

KIRJANPITOLAUTAKUNNAN KUNTAJAOSTO
Työ- ja elinkeinoministeriö

YLEISOHJE KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN TULOSLASKELMAN LAATIMISESTA

Helsinki 2021
ISBN 978-952-293-822-0 (pdf)

6. tarkistettu painos
ISBN 978-952-293-822-0 (pdf)
© Kuntaliitto
Helsinki 2021

Kuntaliitto
Toinen linja 14, 00530 Helsinki
Puh. 09 7711
www.kuntaliitto.fi

YLEISOHJE KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN TULOSLASKELMAN LAATIMISESTA

Sisällysluettelo

1 Tuloslaskelmaa koskevat säännökset, ohjeet ja määräykset.....	5
2 Toimintatuotot.....	9
2.1 Myynti- ja maksutuotot.....	9
2.2 Tuet ja avustukset.....	10
2.3 Muut toimintatuotot	10
3 Valmisteverastojen muutos	11
4 Valmistus omaan käyttöön.....	11
5 Toimintakulut.....	12
5.1 Henkilöstökulut.....	12
5.2 Palvelujen ostot.....	13
5.3 Aineet, tarvikkeet ja tavarat	13
5.4 Avustukset.....	14
5.5 Muut toimintakulut	14
6 Verotulot	15
7 Valtionosuudet	15
8 Rahoitustuotot ja -kulut.....	16
8.1 Rahoitustuotot	16
8.2 Rahoituskulut	16
9 Poistot ja arvonalentumiset	17
9.1 Suunnitelman mukaiset poistot	17
9.2 Arvonalentumiset	18
10 Satunnaiset tuotot ja kulut.....	19
11 Poistoeron, varausten ja rahastojen muutokset	19
11.1 Poistoeron muutokset.....	19
11.2 Vapaaehtoisten varausten muutokset.....	20
11.3 Rahastojen muutokset	21
12 Tuloslaskelman välitulokset ja tilikauden ylijäämä (alijäämä).....	22
12.1 Toimintakate	22
12.2 Vuosikate	22
12.3 Tilikauden tulos.....	22
12.4 Tilikauden ylijäämä (alijäämä)	23
13 Tuloslaskelman liitetiedot.....	23

LIITTEET

Liite 1	Kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelmakaava.....	24
---------	--	----

LYHENTEET

KuntaL 113 §

KPL 3:1.1 §

KPA 1:1.1 §

KILA 1998/1532

Kuntajaosto 2015/112

Kuntalain (410/2015) 113 §

Kirjanpitolain (1336/97) 3. luku 1 § 1 momentti

Kirjanpitoasetuksen (1339/97) 1. luku 1 § 1 momentti

Kirjanpitolautakunnan lausunto nro 1532 vuodelta 1998

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto nro 112 vuodelta 2015

1 Tuloslaskelmaa koskevat säännökset, ohjeet ja määräykset

Tuloslaskelman laadinta

Kunnan on sisällytettävä tilinpäätökseensä tuloslaskelma ja sen liitetiedot (KuntaL 113 §). Kunnan kirjanpidossa ja tilinpäätöksen laadinnassa noudatetaan kuntalakia ja kunnan tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevaa asetusta sekä sovelletaan kirjanpitolain säännöksiä [2021]. Kirjanpitolain ja kuntalain kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevien säännösten soveltamisesta antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolautakunnan kuntajaosto (KuntaL 112 §). Sen antamat ohjeet ja lausunnot ohjaavat kuntien ja kuntayhtymien hyvää kirjanpitoa.

Tuloslaskelman laadinnasta on säädetty kirjanpitolain (1336/1997) 3. luvun 1 §:ssä. Tilikaudelta on laadittava tilinpäätös, joka sisältää tuloksen muodostumista kuvaavan *tuloslaskelman*. Kustakin tuloslaskelman erästä on esitettävä vastaava tieto viimeistä edelliseltä tilikaudelta (vertailutieto). Jos tuloslaskelman erittelyä on muutettu, on vertailutietoa mahdollisuuksien mukaan oikaistava. Samoin on meneteltävä, jos vertailutieto ei muun syyn takia ole käyttökelpoinen.

Ohjeessa kunnalla tarkoitetaan jäljempänä myös kuntayhtymää, ellei toisin ole sanottu. Kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelmakaava on yleisohjeen liitteenä.

Kunnassa ja kuntayhtymässä tuloslaskelman tehtävänä on osoittaa, riittääkö tuottoina kertynyt tulorahoitus palvelujen tuottamisesta aiheutuneiden kulujen kattamiseen. Tuloslaskelma palvelee kunnan ja kuntayhtymän oman johtamisen lisäksi eri sidosryhmiä, jotka varojen käyttöä valvoessaan ja tulonsiirtoihin perustuvan rahoituksen tarvetta arvioidessaan joutuvat muodostamaan käsityksen kunnan ja kuntayhtymän taloudesta. Kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisessa käytettävästä kaavasta säädetään kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetun asetuksen 2 §:ssä ja tarkemmat ohjeet annetaan ohjeet tässä kirjanpitolautakunnan kuntajaoston ohjeessa [2021].

Toiminnan tuotot ja kulut ryhmitellään kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelmakaavassa tuotto- ja kululajeittain. Tuloslaskelma laaditaan annetun tuloslaskelmakaavan mukaisena riippumatta siitä, miten kunta tai kuntayhtymä on toimintansa organisoinut. Toiminnan tuottojen ja kulujen jaottelu tehtävittäin ja hankkeittain voidaan esittää talousarvion toteutumisvertailussa, joka kuntalain 113 §:n mukaan sisällytetään tilinpäätökseen. Ensimmäisessä talousarvion toteutumisvertailussa seurataan sitovien toiminnallisten tavoitteiden toteutumisen ohella määrärahojen ja tuloarvioiden ja muiden taloudellisten tavoitteiden toteutumista.

Liikelaitosten ja muiden nettobudjetoitujen yksiköiden tuotot ja kulut merkitään bruttoperusteisesti kunnan tuloslaskelman vastaaviin tuotto- ja kulueriin riippumatta siitä, miten niiden talousarviositovuus on määritelty. Liikelaitokset laativat lisäksi soveltuvin osin kirjanpitoasetuksen 1:1 §:n liikekaavaa noudattavan erillisen tuloslaskelman, josta on säädetty kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetun asetuksen 20 §:ssä ja josta tarkemmat ohjeet on annettu kuntajaoston yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän eriytetyn liiketoiminnan kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä. Liikelaitosten ja muiden eriytettyjen liiketoimintojen tuloslaskelmat sisältyvät kunnan tilinpäätöksen kohtaan *Eriytetyt tilinpäätökset ja muut eriytetty laskelmat* [2021].

Laadintaperiaatteita

Tässä luvussa on esitetty kirjanpitolain keskeisiä säännöksiä kirjanpidosta ja tuloslaskelman laadintaperiaatteista. Myös muita kirjanpitolain säännöksiä sovelletaan kirjanpidossa ja tuloslaskelmassa, ellei myöhemmin ole muuta esitetty.

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

Liiketapahtumat merkitään asian mukaan eri kirjanpitotileille. Jokainen tili on pidettävä jatkuvasti sisällöltään samana. Tilin sisältöä voidaan kuitenkin muuttaa toiminnan kehityksen, tililuettelon muutoksen tai muun erityisen syyn vuoksi. Kirjanpitovelvollisella tulee olla kultakin tilikaudelta kirjanpitotileistä selkeä ja riittävästi eritelty luettelo, joka selittää tilien sisällön. (KPL 2:2 §)

Kirjanpito on järjestettävä niin, että liiketapahtumien, tositteiden ja kirjausten yhteys mahdollisten osakirjanpitojen kautta pääkirjanpitoon ja siitä tilinpäätökseen on vaikeuksista todettavissa kumpaankin suuntaan. Sama koskee kirjanpidosta viranomaiselle verotusta tai muuta tarkoitusta varten määräajoin tehtävää ilmoitusta [2021]. (KPL 2:6 §). Tilinpäätökseen kuuluvien asiakirjojen on oltava selkeitä ja tilinpäätöksen on muodostettava yhtenäinen kokonaisuus (KPL 3:1.4 §).

Menon kirjaamisperusteena on tuotannon tekijän vastaanottaminen ja tulon kirjaamisperusteena suoritteen luovuttaminen (*suoriteperuste*). Meno ja tulo saadaan kirjata myös veloitukseen (*laskuperuste*) tai maksuun (*maksuperuste*) perustuen. Jos menot ja tulot kirjataan maksuperusteen mukaan, on ostovelat ja myyntisaamiset voitava jatkuvasti selvittää [2021]. (KPL 2:3 §) Vähäisiä kirjauksia, jotka on tehty laskuperusteisesti tai maksuperusteisesti, ei ole tarpeen oikaista ja täydentää suoriteperusteen mukaisiksi ennen tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista, ellei niiden yhteisvaikutus ole olennainen (KPL 3:4 §).

Jos yksittäisen nimikkeen kohdalle ei tule lukua tilikaudelta ja edeltävältä tilikaudelta, nimikettä ei merkitä tuloslaskelmaan. (KPA1:11 §).

Oikea ja riittävä kuva

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

Olennaisuus tilinpäätösperiaatteena

Tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa esitettävä seikka on olennainen silloin, kun sen pois jättämisen tai väärin ilmoittamisen voidaan kohtuullisesti odottaa vaikuttavan päätöksiin, joita tiedon käyttäjät tekevät tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen perusteella. Vaikka seikka olisi yksittäisenä epäolennainen, olennaisuuden arviointi tulee kohdistaa kokonaisuuteen, jos samankaltaisia seikkoja on useita. Erityistä painoarvoa on annettava sellaisten seikkojen esittämiselle, jotka ovat olennaisen merkityksellisiä oikean ja riittävän kuvan kannalta. (KPL 3:2 §) Olennaisuusperiaate suhteutuu kirjanpitovelvollisen kokoon ja toiminnan laatuun ja luonteeseen.

Muut yleiset tilinpäätösperiaatteet

Tilinpäätöstä ja toimintakertomusta laadittaessa ja tilinavausta tehtäessä noudatettaviin periaatteisiin kuuluvat:

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

Edellä 1 momentin 4 kohdassa tarkoitettu varovaisuus edellyttää erityisesti, että tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa otetaan huomioon:

- 1) ainoastaan tilikaudella toteutuneet voitot; sekä
- 2) kaikki poistot ja arvonalennukset vastaavista sekä velkojen arvon lisäykset samoin kuin kaikki päättäneeseen tai aikaisempiin tilikausiin liittyvät, ennakoitavissa olevat vastuut ja mahdolliset menetykset, vaikka ne tulisivat tietoon vasta tilikauden päättymisen jälkeen.

Silloin, kun on kysymys kirjanpitolain 3 luvun 2 a §:ssä tarkoitettua olennaisesta seikasta, saadaan edellä mainitusta 1 ja 2 momentissa säädetystä periaatteesta poiketa vain erityisestä syystä. Tällaisen poikkeamisen on perustuttava lakiin tai sen nojalla annettuun säännökseen tai määräykseen. Liitetietoihin on sisällytettävä selostus poikkeamisen perusteista sekä laskelma poikkeamisen vaikutuksesta tilikauden tulokseen ja taloudelliseen asemaan.

Varovaisuus

Varovaisuuden periaate on tilinpäätöksen laadinnassa noudatettava yleisperiaate, jonka mukaan mm. kulut on kirjattava riittävän suurina ja vastaavasti aktiivoinnit tehtävä riittävän kriittistä harkintaa käyttäen. Myös tulojen kirjaamisessa on noudatettava varovaisuutta.

Varovaisuus edellyttää erityisesti, että tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa otetaan huomioon

- ainoastaan tilikaudella toteutuneet voitot
- kaikki poistot ja arvonalennukset vastaavista
- velkojen arvonlisäykset

- kaikki päättyneeseen tai aikaisempiin tilikausiin liittyvät, ennakoitavissa olevat vastuut ja mahdolliset menetykset, vaikka ne tulisivat tietoon vasta tilikauden päättymisen jälkeen. (KPL 3:3.2 §)

Tasejatkuvuus

Hyvän kirjanpitotavan mukaan aikaisempaan tilikauteen kohdistuva olennainen virhe tai laskentakäytännön muutos tehdään oman pääoman erää *Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä* oikaisemalla. Oikaisuja ei siten tehdä tulosvaikutteisesti vaan takautuvasti. Vastaava oikaisu on myös tehtävä vertailuvuotena olevan edellisen tilikauden päättävään taseeseen. Vertailuvuoden tuloslaskelmaa ei ole välttämätöntä saattaa vertailukelpoiseksi, mutta oikean ja riittävän kuvan sitä vaatiessa on muutoksen tulosvaikutuksesta tilikausien vertailun mahdollistamiseksi annettava liitetieto. Jos vertailulaskelmaa kuitenkin oikaistaan, tulee tehtyjen muutosten ja niiden perusteiden 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 mahdollinen vertailukelvottomuus.¹ Kuluvan tilikauden tiedossa olevat virheet on korjattava aina tulosvaikutteisesti. Vähäiset, aikaisemmille kausille kuuluvat erät merkitään tuloslaskelmassa ja taseessa nimikettään vastaavaan erään. Jaksotuksesta aiheutuvat erot eivät ole tässä tarkoitettuja virheitä.

Pien- ja mikroyritystä koskevat kirjanpitosäännökset

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

Kansainväliset tilinpäätösstandardit

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

Säännösten ja ohjeiden lisäksi kunnan kirjanpitoa ohjaavat valtuuston päätökset. Kuntalain 14 §:n mukaan kunnanvaltuusto hyväksyy hallintosäännön, jossa annetaan tarpeelliset määräykset kunnan talouden hoidosta ja laskentatoimesta.

Yleisohjeen voimaantulo

Tätä muutettua yleisohjetta noudatetaan kunnan ja kuntayhtymän kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä 1.1.2021 alkaen.

¹
KILA 2005/1750 Lausunto tilinpäätösperiaatteiden muutosten ja aikaisempia tilikausia koskevien virheiden käsitte-lystä tilinpäätöksessä.

2 Toimintatuotot

Toimintatuotot jaotellaan tuloslaskelmassa seuraavasti:

Myyntituotot

Maksutuotot

Tuet ja avustukset

Muut toimintatuotot

Tilinpäätöksen tuloslaskelmassa sisäiset tuotto- ja kuluerät eliminoidaan. Sisäisiä eria voivat olla suoritteisiin perustuvat sisäiset laskutukset, sisäiset vuokrat tai laskennallisin jakoperustein määritetyt vyörytyserät. Sisäisiin eriin luetaan myös sisäiset korot yhdystileillä olevista saatavista ja veloista.

2.1 Myynti- ja maksutuotot

Myynti- ja maksutuotot ovat kunnan tuottamistaan suoritteista saamia vastikkeita ulkopuolisilta. Myynti- ja maksutulot kirjataan suoriteperusteen mukaisesti kunnan tuloksi tilikaudelle, jonka aikana suorite on luovutettu.

Myyntituottoja ovat tulot tavaroista ja palveluksista, jotka on tarkoitettu myytäväksi pääsääntöisesti tuotantokustannukset peittävään hintaan. Kunnan liiketoiminnan (mm. vesi-, jätehuolto-, liikenne-, kantiini- ja peselatoiminta) suoritteista perimät korvaukset merkitään kuitenkin myyntituottoihin riippumatta siitä, kattavatko ne tuotantokustannukset. Myös puunmyyntituotot, pysäköintimaksut² ja ei-palautettavat liittymismaksut merkitään myyntituottoihin³.

Myyntituottoja ovat myös korvaukset suoritteista, jotka kunta on valtion toimeksiannosta tuottanut ja luovuttanut kolmannelle osapuolelle. Tällaisia ns. täyden korvauksen periaatteella saatuja korvauksia ovat mm. lomituspalvelujen korvaukset, korvaukset varusmiesten ja vankien sairaanhoidosta, korvaukset pakolaisten toimeentulon turvaamisesta ja muista kustannuksista, yliopistosairaaloiden erityisvaltionosuus opetus- ja tutkimustoimintaan sekä sotilasvammalain muuttamisesta annetun lain ja asetuksen mukaiset tapaturmaviraston korvaukset.

Myyntituottoja ovat myös mm. kuntayhtymissä jäsenkuntien korvaukset suoritteista, jotka kuntayhtymä on luovuttanut jäsen- tai muun kunnan asukkaalle.

Maksutuottoja ovat asiakasmaksut ja muut maksut niistä tavaroista ja palveluista, joiden hinnoittelun tarkoituksena ei ole kattaa tuotantokustannuksia kokonaisuudessaan tai joiden hinnat määritellään asiakkaan maksukyvyn mukaan. Usein maksujen perusteista säädetään laissa tai asetuksessa. Tällaisia maksutuottoja ovat mm. terveydenhuollon asiakas-

2

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

3

Kuntajaosto 2004/65, myös KILA 2000/1650, Kantaverkon liittymismaksujen merkitsemisestä liittäjän tilinpäätökseen kirjanpitolautakunta 2013/1905.

maksut kuten terveyskeskus-, poliklinikka- ja laitoshoidon maksut, sosiaalitoimen sosiaalipalvelumaksut, erilaiset lupa- ja valvontamaksut, maankäyttö- ja kehittämiskorvaukset, kurssimaksut ja lomituspalvelumaksut.

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

Muut myyntiin liittyvät oikaisuerät kuten myyntisaamisista syntyneet luottotappiot ja muut myynnin oikaisuerät sekä välilliset verot, jotka eivät perustu välittömästi myynnin määrään, kuten valmisteverot, vähennetään tuloslaskelmassa muina toimintakuluina. Myyntiin liittyvistä kulueristä myyntirahteja ja myyntiprovisioita ei käsitellä oikaisueränä vaan ne kirjataan luonteensa mukaiseen kululajiin.

Vaihtokaupassa myyntitulo kirjataan bruttoperusteisesti. Vaihdoissa vastaanotetun hyödykkeen hankintameno kirjataan luonteensa mukaiseen menolajiin. Mikäli vaihdossa vastaanotettu hyödyke on tarkoitettu myytäväksi, se kirjataan vaihto-omaisuuteen, ja mikäli se tulee kunnan omaan käyttöön esimerkiksi kalustoksi, se kirjataan pysyviin vastaaviin.

2.2 Tuet ja avustukset

Tuloslaskelmaan merkitään omaksi ryhmäkseen tuet, avustukset ja muut tulonsiirrot valtiolta, Euroopan unionilta ja muulta yhteisöltä silloin, kun tuki tai avustus ei ole kunnan suoritteidensa perusteella saama korvaus eikä investoinnin rahoitusosuus⁴. Tällaisia korvauksia ovat mm. palkkatuki, yhdistymisavustukset sekä maakunnan kehittämisraha ja EU-tuki kunnan omaan käyttötalouden kehittämisprojektiin, Kansaneläkelaitoksen korvaukset kunnalle oman henkilöstön työterveyshuollon järjestämisestä, lukion ja ammatillisen oppilaitoksen opiskelijoiden koulumatkatuki niissä tapauksissa, kun Kansaneläkelaitos hakemuksesta maksaa korvauksen ylläpitäjälle, ja kuntayhtymän jäsenkunnalta erikseen perimät maksuosuudet lainan korkoon.

2.3 Muut toimintatuotot

Muihin toimintatuottoihin sisältyvät muut kuin edellä mainitut säännöllisesti kertyvät toimintatuotot. Tällaisia ovat mm. vuokratuotot ja pysäköintivirhemaksut. Vuokratuotot voidaan esittää myös omalla rivillään, mikäli niiden määrä toimintatuotoissa on olennainen. [2021]

Muissa toimintatuotoissa esitetään myös olennaiset pysyvien vastaavien aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden luovutusvoitot. Nämä luovutusvoitot on eriteltävä tilinpäätöksen liitetiedoissa.

4

Ks. kirjanpitolautakunnan lausunto (2008/2020) Ammatillisen koulutuksen julkisrahoituksen jaksottamisesta, jonka mukaan julkisrahoitus merkitään kokonaisuudessaan tuotoksi sille tilikaudelle, jonka aikana kirjanpitovelvolliselle on lopullisesti ja sitovasti syntynyt oikeus rahoituksen saamiseen [2021]

Yksittäistä viranhaltijaa tai työntekijää koskevia henkilöstökorvauksia (ks. 5.1 Henkilöstökulut kohdasta) ei kirjata muihin toimintatuottoihin vaan ne käsitellään henkilöstökulujen menonvähennyksinä.

3 Valmisteverastojen muutos

Mikäli kunnalla on arvoltaan merkittäviä valmisteverastoja, on valmisteveraston muutoksen esittäminen erikseen tuloslaskelmassa toimintatuottojen jälkeen perusteltua. Tällöin valmisteverastojen muutos esitetään tuloslaskelmassa siten, että toimintatuottojen jälkeen esitetään tulosta parantavana eränä keskeneräisten töiden ja valmiiden tuotteiden varastojen lisäys ja tulosta heikentävänä eränä niiden vähennys. Valmisteveraston muutoksen ottaminen kunnan tuloslaskelmaan voi tulla kysymykseen lähinnä vain myytäväksi tarkoitettujen tonttien ja liiketoiminnan keskeneräisten töiden kohdalla. Mikäli valmiiden tuotteiden hankintamenon aktivoimatta jättämisellä ei ole olennaista vaikutusta kunnan tai sen liikelaitoksen tilikauden tulokseen, ei aktivointia voida pitää tarkoituksenmukaisena.

4 Valmistus omaan käyttöön

Omaan käyttöön valmistettavan aktivoitavan hyödykkeen valmistuksen arvo esitetään tuloslaskelmassa toimintatuottojen jälkeen omana nimikkeensä *Valmistus omaan käyttöön*. Valmistus omaan käyttöön on tuloslaskelman oikaisua, jolla omaan käyttöön valmistuksen vaikutus tilikauden tulokseen eliminoidaan silloin, kun hyödykkeen valmistuksen menoja sisältyy tuloslaskelman menoihin. Tätä menettelyä pidetään ensisijaisena tapana.⁵

Valmistus omaan käyttöön voidaan käsitellä myös siten, että tuloslaskelmaan kirjattuihin menoihin ei sisällytetä aktivoitavan pysyvien vastaavien hyödykkeen valmistusmenoja, vaan oman käytön osuus käsitellään menonsiirtona siten, että osuus vähennetään tuloslaskelmaan kirjatuista menoista ja aktivoidaan pysyviin vastaaviin. Tällöin mm. tuloslaskelman henkilöstökulut eivät sisällä aktivoituja henkilöstömenoja. Näin menetellen tuloslaskelmassa ei myöskään käytetä toimintatuottojen jälkeen erää *Valmistus omaan käyttöön*.

Tuloslaskelmassa esitettyyn omaan käyttöön valmistuksen määrään ja taseeseen aktivoitavan pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintamenuon ei voi sisältyä olennaisia sisäisiä katteita. Olennaiset sisäiset katteet on eliminointava pysyviin vastaaviin aktivoitavasta hankintamenuosta.

5

Ks. Kuntajaosto 2011/101 Lausunto investointihyödykkeen valmistuksen kirjanpidollisesta käsittelystä.

5 Toimintakulut

Toimintakulut luokitellaan tuloslaskelmassa seuraaviin ryhmiin:

Henkilöstökulut

Palkat ja palkkiot

Henkilösivukulut

Eläkekulut

Muut henkilösivukulut

Palvelujen ostot

Aineet, tarvikkeet ja tavarat

Avustukset

Muut toimintakulut

Kulujen esittämisjärjestys vastaa pääsääntöisesti niiden merkittävyyttä kuntien menora-kenteessa.

5.1 Henkilöstökulut

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

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

Muut pakolliset ja vapaaehtoiset henkilösivukulut, kuten henkilökunnan ruokailusta, työterveydenhuollosta ja virkistyksestä aiheutuneet kulut sekä henkilöstölle sellaisenaan luovutetut tavarat ja ostopalveluna hankitut lopputuotteet kuten merkkipäivä- ja kannustelahjat sekä henkilöstölle luovutetut vapaa-ajan harrastustoimintaan liittyvät tavarat ja palvelut, esim. osanotto- ja kilpailumaksut, pääsy- ja alennusliput liikuntahalleihin ja kulttuuritilaisuuksiin, kirjataan luonteensa mukaisesti kululajeihin, yleensä palvelujen ostoihin.

Henkilöstön työtehtäviin liittyviä matka- ja koulutuskuluja ei sisällytetä tuloslaskelmassa eikä sen liitetiedoissa henkilöstökuluihin vaan luonteensa mukaisesti kululajeihin.

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

Kirjanpitolautakunnan lausunnon (KILA 1991/1149) mukaan luontoisetujen raha-arvoja ei merkitä menonsiirtoina eikä muinakaan liiketapahtumina kirjanpitoon⁶. Palkansaajien saamista luontoiseduista työnantajalle aiheutuneet kulut merkitään tuloslaskelmassa luonteensa mukaisesti eriin (KILA 1999/1586).

5.2 Palvelujen ostot

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

Asiakaspalvelut ovat kuntalaisille tarkoitettuja lopputuotepalveluja, joita kunta ostaa muilta palvelujen tuottajilta. Tähän erään kirjataan kaikki asiakaspalvelujen ostot, myös muille kuin oman kunnan tai jäsenkuntien asukkaille ostetut asiakaspalvelut. Asiakaspalveluista maksetaan sopimukseen tai markkinahintaan perustuva korvaus. Sopimukseen perustuvia korvauksia ovat mm. asiakasperusteiset maksut kuntayhtymille.⁷

Muut kuin asiakaspalvelut ovat kunnan suoritetuotannossaan käyttämiä palveluja. Näitä ovat mm. asiantuntijapalvelut, toimistopalvelut, ICT-palvelut, rahoitus- ja pankkipalvelut, työvoiman vuokraus, painatukset, ilmoitukset ja markkinointi, posti- ja kuriiripalvelut, vakuutukset, puhtaanapito- ja pesulapalvelut, rakennusten ja alueiden rakentamis- ja kunnossapitopalvelut, koneiden, kaluston ja laitteiden rakentamis- ja kunnossapitopalvelut, majoitus- ja ravitsemuspalvelut, matkustus- ja kuljetuspalvelut, sekä esim. henkilöstölle hankitut sosiaali-, terveys-, koulutus- ja kulttuuripalvelut. Myös osuudet verotuskustannuksiin sekä osuudet yhteistoimintakustannuksiin kuten maksut maakunnan liitoille, ns. kollektiivipalvelujen ostot ja jäsenmaksut kuntien keskusjärjestöille kuuluvat muiden palvelujen ostoihin.

5.3 Aineet, tarvikkeet ja tavarat

Aineisiin, tarvikkeisiin ja tavaroihin luetaan mm. toimisto- ja koulutarvikkeet, kirjallisuus, elintarvikkeet, vaatteisto, lääkkeet, hoitotarvikkeet, puhdistusaineet ja -tarvikkeet, poltto- ja voiteluaineet sekä lämmön, sähkön, kaasun ja veden hankintamenot. Sen sijaan jätevesimaksut kuuluvat palvelujen ostoihin. Aineisiin, tarvikkeisiin ja tavaroihin sisällytetään myös rakennustarvikkeiden sekä muun kuin pysyvien vastaavien hyödykkeisiin luettavan kaluston ja välineistön (ns. kertapoistoinen kalusto) hankintamenot.

Kuluerään *Aineet, tarvikkeet ja tavarat* sisällytetään näiden hyödykkeiden tilikauden aikaiset suoriteperusteiset ostot. Aineiden ja tarvikkeiden hankintamenon aktivointi ja kuluksi kirjaaminen voidaan kunnassa käsitellä kahdella tavalla:

6

Em. Kirjanpitolautakunnan lausunto perustuu siihen, että luontoisedun raha-arvoa vastaavan määrän kirjaaminen menonsiirtona alun perin kirjatusta menoista palkkamenoihin ei yleensä vastaa suuruudeltaan luontoisetujen hankinnasta työnantajalle aiheutuneita menoja. Luontoiseduista on kuitenkin tehtävä merkinnät ennakkoperintälaissa tarkoitettuun palkkakirjanpitoon. Luontoisetujen seurantaan varten voidaan avata kirjanpidon puitteisiin sellaiset kunnan sisäistä laskentaa palvelevat tilit, joita ei käytetä liiketapahtumien kirjaamiseen ja joiden saldoja ei päätetä tilinpäätöstileille. Tällaiset tilit ja niille tehdyt merkinnät on selkeästi erotettava kirjanpitolain vaatimasta kirjanpidosta.

7

Ks. Kuntajaoston lausunto 1998/36 ylijäämän palauttamisesta ja lausunto 2013/113 kuntayhtymän alijäämän kirjaamisesta jäsenkunnan kirjanpidossa.

1. hankintamenot kirjataan *Ostot tilikauden aikana* -tilille ja tilinpäätöksessä ostojen kuluvaikutusta oikaistaan taseeseen merkittävällä varaston muutoksella⁸, tai
2. hankintameno kirjataan ao. vaihto-omaisuuserää koskevalle varastotilille ja sen jälkeen aine- ja tarvikekäytön mukaisesti toimintayksikön kuluksi.

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

5.4 Avustukset

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

Kotitalouksille myönnettyjä avustuksia ovat mm. toimeentulotuki, omaishoidon tuki, lasten kotihoidon tuki ja lasten kotihoidon tuen kunnallinen lisä, lasten yksityisen hoidon tuki ja yksityisen hoidon tuen kunnallinen lisä, sellaiset vammaisille suunnatut tukitoimet, joista kunta korvaa tietyt tuen saajan itse hankkimat tavarat tai palvelut (mm. henkilökohtainen avustaja, päivittäisistä toiminnoista suoriutumiseksi tarvittavat välineet, koneet, laitteet, asunnon muutostyöt, ylimääräiset vaatekustannukset tai erityisravinnosta aiheutuvat kustannukset), myös vammaisten matkoihin annetut taksisetelit tai tavarana annetut avustukset, veroton kuntoutus-, ahkeruus- tai terapiarahat sekä erilaiset apurahat.

Yhteisöille myönnettyjä avustuksia ovat mm. yhdistyksille, seuroille ja tiehoitokunnille maksettavat toiminta-avustukset, jäsenkunnan osallistuminen kuntayhtymän investointiin silloin, jos sitä ei voida merkitä taseen muihin pitkävaikutteisiin menoihin, sekä säätiölle maksettava säädepääoma, joka ei ole taseeseen muihin osuuksiin aktivoitava meno.⁹

Yhteisöille myönnettyihin avustuksiin kuuluu myös kunnan rahoitusosuus työmarkkina-tuen kustannuksiin.

5.5 Muut toimintakulut

Muihin toimintakuluihin sisältyvät mm. vuokratulot, vahingonkorvaukset, takaustappiot, vakuutusturvan ylittävät kertaluonteiset vahingot ja kunnan maksamat välittömät verot, esimerkiksi liiketoiminnan yhteisövero¹⁰, kiinteistöverot ja metsänhoitomaksu sekä välilliset verot kuten jätevero. Tähän kuuluu myös arvonlisävero omasta käytöstä tai luon-toisetuateriasta siltä osin kuin sitä ei voida kohdistaa ao. kululajiin. Vuokratulot voidaan esittää tuloslaskelmassa myös omalla rivillään, mikäli niiden määrä toimintakuluissa on olennainen. Myyntiin liittyvät kuluerät kuten myyntisaamisista syntyneet luottotappiot

8

Ks. myös yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta, luku 4.2.2 Vaihto-omaisuuden arvostus ja jaksottaminen.

9

Ks. Kuntajaoston lausunto 1998/36 ylijäämän palauttamisesta ja lausunto 2013/113 kuntayhtymän alijäämän kirjaamisesta jäsenkunnan kirjanpidossa.

10

Kuntajaoston lausunnon 2003/60 mukaan kuntayhtymän liiketoiminnasta maksama yhteisövero voidaan esittää omana eräänään tuloslaskelmassa ennen tilikauden ylijäämää (alijäämää) -riviä.

sekä välilliset verot, jotka eivät perustu välittömästi myynnin määrään, kuten valmistevero, vähennetään tuloslaskelmassa muina toimintakuluina. Myyntiin liittyvistä kuluista myyntirahdit ja myyntiprovisiot kirjataan luonteensa mukaiseen kululajiin.

Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustappiot kirjataan muina toimintakuluina. Olennaiset luovutustappiot on eriteltävä tilinpäätöksen liitetiedoissa.

Oikaisuerät on pyrittävä kirjaamaan ensisijaisesti meno- tai tulolajiin, johon oikaistava liiketapahtuma on kirjattu.

6 Verotulot

Tuloslaskelmassa tai liitetiedoissa verotulot eritellään kunnan tuloveroon, osuuteen yhteisöveron tuotosta, kiinteistöveroon ja muihin verotuloihin. Kunnan verotulot kirjataan tilinpäätöksessä verohallinnon tilitysten suoritusajankohdan mukaan kalenterikuukausittain ao. tilikauden verotuloksi. Mikäli joulukuussa tilitettävä määrä on poikkeuksellisesti negatiivinen, kirjataan se ao. tilikauden verotulojen vähennykseksi ja siirtovelaksi.

Kunnan saamissa tilityksissä tehdyt vähennykset ja lisäykset kirjataan seuraavasti:

- Verontilityslain 2 §:n 2 momentin mukaista kuittausmenettelyä käyttäen kunnan työnantajana suorittamat ennakonpidätykset ja sosiaaliturvamaksut *ennakonpidätyks- ja sosiaaliturvamaksuvelan* vähennykseksi muihin lyhytaikaisiin velkoihin.
- Verohallintolain 30 §:n mukaan määräytyvä kunnan osuus verotuskustannuksista kirjataan *Palvelujen ostot* -kuluryhmään.
- Tilitettyjen määrien oikaisujen mukaan kunnalta takaisin perittävät erät pienentävät verotulojen määrää. Mikäli kuukausitilitys, jossa vähennys on tehty, riittää takaisinperintään, ei perittäviä eräitä kirjata erikseen. Seuraaviin tilityksiin perittäväksi jäävä määrä kirjataan verotulokohtaa veloittaen siirtovelaksi.
- Vastaavalla tavalla käsitellään oikaisuja, jotka johtuvat virheellisistä suorituksista, joita ei ole maksettu tilikauden aikana.

7 Valtionosuudet

Tuloslaskelman valtionosuuksiin sisältyvät käyttötalouden valtionosuudet ja -avustukset, jotka perustuvat yleiseen valtion ja kuntien väliseen kustannustenjakoon ja joilla ei ole käyttökorvauksen tai maksun luonnetta. Näitä valtionosuuksia ovat kunnan peruspalvelujen valtionosuus, opetus- ja kulttuuritoimen muut valtionosuudet ja harkinnanvarainen valtionosuuden korotus. Peruspalvelujen valtionosuusjärjestelmään sisältyy verotuloihin perustuva valtionosuuden tasaus ja järjestelmämuutoksen tasaus, jotka lisäävät tai vähentävät kuntien valtionosuutta. Valtionosuuden yhteydessä kunnille maksetaan myös veroperustemuutoksista johtuvia verotulomenetyksen korvauksia, jotka sisällytetään valtionosuuksien ryhmään.¹¹ Valtionosuudet eritellään toimintakertomuksessa ja liitetiedoissa.

11 Ks. kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 123/2020 verotulojen viivästymisestä maksettavien korvausten käsittelystä kuntien kirjanpidossa. [2021]

[2021] Käyttökustannusten valtionosuudet kirjataan tilinpäätöksessä valtionosuusviranomaisen tilitysten ja päätösten mukaan suoriteperustetta vastaavalla tavalla¹².

Ylläpitäjäjärjestelmän mukainen valtionosuus koskee lukiota, ammatillista koulutusta ja muita laskennallisia valtionosuuksia, jotka eivät kuulu rahoitusosuuden laskennan piiriin, mutta käsitellään yhtenä kokonaisuutena ylläpitäjäjärjestelmän ohessa. Viimeksi mainittuja ovat liikunnan, nuorisotyön, kansalaisopiston, taiteen perusopetuksen tuntiperusteiset, teatterin, orkesterin ja museon sekä aamu- ja iltapäivätoiminnan valtionosuudet.

Esi- ja perusopetuksen kotikuntakorvaukset kirjataan toimintatuloihin ja -menoihin, joten ne eivät sisälly edellä mainittuun erään Kunnan peruspalvelujen valtionosuus.

Valtion ns. täyden korvauksen periaatteella maksamat korvaukset kunnan suoritteista sisältyvät myyntituottoihin. Pysyvien vastaavien hyödykkeeseen ja muuhun pitkävaikutteeseen menoon saadut valtionosuudet ja -avustukset vähennetään hankintamenosta. Muut valtiolta saadut tuet ja avustukset merkitään toimintatuottoihin omaksi ryhmäkseen.

8 Rahoitustuotot ja -kulut

Rahoitustuotoissa ja -kuluissa ilmoitetaan rahoitustoiminnan tuotot ja kulut.

Pääsääntöisesti korko ja muu rahoitustulo ja -meno jaksotetaan sen tilikauden tuotoksi tai kuluksi, jolta sen suoritusvelvollisuus ajan kulumisen perusteella syntyy.

8.1 Rahoitustuotot

Rahoitustuotoista ilmoitetaan erikseen korkotuotot ja muut rahoitustuotot. Korkotuotoissa ilmoitetaan antolainoista, muista sijoituksista ja talletuksista sekä maksuliikenneteleiltä saadut korkotuotot suoriteperusteen mukaisesti jaksotettuna. Muihin rahoitustuottoihin sisällytetään verotilityskorot, osingot ja osuuspääomien korot, viivästyskorot, ei-suojaavan koronvaihtosopimuksen korkotuotot sekä kurssivoitot rahoituslainoista ja arvopapereiden luovutusvoitot.¹³

8.2 Rahoituskulut

Rahoituskuluissa ilmoitetaan erikseen korkokulut ja muut rahoituskulut.

12

Suoriteperiaatteen mukaan tilikaudelle kuuluvat tuotot ja kulut on otettava tilinpäätöstä laadittaessa huomioon riippumatta niihin perustuvien maksujen suorituspäivästä (KPL 3:3 §). KPL 4:6.1 §:ssä siirtovelkojen ja saamisten määrittelyyn sisältyy suoriteperustetta vastaavan tavan käsite. Suoriteperustetta vastaavana tapana voidaan pitää mm. päätökseen perustuvaa kirjaamista samoin kuin korkojen jaksottamista ajan kulumisen perusteella (KILA 1998/1542 kohta 2.2.1). Kuntajaosto 1998/37. Ks. myös kirjanpitolausuntokunnan lausunto (2008/2020) Ammatillisen koulutuksen julkisrahoituksen jaksottamisesta, jonka mukaan julkisrahoitus merkitään kokonaisuudessaan tuotoksi sille tilikaudelle, jonka aikana kirjanpitovelvolliselle on lopullisesti ja sitovasti syntynyt oikeus rahoituksen saamiseen [2021]

13

Ks. Kuntajaosto 1998/36 Lausunto ylijäämän palauttamisesta.

Korkokuluihin kuuluvat pitkäaikaisista ja lyhytaikaisista lainoista maksetut korot¹⁴. Suojaamistarkoituksessa tehdyn johdannaissopimuksen kulut ja tuotot kirjataan korkokuluihin.¹⁵

Muita rahoituskuluja ovat mm. verotilityskorot, viivästyskorot, ei-suojaamistarkoituksessa tehdyn koronvaihtosopimuksen korkokulut, takaus- ja luottotappioprosivit samoin kuin muut koron lisäksi rahoituslainasta johtuvat kulut kuten kurssitappiot sekä lainasaamiseen ja rahoitusomaisuuteen kuuluvien arvopaperien ja muiden sellaisten rahoitusvarojen arvonalentumiset¹⁶. Lainasaamisista aiheutuneet luottotappiot ovat myös muihin rahoituskuluihin sisältyviä arvonalentumisia.

Lisäksi rahoituskuluissa esitetään arvonalentumiset pysyviin vastaaviin kuuluvien muiden sijoitusten kuin pysyvien vastaavien osakkeiden ja -osuuksien hankintamenoista. Pysyvien vastaavien osakkeiden ja osuuksien (toimialasijoittamisen) arvonalennukset esitetään poistojen ja arvonalentumisten ryhmän erässä *Arvonalentumiset*.

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

9 Poistot ja arvonalentumiset

Poistot ja arvonalentumiset esitetään kahtena eränä tuloslaskelmassa: suunnitelman mukaiset poistot ja arvonalentumiset. Aineellisen hyödykkeen hankintameno poistetaan merkitsemällä se suunnitelman mukaan kuluksi kullekin tilikaudelle hyödykkeen vaikutusaikana (KPL 5:5 §). Jos pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen tai sijoituksen todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämän tulon arvioidaan olevan pysyvästi vielä poistamatonta hankintamenoa pienempi, erotus on kirjattava arvonalennuksena kuluksi (KPL 5:13 §). Kunnassa tulonodotusten lisäksi tarkastellaan hyödykkeen palvelutuotantokykyä.

9.1 Suunnitelman mukaiset poistot

Poistoina esitetään kaikki suunnitelman mukaiset poistot pysyviin vastaaviin kuuluvien aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden hankintamenoista.

Poistettavan pysyvien vastaavien hyödykkeen myynnistä aiheutunut epäolennainen luovutusvoitto ja -tappio voidaan merkitä poistojen oikaisuksi, ellei sitä ole merkitty muuksi toimintatuotoksi tai -kuluksi¹⁷.

14

Hyödykkeen tuotantoon kohdistettavissa olevan lainan korkomenot tuotantojaksolta saadaan lukea hankintamenoon. (KPL 4:5.3 §)¹⁴Aktivoitaville korkomenoille ei ole asetettu ala- tai ylärajaa.

15

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 2017/116 suojaamistarkoituksessa tehtyjen koronvaihtosopimusten käsittelystä tilinpäätöksessä. KILA:n lausunnot 2011/1878 Koronvaihtosopimusten käsittelystä ns. pienen kirjanpitovelvollisen tilinpäätöksessä ja 2014/1912 Pankkilainaan liittyvän koronvaihtosopimuksen käsittelystä tilinpäätöksessä .

16

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 2010/96 rahoitusomaisuusosakkeiden arvostamisesta ja arvonneuotosten kirjaamisesta.

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

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

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

9.2 Arvonalentumiset

Arvonalentumiseksi merkitään kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksessä pysyvien vastaavien maa- ja vesialueiden, ennakkomaksujen ja keskeneräisten hankintojen sekä toimialasijoittamisen osakkeiden ja -osuuksien sekä aineettomien hyödykkeiden, joista ei tehdä suunnitelman mukaisia poistoja, arvonalentumiset.¹⁸ Ne esitetään tuloslaskelmassa poistojen ja arvonalentumisten ryhmässä erikseen erässä *Arvonalentumiset*.

Muissa rahoituskuluissa esitetään pysyviin vastaaviin kuuluvien sijoitusten ryhmään kuuluvien joukkovelkakirjalainasaamisten, muiden lainasaamisten ja muiden saamisten arvonalentumiset.

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

Arvonalennus on kirjattava, jos arvonalentuminen arvioidaan pysyväksi. Tuloslaskelman liitetietona on ilmoitettava kirjanpitolain 5 luvun 13 §:ssä tarkoitettujen arvonalennusten määrä, jollei niitä ole merkitty erikseen tuloslaskelmaan (KPA 2:3 §).

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

17

Vähäiset pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitot ja -tappiot syntyvät myytäessä hyödyke hintaan, joka poikkeaa jäljellä olevasta poistamattomasta hankintamenoista. Kirjanpidon yksinkertaistamiseksi ei tällöin tarvitse laskea, mikä on myyntivuoden suunnitelman mukainen poisto, eikä myynnistä aiheutuvaa erillistulosta. Samoin, mikäli poistokohteessa käytetään menojäännöspoistomenetelmää, voidaan myyntihinta vähentää menojäännöksestä eikä erillistulosta tarvitse selvittää. Yksinkertaistettu myyntituloksen käsittely mahdollistaa sen, että hyödykkeen myynti voidaan esittää rahoituslaskelmassa todellisen myyntihinnan määräisenä.

18

Kuntajaoston lausunto (2012/106) Kaupungin tytäryhtiön tekemien pääomasijoitusten arvostuksesta

10 Satunnaiset tuotot ja kulut

Kirjanpitolaista on kumottu satunnaisia tuottoja ja kuluja koskevat säännökset. Varsinaiseen liiketoimintaan kuulumattomat olennaiset erät esitetään pääsääntöisesti liiketoiminnan muissa tuotoissa ja kuluissa. (KPA 2:3 §). Julkisen talouden informaatiovaatimusten ja kunnan vuosikatteen kehityksen seurannan ja vertailtavuuden näkökulmasta on perusteltua, että kunnan tuloslaskelmasta käy selkeästi ilmi tavanomaisesta toiminnasta olennaisesti poikkeavat erät. Tästä syystä poikkeukselliset erät käsitellään kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetun asetuksen 2 §:n mukaisesti [2021] kunnan tuloslaskelmassa omana ryhmänä vuosikatteen jälkeen *Satunnaisten tuottojen ja kulujen* ryhmässä, mikäli niiden määrä vuosikatteeseen suhteutettuna on olennainen. Kunnassa satunnaisiksi tuotoiksi ja kuluiksi katsotaan sellaiset tulot ja menot, jotka perustuvat kunnan tavanomaisesta toiminnasta poikkeaviin, kertaluonteisiin ja olennaisiin tapahtumiin.

Satunnaisia tuottoja ja kuluja saattaa syntyä mm. toiminnan yhtiöittämisestä tai lopettamisesta aiheutuvasta suurehkosta pysyvien vastaavien hyödykkeen luovutusvoitosta tai -tappiosta.

Myös vahingonkorvauksista ja sopimussakoista, vakuutusturvan ylittävistä kertaluonteisista vahingoista aiheutuvat kulut saattavat täyttää satunnaisuuden edellytykset, mikäli ne ovat olennaisia, tavanomaisesta toiminnasta poikkeavia ja kertaluonteisia. Muutoin ne kirjataan muihin toimintakuluihin.¹⁹

Satunnaisuutta tulee tulkita suppeasti. Tyypillistä on, että satunnaisia eriä ei esiinny jokaisena tilikautena.

Kirjanpitoperiaatteiden muutosten ja aikaisempien tilikausien olennaisten virheiden oikaisemisesta *Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä* -erään on esitetty luvussa 1. Tuloslaskelman liitteenä on annettava satunnaisiin tuottoihin ja kuluihin sisältyvistä eristä selvitys (Asetus kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista 7 § kohta 8) [2021].

11 Poistoeron, varausten ja rahastojen muutokset

11.1 Poistoeron muutokset

Investointivarauksen käyttö pysyvien vastaavien poistonalaisen hyödykkeen hankintamennon kattamiseen kirjataan varauksen vähennyksenä (+) tuloslaskelmaan. Varauksen vähennystä kumoamaan tuloslaskelmaan merkitään varauksen käyttöä vastaava poistoeron lisäys (-). Investointivarauksen käyttö merkitsee investointivarauksen muuttamista poistoeroksi, jota varauksen käyttövuonna ja seuraavina tilikausina vähennetään enintään

19

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

kyseisen pysyvien vastaavien hyödykkeen kunkin tilikauden suunnitelmapoiston veran²⁰. Kertyneen poistoeron purkaminen siten, että poistamatta oleva hankintamenon osa lisääntyisi, ei ole hyvän kirjanpitotavan mukaista.²¹

11.2 Vapaaehtoisten varausten muutokset

Kirjanpitolain 5:15 §:ssä luetelluista varauksista tulee kunnassa kysymykseen investointivaraus, vaikka varauksen tekemiseen ei olisi kirjanpitolaissa tarkoitettua verotusperusteista syytä.

Investointivaraus saadaan tehdä kunnassa vastaista hankintamenoa varten. Investointivarausten avulla kunta voi varautua tulevana vuosina tehtävään kuntatalouden kannalta merkittävään investointiin keräämällä sitä varten tuloja etukäteen. Investointivarauksella katettava kohde on yksilöitävä kunnan taloussuunnitelmassa. Vaikka kirjanpitolaki ei edellytäkään varauksen yksilöimistä hankekohtaisesti, hyvän kirjanpitotavan mukaisena voidaan pitää sitä, että investointivarausten tekeminen on suhteutettu lähivuosien investointisuunnitelmiin ja yksilöity kunnan taloussuunnitelmassa. Menettely, jossa investointivarausta kartutetaan taikka puretaan tilikauden tuloksen tasaamiseksi ilman, että siirtojen perustana ovat suunnitellut investointihankkeet tai niiden toteutuminen, ei ole hyvän kirjanpitotavan mukainen.

Investointivaraus tuloutetaan viimeistään tilikaudella, jona hyödyke hankitaan tai jolloin hyödykkeestä aletaan tehdä suunnitelman mukaisia poistoja. Investointivaraus voidaan purkaa myös peruspääomaan. Kunnan peruspääomaa on perusteltua vahvistaa silloin, kun sen määrä yhdessä arvonkorotusrahaston pääoman kanssa on olennaisesti ja pysyvästi pysyvien vastaavien määrää alempi. Vastaavalla tavalla menetellään myös investointirahaston tai investoinnin rahoittamiseen tarkoitettun muun rahaston purkamisessa investoinnin toteuduttua.

20

Esimerkki:

Ko. hankkeen valmistumisvuoden sumu-poisto (½ v. poisto)		-50.000	
...		...	
Investointivaraus puretaan, varauksen vähennys		+1.000.000	
Poistoeron bruttolisäys	-1.000.000		
Poistoeron vähennys (em. sumu-poiston määrä)	+ 50.000	-950.000	(poistoeron nettolisäys)
Tilikauden ylijäämä/alijäämä (vaikutus ylijäämään/alijäämään)			0

Investointivarausten vähennys ja poistoeron lisäys kumoavat toisensa ja sumu-poisto ja poistoeron vähennys kumoavat toisensa. Myöhemminä vuosina ko. hankkeen poistamatta olevasta hankintamenosta tehdään koko tilivuoden sumu-poisto 100.000 (sekä mahdollinen lisäpoisto) ja samalla määrällä puretaan ko. hankkeen kertynyttä poistoeroa. Näin näiden kirjausten vaikutus tilikauden ylijäämään tai alijäämään on 0.

21

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, kirjanpitolovelvollinen 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 omistamistaan kiinteistöistä, jotka eivät ole yleishyödyllisessä käytössä.

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

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

1) Vapaaehtoisten varausten ja rahastojen lisäyksiä voi tehdä enintään kunnan tai kuntayhtymän ylijäämäerien määrään ja pääsääntöisesti enintään tilikauden tuloksen osoittaman ylijäämän verran. Ylijäämäeriin lasketaan mukaan kunnan tai kuntayhtymän tilikauden yli- tai alijäämä ja edellisten tilikausien yli- tai alijäämä sekä kunnan tai kuntayhtymän omat rahastot. Kunnan tai kuntayhtymän arvonkorotusrahastoa ja käyvän arvon rahastoa ei lasketa ylijäämäeräksi, koska näiden rahastojen pääoman käsitteleminen ylijäämänä tarkoittaisi arvioitujen, mutta vielä realisoitumattomien luovutusvoittojen ennakoon tulouttamista varauksiin. [2021]

Poikkeus sääntöön 1:

Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen positiivisesta tuloksesta voidaan tehdä investointivaraus enintään kunnan tai kuntayhtymän ylijäämäerien määrään, vaikka kunnan tai kuntayhtymän tilikauden tuloslaskelma osoittaa alijäämää. [2021]

2) Vapaaehtoisen varauksen tai rahaston purkamisella taikka poistoeron vähennyksellä ei pääsääntöisesti voi lisätä tilinpäätöksen varauksentekomahdollisuutta tilikauden ylijäämäistä tulosta suuremmaksi.

Poikkeus sääntöön 2:

Jos investointihanketta ei toteuteta, voidaan siihen tehty varaus purkaa ja muodostaa enintään vastaavan suuruinen varaus tilikauden tuloksesta riippumatta.

3) Investointivaraus voidaan tehdä vain kunnan taloussuunnitelmassa yksilöityyn kohteeseen eikä investointivarausta voi kartuttaa taikka purkaa tilikauden tuloksen tasaamiseksi ilman, että siirtojen perustana on suunnitellut investointihankkeet tai niiden toteutuminen.

4) Poistonalaiseen hankintamenuon tehdyn investointivarauksen käyttö (+) edellyttää vastaavan, kuitenkin enintään hankintamenon suuruisen, poistoeron lisäystä (-) tuloslaskelmaan. Ei-poistonalaiseen hankintamenuon tehty investointivaraus puretaan ja tuloutetaan hankinnan toteutumivuotena kuitenkin ilman vastaavaa poistoerokirjausta.

11.3 Rahastojen muutokset

Kirjanpidollisen menettelyn kannalta vapaaehtoisella varauksella ja rahastosiirrolla ei ole eroa. Rahasto poikkeaa kuitenkin varauksesta kartuttamista ja käyttöä koskevan päätöksenteon osalta. Rahaston hallinnoinnin kannalta on perusteltua, että rahaston kartuttaminen ja käyttö perustuvat pysyväisluonteiseen sääntöön, vaikka säännökset sitä eivät enää edellytäkään. Hyvän kirjanpidotavan mukaisesti rahastoon siirto voidaan pääsääntöisesti

tehdä vain niissä rajoissa, jotka tilikauden tulos (tuloslaskelman erä *Tilikauden tulos*) tekee mahdolliseksi. Kunnan vapaaehtoisesti perustamia rahastoja on käsitelty taseohjeen luvussa 5.4 *Muut omat rahastot*.

Siirron vahinkorahastoon tulee perustua hyväksytyyn suunnitelmaan omavastuun kattamisesta. Siirto vahinkorahastosta tehdään kattamaan tuloslaskelmaan kirjattua vahingonkorvausmenoa tai vahingon kohteena olevasta omaisuudesta tehtyä poistoa.

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

12 Tuloslaskelman välitulokset ja tilikauden ylijäämä (alijäämä)

12.1 Toimintakate

Kunnan tuloslaskelman välituloksena esitettävä toimintakate ilmoittaa, paljonko käyttötalouden kuluista jää katettavaksi verotuloilla ja valtionosuuksilla. Kuntayhtymässä toimintakate ilmoittaa kuntayhtymän korko- ja muihin rahoituskuluihin sekä poistojen ja arvonalennusten kattamiseen käytettävissä olevan käyttötalouden tulorahoituksen määrän.

12.2 Vuosikate

Kunnan tuloslaskelman välituloksena esitettävä vuosikate osoittaa tulorahoituksen, joka jää käytettäväksi investointeihin, sijoituksiin ja lainan lyhennyksiin. Vuosikate on keskeinen välitulos arvioitaessa tulorahoituksen riittävyyttä lyhyellä aikavälillä.

12.3 Tilikauden tulos

Tilikauden tulos on tilikaudelle jaksotettujen tulojen ja menojen erotus, joka lisää tai vähentää kunnan vapaaehtoisia varauksia tai omaa pääomaa. Tilikauden tuloksen jälkeen esitetään poistoeron, vapaaehtoisten varausten ja rahastojen muutokset. Välittömät verot merkitään muihin toimintakuluihin. Pakollinen varaus ei ole tuloksenkäsittelyerä, vaan se on kirjattava tilikauden tuloksesta riippumatta silloin, kun velvoite sen tekemiseen on syntynyt. Pakolliset varaukset kirjataan tuloslaskelmaan luonteensa mukaisesti kulueriin ennen tilikauden tulosta²².

Kunnanhallituksen on toimintakertomuksessa tehtävä esitys tilikauden tuloksen käsittelystä (KuntaL 115.3 §). Tilikauden tuloksella tarkoitetaan kunnan tuloslaskelman tulosta ennen varauksia ja rahastosiirtoja. Tilikauden tuloksen käsittelyä koskeva esitys tehdään myös kuntayhtymässä.

22

Ks. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta, luku 7 Pakolliset varaukset.

Jos kunnan ja kuntayhtymän taseessa on kattamatonta alijäämää, toimintakertomuksessa on tehtävä selkoa talouden tasapainotuksen toteutumisesta tilikaudella sekä voimassa olevan taloussuunnitelman riittävydestä talouden tasapainottamiseksi (KuntaL 115.2§).

12.4 Tilikauden ylijäämä (alijäämä)

Tuloslaskelma päättyy tilikauden ylijäämään tai alijäämään. Erän nimikkeenä käytetään vaihtoehtoisesti joko *Tilikauden ylijäämä* tai *Tilikauden alijäämä*, mikäli tilikauden ja vertailuvuoden tilanne on sama. Mikäli tilikaudella ja vertailuvuotena toisena on ylijäämää ja toisena alijäämää, silloin erän nimikkeenä käytetään *Tilikauden ylijäämä (alijäämä)*.

13 Tuloslaskelman liitetiedot

Kirjanpitolain 3:1 §:n mukaan tilinpäätös sisältää mm. tuloslaskelman liitteenä ilmoitettavat tiedot. Kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetun asetuksen 5-11 §:ssä on säädetty [2021] tilinpäätöksen liitetiedoista. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on antanut erillisen yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista.

KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN TULOSLASKELMA

Liite 1

	01.01.–31.12.2021		01.01.–31.12.2020	
Toimintatuotot				
Myyntituotot	+		+	
Maksutuotot	+		+	
Tuet ja avustukset	+		+	
Muut toimintatuotot	+	+	+	+
Valmistus omaan käyttöön		+		+
Toimintakulut				
Henkilöstökulut				
Palkat ja palkkiot	-		-	
Henkilösivukulut				
Eläkekulut	-		-	
Muut henkilösivukulut	-		-	
Palvelujen ostot	-		-	
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	-		-	
Avustukset	-		-	
Muut toimintakulut	-	-	-	-
Toimintakate		=		=
Verotulot		+		+
Valtionosuudet		+		+
Rahoitustuotot ja -kulut				
Korkotuotot	+		+	
Muut rahoitustuotot	+		+	
Korkokulut	-		-	
Muut rahoituskulut	-	+/-	-	+/-
Vuosikate		=		=
Poistot ja arvonalentumiset				
Suunnitelman mukaiset poistot	-		-	
Arvonalentumiset	-	-	-	-
Satunnaiset erät				
Satunnaiset tuotot	+		+	
Satunnaiset kulut	-	+/-	-	+/-
Tilikauden tulos		=		=
Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+)		-/+		-/+
Varausten lisäys (-) tai vähennys (+)		-/+		-/+
Rahastojen lisäys (-) tai vähennys (+)		-/+		-/+
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)		=		=

Kuntayhtymässä jätetään Verotulot ja Valtionosuudet rivit pois (Asetus kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista 2 §)[2021].