [14.12.2010].

Pysyviin vastaaviin kirjattaviin aineettomiin oikeuksiin voidaan kirjata muun muassa atk-ohjelmien lisenssioikeudet⁴, liikenneluvat, patentit, tekijänoikeudet yms.

Muut pitkävaikutteiset menot

Muihin pitkävaikutteisiin menoihin sisällytetään 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 esim. vuokrahuoneistojen peruskorjausmenot.

Perustamis- ja tutkimusmenot kirjataan tilikauden kuluksi (KPL 5:7 ja 8.1 §)⁵. Jos kunta on vanhojen säännösten mukaan aktivoinut taseeseen tällaisia menoja, niiden poistot saa tehdä loppuun saakka aikaisemmin voimassa olleiden säännösten mukaan.

4

Atk-ohjelman hankintaan liittyvät muut menot kuin lisenssioikeuden hankintameno on katsottu muiksi pitkävaikutteisiksi menoksi. Ostettujen atk-ohjelmistojen hankintamenot saadaan myös merkitä olennaisuuden ja taloudellisuuden periaatteet huomioon ottaen yhtenä eränä muihin pitkävaikutteisiin menoihin. (KILA 2000/1604).

5

KPL:n muutoksen (1304/2004) siirtymäsäännöksen mukaan perustamis- ja tutkimusmenot, jotka on ennen tämän lain voimaantuloa aktivoitu taseeseen, saadaan poistaa tämän lain voimaan tullessa 1.1.2005 olleiden säännösten mukaisesti.

Kehittämismenot saadaan aktivoida erityistä varovaisuutta noudattaen (KPL 5:8.2)⁶ Työ- ja elinkeinoministeriö voi antaa asetuksellaan tarkempia säännöksiä kehittämismenojen aktivoinnista (KPL 5:8.3 §). Kehittämismenojen aktivointi saattaa tulla kysymykseen kunnassa uusien palvelutuotteiden kokeilutoiminnassa ja käyttöönotossa. Tällaiset menot voivat olla kehittämistoiminnassa toimivien palkkoja, ainemenoja, tarvittavien lupien menoja tms. Kehittämistoimintaan hankitut koneet ja laitteet yms. hyödykkeet kirjataan aineellisiin hyödykkeisiin ja ne poistetaan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan. Pääsääntöisesti kehittämismenot kirjataan kuitenkin kuluksi.⁷ [14.12.2010]

Liikearvon hankintameno saadaan aktivoida. Aktivoitu liikearvo on poistettava enintään viiden vuoden kuluessa suunnitelman mukaan tai, jos sen vaikutusaika on tätä pidempi, vaikutusaikana, kuitenkin enintään 20 vuoden kuluessa (KPL 5:9 §).⁸

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

Tavanomaista suuremmat rahoitusosuudet muiden yhteisöjen pysyvien vastaavien hankintamenoihin voidaan merkitä muihin pitkävaikutteisiin menoihin⁹. Muita pitkävaikutteisia menoja voivat edellä mainittujen lisäksi olla osake- ja vuokrahuoneistojen peruserämenot¹⁰, tavanomaista vuotuiskestävistä suuremmat kaavoitusmenot ja atk-ohjelman hankintaan liittyvät muut menot kuin lisenssioikeuden hankintamenot. Ostettujen atk-ohjelmistojen hankintamenot saadaan myös merkitä olennaisuuden ja taloudellisuuden periaatteet huomioon ottaen yhtenä eränä muihin pitkävaikutteisiin menoihin. Muut pitkävaikutteiset menot on poistettava suunnitelman mukaan enintään viiden vuoden kuluessa, jollei tätä pidempää poistoaikaa, enintään 20 vuotta, voida erityisestä syystä pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena (KPL 5:11 §). [14.12.2010]

6

Erityinen varovaisuus voi tarkoittaa muun muassa seuraavia asioita:

- on olemassa poikkeuksellinen syy, ettei kehittämismenoja kirjata syntymistilanteessa kuluksi;
- kehittämismenot ovat kunnan toiminnan kannalta olennainen erä.

7

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

8

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

9

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

10

Osakehuoneistojen peruserämenot ei merkitä osaksi huoneiston hallintaan oikeuttavien osakkeiden hankintamenoa (KILA 1999/1588) [14.12.2010]

2.1.2 Aineelliset hyödykkeet

Aineelliset hyödykkeet ryhmitellään kunnan taseessa seuraavasti:

Maa- ja vesialueet

Rakennukset

Kiinteät rakenteet ja laitteet

Koneet ja kalusto

Muut aineelliset hyödykkeet

Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat

Maa- ja vesialueet

Tase-erään *Maa- ja vesialueet* sisällytetään maa- ja metsäalueet, rakennetut ja rakentamattomat tontit, koskitilat ja vesialueet. Aktivoitavaan hankintamenuon lasketaan mukaan nimellishankintahinnan lisäksi erottamis-, lainhuudatus- yms. välittömästi alueen kunnan käyttöön saattamisesta aiheutuneet menot. Kutakin maa- ja vesialuetta seurataan erikseen kirjanpidossa.

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

Käyttötarkoituksesta riippumatta maa-alueiden hankintamenu käsitellään investointimenuon ja kirjataan taseessa pysyviin vastaaviin. Myytäväksi tarkoitetun tontin hankintamenu voidaan siirtää vaihtuviin vastaaviin, kun käyttötarkoitus on määrätty. Pysyvistä vastaavista tonttima-alue siirretään vaihtuviin vastaaviin hankintamenuon taseeseen merkittävä 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 aiheutuva hankintamenu voidaan aktivoida ja lisätä tontin hankintamenuon. Aktivointi voidaan tehdä taseessa sekä pysyviin että vaihtuviin vastaaviin aktivoidun tontin hankintamenuon.

Kunnan maksamat siirtokelpoiset, mutta ei-palautettavat liittymismaksut, on perusteltua aktivoida. Kun kyseessä on oma tontti, siirtokelpoiset, mutta ei-palautettavat liittymismaksut kirjataan pysyvien vastaavien tase-erään *Maa- ja vesialueet*. Kun kyseessä on vuokratontti, siirtokelpoiset, 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*.¹¹

Rakennukset

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

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

Rakennuksia ovat asuin-, laitos-, hallinto-, koulu-, teollisuus- ja muut rakennukset. Tase-erään *Rakennukset* sisällytetään myös rakennelmat, joita ovat mm. polttoaine- ja happosäiliöt sekä kevyet esim. puusta tehdyt, usein tilapäiset varastot. Pumpuhuoneet ja verkostoon kytketyt säiliöt voidaan sisällyttää kiinteisiin rakenteisiin ja laitteisiin. Rakennuksen peruseräparannusmenot voidaan aktivoida joko omana eränä tai ne on mahdollista yhdistää rakennuksen poistamatta olevaan hankintamenuun.

Kiinteät rakenteet ja laitteet

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

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

Kiinteät rakenteet ja laitteet poistetaan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan.

Koneet ja kalusto

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

Muut aineelliset hyödykkeet

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

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

Kunnan omistamat arvoesineet kuten esimerkiksi taideteokset ja museoesineistö aktivoidaan samoin perustein kuin muutkin pysyvien vastaavien hyödykkeet. Toisin sanoen, jos arvo- ja taide-esineistöä käytetään esimerkiksi kulttuuripalvelujen tuottamiseen useana tilikautena tai ne ovat luovutettavissa vastikkeellisesti esimerkiksi vaihtokaupan yhteydessä, ovat ne aktivoitavia hyödykkeitä. Jos kumpikaan em. ehdoista ei täyty, kirjataan em. esineistön hankintameno kuluksi¹². Arvo- ja taide-esineistöä ei pääsääntöisesti tehdä suunnitelman mukaisia poistoja, mutta arvonalennus on kirjattava, jos arvonalennus on todennäköinen.

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

Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat

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

2.1.3 Sijoitukset

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

Toimialasijoituksia ovat oman tai vieraan pääoman ehtoiset sijoitukset yhteisöihin, jotka hoitavat kunnan tehtäviä tai joiden toiminnan tarkoituksena on tukea kunnan tehtäviin liittyviä päämääriä kuten palvelutuotannon järjestämistä, elinkeinorakenteen muutosta tai työllisyyden turvaamista kunnan tai seutukunnan alueella. Toimialasijoitukset ovat pääsääntöisesti pääomasijoituksia investointien rahoittamiseen kuten investointien rahoitukseen tarkoitettuja antolainoja sekä osake- ja osuuspääomasijoituksia¹³. Antolainat voivat olla velkakirjalainoja tai pääomalainoja. Toimialasijoitus voi olla myös vaihtovelkakirjan muodossa.

12

Taloustilastoa varten joudutaan selvittämään kunnan arvo- ja taide-esineistön hankintameno. Tästä syystä voi esineistön aktivointi taseeseen olla tarkoituksenmukaista, vaikka sen realisointi ei käytännössä tulisi kysymykseen.

13

Kuntayhtymäosuuksien hankintameno aktivoidaan, mutta kuntayhtymän peruspääoman jäsenkuntaosuuden valtionosuudesta johtuvaa muutosta ei kirjata jäsenkunnan taseeseen. Olennaisista kuntayhtymäosuuksien arvon muutoksista annetaan selvitys kunnan tilinpäätöksen liitetiedoissa. Kuntayhtymän taseen liitetiedoissa annetaan selvitys peruspääoman jakautumisesta jäsenkuntien kesken. Ks. yleisohje kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista, kohta 2.1.2, Avustuksella, valtionosuudella tai muulla rahoitusosuudella katettu hankintameno.

vien yhteisöjen pysyväisluontoiseen rahoittamiseen, esim. investointimenojen rahoittamiseen, kuuluvat tähän ryhmään. Antolainat voivat olla korollisia tai korottomia velkakirjaitai pääomalainoja.

Muut saamiset

Tase-erä *Muut saamiset* voi sisältää kunnan varsinaista toimintaa palvelevia, edellä mainittuihin tase-eriin kuulumattomia eriä, jotka ovat luonteeltaan pysyviä. Myös kunnan maksamat palautuskelpoiset liittymismaksut kirjataan tähän tase-erään. Jos liittymismaksusaaminen on määrältään olennainen, se tulee ilmoittaa omana eränään taseen liitetiedoissa¹⁸.

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

Lainasaamisten ja muiden saamisten tiliöinnissä otetaan huomioon konsernitilinpäätöksen eliminointivaatimusten edellyttämät ryhmittelyt sekä taseen liitetiedoissa tarvittavat ryhmittelyt¹⁹.

2.2 Hankintameno ja sen jaksottaminen

2.2.1 Hankintamenon määräytyminen

Pysyvien vastaavien hankintamenuon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot (KPL 4:5.1 §). Pysyvien vastaavien hyödykkeen tai sijoituksen aktivoituun hankintamenuon luetut hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet menot on voitava selvittää kustannuslaskennan tai -laskelmien avulla (KPL 5:5.2 §). Kun hankintamenuon luetaan ainoastaan muuttuvat menot, tilinpäätöksen yhteydessä laadittavaa kustannuslaskelmaa voidaan yleensä pitää riittävänä.

Myös hankintaan ja valmistukseen liittyvät kiinteät menot voidaan sisällyttää hankintamenuon, jos niiden määrä on olennainen hankinnan ja valmistuksen muuttuviin menoihin verrattuna (KPL 4:5.2 §). Aktivoituun hankintamenuon luetut hyödykkeen hankinnasta tai valmistuksesta aiheutuneet kiinteät menot on voitava selvittää kustannuslaskennan tai -laskelmien avulla. Yksittäisten, omaan käyttöön tulevien pysyvien vastaavien hyödykkeiden hankintojen kohdalla tilinpäätöksen yhteydessä laadittava kustannuslaskelma riittää myös kiinteiden menojen aktivoimiseen²⁰. Kirjanpitolautakunta on antanut yleisohjeen kiinteiden menojen lukemisesta hankintamenuon 31.1.2006.

18

Kuntajaoston lausunto 2004/65.

19

Konsernitilinpäätöksen edellyttämät ryhmittelyt esitetään kuntajaoston kuntakonsernia koskevassa yleisohjeessa ja saamisten liitetietojen ryhmittelyt kuntajaoston liitetietoja koskevassa yleisohjeessa.

20

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

Sellaisia kiinteitä menoja, jotka voidaan KPL 4:5.2 §:n perusteella aktivoida, ovat yleensä varastoinnin ja muiden materiaalitointojen kiinteät menot, tuotantohjon palkka- ja sosiaalimenot, tuotantolaitoksen hallintomenot, kuten vakuutusmaksut sekä valmistustoiminnassa käytettävien pysyvien vastaavien hyödykkeiden poistot²¹. Aktivoitavissa olevat kiinteät menot ovat ominaisia valmistustoiminnassa. Valmiste omaan käyttöön voi olla yhtä hyvin aineellinen kuin aineetonkin hyödyke.

Pysyvien vastaavien hyödykkeiden valmistusaikaiset korot voidaan eräin edellytyksin sisällyttää hankintamenoön (KPL 4:5.3 §). 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 §).

Kunta on saattanut hankkia rakennetun kiinteistön yhdellä erittelemättömällä kauppakirjalla tms. saannolla. Kunkin hyödykkeen erillisarvostuksen periaatteeseen (KPL 3:3.1 § 6-koh-ta) perustuen sekä rakennuksen poistopohjan määrittämiseksi yhteishinta on jaettava maa-alueen ja rakennuksen osuuksiin.

Rakennuksen purkamismenot kirjataan pääsääntöisesti purkamisvuoden kuluksi. Rakennuksen purkamismenot voidaan kuitenkin aktivoida tontin hankintamenoa, kun rakennus puretaan tontin saattamiseksi rakentamiskelpoiseksi uudisrakennusta tai tontin muuta käyttöä varten. Aktivoinnissa on noudatettava varovaisuuden periaatetta siten, että tontin aktivoitu hankintameno ei muodostu sen todennäköistä luovutusarvoa tai muutoin määritettyä käyttöarvoa suuremmaksi.²² [14.12.2010]

2.2.2 Pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintameno jaksottaminen

Pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintameno jaksottaminen eri tilikausille tapahtuu poistojen avulla. Pysyviin vastaaviin kuuluvan aineellisen omaisuuden hyödykkeen ja sijoitusten hankintameno aktivoidaan. Poistonalaisen pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintameno kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi (KPL 5:5.1 §). Säännös sisältää pysyvien vastaavien hyödykkeelle ja sijoituksille toisaalta aktivointivelvollisuuden ja toisaalta poistopakon tai arvonalennuspakon.

Maa- ja vesialueiden ja kunnan palvelujen tuottamista varten hankittujen pysyviin vastaaviin kuuluvien toimialasijoittamisen osakkeiden ja -osuuksien hankintameno ei tehdä suunnitelman mukaisia poistoja. Pysyvän arvonalennuksen johdosta myös maa- ja vesialueiden ja edellä tarkoitettujen osakkeiden ja -osuuksien hankintamenoa tehdään kuitenkin arvonalennus, joka kirjataan tuloslaskelman kohtaan *Arvonalentumiset*.

Aktivoiduista siirtokelpoisista, mutta ei-palautuskelpoisista liittymismaksuista ei ole suositeltavaa tehdä KPL 5:11 §:n mukaisia suunnitelmapoistoja, vaan tarpeen vaatiessa ainoastaan KPL 5:13 §:n mukaisia arvonalennuskirjauksia. Jos liittymällä on rajallinen pitoaika tai liittymän tuotot arvioidaan muutoin rajallisiksi ja tästä johtuva arvonaleneminen on ennakoitavissa, aktivoitu liittymismaksu poistetaan kuitenkin suunnitelman mukaisesti vaiku-

21

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

22

Kuntajaoston lausunto 2010/91 [14.12.2010]

tusaikanaan. Määrältään olennaiset liittymismaksut tulee ilmoittaa taseessa tai taseen liitetiedoissa omana eränään. Tilinpäätöksen liitetietona esitetään pysyvien vastaavien hyödykkeiden ja muiden pitkävaikutteisten menojen arvostus- ja jaksotusperiaatteet ja -menetelmät.²³

Aineettomien hyödykkeiden hankintamenot on pääsääntöisesti poistettava etukäteen laaditun suunnitelman mukaan.

Hankintamenon jaksottamista, poistoaikaa ja -menetelmää koskevat tarkemmat ohjeet ovat kirjanpitolautakunnan kuntajaoston antamassa yleisohjeessa suunnitelman mukaisista poistoista.

2.3 Arvonkorotus

Arvonkorotuksen edellytyksinä ovat seuraavat ehdot, joiden kaikkien tulee täytyä samanaikaisesti (KPL 5:17.1 §):

- arvonkorotuskohde kuuluu *pysyviin vastaaviin*
- arvonkorotuskohde on *maa- tai vesialue taikka arvopaperi*, ei kuitenkaan KPL 5:2 a §:ssä tarkoitettu rahoitusväline
- arvonkorotuskohteen *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. Jäljellä olevan hankintamenon ja arvonkorotuksen yhteismäärä ei saa ylittää todennäköistä luovutushintaa. Johdonmukaisuuden periaatteen voidaan katsoa edellyttävän, että samaan tase-erään kuuluvia hyödykkeitä tulee käsitellä arvonkorotuksen suhteen yhtäläisesti, jollei poikkeavaan käsittelyyn ole hyväksyttävää perustetta. Erityinen varovaisuus edellyttää, että arvonkorotus on huolellisesti perusteltava ja dokumentoitava. Käytännössä arvonkorotuksen on perustuttava ulkopuolisen asiantuntijan arvioon, jollei arvonkorotuksen perusteltavuutta voida muutoin osoittaa. Todennäköisestä luovutushinnasta on suositeltavaa hankkia ulkopuolisen asiantuntijan antama lausunto, jossa esitetään arvio myös arvonkorotuksen pysyvyydestä (KILA 1996/1427). Arvonkorotukset ovat vapaaehtoisia informaatioeriä, ja ne voidaan haluttaessa tehdä enimmäismäärää pienempänä.

Arvonkorotuksen pysyvyys tarkoittaa ”pysyväisluontoisuutta”, ei ehdotonta pysyvyyttä. Esim. kiinteistöyhtiön osakkeiden arvoa voi korottaa. Edellytyksenä kuitenkin on, ettei arvonkorotuskohteen todennäköinen luovutushinta tule alentumaan suhdanteiden muutosten tai kiinteistön kulumisen perusteella. Kiinteistöosakkeiden arvonkorotus tulee kysymykseen esimerkiksi arvokkaiden kaupunkikiinteistöjen kohdalla (ks. HE 111/1992).

Arvonkorotusta mitoitettaessa voidaan ottaa huomioon arvonkorotuskohteen koko todennäköinen luovutushinta. Tästä ei tarvitse vähentää arvioituja luovutuskustannuksia tms. eriä.

23

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

Koska laissa on annettu ainoastaan arvonkorotuksen yläraja, mainitut erät ovat kuitenkin vähennettävissä. Niiden vähentämistä voidaan myös suositella hyvään kirjanpitolapaan kuuluvan varovaisuuden periaatteen nojalla (KILA 1997/1453 ja 2001/1688).

Arvonkorotus kirjataan taseen *Vastaavaa*-puolella arvonkorotuskohteen arvon lisäykseksi ao. pysyvien vastaavien ryhmään. Taseen *Vastattavaa*-puolella arvonkorotus on merkittävä omaan pääomaan sisältyvään arvonkorotusrahoitukseen.

Jos arvonkorotus osoittautuu aiheettomaksi, se on peruutettava (KPL 5:17.1 §). Arvonkorotus on aiheeton, ellei se enää täytä kaikkia niitä ehtoja, jotka sen muodostamiselle kirjanpitolaissa asetetaan. Arvonkorotus voi käydä aiheettomaksi arvonalentumisen tai arvonkorotuskohteen luovuttamisen tai tuhoutumisen perusteella. Koska aiheettomien arvonkorotusten peruuttaminen on KPL 5:17 §:n mukaan pakollista, tilinpäätöstä laadittaessa tulee selvittää erikseen, täyttävätkö aikaisemmin tehdyt arvonkorotukset edelleen lain edellytykset. Ulkopuolisten asiantuntijoiden arviot on yleensä tarpeellista hankkia myös arvonkorotuksen muodostamistilikauden jälkeisten tilinpäätösten yhteydessä²⁴.

Kirjanpitolain (1336/1995) 9:2 §:n 2 kohdan siirtymäsäännöksen mukaan kirjanpitovelvollinen saa soveltaa ennen kirjanpitolain voimaantuloa tehtyihin arvonkorotuksiin aikaisemmin voimassa olleita säännöksiä. Siten aikaisemman kirjanpitolain perusteella tehtyjä rakennusten tai muiden hyödykkeiden arvonkorotuksia, joiden arvonkorotusmahdollisuutta ei enää sisälly uuteen lakiin, ei tarvitse purkaa eikä niistä tehdä säännönmukaisia poistoja. Jos jokin aikaisemmankin arvokorotuksen edellytyksistä lakkaa olemasta voimassa, arvonkorotus on peruutettava. Ennen 1.1.1998²⁵ ja ennen 1.1.2005²⁶ tekemiinsä arvonkorotuksiin kunta saa soveltaa arvonkorotuksia tehtäessä voimassa olleita säännöksiä ja kirjausohjeita [14.12.2010].

Liitetietona on esitettävä arvonkorotusten periaatteet ja korotusten kohteiden arvonmäärittämissä menetelmissä (KPA 2:4.1 § 6 k). Tarvittavan liitetiedon sisältö esitetään yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista.

2.4 Arvonalennus

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 §). Arvonalentumiseksi merkitään kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksessä pysyvien vastaavien maa- ja vesialueiden, ennakkomaksujen ja keskeneräisten hankintojen, pysyvien vastaavien osakkeiden ja -osuuksien sekä pysyviin vastaaviin kirjattujen taide-esineiden arvonalennukset. Ne esitetään tuloslaskelmassa poistojen ja arvonalentumisten ryhmän erässä *Arvonalentumiset*. Suunnitelman mukaisten poistojen kohteena olevien pysyvien vastaavien arvonalentumiset käsitellään lisäpoistoina. Py-

²⁴
Ks. KILA 1997/1453.

²⁵
Kuntajaoston lausunto 1998/37.

²⁶
Myös kirjanpitolain muutoksen (1304/2004) siirtymäsäännöksen mukaan arvonkorotuksiin, jotka on tehty ennen tämän lain voimaantuloa, saadaan soveltaa niitä säännöksiä, jotka olivat voimassa lain tullessa voimaan 1.1.2005.

syvien vastaavien muiden sijoitusten, lukuun ottamatta pysyvien vastaavien osakkeiden ja -osuuksien ja niiden ennakkomaksujen, arvonalennukset esitetään muissa rahoituskuluissa.

Pysyvien vastaavien hyödykkeestä tehty aiheettomaksi osoittautunut arvonalennus on oikaistava siinä tuloslaskelman erässä, missä kulukirjaus on tehty (KPL 5:16 §).

3 Toimeksiantojen varat

Toimeksiantojen varoja ovat *Valtion toimeksiannot*, *Lahjoitusrahastojen erityiskatteet* ja *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. Toimeksiannossa, jossa kunta saa toimeksiantajalta jälkikäteen korvauksen suorituksistaan kolmannelle osapuolelle riittää, että liiketapahtumat kirjataan toimeksiantojen varojen tilille.

Lahjoitusrahaston varat, jotka käsitellään kirjanpidossa erityiskatteisina rahoitussääntöinä tai arvopapereina, merkitään omaksi tase-eräksi *Lahjoitusrahastojen erityiskatteet*. Muut kunnan yleisiin rahoitusvaroihin sisältyvät lahjoitusten rahat ja pankkisaamiset sisältyvät luonteensa mukaisesti omaisuuseriin kunnan taseen vastaavissa.

Lahjoituksena saadut maa- ja vesialueet voidaan merkitä taseeseen luovutushetken mukaiseen todennäköiseen arvoon pysyvien vastaavien tase-erään *Maa- ja vesialueet*. Perusteltua on, ettei taseeseen merkitsemistä harkita tapauskohtaisesti erikseen, vaan noudatetaan valitua menettelyä pysyvästi ja yhdenmukaisesti. Maa- ja vesialueiden arvoon voidaan myöhemmin tehdä arvonkorotus, jos arvonkorotuksen edellytykset ovat voimassa.

Arvonkorotus on peruutettava, jos edellytykset eivät ole enää voimassa. Tällaisen maa- ja vesialueisiin ja toimeksiantojen pääomaan merkityn lahjoitetun maa- ja vesialueen arvonmuutoksen vastaeränä on toimeksiantojen pääoman muutos eikä arvonkorotusrahasto tai arvonalennus tuloslaskelmassa.^{27, 28}

Lahjoituksena saatuja rakennuksia ja irtaimistoa ei pääsääntöisesti merkitä tuloksi eikä taseeseen, koska näin merkitty arvo olisi myöhemmin kirjattava poistona kuluksi. Jos lahjoitetun rakennuksen arvo on kunnan pysyvien vastaavien hyödykkeiden kannalta olennainen ja rakennuksella on pitkäaikainen käyttö kunnan palvelutuotannossa, voidaan rakennuksen arvo kuitenkin merkitä tuloksi ja taseen pysyvien vastaavien kyseiseen erään. Lahjoitetulle

27

Kuntajaosto on antanut lausunnon 48/28.11.2000 lahjoituksen kirjanpidollisesta käsittelystä.

28

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

rakennukselle on tällöin tehtävä poistosuunnitelma ja siitä on tehtävä suunnitelman mukaiset poistot vaikutusaikanaan kuten kunnan itse hankkimistakin rakennuksista. Lahjoituksen saajien varojen taseeseen merkittävä arvo ei saa ylittää niiden todennäköistä luovutus-hintaa.²⁹

Huollettavien varoja ja pääomia samoin kuin vakuustalletuksia ja niitä vastaavia pääomia ei sisällytetä kunnan taseeseen, vaan ne esitetään taseen liitetietoina. Tilikauden aikana huollettavien varojen kertymistä ja käyttöä voidaan seurata kunnan kirjanpitojärjestelmään avatuilla tileillä tai niistä voidaan pitää erillistä kirjanpitoa.

4 Vaihtuvat vastaavat

4.1 Määritelmät

Vaihtuvia vastaavia ovat vaihto-omaisuus ja rahoitusomaisuus.

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

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

4.2 Vaihto-omaisuus

4.2.1 Vaihto-omaisuuden ryhmittely taseessa

Vaihto-omaisuus jaetaan kunnan taseessa seuraaviksi eriksi:

Aineet ja tarvikkeet

Keskeneräiset tuotteet

Valmiit tuotteet [28.11.2006]

Muu vaihto-omaisuus

Ennakkomaksut

Aineet ja tarvikkeet

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

29

Ks. viitteet 27 ja 28. [14.12.2010]

laitteiden huoltoon taikka luovutettavien palvelujen tuottamiseen. Aineisiin ja tarvikkeisiin sisällytetään myös myyntihyödykkeiden myyntiä varten hankitut pakkaustarvikkeet.

Keskeneräiset tuotteet

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

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

Valmiit tuotteet

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

Muu vaihto-omaisuus

Tase-erään *Muu vaihto-omaisuus* sisällytetään sellaisinaan tai jalostettuina myytäväksi hankitut tai jalostetut hyödykkeet, jotka eivät sisälly edellä käsiteltyihin vaihto-omaisuuseriin. Muuta vaihto-omaisuutta voivat olla muun muassa myytäväksi tarkoitetut tontit tai muut kiinteistöt, jotka on siirretty käyttöomaisuudesta vaihto-omaisuuteen.

Ennakkomaksut

Ennakkomaksuilla tarkoitetaan vaihto-omaisuushyödykkeistä niiden toimittajille ennen hyödykkeen vastaanottamista maksettuja kauppahintoja tai kauppahinnan osia. Ennakkomaksut ovat luonteeltaan saamisia. Ne arvostetaan ja jaksotetaan tilinpäätöksessä kirjanpitolain 5:2 §:n saamisia, rahoitusvaroja ja velkoja koskevan säännöksen eikä kirjanpitolain 5:6 §:n vaihto-omaisuuden hankintamenon jaksottamista koskevan säännöksen perusteella.

4.2.2 Vaihto-omaisuuden arvostus ja jaksottaminen

Vaihto-omaisuuden vastaavien hankintamenojen luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot (KPL 4:5.1 §).

Myös hankintaan ja valmistukseen liittyvät kiinteät menot voidaan sisällyttää hankintamenojen, jos niiden määrä on olennainen hankinnan ja valmistuksen muuttuviin menoihin verrattuna (KPL 4:5.2 §). Kirjanpitolautakunta on antanut yleisohjeen hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvien kiinteiden menojen lukemisesta hankintamenojen 31.1.2006.

Sellaisia kiinteitä menoja, jotka voidaan KPL 4:5.2 §:n perusteella aktivoida, ovat yleensä varastoinnin ja muiden materiaalitoimintojen kiinteät menot, tuotantotoiminnan palkka- ja sosiaalimenot, tuotantolaitoksen hallintomenot, kuten vakuutusmaksut sekä valmistustoiminnassa käytettävän käyttöomaisuuden poistot. Aktivoitavissa olevat kiinteät menot ovat ominaisia valmistustoiminnassa. Kunnassa kiinteiden menojen aktivointi vaihto-omaisuuteen ei yleensä ole tarpeellista.

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

Kirjanpidon luotettavuus edellyttää, että vaihto-omaisuuden inventointi suoritetaan fyysisenä tilikausittain. Tällöin vaihto-omaisuuden määrä selvitetään laskemalla, mittaamalla, punnitsemalla, tms. tavalla. Välittömästi tilinpäätöksen perustana oleva varaston arvon määrittäminen voi sen sijaan perustua myös varastokirjanpidosta saataviin määrälukuihin. Jollei kirjanpitovelvollinen muuta näytä, vaihto-omaisuuteen kuuluvien samanlajisten hyödykkeiden hankintamenu määritetään olettaen, että hyödykkeet on luovutettu siinä järjestyksessä kuin ne on hankittu, tai että luovutusjärjestys on ollut päinvastainen. Vaihto-omaisuuteen kuuluvien samanlajisten hyödykkeiden hankintamenu määritetään FIFO-periaatteella (first in, first out) tai kirjanpitovelvollisen niin halutessa LIFO-periaatteella (last in, first out). FIFO-periaatteella tarkoitetaan, että hyödykkeet on luovutettu siinä järjestyksessä kuin ne on hankittu. LIFO-periaatteessa luovutusjärjestys oletetaan päinvastaiseksi kuin hankintajärjestys. Kirjanpitovelvollinen voi halutessaan käyttää myös keskihintamennetelmää eli merkitä vaihto-omaisuuden hankintamenuksi toteutuneiden, hankintamäärillä painotettujen hankintamenujen keskiarvon. (KPL 4:5.4 §) Kunnissa useimmissa tapauksissa LIFO-periaate johtaa tarkoituksenmukaisimpaan vaihto-omaisuuden arvoon.

Varaston arvoksi aktivoidaan tilikauden päättyessä jäljellä olevan vaihto-omaisuuden hankintamenu. Vaihto-omaisuuden hankintamenu merkinnässä noudatetaan alimman arvon periaatetta (KPL 5:6.1 §). Alimman arvon periaatteella tarkoitetaan, että vaihto-omaisuuden inventaariarvoksi on merkittävä alin seuraavista kolmesta vaihtoehdosta:

- hankintamenu
- todennäköinen hankintamenu (eli jälleenhankintamenu) tilikauden päättyessä
- todennäköinen luovutushinta tilikauden päättyessä.

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

Samanlajiset ja hankintamenuoltaan vähäiset hyödykkeet, joita kirjanpitovelvollinen hankkii jatkuvasti siten, että niiden määrän ja yhteenlaskettujen hankintamenujen muutokset ovat vähäisiä, saadaan merkitä taseeseen samaan rahamäärään tilikaudesta toiseen (KPL 5:6.3 §). Kuntien kirjanpidossa tämän säännöksen soveltaminen ei yleensä ole tarpeellista. Aineiden ja tarvikkeiden hankintamenu aktivointi ja kuluksi kirjaaminen voidaan kunnassa käsitellä joko siten, että hankintamenu kirjataan ao. vaihto-omaisuuserää koskevalle varastotilille ja sen jälkeen aine- ja tarvikekäytön mukaisesti toimintayksikön kuluksi tai hankintamenu kirjataan *Ostot tilikauden aikana* -tilille.

4.2.3 Vaihto-omaisuuden ja pysyvien vastaavien väliset siirrot

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

4.3 Rahoitusomaisuus

4.3.1 Rahoitusomaisuuden ryhmittely taseessa

Rahoitusomaisuus ryhmitellään kunnan taseessa kolmeen pääryhmään:

Saamiset
Rahoitusarvopaperit
Rahat ja pankkisaamiset

4.3.1.1 Saamiset

Kunnan rahoitusomaisuuteen kuuluvat saamiset tulee esittää taseessa jaettuna lyhytaikaisiin saamisiin ja pitkäaikaisiin saamisiin (KPA 1:6.2 §). Saaminen tai sen osa on pitkäaikainen, jos se erääntyy maksettavaksi yhtä vuotta pidemmän ajan kuluttua. Jos saaminen tai sen osa erääntyy yhden vuoden tai sitä lyhyemmän ajan kuluttua, se on lyhytaikainen (KPL 4:7.1 §).

Pitkäaikaiset ja lyhytaikaiset saamiset esitetään taseessa erikseen omina ryhminään seuraavasti:

Saamiset
 Pitkäaikaiset saamiset
 Myyntisaamiset
 Lainasaamiset
 Muut saamiset
 Siirtosaamiset

Lyhytaikaiset saamiset
 Myyntisaamiset
 Lainasaamiset
 Muut saamiset
 Siirtosaamiset

Saamisten tiliöinnissä otetaan huomioon konsernitilinpäätöksen eliminointivaatimusten edellyttämät ryhmittelyt sekä taseen liitetiedoissa tarvittavat ryhmittelyt³⁰.

Pitkä- ja lyhytaikaisia saamisia koskevat tapahtumat voidaan tilikauden aikana kirjata yhdelle tilille ja tililuettelomallin mukaiset erittelyt voidaan tehdä vasta tilinpäätöksen yhteydessä reskontran perusteella.

30

Konsernitilinpäätöksen edellyttämät ryhmittelyt esitetään kuntajaoston kuntakonsernia koskevassa yleisohjeessa ja saamisen liitetietojen ryhmittelyt kuntajaoston liitetietoja koskevassa yleisohjeessa.

Myyntisaamiset

Myyntisaamisia ovat varsinaiseen toimintaan kuuluvan suoritteen tai palvelun luovuttamisesta syntyneet saamiset samoin kuin pysyviin vastaaviin kuuluvien hyödykkeiden myynnistä aiheutuneet saamiset. Myyntisaamisiin merkitään sekä myynti- että maksutuloihin perustuvat saamiset. Toteutuneet ja todennäköiset luottotappiot myyntisaamisista kirjataan tuloslaskelman muihin kuluihin.

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

Myyntisaamisessa velallisena on yleensä suoritteen ostaja, asiakas. Velallisena voi olla muukin taho, joka maksaa korvauksia tai avustuksia kunnan suoritteista, esim. valtio, kunta tai kuntayhtymä³¹.

Myyntisaamiset tulee jakaa erikseen pitkäaikaisiin ja lyhytaikaisiin saamisiin. Pitkäaikaisia ovat ne myyntisaamiset, joiden erääntymiseen on aikaa enemmän kuin yksi vuosi (KPA 1:6.2, KPL 4:7.1).

Lainasaamiset

Lainasaamiset liittyvät suoranaiseen lainaustoimintaan. Lainasaamisia ovat mm. kunnan tytäryhteisöjen, kuntayhtymien sekä osakkuus- ja muiden omistusyhteisyhteisöjen ja muiden yhteisöjen toimintapääoman rahoittamiseen maksuvalmiuden tukemiseksi myönnettävät lainat (ml. konsernitilin saaminen tytäryhteisöiltä), kunnan kuntalaisille suoraan antamat asunto- ja muut lainat³² sekä notariaattitalletukset. [30.11.2010]

Ns. notariaattitalletuksia käsitellään luotonantona ja ne merkitään rahoitusomaisuuden lainasaamisiin. Notariaattitalletuksella eli -sijoituksella tarkoitetaan sitä, että annetaan luottolaitoksen tehtäväksi varojen välittäminen luotonsaajalle. Velallisena on tällöin luotonsaaja eikä pankki. Tilannetta ei muuta se, että pankki yleensä antaa tällaisesta sijoituksesta pankkitakauksen (ks. KILA 1996/1426).

Henkilökunnalle myönnettävät lyhytaikaiset lainat ovat myös rahoitusomaisuuteen merkittäviä lainoja.

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

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

31

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

32

Mm. sosiaalisen luottoituksen lainat [14.12.2010]

Lainasaamiset tulee jakaa erikseen pitkäaikaisiin ja lyhytaikaisiin saamisiin. Pitkäaikaisia ovat ne lainasaamiset, joiden erääntymiseen on aikaa enemmän kuin yksi vuosi (KPA 1:6.2 §, KPL 4:7.1 §). Pysyvien vastaavien sijoituksiin merkittyjen lainasaamisten seuraavana tilikautena erääntyviä lyhennyksiä ei kuitenkaan tilinpäätöksessä siirretä rahoitusomaisuuteen.

Muut saamiset

Muina saamisina ilmoitetaan ne saamiset, jotka eivät kuulu edellä tarkasteltuihin saamisiin eivätkä ole siirtosaamisia. Muina saamisina esitetään esimerkiksi pitkäaikaisesti sidotut talletukset, jotka on saatu luottojen tai takausten vakuudeksi, talletukset sulkutileille, alvsaamiset, matalapalkkatukisaamiset tms. Muut saamiset tulee jakaa erikseen pitkäaikaisiin ja lyhytaikaisiin saamisiin. Pitkäaikaisia ovat ne saamiset, joiden erääntymiseen on aikaa enemmän kuin yksi vuosi (KPA 1:6.2 §, KPL 4:7.1 §).

Siirtosaamiset

Siirtosaamisilla tarkoitetaan

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

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

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 (KPA 1:6.2 §, KPL 4:7.1 §). Taseen liitetiedoissa tulee esittää siirtosaamisiin sisältyvät olennaiset erät (KPA 2:4.1 § k11).

4.3.1.2 Rahoitusarvopaperit

Rahoitusarvopaperit jaetaan kunnan taseessa seuraavasti:

Osakkeet ja osuudet

Sijoitukset rahamarkkinainstrumentteihin

Joukkovelkakirjalainasaamiset

Muut arvopaperit

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

Osakkeet ja osuudet

Osakkeet ja osuudet sisällytetään rahoitusomaisuuteen, jos ne tullaan realisoimaan kunnan toiminnan rahoittamiseksi lyhyellä tai pitkällä aikavälillä likviditeetin tai tuottomahdollisuuksien niin edellyttäessä. Tähän kuuluvat pörssiosakkeet ja muut kassavarojen sijoittamiseksi hankitut osakkeet ja osuudet (ei pysyviin vastaaviin kuuluvat osakkeet ja osuudet eikä sijoitukset osake- tai muihin sijoitusrahasto-osuuksiin). Niiden hankintaa ei käsitellä talousarvion investoinneissa.³³

Sijoitukset rahamarkkinainstrumentteihin

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

Joukkovelkakirjalainasaamiset

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

Muut arvopaperit

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

4.3.1.3 Rahat ja pankkisaamiset

Rahat

Rahoilla tarkoitetaan kunnan käteisiä kassavaroja (kolikoita ja seteleitä). Käteiseen rahaan verrattavia ovat esimerkiksi kassassa tavanomaisin määrin olevat postimerkit [28.11.2006].

Pankkisaamiset

Pankkisaamisilla tarkoitetaan pankkien ottolainauksilla olevia talletuksia. Pankkisaamiin sisältyvät pankkitileillä olevat talletukset erääntymisajankohdasta riippumatta. KPA 1:6.2 §:n säännös saamisten jakamisesta pitkä- ja lyhytaikaiseen ei koske pankkisaamisia. Nostamattoman sekkililuoton merkitsemistä pankkisaamisiin ja vastattavissa vieraaseen pääomaan ei voida pitää hyvän kirjanpitoavan mukaisena³⁴. Kunnan taseeseen merkitään

33

Kuntajaoston lausunto 2001/51 ja Kunnan ja kuntayhtymän sijoitustoiminnasta päättäminen, Suomen Kuntaliitto 2002.

34

KILA:n lausunto 2009/1835 [14.12.2010]

kaikkien pankkitilien saldot, jotka ovat kunnan nimissä (ml. konsernitilin saldo). [14.12.2010] Pitkäaikaisesti sidottuja pankkitalletuksia esimerkiksi velan tai sopimuksen vakuudeksi ei ilmoiteta tase-erässä *Rahat ja pankkisaamiset*, vaan niiden luonnetta vastaavassa rahoitusomaisuuden tase-erässä *Muut saamiset*.

4.3.2 Rahoitusomaisuuden arvostus

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

Rahoitusomaisuuteen kuuluvat arvopaperit ja muut sellaiset rahoitusvarat merkitään taseeseen hankintamenoja suuruusina. Rahoitusarvopaperien tavoin käsitellään myös muita vastaavia rahoitusvaroja kuten maksuksi saatuja hyödykkeitä. Jos rahoitusarvopapereiden todennäköinen luovutushinta tilinpäätöspäivänä on niiden alkuperäistä hankintamenoa alempi, ne merkitään taseeseen tilinpäätöspäivän todennäköisen luovutushintansa määräisinä (KPL 5:2 § 2 k).

Kirjanpitolaki antaa poikkeuksellisesti mahdollisuuden rahoitusvälineiden³⁵ arvostamiseen ja tilinpäätökseen merkitsemiseen käypään arvoon (KPL 5:2 a §). Kirjanpitolaian mukaan kirjanpitovelvollisella on oikeus mutta ei velvollisuutta soveltaa tätä säännöstä. Käytännössä käyvän arvon arvostusmahdollisuus koskee pörssissä tai muutoin julkisesti arvostettuja arvopapereita, joiden arvo on vaikeuksitta luotettavasti määriteltävissä markkinoilla (KTMA 1315/2004, 5 §). Valittua arvostusperiaatetta on noudatettava johdonmukaisesti tilikaudesta toiseen. Jos tämä mahdollisuus valitaan, käyvän arvon muutokset (sekä markkina-arvon arvonnousut että -alenemiset) merkitään vaihtoehtoisesti joko tuloslaskelmaan tilikauden tuotoksi tai kuluksi taikka taseeseen omaan pääomaan sisältyvään käyvän arvon rahastoon (KTMA 1315/2004, 6 ja 7 §). Kunnan ja kuntayhtymän mahdollisuutta soveltaa rahoitusvälineiden käyvän arvon arvostamista rajoitetaan tällä ohjeella siten, että käyvän arvon muutos voidaan merkitä vain taseen käyvän arvon rahastoon. Rahoitusvälineiden käypään arvoon arvostamista tulisi soveltaa vain erityisen painavasta syystä.³⁶ [14.12.2010]

Saamisten ja rahoitusarvopaperien arvostussäännöksessä käytetyt käsitteet "todennäköinen arvo" sekä "todennäköinen luovutushinta" tarkoittavat niiden markkina-arvoa.

Ulkomaanrahan määräiset saamiset muutetaan Suomen rahaksi tilinpäätöspäivän kurssiin. Kurssiero merkitään tuloslaskelmaan rahoitustuotoksi tai -kuluksi.³⁷ Tästä saadaan poiketa silloin, kun ulkomaanrahan määräinen saaminen on sopimuksella tai muutoin sidottu tiet-

35

Kirjanpitolaissa samoin kuin KTM:n asetuksessa (1315/2004) rahoitusvälineiden arvostamisesta ei ole rahoitusvälineen määritelmää. Luottolaitostoiminnasta annetun lain 36 §:n mukaan rahoitusvälineitä ovat saamiset, johdannaissopimukset sekä kirjanpitovelvollisen omistamat osakkeet, osuudet ja muut taseen vastaaviin merkityt rahoitusvälineet eli rahoitusvarat.

36

Ks. myös kuntajaoston lausunto 2010/96 [14.12.2010]

37

KPL 5:3.2 § poikkeussäännös kumottu lain muutoksella (1304/2004), jolloin myös ulkomaanrahan määräisen pitkäaikaisen lainasaamisen realisoitumatonkin osa on taseessa arvostettava tilinpäätöspäivän kurssiin ja kurssiero merkittävä tuloslaskelmaan rahoitustuotoksi tai -kuluksi.

tyyn kurssiin. Tällainen saaminen voidaan muuttaa Suomen rahaksi tätä sovittua kurssia noudattaen. (KPL 5:3.1 §) Kunnissa ja kuntayhtymissä noudatetaan kirjanpitolautakunnan yleisohjetta *Ulkomaanrahan määriästen saamista sekä velkojen ja muiden sitoumusten muuttaminen euromääräisiksi (13.12.2005)*.

5 Oma pääoma

5.1. Oman pääoman ryhmittely taseessa

Tässä ohjeessa on noudatettu kirjanpitoasetuksen oman pääoman jaottelua kuitenkin niin, että oman pääoman erien nimikkeet on valittu kunta-alaan soveltuviksi.

Kunnan taseessa oma pääoma ryhmitellään seuraavasti:³⁸

Peruspääoma

Arvonkorotusrahasto

Muut omat rahastot

Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä

Tilikauden ylijäämä/alijäämä

Muodollista oman pääoman jakamista sidottuun ja vapaaseen omaan pääomaan ei kunta-laissa eikä kirjanpitolaissa tehdä. Määrätyt oman pääoman erät ovat kuitenkin pysyväisluonteisia siten, että niitä voidaan lisätä tai vähentää vain erityisestä syystä. Pysyväisluonteisia kunnan oman pääoman eria ovat *Peruspääoma* ja *Arvonkorotusrahasto*. Jos rahoitusvälineiden käyvän arvon arvostaminen otetaan käyttöön, silloin arvonkorotusrahaston jälkeen tulee erä *Käyvän arvon rahasto*. Kuntalain 65.3 §:n perustelujen mukaan peruspääoman alentaminen on mahdollista, kun määrätyt edellytykset ovat olemassa. Peruspääoman alentamisen perusteena voi olla pysyvien vastaavien määrän pysyvä alentuminen joko omaisuuden luovutuksen, menetyksen tai ylimääräisten poistojen taikka arvonalentumisten seurauksena. Peruspääomaa ei kuitenkaan saa alentaa enempää kuin peruspääoman ja pitkäaikaisen vieraan pääoman yhteismäärä ylittää pysyvien vastaavien määrän.³⁹ Arvonkorotuksella muodostetun rahaston pääomaa ei voida käyttää alijäämän kattamiseen⁴⁰.

Pääsääntöisesti tilikauden tuloksen kautta muodostuvia oman pääoman tase-eria ovat *Muut omat rahastot* sekä *Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä* ja *Tilikauden ylijäämä/alijäämä*.

38

Oman pääoman eristä on liittymismaksurahasto poistettu, ks. kuntajaoston lausunto 2004/65.

39

Kunnan peruspääoman alentamisen edellytyksistä HE 8/2006 s. 25 ja kuntajaoston lausunto 2006/77.

40

Kuntajaoston lausunto 2006/78.

5.2 Peruspääoma

Kunnan peruspääoma

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.⁴¹ [14.12.2010]

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

Kuntayhtymän peruspääoma

Kuntayhtymän peruspääoma muodostuu ensisijaisesti jäsenkuntien pääomasijoituksista kuntayhtymään.⁴²

Kuntayhtymän peruspääomaa on perusteltua vahvistaa silloin, kun sen määrä yhdessä sijoitusrahaston ja arvonkorotusrahaston pääoman kanssa on olennaisesti ja pysyvästi pysyvien vastaavien määrää alempi. Peruspääoman korottamisesta jäsenkunnat päättävät perussopimuksessa tai sopimalla erikseen. [14.12.2010]

5.3 Arvonkorotusrahasto

Arvonkorotusrahastoon merkitään pysyvien vastaavien eriin tehtyjen arvonkorotusten vastaeräkirjaukset. Arvonkorotuksen edellytyksiä on käsitelty tämän ohjeen luvussa 2.3 *Arvonkorotus*.

5.4 Muut omat rahastot

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 käytetään em. erää vähentämällä. Omien yleiskatteisten rahastojen sijaan on lähtökohtaisesti perusteltua merkitä kertynyt ylijäämä taseen tilikauden ylijäämän tilille.

Tavanomaisen toiminnan menojen kattamiseen tarkoitettua omaa rahastoa ei voida pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena⁴³. Omien rahastojen kirjaussuositukset on esitetty Suomen

41

Ks. myös luku 6.2 Vapaaehtoiset varaukset [14.12.2010]

42

Erityisesti kuntayhtymien peruspääomaa koskeviin kirjauksiin kuntajaosto on ottanut kantaa lausunnoissaan 1997/14, 1998/31, 1998/33 ja 2000/47.

43

Ks. kuntajaoston lausunto 2006/76.

Kuntaliiton antamassa tililuettelomallissa.

Oman rahaston pääomaa voidaan siirtää peruspääomaan, ellei rahaston säännöstä muuta johdu. [14.12.2010]

Lahjoitusrahasto, jonka käyttöä on rajattu lahjakirjan tai testamentin määräyksillä, merkitään taseessa toimeksiantojen pääomiin⁴⁴.

Vahinkorahasto

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

Asuntolaina- ja lainanlyhennysrahastot

Asuntolaina- ja lainanlyhennysrahastojen merkitys on vähentynyt nykyisessä kirjanpitolakia soveltavassa kirjanpidossa. Jos asuntolainarahaston tai muun asuntotoimintaa tukevan rahaston pääomalla sekä varojen kartuttamisella ja käytöllä on olennaista merkitystä kunnan taloudessa, voidaan rahastosta muodostaa kirjanpidollisesti eriytetty taseyksikkö.

Sijoitusrahasto kuntayhtymässä

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

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

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

5.5 Ylijäämä ja alijäämä

Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä

Edellisiltä tilikausilta kertynyt ylijäämä tai alijäämä merkitään erilliseksi oman pääoman eräksi, ellei sitä valtuuston päätöksellä ole siirretty peruspääomaan tai muun oman rahaston pääomaan. Kirjanpitoperiaatteiden muutosten ja edellisten tilikausien olennaisten virheiden

44

Kuntajaosto on antanut lausunnon 2000/48 lahjoituksen kirjanpidollisesta käsittelystä.

korjaukset tehdään suoraan oman pääoman erää *Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä* oikaisemalla⁴⁵. Edellisten tilikausien ylijäämä- tai alijäämäsaldo ei siten välttämättä vastaa määrältään kaikkien edellisten tilikausien yli- ja alijäämien summaa.

Tilikauden ylijäämä/alijäämä

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

6 Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset

6.1 Poistoero

Kunnan kirjanpidossa poistoeron kirjaaminen liittyy pääsääntöisesti investointivaruksen ja investointirahaston purkamiseen⁴⁶. Poistonlaiseen 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 kuntajaoston yleisohjeessa suunnitelman mukaisista poistoista.

6.2 Vapaaehtoiset varaukset

Investointivaraus

Kirjanpitolain mukaan tilinpäätöksessä saadaan tehdä investointi-, toiminta- tai muu sellainen varaus (KPL 5:15 §). Kunnassa tulee kysymykseen investointivaraus, joka saadaan tehdä pysyvien vastaavien vastaista hankintamenoa varten. Investointivaruksen avulla kunta voi varautua tulevaisuuteen tehtävään kuntatalouden kannalta merkittävään investointiin keräämällä sitä varten tuloja etukäteen. Investointivaruksella katettava kohde on yksilöitävä kunnan taloussuunnitelmassa. Investointihankkeen ottaminen kunnan taloussuunnitelmaan ei ole tulkittavissa sitoumukseksi, joka pakottaisi varauksen tekemiseen kunnan ta-

45

KILA 2005/1750, ks. asiasta myös luvussa 1 Taseen laadintaperiaatteet s. 6.

46

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

seeseen. Investointivarausten tekemisen on perustuttava lähivuosien investointisuunnitelmiin. Menettelyä, jossa investointivarausta kartutetaan tai puretaan tilikauden tuloksen taasaamiseksi ilman, että siirtojen perustana on suunnitellut investointihankkeet tai niiden toteutuminen, ei pidetä hyvän kirjanpitotavan mukaisena.

Investointivaraus on purettava peruspääoman vahvistamiseksi tai tuloutettava viimeistään tilikaudella, jona hyödyke hankitaan tai jolloin hyödykkeestä aletaan tehdä suunnitelman mukaisia poistoja. Peruspääoman vahvistamiseksi tehtävien siirtojen edellytyksiä on tarkemmin selvitetty luvussa 5.2 *Peruspääoma*. Vastaavalla tavalla menetellään myös investointirahaston tai investoinnin rahoittamiseen tarkoitetun muun rahaston purkamisessa investoinnin toteuduttua.⁴⁷ [14.12.2010]

Jos varauksena on tilinpäätökseen merkitty enemmän kuin kokonaan valmistuneen tai hankitun hyödykkeen toteutunut hankintameno, on hankinnan ylittävä osuus varauksesta myös purettava tilikautena, jona poistojen tekeminen aloitetaan tai jona hyödyke on kokonaan valmistunut tai hankittu. Investointivarausten purkamisen kirjaukset on esitetty yleisohjeen suunnitelman mukaisista poistoista liitteessä. [14.12.2010]

Kunnan liiketoiminnan vapaaehtoinen varaus

Kunnan liiketoiminnalle saattaa muodostua tuloverovelvollisuus toisen kunnan alueella harjoittamastaan elinkeinotoiminnasta (esim. kunnan sähkö-, vesi- ja lämpölaitoksen toiminta oman kunnan alueen ulkopuolella) tai toisen kunnan alueella omistamistaan kiinteistöistä, jotka eivät ole yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä (TVL 21.4 §). Kuntayhtymälle saattaa muodostua tuloverovelvollisuus elinkeinotoiminnasta tai omistamistaan kiinteistöistä.⁴⁸ Tällaisessa liike- ja elinkeinotoiminnassa varausten tekemisessä noudatetaan elinkeinoverolain säännöksiä vapaaehtoisista varauksista⁴⁹.

47

Ks. myös luku 5.2 *Peruspääoma* [14.12.2010]

48

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

49

Kirjanpidossa ei saa muodostaa muita kuin verotuksessa vähennyskelpoisia varauksia (ks. HE 111/1992 ja 173/1997, KILA 2001/1659 ja 2002/1694). 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.

7 Pakolliset varaukset

7.1 Vastaiset menot ja menetykset

Ehdoton kirjaamisvelvoite

Tuotoista on vähennettävä sellaiset vastaiset menot tai menetykset, joiden osalta täyttyvät seuraavat neljä tunnuspiirrettä (KPL 5:14.1 §):

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

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

1) Menon tai menetyksen tulee kohdistua päättyneeseen tai aikaisempiin tilikausiin. Meno kohdistuu tulevaan tilikauteen, kun menoa vastaavia tulonodotuksia on olemassa tai menon pääasialliset vaikutukset palvelutuotannossa ajoittuvat tulevaan tilikauteen.

2) Menon tai menetyksen toteutumista on tilinpäätöstä laadittaessa pidettävä varmana tai todennäköisenä, ennen kuin se merkitään pakolliseksi varaukseksi. Jos menon toteutuminen on mahdollista, mutta ei todennäköistä, esitetään meno vastuuna liitetiedoissa. ”Varmana toteutuminen” perustuu sitoumukseen tai muutoin määräytyvään maksuvelvoitteeseen. ”Todennäköiseen toteutumiseen” liittyy sen sijaan arviointia muun muassa siitä syystä, että maksuvelvoite ei ole kiistaton⁵⁰.

3) Jos vastainen tulo ei ole varma tai todennäköinen ja myös muut mainitun säännöksen kohdat täyttyvät, on vastainen meno tai menetys kirjattava kuluksi ja pakolliseksi varaukseksi. Jos tuloja on odotettavissa, mutta ne alittavat vastaiset menot ja menetykset, kirjataan vain niiden erotus. Jos menoihin tai menetyksiin on varauduttu vakuutuksella tai vahinkorahastolla, kirjataan vastaisena menona tai menetyksenä kattamaton omavastuu.

Jos menoja tai menetyksiä vastaavat tulonodotukset ovat olemassa, kirjataan vastaiset menot tai menetykset sille tilikaudelle, jolle vastaavat tulotkin on tuloutettu.

4) Vastaisen menon ja menetyksen kirjaaminen edellyttää paitsi edellä mainittujen 1-3 kohtien edellytysten täyttymistä myös sitä, että vastainen meno tai menetys perustuu lakiin tai sitoumukseen sivullista kohtaan.

KPL:n 5:14 § 2 momentti ns. harkinnanvaraisesta pakollisesta varauksesta on kumottu (KPL:n muutos 1304/2004) 1.1.2005 alkaen. Kunnassa 1.1.2006 jälkeen ei ns. harkinnanvaraista pakollista varausta voi tehdä.

50

Esimerkiksi todennäköisenä, mutta ei varmana, voidaan pitää menoa, jonka maksuun kunta on velvoitettu käräjäoikeudessa ja hovioikeudessa ja jonka osalta asia on käsiteltävänä korkeimmassa oikeudessa.

Pakollinen varaus vai siirtovelka

Vastainen meno tai menetyks kirjataan tuloslaskelmaan kuluksi ja taseen siirtovelkoihin, jos menon tai menetyksen täsmällinen määrä ja toteutumisaikajankohta tunnetaan (KPL 4:6.2 §). Kun menon tai menetyksen täsmällistä määrää tai toteutumisaikajankohtaa ei tiedetä, on kysymyksessä pakollinen varaus (KPL 5:14.3 §). Pakollinen varaus merkitään tuloslaskelmassa kuluksi eikä vapaaehtoisten varausten muutokseen. Pakollisen varauksen kirjaus vastaa näin ollen siirtovelkojen kirjaamista ja esittämistä. Menon tai menetyksen realisoituessa kirjataan toteutuneet menot kuluksi tuloslaskelmaan ja pakollinen varaus oikaistaan vastaavan kulutilin vähennykseksi.

Esimerkkejä pakollisista varauksista

Pakollisten varausten tekemistä edellyttävä vastainen meno voi kunnassa olla esimerkiksi takaus- tai tuotevastuusta taikka ympäristövelvoitteesta aiheutunut tai todennäköisesti seuraava korvausvelvollisuus⁵¹. Pakollisina varauksina tuotoista vähennettäviä vastaisia menoja voivat lisäksi olla kunnan takuu- ja lopputyövaraus, potilasvahinkovastuu, sopimuksen irtisanomisesta aiheutuvat vastaiset menot tai 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. Muut pakolliset varaukset eritellään tilinpäätöksen liitetiedoissa.

Vastaisen meno- ja menetykskirjauksen enimmäismäärä

Vastaiset menot ja menetykset saadaan merkitä tuloslaskelmaan ja taseeseen enintään niiden todennäköiseen määrään (KPL 5:14.4 §). Säännöksen tarkoituksena on kieltää piilovarausten tekeminen ja tuloksen järjestely.

Vähäisiä vastaisia menoja tai menetyksiä ei edellytetä kirjattavan tilinpäätökseen. Menon olennaisuutta arvioitaessa otetaan huomioon kunnan koko ja menon vaikutus kunnan tilikauden tulokseen.

Omaisuuksien arvonalenemista koskeva kirjaus

Taseen vastaaviin merkityn erän arvonalenemista ei saa merkitä pakolliseksi varaukseksi (KPL 5:14.5 §). Luottotappiokirjaukset vähennetään asianomaisen saamisen määrästä. Hankintamenosta tehtävät poistot ja arvonalennukset eivät täytä pakollisen varauksen tunnusmerkkejä, koska ne ovat suoriteperusteisesti jo toteutuneet ennen hankintamenon kuluksi kirjaamista.

51

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

7.2 Pakollisten varausten esittäminen taseessa ja liitetiedoissa

Pakolliset varaukset esitetään erillisenä taseryhmänä oman pääoman sekä poistoeron ja vapaaehtoisten varausten jälkeen ennen vierasta pääomaa seuraavasti jaoteltuna (KPA 1:6 §):

Pakolliset varaukset

Eläkevaraukset

Muut pakolliset varaukset

Taseen liitetiedoissa on esitettävä erittely pakollisiin varauksiin merkityistä eristä, jos se on tarpeen tase-erien selventämiseksi (KPA 2:5:1 §, 4 ja 6 k).

Eläkevaraukset

Eläkevaraukset sisältävät KuEL-järjestelmän ulkopuolella järjestettyjen eläkkeiden eläkevastuut. Tällaisia ovat Kunnallisen eläkelain voimaanpanolain 4 §:ssä mainitut ns. vanhat kunnan eläkkeet sekä kunnan myöntämät yksittäiset ylimääräiset eläkkeet, esimerkiksi varhennetun eläkkeen eläkealeneman korvaukseksi kunnan myöntämä eläke.⁵²

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

Kirjanpitolain (1336/1997) mukaan kirjanpitovelvollisen eläkesitoumuksista johtuvat vastaiset menot on kirjattava kuluksi ja pakolliseksi varaukseksi (KPL 5:1 §). KuEL:n ulkopuolisista eläkesitoumuksista aiheutuvat vastaiset menot tulee kirjata kuluksi ja pakolliseksi varaukseksi sen tilikauden tilinpäätöksessä, jonka aikana eläkevastuuseen on sitouduttu.

8 Toimeksiantojen pääomat

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.

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

52

Kuntajaosto on antanut lausunnon 2010/89 kunnallisten yhteisöjen omien eläkkeiden eläkevastuun arvioimisesta, jolla on samalla kumottu aikaisempi lausunto 1996/3 [14.12.2010].

9 Vieras pääoma

9.1 Vieraan pääoman ryhmittely

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

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

Sekä pitkäaikainen että lyhytaikainen vieras pääoma eritellään taseessa kahdeksaksi eräksi seuraavasti:

Joukkovelkakirjalainat
Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta
Lainat julkisyhteisöiltä
Lainat muilta luotonantajilta
Saadut ennakot
Ostovelat
Muut velat/Liittymismaksut ja muut velat
Siirtovelat

Velkojen tiliöinnissä on otettava huomioon konsernitilinpäätöksen eliminointivaatimusten edellyttämät ryhmittelyt sekä taseen liitetiedoissa tarvittavat ryhmittelyt⁵³.

9.1.1 Joukkovelkakirjalainat

Joukkovelkakirjalainat eli joukkolainat ovat haltijalle asetettuja, edelleen myytävissä olevia eli jälkimarkkinakelpoisia velkakirjalainoja. Joukkolainoja laskevat liikkeeseen niin yritykset, rahoituslaitokset kuin julkisyhteisötkin. Yleensä joukkolaina jaetaan useiksi velkakirjoiksi ja näitä velkakirjoja tarjotaan merkitsijöille ostettaviksi. Joukkovelkakirjalainoja ovat esim. obligaatiolainat, debentuurilainat sekä vaihtovelkakirja- ja optiolainat.

Se osa joukkovelkakirjalainoista, joka erääntyy tasan vuoden tai sitä lyhyemmän ajan kuluttua, tulee merkitä taseessa lyhytaikaiseksi vieraaksi pääomaksi.

9.1.2 Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta

Pankeilta ja muilta rahoituslaitoksilta sekä vahinko- ja henkivakuutusyhtiöiltä saadut lainat sisällytetään tase-erään *Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta*, myös kuntatodistukset kyseisiltä luotonantajilta. Lainat työeläkelaitoksilta kuuluvat tase-erään *Lainat julkisyhteisöiltä*. Tilastoinnissa tarvittava tarkempi rahoitus- ja vakuutuslaitosten luokittelu on esitetty Suomen Kuntaliiton tililuettelomallissa. [14.12.2010]

53

Konsernitilinpäätöksen edellyttämät ryhmittelyt esitetään kuntajaoston kuntakonsernia koskevissa yleisohjeissa ja saamisten liitetietojen ryhmittelyt kuntajaoston liitetietoja koskevassa yleisohjeessa.

Sekkiluotto

Rahalaitoslaina saattaa olla myös sekkiluotto. Luotollisen 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.⁵⁴ [14.12.2010]

Rahoitusvekseli

Rahalaitoslaina saattaa olla myös rahoitusvekseli, jota kutsutaan myös omaksi vekseliksi. Rahoitusvekseleitä asetetaan ensisijaisesti lyhytaikaisen vieraan pääoman tarpeen tyydyttämiseksi. Tällöin kunta itse lunastaa vekselin sen erääntyessä. Jos rahoitusvekseli diskontataan pankille sovitun vekselilimiitin rajoissa, käsitellään sitä lyhytaikaisena vieraana pääomana, kun sen juoksuaika on tasan vuosi tai sitä lyhyempi. Limiittiä tai sen käyttämättä olevaa osaa ei esitetä taseessa.

9.1.3 Lainat julkisyhteisöiltä

Julkisyhteisöjä ovat valtio, kunnat ja kuntayhtymät sekä sosiaaliturvarahastot. Tilastoinnissa tarvittava julkisyhteisöjen tarkempi luokittelu on esitetty Suomen Kuntaliiton tililuettelomallissa.

Eläkelaitokselle suoritettujen varojen takaisinlainauksesta syntyneet velat kirjataan julkisyhteisöiltä saatuihin lainoihin. Näiden eläkelainojen määrä on ilmoitettava taseen liitetiedoissa. Ns. sijoituslainat eläkelaitoksilta merkitään joko lainoihin julkisyhteisöiltä tai lainoihin rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta riippuen siitä, kumpaan ryhmään lainanantaja taloustilaston sektoriluokituksessa on sijoitettu.

9.1.4 Lainat muilta luotonantajilta

Muita luotonantajia ovat muut kotimaiset lainanantajat ja muut ulkomaiset lainanantajat. Tilastoinnissa tarvittava tarkempi luokittelu on esitetty Suomen Kuntaliiton tililuettelomallissa.

9.1.5 Saadut ennakot

Saaduilla ennakoilla tarkoitetaan varsinaiseen toimintaan kuuluvasta suoritemyynnistä ennen suoritteen luovuttamista saatua maksua. Muut kuin varsinaisesta suoritetuotannosta saadut ennakot (esim. korkoennakot) merkitään tavallisesti siirtovelkoihin. Asuntojen vuokraus on kunnan varsinaista toimintaa, mistä syystä vuokraennakot on perusteltua kirjata saatuihin ennakoihin. Saatuna ennakoina käsitellään myös pysyvien vastaavien myynnistä saadut ennakkomaksut. Muut kuin varsinaisesta suoritetuotannosta ja pysyvien vastaavien myyntiin liittyen saadut ennakot (esim. korkoennakot) merkitään tavallisesti muihin velkoihin, ellei niitä ole esitettävä taseessa siirtovelkoina.

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

9.1.6 Ostovelat

Ostovelkoina esitetään ne velat, jotka johtuvat tuotannon tekijöiden hankintojen kirjaamisesta suoriteperusteella (ks. KILA 1993/1291). Ostoveloiksi kirjataan tuotannon tekijähankinnoista kuten raaka-aineiden, tarvikkeiden, tavaroiden ja palvelujen sekä tuotantovälineiden hankinnasta aiheutuvat velat. Usein ostovelat ovat sellaisia, jotka merkitään velkojareskontraan toisin kuin siirtovelat, jotka selvitetään vasta tilinpäätöksen yhteydessä. 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 lyhyemmän ajan kuluessa, esitettävä lyhytaikaisen vieraan pääoman ryhmässä.

9.1.7 Muut velat/Liittymismaksut ja muut velat

Muihin lyhytaikaisiin velkoihin sisällytetään mm. veroihin ja sosiaaliturvaan liittyvät velat, esim. maksettujen palkkojen ennakonpidätykset, sosiaaliturvamaksut ja muut ennakonpidätyksen yhteydessä tilitettävät sosiaaliturvaan liittyvät erät sekä arvonlisäverovelka⁵⁵.

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. [14.12.2010]

Jos kunnan laitoksen perimä liittymismaksu on palautuskelpoinen (ts. palautusvelvollisuus), se merkitään taseeseen erään *Muut velat*, jonka nimikkeenä käytetään nimikettä *Liittymismaksut ja muut velat*. Palautuskelpoiset liittymismaksut suositellaan esitettäväksi erän erillisenä alanimikkeenä. Erän jakautuminen liittymismaksuihin ja muihin velkoihin voidaan ilmoittaa myös liitetietona⁵⁶.

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

55

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

56

Kuntajaoston lausunto 2004/65, myös KILA:n lausunto 2001/1650.

9.1.8 Siirtovelat

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

- 1) Tilikaudella tai aikaisemmalla tilikaudella saatuja maksuja sellaisista tuloista, jotka toteutuvat suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla tulevina tilikautena, ellei näitä ole merkittävä ennakkomaksuihin.

Tuloennakoina siirtovelaksi kirjattavia eriä ovat mm. etukäteen saadut valtionosuudet, tuet ja avustukset ja korkotulot.

- 2) 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 (esim. ylityöpalkat tai tulospalkkiot) ja tilikaudelta maksettuihin palkkoihin liittyvät laskennalliset henkilösivukulut, mm. eläke-, työttömyys-, tapaturma- ja ryhmähenkivakuutusmaksuvelka siltä osin kuin niitä ei tilitetä tilikaudelta maksettuja palkkoja koskevien ennakonpidätysten yhteydessä, vuosilomapalkkavelka niihin liittyvine henkilösivukuluineen sekä vuosi- ja muut alennusvelat, korko-, vakuutusmaksu- ja vuokra- ja verovelat.

- 3) Vastaisia menoja ja menetyksiä, ellei niitä merkitä pakollisiin varauksiin KPL 5:4.3 §:n mukaisesti. Siirtovelkoihin sisällytetään tilikauden päättyessä realisoitumattomat menetykset ja velvoitteista johtuvat menot, joiden toteutuminen, realisoitumisen ajankohta ja määrä ovat seuraavalla tilikaudella tilinpäätöstä laadittaessa varmoja. Vastaisten menojen ja menetysten vähentämistä tilinpäätöksessä on selvitetty luvussa 7 *Pakollinen varaus*.

9.2 Ulkomaanrahan määräinen velka

Ulkomaanrahan määräiset velat muutetaan Suomen rahaksi tilinpäätöspäivän kurssiin. Kurssiero merkitään tuloslaskelmaan rahoitustuotoksi tai -kuluksi.⁵⁷ Kun ulkomaanrahan määräinen velka tai muu sitoumus on sopimuksella tai muutoin sidottu tiettyyn kurssiin, se voidaan muuttaa Suomen rahaksi tätä sovittua kurssia noudattaen (KPL 5:3.1 §). Kunnissa ja kuntayhtymissä noudatetaan kirjanpitolautakunnan yleisohjetta *Ulkomaanrahan määräisten saamisten sekä velkojen ja muiden sitoumusten muuttaminen euromääräisiksi* (13.12.2005).

57

KPL 5:3.2 § poikkeussäännös kumottu lailla 1304/2004, jolloin myös ulkomaanrahan määräisen pitkäaikaisen velan realisoitumatonkin osa on taseessa arvostettava tilinpäätöspäivän kurssiin ja kurssiero merkittävä tuloslaskelmaan rahoitustuotoksi tai -kuluksi.

10 Taseen liitetiedot

Ohjeet taseen liitetiedoista ja niiden erittelyistä on annettu erillisessä yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista.

11 Tase-erittelyt

Tilinpäätöstä varmentamaan on laadittava tase-erittelyt (KPL 3:13.1). Ne ovat tase-erien sisällön yksityiskohtaisia luetteloita. Tase-erittelyt ovat yksityiskohtaisia ryhmittäisiä luetteloita seuraavista taseen pääryhmistä (KPA 5:1.1 §):

- pysyvät vastaavat
- vaihtuvat vastaavat
- vieras pääoma
- pakolliset varaukset
- toimeksiantojen varat ja pääomat.

Muista kuin edellä luetelluista tase-eristä ei tarvitse laatia tase-erittelyä. Erittelyä ei tarvitse laatia omasta pääomasta eikä poistoerosta ja vapaaehtoisista varauksista. Kuitenkin käytännössä näitäkin koskevien luetteloiden laatiminen on suositeltavaa tarkastettavuuden varmistamiseksi ja esim. kirjanpitoasetuksen mukaisten liitetietojen aikaansaamiseksi.

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

Tase-erittelyissä eritellään nimikekohtaisesti ja riittävästi yksilöiden kunkin tase-erän sisältö.

Pysyvät vastaavat

Aineettomat ja aineelliset hyödykkeet

Aineettomasta ja aineellisesta hyödykkeestä ilmoitetaan sen alkuperäinen hankintameno, hankintameno lisäykset ja vähennykset tilikauden aikana, siirrot tilikauden aikana, ennen tilikautta kertyneet poistot ja arvonalennukset, poistamaton hankintameno ja tilikauden poisto. Vähäisiä hyödykkeitä, joita hankitaan jatkuvasti, voidaan käsitellä yhtenä eränä, ellei niitä ole kirjattu kuluksi. Pysyvien vastaavien tase-erittelyä on yksityiskohtaisesti selvitetty kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeessa suunnitelman mukaisista poistoista kunnille ja kuntayhtymille.

Sijoitukset

Osakkeiden ja niitä vastaavien arvo-osuuksien sekä muiden osuuksien tase-erittelyssä ilmoitetaan yhteisön nimi, osakkeiden lukumäärä, hankintameno, hankinta-aika sekä siitä mahdollisesti tehdyt arvonalennukset ja niiden perusteet. Arvonkorotukset ja niiden muutokset tulisi ilmoittaa osake- ja osuuskohtaisesti.

Antolainojen ja muiden lainasaamisten tase-erittelyssä ilmoitetaan saamiskohtaisesti velallisen nimi (ja tarvittaessa osoitetiedot) sekä saamisten määrä, ehdot ja vakuudet. On suositeltavaa ilmoittaa myös saamisen erääntymispäivä.

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

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

Lahjoitusrahastojen erityiskatteet ja pääomat

Lahjoitusrahastojen erityiskatteiden erittelystä on käytävä selville, keneltä ja minkä verran kunnalla on lahjoitusrahastojen varoja. Lahjoitusrahastojen erittelystä on käytävä selville lahjoitusrahastojen pääomat, joiden kartuttamiseen ja käyttöön liittyy lahjakirjaan, testamenttiin tai sopimukseen perustuvia erityismääräyksiä.

Toimeksiantojen varat ja pääomat

Toimeksiantojen varojen erittelystä on käytävä selville, keneltä ja minkä verran kunnalla on toimeksiantoihin sisältyviä varoja. Toimeksiantojen pääomista on käytävä ilmi, kenelle ja minkä verran kunnalla on toimeksiantoihin sisältyviä pääomia.

Vaihtuvat vastaavat

Vaihto-omaisuus

Vaihto-omaisuudesta on ilmoitettava hyödykkeiden laji, määrä ja hankintameno. Merkitykseltään ja arvoltaan vähäiset hyödykkeet voidaan ilmoittaa hyödykeryhmittäin. Vaihto-omaisuuserittelyn on perustuttava varastojen tilinpäätösajankohtana tehtyyn fyysiseen inventointiin tai tilikauden aikana suoritettuihin osittaisinventointeihin. Viimeksi mainittua voidaan käyttää koneellisin tietovälinein pidetyssä varastokirjanpidossa, jossa vaihto-omaisuuserittely syntyy atk-tulosteena. Kustakin nimikkeestä esitetään varastossa oleva määrä, määräyksikkö, yksikköhinta ja kokonaishankintameno sekä siitä mahdollisesti tehty epäkuranttiusvähennys. Tämä vähennys voidaan tehdä myös hyödykeryhmittäin.

Vaihto-omaisuuden hankinnan ennakkomaksuista tase-erittelyssä ilmoitetaan kenelle, milloin, minkä verran ja mistä hyödykkeestä maksua on suoritettu. Samoin ilmoitetaan mahdollisesti saatu vakuus.

Saamiset

Saamisten erittelystä on käytävä selville, keneltä ja minkä verran kunnalla on saamisia. Myös siirtosaamiset on esitettävä em. tavoin eriteltynä. Saamiset on suositeltavaa eritellä laskuittain.

Rahoitusarvopaperit

Kunnan arvo-osuuksina tai fyysisinä arvopapereina omistamista osakkeista ja osuuksista ilmoitetaan yhteisön nimi, osakkeiden tai osuuksien yhteismäärä, hankintameno sekä siitä mahdollisesti tehty kulukirjaus ja sen peruste.

Saamistodisteista ilmoitetaan velallisen (esim. joukkovelkakirjalainan liikkeeseen laskijan) nimi, hankintameno sekä siitä mahdollisesti tehty arvonalennus ja sen peruste.

Milloin kunnalla on saaminen siltä, jolle kunta itse on velkaa, on saaminen ja velka kirjantapojen 1:10.2 §:n mukaan ilmoitettava taseessa erikseen, ellei kuittaamisesta ole sovittu ennen tilikauden päättymistä.

Sellaiset nimikkeet, joille ei ole merkitty arvoa taseeseen on myös eriteltävä tase-erittelyssä. Näitä ovat mm. rahastoantina, lahjoituksena tai muutoin vastikkeetta saadut arvopaperit.

Rahat ja pankkisaamiset

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

Vieras pääoma

Ostovelkojen erittelystä on käytävä ilmi, kenelle ja minkä verran kunta on velkaa sekä velan syntymisajankohta. Ostovelat on suositeltavaa eritellä laskukohtaisesti. Saaduista ennakkoista on käytävä selville keneltä, minkä verran sekä mitä vastiketta vastaan maksuja on saatu samoin kuin mahdollinen annettu vakuus. Yksityiskohtaisesti on eriteltävä siirtovelat sekä muut lyhyt- ja pitkäaikaiset velat. Joukkovelkakirjalainat on eriteltävä taseessa tai sen liitteessä tase-erittäin. Samalla tavoin on eriteltävä viiden vuoden tai sitä pitemmän ajan kulluttua maksettavaksi erääntyvät velat. Lainat on tase-erittelyssä yksilöitävä lainatyypeittäin siten, että ilmoitetaan lainantaja, lainasopimuksen numero tai muu vastaava tunnus sekä lainan takaisinmaksuohjelma. Suositeltavaa on esittää lainakohtaisesti myös annettu vakuus.

Vapaaehtoiset tase-erittelyt

Oman pääoman erien muutoksista ja varauksista eivät säännökset edellytä tase-erittelyjen laatimista sen lisäksi mitä liitetiedoissa on ilmoitettava. Suotavaa kuitenkin on, että mm. investointivarauksista selvitetäisiin päätökset, joihin varaus perustuu, alkuperäisen varauksen määrä, määrän muutokset ja tilinpäätökseen sisältyvä määrä.

Muut erittelyt

Muita kunnan harkinnan mukaan laadittavia tase-erittelyjä ovat mm. luettelo vakuutuksista, luettelo tärkeimmistä vuokra- ym. sopimuksista sekä selvitys vireillä olevista riita-asioista.

Erittelyjen laatiminen

Tase-erittelyt liitetään kirjanpitolain 3:13 §:n mukaan tilinpäätökseen varmentamaan sen oikeellisuutta. Niitä ei kuitenkaan tarvitse ottaa 3:8 §:ssä tarkoitettuun tasekirjaan. Tase- ja liitetietojen erittelyt ovat kunnan sisäisiä tilinpäätösasiakirjoja, joita ei tarvitse julkistaa. Tase-erittelyt on kirjanpitoasetuksen 5:4 §:n mukaan päivättävä ja niiden laatijoiden on ne allekirjoitettava.

Tase-erittelyihin on suositeltavaa liittää ulkopuolisten antamat saldovahvistukset, lainanantajien ja pantin haltijoiden ilmoitukset sekä muut ulkopuolisten antamat vahvistukset. Lainojen osalta riittää myös jäljennös viimeisestä lyhennys- ja/tai koronmaksutositteesta, josta ilmenee saldon määrä.

Kirjanpitoasetuksen (1339/1997) 5:3 §:n perusteella tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt saadaan laatia koneelliselle tietovälineelle tarvittaessa selväkieliseen muotoon saatettavalla tavalla sen mukaan kuin työ- ja elinkeinoministeriö päättää. Päätöksessä nro 47 (1998) kirjanpidossa käytettävistä menetelmistä esitetään säännökset mm. selväkieliseksi saattamisesta, sisällön turvaamisesta ja merkinnästä, tallentamisajasta sekä tiedon yksilöintimerkinnästä. [14.12.2010]

Tase-erittelyt ja muut tilinpäätöserittelyt tulisi sitoa tasekirjan tavoin.

KUNNAN JA KUNTAYHTYMAN TASE

Liite 1

VASTAAVAA**A PYSYVÄT VASTAAVAT****I Aineettomat hyödykkeet**

1. Aineettomat oikeudet
2. Muut pitkävaikutteiset menot
3. Ennakkomaksut

II Aineelliset hyödykkeet

1. Maa- ja vesialueet
2. Rakennukset
3. Kiinteät rakenteet ja laitteet
4. Koneet ja kalusto
5. Muut aineelliset hyödykkeet
6. Ennakkomaksut ja kesken-
eräiset hankinnat

III Sijoitukset

1. Osakkeet ja osuudet
2. Joukkovelkakirjalainasaamiset
3. Muut lainasaamiset
4. Muut saamiset

B TOIMEKSIANTOJEN VARAT

1. Valtion toimeksiannot
2. Lahjoitusrahastojen erityiskatteet
3. Muut toimeksiantojen varat

C VAIHTUVAT VASTAAVAT**I Vaihto-omaisuus**

1. Aineet ja tarvikkeet
2. Keskeneneräiset tuotteet
3. Valmiit tuotteet
4. Muu vaihto-omaisuus
5. Ennakkomaksut

II Saamiset**Pitkäaikaiset saamiset**

1. Myyntisaamiset
2. Lainasaamiset
3. Muut saamiset
4. Siirtosaamiset

Lyhytaikaiset saamiset

1. Myyntisaamiset
2. Lainasaamiset
3. Muut saamiset
4. Siirtosaamiset

III Rahoitusarvopaperit

1. Osakkeet ja osuudet
2. Sijoitukset rahamarkkinainstrumentteihin
3. Joukkovelkakirjalainasaamiset
4. Muut arvopaperit

IV Rahat ja pankkisaamiset**VASTATTAVAA****A OMA PÄÄOMA****I Peruspääoma**

- II Arvonkorotusrahasto
- III Muut omat rahastot
- IV Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä)
- V Tilikauden ylijäämä (alijäämä)

B POISTOERO JA VAPAAEHTOISET VARAUKSET

1. Poistoero
2. Vapaaehtoiset varaukset

C PAKOLLISET VARAUKSET

1. Eläkevaraukset
2. Muut pakolliset varaukset

D TOIMEKSIANTOJEN PÄÄOMAT

1. Valtion toimeksiannot
2. Lahjoitusrahastojen pääomat
3. Muut toimeksiantojen pääomat

E VIERAS PÄÄOMA**I Pitkäaikainen**

1. Joukkovelkakirjalainat
2. Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta
3. Lainat julkisyhteisöiltä
4. Lainat muilta luotonantajilta
5. Saadut ennakot
6. Ostovelat
7. Muut velat/Liittymismaksut ja muut velat
8. Siirtovelat

II Lyhytaikainen

1. Joukkovelkakirjalainat
2. Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta
3. Lainat julkisyhteisöiltä
4. Lainat muilta luotonantajilta
5. Saadut ennakot
6. Ostovelat
7. Muut velat/Liittymismaksut ja muut velat
8. Siirtovelat