



**KUNTA
LIITTO**

Sari Korento & Marja-Liisa Ylitalo

**KUNNAN JA
KUNTAYHTYMÄN
TALOUSARVIO JA
-SUUNNITELMA**



www.kuntaliitto.fi/kayttoehdot

Tekijät: Sari Korento & Marja-Liisa Ylitalo
ISBN 978-952-293-840-4 (pdf)
5. uudistettu painos
© Suomen Kuntaliitto
Helsinki 2022

Suomen Kuntaliitto
Toinen linja 14
PL 200, 00101 Helsinki
Puhelin 09 7711
www.kuntaliitto.fi

Sisältö

1	Johdanto	6
2	Taloussuunnittelua koskevat säännökset	7
2.1	Talousarvio ja -suunnitelma sekä siihen liittyvät kuntalain pykälät	7
2.2	Talousarvion yhteys kirjanpitoon ja tilinpäätökseen sekä taloustietojen raportointiin	8
2.2.1	Talousarvion toteutumisvertailu ja osavuosikatsaukset	8
2.2.2	Taloustietojen raportointi	9
3	Taloussuunnittelun tavoitteet ja periaatteet	10
3.1	Taloussuunnittelun tehtävät	10
3.1.1	Tavoitteiden asettaminen	10
3.1.2	Riskienarviointi tavoitteiden asettamisessa	11
3.1.3	Kuntastrategiassa asetetut tavoitteet	11
3.1.4	Kunnan tai tehtäväalueen aluetta, asemaa, väestöä ja kokonaistaloutta koskevat tavoitteet	13
3.1.5	Kuntakonserni taloussuunnittelussa	14
3.1.6	Tavoitteiden mitattavuusvaatimus	15
3.1.7	Resurssien jako tehtäville ja hankkeille	17
3.1.8	Varsinaisen toiminnan ja investointien rahoitus	19
3.2	Taloussuunnittelun periaatteet	19
3.2.1	Tasapainoperiaate	19
3.2.2	Brutto- ja nettoperiaate	22
3.2.3	Suorite- ja realisointiperiaate	22
3.2.4	Täydellisyysperiaate	22
3.2.5	Kehysbudjetointiperiaate	22
4	Kunnan talousarvion ja -suunnitelman valmistelu ja hyväksyminen	23
4.1	Suunnittelukehykset	24
4.2	Laadintaohjeet	24
4.3	Toimielinten talousarvio- ja -suunnitelmaehdotukset	25
4.4	Keskushallinnon yhdistely ja tasapainotus	25
4.5	Talousarvio- ja taloussuunnitelmaehdotuksen hyväksyminen	25
4.6	Käyttösuunnitelmien ja erillisbudjettien hyväksyminen	26
5	Talousarvion ja muiden taloussuunnitelmien sitovuus	27
5.1	Talousarvion sitovuus	27
5.1.1	Tavoitteen sitovuus	27
5.2	Taloussuunnitelman sitovuus	30
5.3	Käyttö- ja hankesuunnitelman sekä osabudjettien sitovuus	30
5.4	Talousarvion muuttaminen	30
6	Kunnan talousarvion ja -suunnitelman rakenne ja sisältö	31
6.1	Talousarvioasetelman osat ja rakenne	31
6.2	Talousarvion yleisperustelut	32

6.2.1	Kuntastrategia	32
6.2.2	Toimintaympäristö ja taloudellinen kehitys	33
6.2.3	Riskienhallinta ja keskeisimmät riskit	33
6.2.4	Kuntakonsernin toiminta ja talous	33
6.2.5	Alijäämän kattamista koskevat toimenpiteet	33
6.2.6	Talousarvion rakenne, sitovuus ja seuranta sekä tilivelvolliset	34
6.3	Käyttötalousosa kunnan talousarviossa	34
6.3.1	Bruttobudjetoitavan tehtävän käyttötalousosa	35
6.3.2	Nettobudjetoitavan tehtävän käyttötalousosa	37
6.3.3	Käyttötalouden perustelut	40
6.3.4	Käyttötalouden määrärahat ja tuloarviot	40
6.3.5	Tulojen ja menojen budjetointi lajeittain	41
6.4	Tuloslaskelmaosa kunnan talousarviossa	43
6.4.1	Tuloslaskelmaosan asetelma	43
6.4.2	Käyttötalousosan yhdistely tuloslaskelmaosaan	44
6.4.3	Tuloslaskelmaosassa budjetoitavat erät	46
6.4.4	Tuloslaskelmaosan tavoitteet ja tunnusluvut	50
6.4.5	Tuloslaskelmaosan vertailutiedot	51
6.5	Investointiosa kunnan talousarviossa	51
6.5.1	Hanketavoitteet	52
6.5.2	Investointimenojen budjetointi	52
6.5.3	Investointitulojen budjetointi	53
6.6	Rahoitusosa kunnan talousarviossa	53
6.6.1	Rahoitusosan asetelma	53
6.6.2	Rahoitusosan tavoitteet ja tunnusluvut	56
6.6.3	Tuloslaskelma- ja investointiosan sekä taseyksikön rahoitusosan yhdistely kunnan rahoitusosaan	57
7	Kunnan liikelaitoksen budjetointi ja käsittely kunnan talousarviossa	59
7.1	Liikelaitoksen talousarvion ja -suunnitelman valmistelu ja hyväksyminen	59
7.2	Liikelaitoksen talousarvion rakenne	60
7.2.1	Liikelaitoksen sitovat tavoitteet	62
7.2.2	Perustelutekstit	62
7.2.3	Menojen ja tulojen sitovuus liikelaitoksen talousarviossa	62
7.2.4	Liikelaitoksen talousarvion muuttaminen	63
7.2.5	Liikelaitoksen talouden tasapainottamisvaatimus	63
7.3	Liikelaitoksen vaikutus kunnan talouteen	64
7.3.1	Liikelaitosten vaikutus kunnan tuloksen muodostumiseen	64
7.3.2	Liikelaitoksen vaikutus toiminnan rahoitukseen	66
8	Taseyksikön budjetointi ja käsittely kunnan talousarviossa	69
8.1	Taseyksikön talousarvion ja -suunnitelman valmistelu ja hyväksyminen	69
8.2	Taseyksikön talousarvion rakenne	70
8.3	Taseyksikön sitovat tavoitteet	70
8.4	Taseyksikön talousarvioperustelut	70
8.5	Menojen ja tulojen sitovuus taseyksikön talousarviossa	71
8.5.1	Tulosbudjetin sitovat erät	71
8.5.2	Investointibudjetin sitovat erät	71

8.5.3	Rahoitusbudjetin sitovat erät	72
8.6	Taseyksikön talousarvion muuttaminen	73
8.7	Taseyksikön talouden tasapainottamisvaatimus	73
9	Taloussuunnittelu kuntien välisessä yhteistoiminnassa	74
9.1	Yhteistoiminnan järjestämismallit	74
9.2	Budjetointi- ja taloussuunnittelu sopimuskuntamallissa	75
9.2.1	Rahoittajien budjetointi	77
9.2.2	Tuottajan budjetointi	78
9.3	Kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma	79
9.3.1	Kuntayhtymän taloussuunnittelua koskevat säännökset	79
9.3.2	Kuntayhtymän taloussuunnittelussa huomioitavat seikat	79
9.3.3	Resurssien jakaminen tehtäville, hankkeille ja pääomarahoituksen eriin	79
9.3.4	Toiminnan ja investointien rahoitus	80
9.3.5	Kuntayhtymän talousarvion ja -suunnitelman valmistelu ja hyväksyminen	80
9.4	Liikelaitoskuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma	81
9.4.1	Liikelaitoskuntayhtymän sääntely kuntalaissa	81
9.4.2	Talousarvion ja -suunnitelman valmistelu ja hyväksyminen	81
10	Talousarvion ja -suunnitelman laatiminen kuntajaon muutostilanteessa	83
10.1	Lakkaavan kunnan talousarvio ja -suunnitelma	83
10.2	Uuden kunnan talousarvio ja -suunnitelma	83
10.3	Taloussuunnitelman tasapainottaminen ja yksilöidyistä toimenpiteistä päättäminen	84
11	Ilmiöpohjainen budjetointi ja osallistuva budjetointi	85
11.1	Ilmiöpohjainen budjetointi	85
11.2	Osallistuva budjetointi	85

1 Johdanto

Tämän suosituksen lainsäädäntöperusta on kuntalain 110 §:ssä, jossa säädetään kunnan ja kuntayhtymän talousarviosta ja -suunnitelmasta. Muutoin kunnat ja kuntayhtymät saavat päättää, kuinka talousarvion ja -suunnitelman laativat. Tässä suosituksessa annetaan käytännön ohjeita ja malleja, joita kunnat ja kuntayhtymät voivat soveltaa omaan toimintaansa.

Vuosittain hyväksyttävä talousarvio ja -suunnitelma on valtuuston keskeinen kunnan toiminnan ja talouden ohjausväline. Kunnan ja kuntayhtymän talousarvion ja -suunnitelman tulisi olla selkeä ja tiivis, ja sen pitäisi antaa käyttäjälleen (pääöksentekijä, kuntalainen) riittävät tiedot kunnan menoista, tuloista ja rahoituksesta. Lähtökohtana on kuntastrategia tai kuntayhtymävaltuuston tai yhtymäkokouksen päättämät pitkän tähtäimen tavoitteet, joihin perusteluosan tavoitteet kiinnitetään.

Tässä suosituksessa kunnalla tarkoitetaan jäljempänä myös kuntayhtymää, ellei toisin ole sanottu. Suosituksessa on lisäksi erilliset kappaleet koskien kuntayhtymän ja liikelaitoskuntayhtymän taloussuunnittelua.



2 Taloussuunnittelua koskevat säännökset

2.1 Talousarvio ja -suunnitelma sekä siihen liittyvät kuntalain pykälät

Valtuusto vastaa kunnan toiminnasta ja taloudesta. Valtuuston tulee päättää kuntastrategiasta, talousarviosta ja taloussuunnitelmasta, omistajaohjauksen periaatteista, varallisuuden hoidon ja sekä rahoitus- ja sijoitustoiminnan perusteista, takaussitoumuksen tai muun vakuuden antamisesta toisen velasta sekä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan perusteista. Valtuuston tulee päättää myös kunnan liikelaitokselle asetettavista toiminnan ja talouden tavoitteista (KuntaL 14 §).

Valtuusto hyväksyy hallintosäännön, jossa annetaan tarpeelliset määräykset muun muassa kunnan taloudenhoidosta (KuntaL 90 §).

Talousarvion valmistelusta vastaa kunnanhallitus sekä kukin toimielin omalla tehtäväalueellaan. Kunnallisessa liikelaitoksessa valmistelusta vastaa johtokunta. (KuntaL 39 ja 67 §)

Kunnan ja kuntayhtymän talousarviosta ja -suunnitelmasta säädetään kuntalain 110 §:ssä:

- Valtuuston on vuoden loppuun mennessä hyväksyttävä kunnalle seuraavaksi kalenterivuodeksi talousarvio ottaen huomioon kuntakonsernin talouden vastuut ja velvoitteet. Talousarvion hyväksymisen yhteydessä valtuuston on hyväksyttävä myös taloussuunnitelma kolmeksi tai useammaksi vuodeksi (*suunnitelmakausi*). Talousarviovuosi on taloussuunnitelman ensimmäinen vuosi.
- Talousarvio ja -suunnitelma on laadittava siten, että ne toteuttavat kuntastrategiaa ja edellytykset kunnan tehtävien hoitamiseen turvataan. Talousarviossa ja -suunnitelmassa hyväksytään kunnan ja kuntakonsernin toiminnan ja talouden tavoitteet.
- Taloussuunnitelman on oltava tasapainossa tai ylijäämäinen. Taloussuunnitelman tasapainossa voidaan ottaa huomioon talousarvion laadintavuoden taseeseen kertyväksi arvioitu ylijäämä. Kunnan taseeseen kertynyt alijäämä tulee kattaa enintään neljän vuoden kuluessa tilinpäätöksen vahvistamista seuraavan vuoden alusta lukien. Tässä määräajassa tulee kattaa myös talousarvion laadintavuonna tai sen jälkeen kertynyt alijäämä. Kuntarakennelaissa tarkoitetun uuden kunnan alijäämä tulee kattaa enintään neljän vuoden kuluessa kuntajaon muutoksen voimaantulosta. Kunnan tulee talous-

suunnitelmassa päättää yksilöidyistä toimenpiteistä, joilla alijäämä mainittuna ajanjaksona katetaan.

- Talousarvion otetaan tehtävien ja toiminnan tavoitteiden edellyttämät määrärahat ja tuloarviot sekä siinä osoitetaan, miten rahoitustarve katetaan. Määräraha ja tuloarvio voidaan ottaa brutto- tai nettomääräisenä. Talousarviossa ja -suunnitelmassa on käytötalous- ja tuloslaskelmaosa sekä investointi- ja rahoitusosa.
- Kunnan toiminnassa ja taloudenhoidossa on noudatettava talousarviota.
- Edellä 3 momentissa säädettyä alijäämän kattamisvelvollisuutta sovelletaan myös kuntayhtymiin.

Katso tarvittaessa myös Kuntalaki 110 a § (väliaikaisesti voimassa 1.12.2020–31.12.2025): *Alijäämän kattamista koskevan määrärajan jatkaminen covid-19-epidemiasta johtuvien taloudellisten vaikeuksien vuoksi.* Tällöin valtiovarainministeriö voi kunnan hakemuksesta päättää, että alijäämä on katettava kuuden vuoden kuluessa tilinpäätöksen vahvistamista seuraavan vuoden alusta lukien.

2.2 Talousarvion yhteys kirjanpitoon ja tilinpäätökseen sekä taloustietojen raportointiin

2.2.1 Talousarvion toteutumisvertailu ja osavuosikatsaukset

Talousarvio ja kirjanpito ovat tiiviissä yhteydessä toisiinsa. Kirjanpito tulee järjestää siten, että sen avulla voidaan seurata talousarvion toteutumista ja laatia tilinpäätökseen sisältyvä talousarvion toteutumisvertailu (KuntaL 113 §).

Taloussuunnitelman ja tilinpäätöksen laatimisessa noudatetaan pääosin samoja periaatteita. Talousarvion ja tilinpäätöksen talousarvion toteutumisvertailuun sisällytetään sisäiset erät, jotka on kuitenkin eliminoitava tuloslaskelmasta ja taseesta kunnan tilinpäätöksessä. Lisäksi eroja on liikelaitoksen käsittelyssä.

Talousarviossa käytetään käsitteitä meno tai tulo kaikista taloustapahtumista. Talousarviossa menoa käytetään yleiskäsitteenä tarkoittaen talousarviovuodelle jaksotettujen toimintamenojen lisäksi myös muuta rahankäyttöä muun muassa investointimenoa, lainanlyhennyksiä, antolainausta sekä peruspääoman lisäystä. Talousarviovuodelle jaksotettuja tuloja ovat esimerkiksi verotulot, valtionosuudet, maksu-, myynti- ja muut toimintatulot, korkotulot ja muut rahoitustulot sekä lainanotto.

Talousarvion toteutumisvertailu on tärkeä osa kunnan tilinpäätöstä. Toteutumisvertailussa esitetään erikseen käyttötalouden ja investointien toteutuminen sekä tuloslaskelma- ja rahoitusosien toteutuminen. Tavoitteiden toteutuminen voidaan esittää tehtävittäin toimintakertomuksessa tai talousarvion toteutumisvertailussa. Koko kuntaa koskevien strategisten tavoitteiden toteutuminen esitetään tavallisesti toimintakertomuksessa. Määrärahojen ja tuloarvioiden toteutuminen voidaan esittää tehtävittäin ja hankkeittain toimintakertomuksessa tai erillisenä yhdistelylaskelmana. Tuloslaskelma- ja rahoituslaskelmaosien toteutuminen esitetään laskelmamuodossa. Toteutumisvertailut tulee rajata tietoihin, jotka ovat valtuuston talousarviossa asettamien tavoitteiden, mää-

rärahojen ja tuloarvioiden seurannan kannalta välttämättömiä. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta, 2020)

Talousarvion toteutumisvertailussa seurataan sekä tavoitteiden että määrärahojen ja tuloarvioiden toteutumista. Talousarvion toteutumista on perusteltua seurata mainitun toteutumisvertailun mukaisella asetelmalla myös talousarviovuoden aikana esimerkiksi kolmen kuukauden välein. Valtioneuvoston asetuksella (525/2020) on säädetty kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista. Asetukseen sisältyy myös puolivuosi- ja neljännesvuosikatsauksia koskevat pykälät (12 ja 13 §), joiden mukaan katsauksissa on esitettävä talousarvion toteutuminen. Kuntaliiton hallintosääntömallin mukaan toimielimien tulee seurata talousarvion toteutumista säännöllisesti, esimerkiksi neljännesvuosittain. Toiminnan ja talouden toteutumisesta raportoidaan toimielimille talousarvion hyväksymisen yhteydessä päätetyllä tavalla.

2.2.2 Taloustietojen raportointi

Kunnan on tuotettava tietoja kunnan toiminnasta ja taloudesta kunnan toiminnan, hallinnon ja talouden ohjausta, johtamista ja seurantaa varten sekä kunnan asukkaiden ja palvelujen käyttäjien osallistumis- ja vaikuttamismahdollisuuksien varmistamiseksi. Kunnan on salassapitosäännösten estämättä toimitettava lain nojalla säännöllisesti toimitettavaksi edellytetyt taloustiedot Valtiokonttorille yhteentoimivuuden edellyttämässä muodossa. Kunta vastaa toimittamiensa tietojen oikeellisuudesta. Valtioneuvoston asetuksella voidaan antaa tarkempia säännöksiä tuotettavista tiedoista sekä tietojen tuottamisen ja toimittamisen menettelytavoista ja ajankohdista. (KuntaL 120 a §)

Valtioneuvoston asetuksella (524/2020) on säädetty kunnan taloutta koskevien tietojen toimittamisesta. Kunnan on toimitettava tiedot määräajassa Valtiokonttorin taloustietovarantoon sen ylläpitämän tietojärjestelmän edellyttämässä muodossa (2 §). Kalenterivuoden talousarviota koskevat tiedot on toimitettava viimeistään kalenterivuoden tammikuun 15 päivään mennessä (3 §).

Taloustietojen raportointia ohjaa Automatisoidun raportoinnin käsikirja (AURA), jonka ajantasainen versio löytyy Valtiokonttorin internet-sivuilta (<https://www.valtiokonttori.fi/maaraykset-ja-ohjeet/kuntien-ja-kuntayhtymien-automaattisen-talousraportoinnin-kasikirja-aura/>).

Raportointikokonaisuus KTAS sisältää kuntien ja kuntayhtymien kuntalain mukaiset talousarvio- ja suunnitelmatiedot kokonaistalouden tasolla. Kokonaistaloudella tarkoitetaan ulkoista talousarviota liikelaitokset ja muut eriytetyt yksiköt yhdisteltynä kuten tilinpäätöksessä, sisäiset erät eliminoidaan. Talousarviotietoja ei raportoida konsernitasolla.

3 Taloussuunnittelun tavoitteet ja periaatteet

3.1 Taloussuunnittelun tehtävät

Kunnan taloussuunnittelussa toiminnalla ja taloudella on kiinteä yhteys. Talousarviossa ja -suunnitelmassa tulee osoittaa riittävät resurssit asetettujen tavoitteiden toteuttamiseksi sekä osoittaa, miten toiminta ja investoinnit rahoitetaan. Suunnitelmien tulee turvata kunnan tehtävien hoitaminen. Toisaalta suunnitelmien on oltava realistisia siten, että kunnan talouden tasapaino voidaan säilyttää tai saavuttaa suunnittelukaudella. Talousarvion laadinnassa on otettava huomioon kuntakonsernin talouden vastuut ja velvoitteet.

Talouden suunnittelussa lähtökohtana ovat strategiassa kunnan toiminnalle asetetut pitkän aikavälin tavoitteet, ennakoitujen talouden kehitysnäkymät, arvioitu väestön ja elinkeinojen kehitys sekä muut toimintaympäristön muutokset. Talousarviossa ja -suunnitelmassa otetaan huomioon koko kuntakonserni niin, että tytäryhteisöjen toiminta ja talous kytketään tavoitteiden avulla tiiviisti kunnan strategiaan. Talousarviossa ja -suunnitelmassa hyväksytään sekä kunnalle että kuntakonsernille toiminnan ja talouden tavoitteet.

Talousarviolla ja -suunnitelmalla on kunnassa kolme päätehtävää. Ensiksi niissä asetetaan palvelutoimintaa ja investointihankkeita koskevat tavoitteet; on myös kuvattava palvelutoiminnan ja investointien kokonaisuuden laajuus. Toiseksi talousarvioon ja -suunnitelmaan budjetoidaan menoja ja tuloja koskevat arviot eri tehtäville ja hankkeille. Talousarviovuoden arviot ovat sitovia määrärahoja ja tuloarvioita. Kolmanneksi talousarviossa ja -suunnitelmassa osoitetaan, miten varsinainen toiminta ja investoinnit rahoitetaan.

Talousarvion ja -suunnitelman rakenne palvelee mainittuja kolmea tehtävää: palvelutoimintaa ja investointihankkeita koskevien tavoitteiden asettaminen sekä niiden edellyttämä menojen ja tulojen budjetointi tehdään käyttötalous- ja investointiosissa. Toiminnan ja investointien pääomarahojen ja siihen liittyvät korvaukset osoitetaan tuloslaskelmaosassa ja rahoituslaskelmaosassa.

3.1.1 Tavoitteiden asettaminen

Kuntalaki edellyttää kunnan toiminnalta tavoitteellisuutta ja suunnitelmallisuutta. Valtuuston ja kunnan muiden toimielinten on talousarviossa ja -suunnitelmassa sekä niihin perustuvissa käyttösuunnitelmissa ja erillisbudjeteissa hyväksyttävä toimintaa ja taloutta

koskevat tavoitteet. Talousarviossa ja -suunnitelmassa hyväksytään sekä kunnalle että kuntakonsernille toiminnan ja talouden tavoitteet siten, että talousarvio ja -suunnitelma toteuttavat kuntastrategiaa ja edellytykset kunnan tehtävien hoitamiseen turvataan ottaen huomioon kuntakonsernin talouden vastuut ja velvoitteet.

Toiminnan tavoitteilla ohjataan kunnan toimintaprosesseja ja talouden tavoitteilla tulo- ja pääomarahoitusta sekä resurssien jakoa. Tavoitteet on pyrittävä asettamaan siten, että ne kattavat tehtäväalueen perustehtävät ja ovat toteutettavissa niihin osoitetuilla voimavaroilla. Määräraha tai siinä pysyminen tai lakisääteisten velvoitteiden täyttäminen eivät itsessään ole kuntalain tarkoittamia tavoitteita.

Tavoitteisiin kuuluvat muun muassa kunnan taloudellista tilaa, investointeja, taseen kertynyttä yli-/alijäämäisyyttä, velkaantumista, veroprosentin tasoa ja rahoituksen riittävyyttä kuvaavat sekä erilaiset tuloksellisuutta kuvaavat mittarit.

Kunnan toiminnalle asetettavien tavoitteiden tulee olla mahdollisimman konkreettisia ja yksiselitteisiä. Tavoitteiden tulee kuvata kunnan aikaansaannoskykyä ja positiivisia vaikutuksia kuntalaisten hyvinvointiin sekä kunnan elinvoimaisuuteen. Hyvinvointihyödyillä tarkoitetaan kunnan toimenpiteillä aikaansaatuja positiivisia vaikutuksia kuntalaisten hyvinvointiin. Tavoitteita tulee asettaa mahdollisimman kattavasti eri toiminnoille, mutta kuitenkin siten, että keskitytään esimerkiksi suoritettujen riskienarvioinnin perusteella olennaisiin tavoitteisiin. Tavoitteiden tulee olla riittävän haastavia, mutta kuitenkin niin realistisia, että ne on mahdollista saavuttaa esimerkiksi toimintaa tehostamalla. Lisäksi asetettavien tavoitteiden tulee olla sellaisia, että kunta voi vaikuttaa omilla toimenpiteillä niiden toteutumiseen ja että niiden toteutumista voidaan mitata tai arvioida.

Tavoitteiden ja niiden saavuttamisen edellyttämien toimenpiteiden määrittelyn tulee olla vuorovaikutteinen prosessi ja siinä tulee hyödyntää henkilöstön asiantuntemusta.

3.1.2 Riskienarviointi tavoitteiden asettamisessa

Taloussuunnitteluprosessi tulee kytkeä osaksi riskienarviointia. Talousarvion laadinnan yhteydessä tulee analysoida toimintaympäristön muutoksia, tunnistaa kunnan ja kuntakonsernin tavoitteita uhkaavia riskejä, arvioida niiden vaikutuksia ja toteutumisen todennäköisyyttä sekä laatia tarvittavat suunnitelmat ja toimenpiteet riskien hallitsemiseksi. Asetettujen tavoitteiden saavuttamiseen vaikuttavien tapahtumien tunnistamisen ja arvioinnin tulee siten olla osa tavoitteiden asettamista. Tavoitteiden saavuttamiseksi määritellään toteutettavat toimenpiteet, joiden tuloksellisuutta hallituksen sekä lauta- ja johtokuntien tulee seurata ja arvioida luotettavaan tietoon perustuen riittävän ajantasaisesti.

3.1.3 Kuntastrategiassa asetetut tavoitteet

Tavoitteita kunnan ja kuntakonsernin toiminnalle ja taloudelle asetetaan eri tasoilla. Kuntastrategian, sitä toteuttavien ohjelmien, toiminta- ja taloussuunnitelman sekä talousarvion tavoitteiden tulee muodostaa yhtenäinen ja johdonmukainen kokonaisuus, joka tulee käsitellä kunnan tulosityksiköiden ja tytäryhtiöiden kanssa.

Kuntakonsernin strateginen johtaminen konkretisoituu kuntastrategiassa, toteuttamisohjelmissa sekä talousarviossa ja -suunnitelmassa määriteltyihin selkeisiin päämääriin, tavoitteisiin, toteutettaviin toimenpiteisiin sekä niiden seurantaan ja tuloksellisuuden arviointiin.¹

Kunta päättää kunnan toiminnan pitkän aikavälin tavoitteista kuntastrategiassa. Kuntastrategia tarkistetaan vähintään kerran valtuuston toimikaudessa. (KuntaL 37 §).

Kuntastrategiassa tulee ottaa huomioon:

1. kunnan asukkaiden hyvinvoinnin edistäminen,
2. palvelujen järjestäminen ja tuottaminen,
3. kunnan tehtäviä koskevissa laeissa säädetyt palvelutavoitteet,
4. omistajapolitiikka,
5. henkilöstöpolitiikka,
6. kunnan asukkaiden osallistumis- ja vaikuttamismahdollisuudet,
7. elinympäristön ja alueen elinvoiman kehittäminen.

Kuntastrategian ottamisesta huomioon kunnan talousarvion ja -suunnitelman laatimisessa säädetään kuntalain 110 §:ssä, jonka mukaan talousarvio ja -suunnitelma on laadittava siten, että ne toteuttavat kuntastrategiaa. Strategiassa ilmaistujen kannanottojen tulee sitten selkeästi ohjata kunnan taloussuunnittelua ja myös valtuuston omia talouteen liittyviä päätöksiä talousarviokäsittelyn yhteydessä. Talousarviossa suositeltavaa esittää kuntastrategiassa ja talousarviossa asetettujen tavoitteiden yhteys eli mistä kuntastrategian tavoitteista talousarviotavoite on johdettu.

Kuntastrategiassa valtuuston tulee myös määritellä, miten strategian toteutumista arvioidaan ja seurataan. Koska kuntastrategia ohjaa kunnan taloussuunnittelua, on strategian seuranta ja arviointi luontevaa liittää kunnan talousarvio- ja tilinpäätösprosesseihin.



Kuvio 1. Kunnan talouden ja toiminnan ohjauksen tavoitehierarkia

¹ Harjula - Prättälä: Kuntalaki - taustat ja tulkinnat (2015)

3.1.4 Kunnan tai tehtäväalueen aluetta, asemaa, väestöä ja kokonaistaloutta koskevat tavoitteet

Kunnan asemaa ja alueellista kehittämistä koskevat tavoitteet ovat usein visiotyypisiä tavoitetiloja; esimerkiksi kunta nähdään määrätyllä elinkeino- tai koulutusalueella maakunnallisena tai valtakunnallisena keskuksena.

Väestövaikutuksia koskevia tavoitteita ovat kuntalaisten hyvinvoinnin tasoa ylläpitävät tai kohottavat palvelutavoitteet sekä terveydellisten, sosiaalisten tai koulutukseen liittyvien ongelmien poistamiseen tähtäävät tavoitteet.

Kokonaistaloudelliset tavoitteet voidaan ryhmitellä tulorahoituksen riittävyyttä, vakavaraisuutta ja maksuvalmiutta koskeviin tavoitteisiin. Näillä tavoitteilla on kiinteä yhteys kunnan talouden vakauteen ja tasapainoon. Kunnan talouden kokonaisuuden tärkeimpiä mittareita ovat toiminnan ja investointien rahavirta, velkaantuminen (lainakanta, omavaraisuusaste), nettoinvestoinnit, taseen kertynyt ylijäämä (alijäämä) ja kunnan tuloveroprosentti. Myös muut kriisikuntamittarit, kuten vuosikatteen ja poistojen suhde, laskennallinen lainanhoitokate, lainat ja vuokravastuut, ovat olennaisia kunnan rahoituksen riittävyyttä ja vakavaraisuutta kuvaavia tunnuslukuja.

Tavoitteita voi jäsenellä myös taloudellisuuden, tuottavuuden/tehokkuuden, vaikuttavuuden tai laadun näkökulmista.

Asiakaslähtöiset tavoitteet

Asiakaslähtöiset tavoitteet voivat liittyä palveluiden järjestämiseen tai tuottamiseen. Yhteistä näille on se, että tavoite kohdistuu asiakkaan näkökulmasta havaittavissa olevaan päämäärään. Palvelun hinta, kokonaiskustannukset, vaikuttavuus, laatu, saatavuus ja palvelukyky ovat esimerkkejä asioista, jotka näkyvät palvelun loppukäyttäjille eli asiakkaille.

Palvelun vaikuttavuudella tarkoitetaan tavoiteltuja muutoksia, joita tuotetuilla palveluilla saadaan aikaiseksi asiakkaassa. Tällaisia muutoksia ovat esimerkiksi koulutuspalveluissa oppiminen, lääkäripalveluissa potilaan paraneminen, työllisyyspalveluissa työ- ja toimintakyvyn paraneminen ja lastensuojelussa perheen toimintakyvyn ja tilanteen paraneminen.

Palvelukyky tarkoittaa kykyä palvella asiakasta niin, että tämä on tyytyväinen. Tämä voi heijastua odotuksina yleistä palvelutasoa, saatavuutta, laatua tai muita palveluprosessin osatekijöitä kohtaan. Laadulla voidaan tarkoittaa mitä tahansa palveluun liittyvää osatekijää panoksista tuotokseen. Asiakkaan havaitsemat laadun osatekijät liittyvät palveluprosessiin, saatavuuteen ja tuotokseen.

Myös hankintojen vaikuttavuus on syytä huomioida. Katso tarkemmin Hankinta-Suomen teemaryhmä Hankintojen tiedolla johtaminen ja vaikuttavuus (<https://vm.fi/hankinnat-tiedolla-johtaminen-ja-vaikuttavuus>).

Palvelutoiminnan tuotantoon ja järjestämiseen liittyvät tavoitteet

Palvelutoiminnan tuotantotavoitteet liittyvät palvelutuotteiden sekä suoritteiden määrään ja laatuun sekä palvelutuotannon tuottavuuteen. Tuottavuustavoitteessa yhdistyvät palvelutoiminnan talouden ja toiminnan tavoitteet. Palveluntuottajalle budjetoitu määräraha voidaan sitoa yksikön tuottamiin suoritteisiin, jolloin toteutunut yksikkökustannus antaa viitteitä tuottajan taloudellisesta tehokkuudesta. Suoritemäärittelyn tulisi pohjautua tuotteistukseen. Kokonaistaloudellisista tasapainotavoitteista voidaan johtaa palvelutuotannolle tuottavuustavoite, jonka perusteella määritetään tavoiteltava suoritemäärä ja yksikkökustannus.

Palvelutuotannon tavoitteissa kuten tuotantoa koskevissa tuottavuustavoitteissa tulee huomioida edellä mainittu asiakasnäkökulma sekä laatu. Taloudellisten tuottavuustavoitteiden ei tulisi olla ristiriidassa asiakasnäkökulman tai laatuavoitteiden kanssa.

Kunnan toiminnan kokonaistuloksellisuudella tarkoitetaan kunnan asukkaiden hyvinvoinnin ja alueen elinvoiman turvaamista vaikuttavasti, laadukkaasti ja taloudellisesti niin, että toiminta on kestävää pitkällä aikajänteellä. Tuloksellinen toiminta edellyttää toimintatapaa, jossa kunnan toiminnoille ja palveluprosesseille asetetut toiminnan ja talouden tavoitteet toteuttavat kuntastrategiassa asetettuja tavoitteita. Tuloksellisuuden arvioinnilla tarkoitetaan sekä tuloksellisuuden että tavoitteiden toteutumisen arviointia kunnan toiminnan johtamisessa ja toimielinten päätöksenteossa.

Tuloksellisuus on yläkäsite tuottavuudelle, vaikuttavuudelle, laadulle, kustannusvaikuttavuudelle, tehokkuudelle, taloudellisuudelle sekä työelämän laadulle. Tuloksellisuuden edistämiseksi tulee huomioida, että kunta on vastuussa myös oman henkilöstönsä hyvinvoinnista. Toiminnan voidaan sanoa olevan tuloksellista silloin kun asiakkaiden tarpeisiin vastataan kustannustehokkaasti, vaikuttavasti, laadukkaasti ja työssä jaksaminen on hyvällä tasolla.

3.1.5 Kuntakonserni taloussuunnittelussa

Kuntalaki korostaa kunnan ja konsernin ohjaamista kokonaisuutena. Talousarviossa ja -suunnitelmassa hyväksytään kuntakonsernin toiminnan ja talouden tavoitteet ja talousarviossa tulee ottaa myös huomioon kuntakonsernin talouden vastuut ja velvoitteet. (Kuntalaki 110 §)

Tällöin tarkoituksena on esittää **omana kokonaisuutena** kuntakonsernin kannalta olennaisia tulevia tapahtumia, vastuita ja velkoja, kuten:

- erilaiset konsernijärjestelyt ja konsernirakenteen muutokset
- määräämisvallan hankkiminen konsernin ulkopuolisessa yhtiössä
- merkittävät muutokset mainittujen yhteisöjen liiketoiminnassa ja toimialassa
- merkittävät tytäryhteisön investoinnit tai lainat
- tytäryhteisöille annettavat takaukset tai mahdolliset realisoituvat takausvastuut
- merkittävät leasing- tms. vastuut, jotka liittyvät esimerkiksi investointeihin
- muista merkittävistä sitoumuksista konsernijohtoon tarkemmin määrittelemällä tavalla
- tytäryhteisöjen toimintaan liittyvistä olennaisista riskeistä ja epävarmuustekijöistä

Erityisesti em. seikkojen taloudelliset vaikutukset tulisi tuoda talousarviossa ja -suunnitelmassa esiin. Tarkoituksena ei kuitenkaan ole laatia konsernin talousarviota. Sen sijaan kunnan talousarvion liitteenä voi olla keskeisimpien tytäryhteisöjen talousarviot.

Kuntalain 129 § mukaan kunnan myöntämä laina, takaus tai muu vakuus ei saa vaarantaa kunnan kykyä vastata sille laissa säädetyistä tehtävistä. Kunta ei saa myöntää lainaa, takausta tai muuta vakuutta, jos siihen sisältyy merkittävä taloudellinen riski. Kunnan edut tulee turvata riittävän kattavilla vastavakuuksilla. Vastavakuuksia ei edellytetä osakeyhtiölaissa ja osuuskuntalaissa tarkoitetulta pääomalainalta.

Kuntalaki edellyttää, että talousarviossa asetetaan tavoitteita kuntakonsernille. Valtuusto asettaa tavoitteet kuntakonsernissa samaan tapaan kuin se määrittelee ne kunnassa. Tavoitteilla ohjataan konsernijohtoa, kuntaa eri yhteisöissä edustavia henkilöitä sekä tytäryhteisöjä.

Konsernijohdolle asetettavat tavoitteet voivat koskea tytäryhteisöjen valvontaa ja raportointia sekä keskitettyjen konsernitoimintojen järjestämistä. Keskitetyt toiminnot voivat koskea muun muassa konserniyhteisöjen hankintoja, rahoitusta ja riskienhallintaa sekä tukipalveluja. Lisäksi konsernijohdolle tulee asettaa konsernin asemaa sekä konsernin tulorahoituksen riittävyyttä ja rahoitusasemaa koskevat tavoitteet.

Valtuuston tulee ohjata asettamillaan tavoitteilla myös tytäryhteisöjä niiden omassa tavoitteenasettelussa. Valtuuston ohjaus ei kuitenkaan sido oikeudellisesti tytäryhteisöjä. Tavoiteasettelu tässä tarkoituksessa on luonteeltaan välillistä, pääomistajan tahdon esiintuomista. Valtuuston tavoiteasettelu voi koskea tytäryhteisön asemaa, toiminnan laajuutta ja toimintaedellytyksiä (mm. investoinnit) tai palvelun laatua, hinnoitteluperiaatteita taikka pääoman tuottovaatimuksia. Tytäryhteisölle asetettavat tavoitteet tulee pääsääntöisesti ottaa kunnan ja kuntayhtymän voimassa olevaan talousarvioon ja -suunnitelmaan.

Valtuusto asettaa talousarviossa tytäryhteisöille toiminnan ja talouden tavoitteita, jotka on johdettu kuntastrategiasta ja siihen liittyvästä omistajapolitiikasta sekä yhteisön liiketoiminnasta. Konsernijohtoon on suositeltavaa neuvotella tytäryhteisöjen kanssa asetettavista tavoitteista ennen niiden lopullista hyväksymistä tai kuten konserniohjeessa on mahdollisesti sovittu. Yhteistyön tuloksena asetetuilla tavoitteilla pyritään varmistamaan, että tytäryhteisöjen toiminta on kuntakonsernin kokonaisedun mukaista ja tytäryhteisöjen taloussuunnitelmat perustuvat valtuuston niille asettamiin tavoitteisiin. Käytännöistä ja suunnittelumalleista päättää kuitenkin yhteisön hallitus.

3.1.6 Tavoitteiden mitattavuusvaatimus

Talousarvioissa ja -suunnitelmassa asetettavien tavoitteiden tulee olla selkeitä, jotta niitä voidaan mitata mahdollisimman yksiselitteisillä ja konkreettisilla mittareilla ja menetelmillä. Mittarit voivat olla määrällisiä tai laadullisia. Määrällinen tilastoihin perustuva mittari on usein yksiselitteinen mutta laadullista arviointia suppeampi. Ylemmän tason kokonaistavoite voidaan jalkauttaa toimintayksiköiden tasolle ja asettaa alemman tason tavoitteet siten, että ne toteuttavat kokonaistavoitetta.

Mitattavat tavoitteet asetetaan kuntastrategian mukaisille eri osa-alueille talousarviossa kattaen niin lyhyen kuin pidemmänkin aikavälin. Asetettavat tavoitteet kohdistuvat olen- naiseen toimintoihin ja ohjaavat kehittämään toimintatapoja ja siten toiminnan tulokselli- suutta. Tavoitteiden perusteella tunnistetaan tapahtumat, jotka vaikuttavat tavoitteiden saavuttamiseen. Tunnistetut mahdollisuudet ja vahvuudet hyödynnetään systemaatti- sesti. Tavoitteiden saavuttamista uhkaavat riskit analysoidaan ja merkittäviksi arvioiduille riskeille määritellään tavoitteiden saavuttamisen edellyttämät toimenpiteet.

Erityisen tärkeää on arvioida myös sitä, ohjaavatko tavoitteet kunnan toimintaa eli onko ne asetettu oikein. Tuloksellisuuden arvioinnilla tarkoitetaan siis sekä tuloksellisuuden kokonaisuuden kehityksen että tavoitteiden toteutumisen mittaamista ja arviointia käy- tettävissä olevin keinoin. Toiminnan tulee toteuttaa jatkuvan parantamisen periaatetta niin, että arvioinnin tuloksia hyödynnetään tuloksellisuuden parantamisessa.

Tavoitteiden asetannassa ja mittaamisessa on huomioitava toimintaympäristö ja siinä tapahtuvat muutokset, jotka saattavat aiheuttaa haasteita tavoitteiden saavuttamiselle. Hyvin asetettu tavoite ottaa huomioon toimintaympäristön haasteet.

Investointi- ja kokonaistaloudelliset tavoitteet voidaan asettaa rahamääräisissä mitoissa. Näissä tavoitteissa myös tavoitteen suunniteltu toteutumisajankohta on määrättävissä.

Kunnan asemaa ja aluetta koskevaa strategista tavoitetta voidaan kuvata esimerkiksi sel- laisilla määrällisesti mitattavilla muuttujilla kuin ko. toimialan yritysten lukumäärä kun- nassa tai kunnan alueella toimivien yritysten osuus toimialan markkinaosuudesta.

Väestövaikutuksia koskevia tavoitteita, kuten koulutustason nostamista tai syrjäytymisen estämistä voidaan yleensä mitata joko laadullisilla tai määrällisillä muuttujilla.

Asiakaslähtöisten tavoitteiden määrällinen mittaaminen on mahdollista silloin, kun tavoit- tetta kuvaavan muuttujan arvo on objektiivisesti todennettavissa. Vaikuttavuusmuutokset voivat perustua esimerkiksi asiakkaan toimintakyvyn mittaamiseen tai indikaattoreihin, jotka mittaavat muutoksia esimerkiksi hyvinvoinnissa tai oppimisessa. Odotusajat kerto- vat palvelukyvystä. Asiakastyytyväisyys mittaa palveluprosessin laatua, palvelukykyä sekä vaikuttavuutta asiakkaan näkökulmasta suhteessa asiakkaan odotuksiin.

Tavoitteita tulisi olla kaikista näkökulmista tai ainakin toimintaa tulisi voida arvioida tuloksellisuuden eri alueilta. Kaikesta toiminnasta ei ole tarkoituksenmukaista asettaa tavoitteita taloudellisuuden, tuottavuuden, vaikuttavuuden, laadun ja työelämän laadun näkökulmasta.

Palvelutoiminnan tuotannon mittauskohteena ovat tuotantoprosessin osatekijät eli panokset ja tuotokset sekä niiden kustannukset ja tuotot. Mittaaminen voidaan tehdä kappale- tai rahamääräisenä taikka niistä muodostetuilla tunnusluvuilla. Mittareita ovat tuotantotekijä-, kapasiteetti-, suorite- tai tuotemäärät. Tunnuslukuja ovat suorite- tai tuotekohtaiset yksikkökustannukset sekä tuottavuutta ja kannattavuutta kuvaavat tun- nusluvut. Yksikkökustannusten kehityksen pitkissä aikasarjoissa tulisi huomioida rahan arvossa ja palkkakehityksessä tapahtuvat muutokset. Tuottavuuden näkökulmasta on perusteltua seurata reaalisen yksikkökustannuksen kehitystä.

Palvelutoiminnan tuottavuutta ja tehokkuutta arvioitaessa voidaan tuotosta verrata myös henkilötyön määrään. Laatuvarioitujen tuotteiden ja suoritteiden vertaaminen tuotannon sitomiin henkilötyövuosiin mittaa työn tuottavuutta. Kustannusten korvaaminen henkilötyövuosilla poistaa tiettyjä panosten mittaamiseen liittyviä ongelmia, mutta muuttaa mittarin luonnetta. Mittari kuvaa silloin eri asiaa.

Mitattaville tavoitteille asetettavat tavoitearvot voivat perustua hyvin suoriutuvien verrokkikuntien arvoihin. Toisiin kuntiin verrattaessa on kuitenkin hyvä huomioida kuntakohtaiset erot. Luotettava verrokkiarvo saadaan, kun omaa tavoitetta peilataan samankaltaisen verrokkikuntajoukon keskiarvoon. Tavoite voidaan asettaa myös siten, että verrataan omaa kehitystä yli ajan, jolloin tavoitetta mitataan muutoksena edellisvuoteen.

Myös muille tuotantoon liittyville toiminnoille kuin varsinaiselle tuotannolle voidaan asettaa tavoitteita. Tällaisia toimintoja ovat esimerkiksi tuotantosuunnitelman tai tuotantomenetelmään liittyvän selvityksen laatiminen. Tällöin tavoitteen mittaaminen tarkoittaa lähinnä sen toteamista, onko toimenpide suoritettu vai ei.

Valtuusto ja konsernijohto seuraavat ja arvioivat kuntastrategian toteutumista, kunnan toiminnan tuloksellisuutta ja taloudellisen aseman kehittymistä. Puheenjohtajat suunnittelevat ja organisoivat valtuusto- ja hallitustyöskentelyä siten, että ne voivat riittävästi raportointi- ja arviointitietoon perustuen seurata ja arvioida kuntastrategian ja asetettujen toiminnan ja talouden tavoitteiden saavuttamista. Strategian toteutumisen seuraaminen edellyttää systemaattista raportointijärjestelmää. Valtuusto voi myös tarkastuslautakunnan arviointitoimintaa hyödyntäen suunnitelmallisesti arvioida toiminnan tuloksellisuutta ja tavoitteiden saavuttamista.

3.1.7 Resurssien jako tehtäville ja hankkeille

Tavoitteiden sitominen resursseihin

Kuntalain 110 §:n mukaan tavoitteet tulee sitoa niihin osoitettuihin voimavaroihin. Tämä tarkoittaa, että talousarviossa osoitetaan toiminnan tavoitteiden edellyttämät määrärahat ja tuloarviot. Toisaalta tavoitteiden tehtävänä on osoittaa, mitä vaikutuksia varojen käytöllä on tarkoitus saada aikaan.

Määräraha on valtuuston toimielimelle antama, euromäärältään ja käyttötarkoitukseltaan rajattu valtuutus varojen käyttämiseen määrättyjen tavoitteiden toteutumiseksi. Tuloarvio on vastaavasti valtuuston toimielimelle asettama tulotavoite, joka on sidottu kunnan palvelutavoitteisiin ja niiden toteuttamiseen tarvittaviin menoihin.

Tavoiteasettelun ja budjetoinnin yhdistäminen on vaativa tehtävä. Erityisesti se on sitä asiakaslähtöisten tavoitteiden budjetoinnissa. Yhteensovittamista vaikeuttavat muun muassa seuraavat seikat:

- Tavoite esitetään niin yleisellä tasolla, ettei voida osoittaa, kuinka paljon ja minkä laatuista suoritteita sen saavuttaminen edellyttäisi.
- Tavoitteen saavuttaminen ajoittuu budjettivuoden ulkopuolelle.

- Tavoite ei kuvaa toiminnan päätuotosta vaan sen osaa, esimerkiksi yksittäistä toimenpidettä tai kehittämissuuntaa.
- Tavoiteasettelun ja resurssienjaon perustana olevat tehtävä- ja vastuujaoit eivät ole yhtenevät.

Tavoitteiden ja niiden toteuttamiseen osoitettujen varojen yhteys on helpoimmin osoitettavissa tuotantotavoitteissa ja vaikeammin asiakaslähtöisissä ja päämäärätyyppisissä strategisissa tavoitteissa.

Strategisten hanke- ja projektitavoitteiden yhteys resurssien käyttöön on kuitenkin yleensä määrällisesti osoitettavissa. Kunnan asemaa tai aluetta koskevan tavoitetilan vaatima resursointi voi taas olla vaikeaa.

Tuottavuuden ja kehityshankkeiden seurantajakson tulisi olla riittävän pitkä. Tuottavuuden olisi hyvä perustua pidemmän aikavälin kehittämishankkeisiin, jotka on aikataulutettu ja resursoitu.

Hyvinvointia lisäävien tai sosiaalisia ongelmia poistavien tavoitteiden voi olettaa edellyttävän kunnalta merkittävää rahallista panostusta. Asiakas- ja vaikuttavuustavoitteiden ja resurssien yhteys ei välttämättä ole suoraviivainen vaan portaittainen siten, että vasta tietyn suuruinen resurssien lisäys saa aikaan hyvinvoinnin lisäyksen. Sosiaalinen ongelma voi myös merkittävässä määrin alkaa vähentyä vasta tietyn suuruisella resurssipanostuksella tai ongelma voidaan poistaa resursseja lisäämällä vain tiettyyn rajaan saakka.

Asiakastyytyväisyys vaikuttavuustavoitteena voi olla enemmän tai vähemmän resurssien käyttöön sidottua. Esimerkiksi asiakastilojen viihtyisyyden lisääminen tai henkilöstön palvelualltiutta lisäävä koulutus vaatii yleensä lisäresursseja. Toisaalta palveluasenteen muuttaminen ei välttämättä edellytä erityistä taloudellista lisäpanostusta.

Suoritemäärään perustuvien tuotantotavoitteiden resurssitarve on yleensä osoitettavissa. Sama koskee tuotantotavoitteita, joissa on kyse tietyn toimenpiteen kuten suunnitelman, hallinnon järjestämisen tai kehittämishankkeen toteuttamisesta.

Kunnan lakisääteiset ja vapaaehtoiset tehtävät

Lakisääteisissä tehtävissä kunnan toimivalta resurssien jakamisessa on rajoitettu. Eduskunta voi lainsäädännöllä osoittaa kunnille uusia tehtäviä tai lisätä nykyisiin tehtäviin liittyviä velvoitteita, jotka kunnan on budjetoinnissa otettava huomioon. Resurssien osoittamisen pakollisuudessa kunnan tehtävät voidaan jakaa kolmeen ryhmään: subjektiivisiin oikeuksiin, yleisen järjestämisvelvollisuuden piiriin kuuluviin tehtäviin sekä vapaaehtoisiin tehtäviin.

Subjektiiviset oikeudet

Subjektiiviset oikeudet ovat asiakkaan oikeuksia palveluihin, jotka kunnan on ehdottomasti järjestettävä. Perustuslain nojalla subjektiivisia oikeuksia ovat mm. maksuton perusopetus. Erillisellä lailla säädettyjä subjektiivisia oikeuksia on muun muassa esiopetus. Subjektiivisilla oikeuksilla on etusija resurssienjaossa. Talousarviossa on osoitettava

riittävät resurssit subjektiivisiin oikeuksiin kuuluvien palvelujen järjestämiseen. Määrärahaa on osoitettava tarvetta vastaava määrä. Palvelua ei voi evätä sillä perusteella, ettei siihen ole varattu määrärahaa.

Yleisen järjestämisvelvollisuuden piiriin kuuluvat tehtävät

Yleisen järjestämisvelvollisuuden piiriin kuuluvat lukio- ja ammatillisen peruskoulutuksen opetuspalvelut. Kulttuuritoimessa lakisääteisiin palveluihin kuuluvat kirjaston, kulttuuritoimen ja liikuntatoimen palvelut. Lakisääteisiä perusrakenteen ylläpitämis- ja kehittämistehtäviä ovat muun muassa kaavoitus, rakennusvalvonta, vesihuolto, jätevedenpuhdistus ja ympäristönsuojelu. Yleisessä järjestämisvelvollisuudessa kunnalla on harkintavaltaa toiminnan laajuuden ja varattavien resurssien suhteen. Lakisääteinen toiminta on kuitenkin järjestettävä siten, että palveluja on tarjolla ja toimintaan on varattava määrärahoja.

Vapaaehtoiset tehtävät

Laissa säädettyjen tehtävien lisäksi kunta voi itsehallintonsa perusteella ottaa hoidettavakseen tehtäviä harkintansa mukaan. Näitä vapaaehtoisia tehtäviä ovat muun muassa elinkeinoelämän edistäminen, vapaa-aikatoimintaan liittyvät palvelut, ammatillinen lisäkoulutus, oppisopimuskoulutus ja vapaa sivistystyö. Vapaaehtoisia perusrakennepalveluja ovat esimerkiksi asuntotoimi ja joukkoliikenne. Voimavarojen osoittaminen vapaaehtoiseen palveluihin on kunnan päätösvallassa.

3.1.8 Varsinaisen toiminnan ja investointien rahoitus

Talousarvion ja -suunnitelman tehtävänä on tavoitteiden asettamisen ja voimavarojen jakamisen lisäksi osoittaa, miten varsinainen toiminta ja investoinnit rahoitetaan. Tuloslaskelmassa esitetään tulorahoituksen riittävyys käyttötalouden menoihin ja poistoihin. Rahoitusosassa esitetään, miten investoinnit, muut sijoitukset pysyviin ja vastaaviin ja pääoman palautukset tulorahoituksen lisäksi muutoin rahoitetaan.

Kunnan toiminnan jatkuvuus edellyttää, että rahan lähteiden on katettava rahan käyttö. Jos tulorahoitus ei riitä menoihin, kunnan on rahoitusosassa osoitettava tarvittava muu rahoitus. Kunta voi kattaa rahoitustarvettaan lainanotolla tai vapauttamalla taseen pysyviin ja vaihtuviin vastaaviin sitoutunutta pääomaa. Kuntayhtymä voi perussopimuksen puitteissa kattaa rahoitustarvettaan myös jäsenkuntien omanpääomaneitoisilla sijoituksilla. Rahoitusosan viimeinen rivi osoittaa talousarvion ja -suunnitelman vuotuisen vaikutuksen kunnan maksuvalmiuteen.

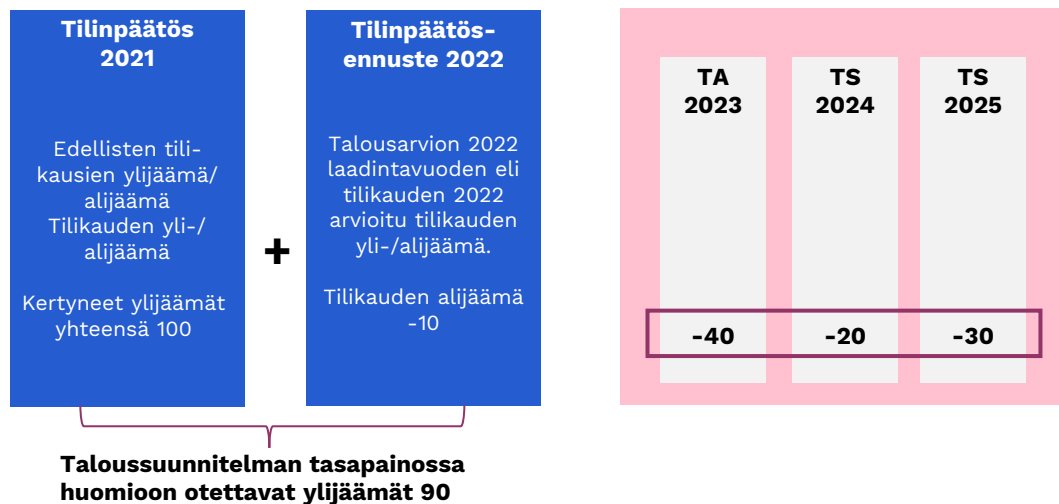
3.2 Taloussuunnittelun periaatteet

3.2.1 Tasapainoperiaate

Kuntalaki velvoittaa kuntaa huolehtimaan tulorahoituksen riittävydestä ja maksuvalmiuden säilyttämisestä. Suunnittelun toiminnan ja hankkeiden on oltava realistisia suhteessa käytettäviin varoihin. Taloussuunnitelmassa on esitettävä yksilöidyt toimenpiteet edellisiltä tilikausilta kertyneen tai kuluvalta tilikaudelta kertyvän alijäämän kattamiseksi. Muodollista tulojen ja menojen tasapainottamista vuositason ei kuitenkaan edellytetä.

Taloussuunnitelman on oltava tasapainossa tai ylijäämäinen. Taloussuunnitelman tasapainossa voidaan ottaa huomioon talousarvion laadintavuoden taseeseen kertyväksi arvioitu ylijäämä. Taloussuunnitelma voi siten olla alijäämäinen, mutta vain enintään siihen määrään kuin laadintavuoden lopussa arvioidaan kertyvän ylijäämää. Ylijäämän määrän arvioinnissa otetaan huomioon edellisen vuoden tilinpäätöksen lisäksi laadintavuoden talousarvio ja siihen tehdyt muutokset sekä muut tiedossa olevat laadintavuoden tulokseen vaikuttavat tekijät. Kunnan laatiessa taloussuunnitelmaa se voisi siten ottaa huomioon tasapainossa edellisen tilinpäätöksen ylijäämäerien ja talousarvion laadintavuoden arvioitujen ylijäämäerien yhteenlasketun määrän.

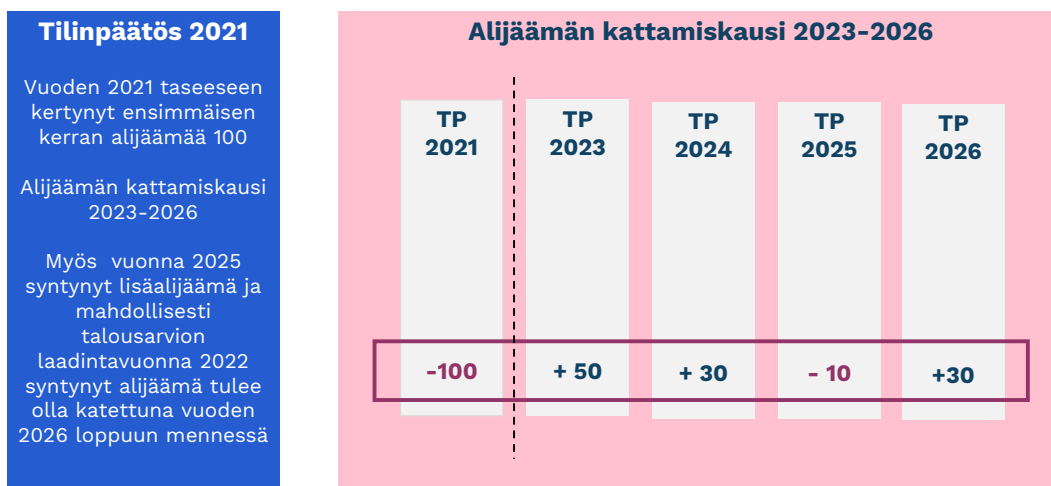
Ylijäämäeriin rinnastetaan myös vapaaehtoiset varaukset ja poistoero, jotka ovat kirjataessa vähentäneet tilikauden ylijäämää. Kuntalain 110 §:ssä tarkoitettu ylijäämä laskeetaan siten edellisten tilikausien yli- tai alijäämän, tilikauden yli- tai alijäämän sekä vapaaehtoisten varausten ja poistoeron summana. (HE 242/2020).



Kuvio 2. Taloussuunnitelman tasapaino.

Kunnan taseeseen kertynyt alijäämä tulee kattaa enintään neljän vuoden kuluessa tilinpäätöksen vahvistamista seuraavan vuoden alusta lukien. Tässä määräajassa tulee kattaa myös talousarvion laadintavuonna tai sen jälkeen kertynyt alijäämä². Kuntarakennelaisissa tarkoitettua uuden kunnan alijäämä tulee kattaa enintään neljän vuoden kuluessa kuntajaon muutoksen voimaantulosta. Kunnan tulee taloussuunnitelmassa päättää yksilöidyistä toimenpiteistä, joilla alijäämä mainittuna ajanjaksona katetaan. Kuntalain 110 §:n säännös alijäämän kattamisvelvollisuudesta koskee myös kuntayhtymää.

2 Ks. lisäksi kuntalain 110 a §:n mukainen väliaikainen muutos 1.12.2020–31.12.2025 koskien alijäämän kattamista koskevan määräajan jatkamista COVID-19-epidemiasta johtuvien taloudellisten vaikeuksien vuoksi.



Kuvio 3. Alijäämän kattamiskausi.

Talouden tasapainoperiaate sisältää myös sen, etteivät kunnan sitoumukset ja niihin liittyvät riskit saa ylittää sen voimavaroja. Tämä edellyttää kuntakonsernin riskienhallinnan toimivuutta. Huomioon on otettava kuntakonsernin talouden vastuut ja velvoitteet. Erityinen riski liittyy esimerkiksi lainatakauksiin ja vakuuksiin yhteisöille, jotka eivät ole kunnan määräysvallassa.

Kuntalain 118 §:ssä on säädetty erityisen vaikeassa taloudellisessa asemassa olevan kunnan arviointimenettelystä. Sen mukaan arviointimenettely voidaan käynnistää, jos kunta ei ole kattanut kunnan taseeseen kertynyttä alijäämää kuntalain 110 §:n 3 momentissa säädettyssä määräajassa. Arviointimenettely voidaan lisäksi käynnistää, jos asukasta kohden laskettu kertynyt alijäämä on kuntakonsernin viimeisessä tilinpäätöksessä vähintään 1000 euroa ja sitä edeltäneessä tilinpäätöksessä vähintään 500 euroa, tai kunnan rahoituksen riittävyttä tai vakavaraisuutta kuvaavat kunnan ja kuntakonsernin talouden tunnusluvut ovat kahtena vuonna peräkkäin täyttäneet seuraavat raja-arvot:

- 1) kunnan konsernituloslaskelman vuosikatteen ja poistojen suhde on alle 80 prosenttia;
- 2) kunnan tuloveroprosentti on vähintään 2,0 prosenttiyksikköä korkeampi kuin kaikkien kuntien painotettu keskimääräinen tuloveroprosentti;
- 3) asukasta kohden laskettu kunnan konsernitilinpäätöksen lainojen ja vuokravastuiden määrä ylittää kaikkien kuntien konsernitilinpäätöksen lainojen ja vuokravastuiden keskimääräisen määrän vähintään 50 prosentilla;
- 4) konsernitilinpäätöksen laskennallinen lainanhoitokate on alle 0,8.

Mikäli kunta on ollut kuntalain 118 §:n tarkoittamassa arviointimenettelyssä, on talousarvio ja -suunnitelma laadittava siten, että ne toteuttavat arviointiryhmän ehdotuksen perusteella tehtyä valtuuston päätöstä tarvittavista toimenpiteistä kunnan asukkaiden palvelujen turvaamiseksi (toimenpideohjelma).

3.2.2 Brutto- ja nettoperiaate

Bruttoperiaate tarkoittaa, että menot ja tulot budjetoidaan erikseen määrärahoina ja tuloarvioina. Menettely on perusteltu silloin, kun tehtävä rahoitetaan pääsääntöisesti verorahoituksella. Myös silloin, kun tehtävän menot eivät riipu siihen kohdistuvista tuloista, on bruttoperiaate ensisijainen, vaikka tulojen määrä olisi merkittävä.

Nettoperiaate tarkoittaa, että talousarviossa sitovuus määrätään nettomääräisesti tulojen ja menojen erotuksena. Tämä on tarkoituksenmukaista tehtävissä, jotka rahoitetaan pääosin palvelujen myynti- ja maksutuloilla. Esimerkiksi kuntien yhteistoiminnassa toimintaa ylläpitävä kunta budjetoit sitovana vain oman osuutensa menoista. Kuntayhtymässä nettobudjetointia sovelletaan pääsääntöisesti kaikissa tehtävissä, joihin kohdistetaan jäsenkuntien maksuosuuksia ja muita tuloja.

3.2.3 Suorite- ja realisointiperiaate

Menojen suoriteperiaate tarkoittaa, että talousarvioon ja -suunnitelmaan otetaan varainhoitovuoden aikana vastaanotetuista tuotannontekijöistä aiheutuvat tulot ja muut sellaiset menot, joiden suorittamiseen kunta on varainhoitovuoden aikana sitoutunut. Tulojen realisointiperiaate tarkoittaa, että talousarvioon ja -suunnitelmaan otetaan varainhoitovuoden aikana suoritteiden luovuttamisesta aiheutuvat ja muut lopullisesti kunnalle kuuluvat tulot.

3.2.4 Täydellisyysperiaate

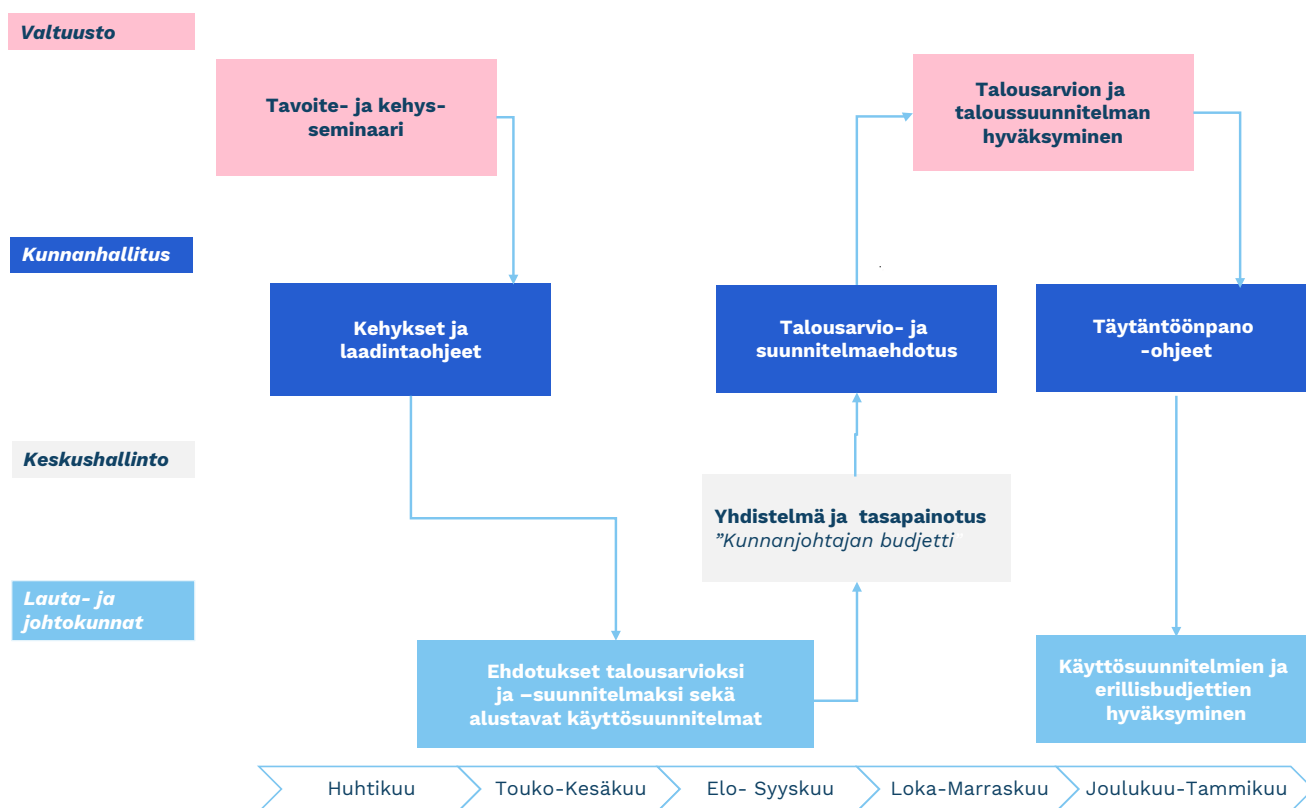
Täydellisyysperiaatteen mukaan talousarvioon on otettava kunnan rahan käyttö ja rahan lähteet kokonaisuudessaan. Tiedossa olevia menoja tai tuloja ei voi jättää talousarviosta pois. Täydellisyysperiaatteen mukaan myös kunnan eri tehtävien sisäiset ostot ja myynnit otetaan talousarvioon, vaikka niihin ei suoraan liittyisi rahan käyttöä.

3.2.5 Kehysbudjetointiperiaate

Valtuustolla on laaja harkintavalta päättää talousarvion määrärahakokonaisuuksista. Pääsääntöisesti määräraha asetetaan tehtäväkohtaisena siten, että toiminnan tavoitteet ja niiden saavuttamiseen varatut varat ovat yhdistettävissä talousarviossa. Joissakin tapauksissa talousarvion kehysajattelussa saatetaan mennä tätä pidemmälle: esimerkiksi lautakunnalle tai kokonaisuudelle palvelualueelle osoitetaan kokonaisuudella määräraha useiden eri tehtävien hoitamiseen. Tällöin valtuuston mahdollisuus palvelutoiminnan tehtäväkohtaiseen ohjaamiseen voi kuitenkin heikentyä olennaisesti. Valtuusto ei voi hyväksyä talousarviota niin yleispiirteisenä, ettei sen enää voida katsoa käyttävän sille kuuluvaa talousarviovaltaa.

4 Kunnan talousarvion ja -suunnitelman valmistelu ja hyväksyminen

Talousarvion ja -suunnitelman valmistelu on vuosittain toistuva prosessi, johon osallistuvat kunnan toimielimet, viranhaltijat ja työntekijät, joilla on tulosvastuuta tavoitteiden toteutumisessa ja jotka ovat tilivelvollisia varojen käytöstä. Alla on esitetty ohjeellinen kuvio valmistelun ajallisesta etenemisestä kunnan päätöksenteossa ja organisaatiossa.



Kuvio 4. Kunnan talousarvion ja -suunnitelman valmistelu- ja hyväksymisprosessi.

Kunnan määrittelemien vastuutahojen velvollisuutena on analysoida toimintaympäristön muutoksia ja tunnistaa talousarvion valmistelun yhteydessä tavoitteita uhkaavia riskejä, arvioida riskien vaikutuksia ja laatia tarvittavat suunnitelmat riskien hallitsemiseksi. Käytännössä sisäinen valvonta ja riskienhallinta kytkeytyvät vuosittaiseen talousarvio- ja tilinpäätösprosessiin.

4.1 Suunnittelukehykset

Talousarvio ja -suunnitelma laaditaan samanaikaisesti. Laadintaprosessin aloittaa tavallisesti valtuuston tavoite- ja kehysseminaari, jossa käydään läpi kunnan toiminnan kehittämistarpeet ja -tavoitteet sekä taloudellinen tilanne.

Tavoiteasettelun ja resurssien budjetoinnin pohjana on valtuuston hyväksymä kuntastrategia. Lisäksi voidaan laatia kuntastrategiaan perustuvat tehtäväkohtaiset palvelusuunnitelmat, joissa esitetään, miten kunnan palvelut tullaan suunnittelukaudella kuntalaisille eri toimialoilla järjestämään.

Kuntastrategiassa ja palvelusuunnitelmissa otetaan huomioon palvelutarpeiden kehitys, kunnan voimavarojen riittävyys sekä yhteistyö muiden kuntien ja yhteisöjen kanssa. Oman palvelutuotannon vaihtoehtona voidaan käyttää ulkopuolista yksityistä tai toisen kunnan tai kuntayhtymän palvelutarjontaa.

Konserninäkökulma on tärkeä tavoiteasettelussa. Kuntakonsernia koskevilla tavoitteilla valtuusto ohjaa konsernijohdon lisäksi kuntaa eri yhteisöissä edustavia henkilöitä. Valtuuston tavoitteet ohjaavat myös tytäryhteisöjä niiden tavoiteasettelussa, vaikka ne eivät ole oikeudellisesti sitovia.

Meno- ja tulokehysten perusteina ovat kuntastrategian ja palvelusuunnitelmien lisäksi talousarvion laadintavuoden tilinpäätösarvio ja sitä edeltävän vuoden tilinpäätös ja voimassa oleva taloussuunnitelma. Kunnassa tärkeän tulokehysten muodostaa verorahojen kehitysarvio ja kuntayhtymässä maksuosuuksia koskevat sopimukset.

Kehyspäätöksessään kunnanhallitus asettaa bruttobudjetoitaville tehtäville bruttomääräiset meno- ja tulokehukset sekä nettobudjetoitaville tehtäville nettomääräiset tulokehukset, jotka sidotaan kuntastrategiassa ja tehtäväkohtaisissa palvelusuunnitelmissa asetettuihin tavoitteisiin. Kehyksessä voidaan asettaa myös menojen kasvua rajoittavia tai tulojen vähimmäistasoa tai palvelujen hinnoittelua koskevia vaatimuksia ja rajauksia.

4.2 Laadintaohjeet

Talousarvion laadintaohjeella tarkoitetaan kunnanhallituksen menettelyohjetta laadinta-aikataulusta, tehtäväkohtaisista käyttö-, investointi-, tuloslaskelma- ja rahoitusosien asetelmista, kunnassa sovellettavasta tavoiteluokituksesta sekä sitovien erien yhtenäisestä esittämistavasta.

Laadintaohjeessa voidaan ohjeistaa myös palvelu- ja tuotantosopimusten tekemistä ja sopimushinnoittelua esimerkiksi kunnan tai kuntakonsernin tilaaja- ja tuottajatehtävien kesken.

4.3 Toimielinten talousarvio- ja -suunnitelmaehdotukset

Toimielimet valmistelevat tehtävä- ja hankekohtaiset talousarvio- ja -suunnitelmaehdotuksensa kunnanhallituksen antamien kehysten ja ohjeiden pohjalta.

Tilaaaja- ja tuottajatehtävien budjettiehdotukset perustuvat niiden keskinäisiin palvelusopimuksiin, joiden perusteena ovat valtuuston tilaajalautakunnalle hyväksymät palvelusuunnitelmat tai niitä ohjaavat kehukset.

Yhteistoiminnan talousarvion ja -suunnitelman valmistelussa on sopimuskunnille varattava tilaisuus esityksen tekemiseen yhteistoiminnan tavoitteista ja rahoituksesta. Esitys yhteistoimintatehtävän talousarvioksi ja -suunnitelmaksi on annettava sopimuskunnille tiedoksi ennen vastuukunnan valtuuston talousarviokokousta.

4.4 Keskushallinnon yhdistely ja tasapainotus

Keskushallinto yhdistelee toimielinten ehdotukset talousarvioksi ja -suunnitelmaksi. Jos toimielimet eivät ole pysyneet annetuissa kehyksissä tai jos toiminnan ja talouden perusteet ovat olennaisesti muuttuneet kehyksen antamisesta, keskushallinto valmistelee tasapainotusehdotuksen kunnanhallitukselle tai taloussuunnittelusta vastaavalle kunnanhallituksen jaostolle. Tätä ehdotusta on usein nimitetty kunnanjohtajan budjetti-esitykseksi.

Talousarvion tasapainotukseen vaikuttavat olennaisesti ratkaisut, jotka valtion budjetissa tehdään muun muassa kuntien valtionosuuksista ja verotuksesta.

4.5 Talousarvio- ja taloussuunnitelmaehdotuksen hyväksyminen

Kunnanhallitus valmistelee talousarvio- ja suunnitelmaehdotuksen valtuustolle. Kuntalaissa ei ole erikseen säädetty, mihin mennessä hallituksen on annettava oma esityksensä. Seuraavan vuoden veroprosentit on annettava verohallinnolle 17. marraskuuta mennessä, joten ennen sitä hallituksen esitys talousarvioksi tulee käytännössä olla selvillä.

Valtuuston on vuoden loppuun mennessä hyväksyttävä kunnalle talousarvio ja sen yhteydessä laadittu taloussuunnitelma. Jos valtuusto ei ensimmäisessä käsittelyssä hyväksy talousarviota tai vaatii siihen muutoksia, ehdotus palautuu hallitukselle uudelleen valmisteltavaksi. Valtuuston talousarviokäsittelyjen lukumäärää ei laissa rajoiteta. Talousarvion kaikki erät hyväksytään yksinkertaisella enemmistöllä.

Jos talousarviota ei saada hyväksytyksi vuoden loppuun mennessä, on kunnan tulot kuitenkin kannettava ja välttämättömät menot suoritettava, kunnes talousarvio on hyväksytty.

4.6 Käyttösuunnitelmien ja erillisbudjettien hyväksyminen

Valtuuston hyväksyttyä talousarvion saattaa kunnanhallitus sen täytäntöönpano-ohjeineen lauta- ja johtokuntien noudatettavaksi. Kunnanhallitus, lautakunnat ja johtokunnat hyväksyvät sen jälkeen bruttobudjetoitavien tehtävien käyttö- ja hankesuunnitelmat ja nettobudjetoitavien tehtävien tulos-, investointi- ja rahoitusbudjetit.

Käyttösuunnitelmalla tarkoitetaan tehtävän käyttötalousosan jakamista osatehtäville osatavoitteiksi, osamäärärahoiksi ja osatuloarvioiksi. Käyttösuunnitelman hyväksyy toimielin, joka on tulosvastuussa tavoitteiden toteutumisesta ja joka on tilivelvollinen tehtävän taloudesta.

Hankesuunnitelmalla tarkoitetaan toimielimen toimivaltaan kuuluvan investointiosan jakamista eri hankkeille ja kohteille. Hankesuunnitelman hyväksyminen on tarpeen silloin, kun valtuusto siirtää toimivallan toimielimelle osoittamansa investointimäärärahan jakamisesta eri hankkeille ja edelleen eri kohteille. Muutoin erillisen hankesuunnitelman laatiminen ei liene tarpeen.

Käyttö- ja hankesuunnitelmat laaditaan pääsääntöisesti vain talousarviovuodeksi.

Erillisbudjetit hyväksyy tehtävästä vastaava toimielin sen jälkeen, kun valtuusto on kunnan talousarvioissa hyväksynyt tehtävää sitovat erät. Muut erillislaskelmat laaditaan myös suunnitteluvuosille.

Käyttö- ja hankesuunnitelmien sekä erillisbudjettien osatavoitteiden asettamisen pitää perustua valtuuston talousarviossa asettamiin tavoitteisiin.

Toimivalta käyttö- ja hankesuunnitelmien sekä erillisbudjettien hyväksymiseen annetaan yleensä valtuuston hyväksymässä hallintosäännössä. Johtokunnan tehtävästä hyväksyä liikelaitoksen talousarvio säädetään kuntalaissa.

5 Talousarvion ja muiden taloussuunnitelmien sitovuus

5.1 Talousarvion sitovuus

Talousarvion sitovia eriä ovat kuntalain 110 §:n mukaisesti valtuuston hyväksymät toiminnan ja talouden tavoitteet ja niiden edellyttämät määrärahat ja tuloarviot.

5.1.1 Tavoitteen sitovuus

Tavoitteet ovat osa talousarviota, jota kunnan toiminnassa ja taloudenhoidossa on noudatettava. Lähtökohtaisesti kaikki valtuuston talousarviossa asettamat tavoitteet ovat sitovia siten, että ne on tarkoitettu toteutettavaksi. Toiminnan ja talouden yhteen kytken korostamisesta seuraa, että määrärahan tai tuloarvioiden muutosten vaikutukset toiminnallisiin tavoitteisiin selvitetään. Jos tavoitteet eivät ole saavutettavissa talouden perusteissa tapahtuneiden muutosten takia, on valtuuston hyväksyttävä myös tavoitteita koskevat muutokset.

Tavoitteiden sitovuusmäärittelyssä on kuitenkin eroja siinä, kuinka tavoitemittarin arvo rajataan. Toimenpide- ja hanketavoitteissa tavoitearvo yleensä on yksiselitteinen ja tarkka. Suorite- ja yksikkökustannustavoitteita taas ei välttämättä ole järkevää määritellä tarkasti valtuustotasolla, vaan niihin on perusteltua jättää joustovaraa. Vaikuttavuustavoitteissa yleisesti ottaen voidaan olettaa, että kunnan on mahdollista päättää palvelun saatavuudesta, riittävydestä ja kohdentuvuudesta, jolloin tavoitearvot voidaan määritellä hyvinkin sitoviksi. Sen sijaan muutokset asiakkaan tai väestöryhmän hyvinvoinnissa voivat olla seurausta suuressa määrin muista tekijöistä kuin kunnan palveluista. Tällöin tavoitearvoja joudutaan ehdollistamaan tiettyjen ulkoisten edellytysten täyttymisellä. Strategiset hanketavoitteet ovat pääsääntöisesti rahan ja aikaan sidottuja. Sen sijaan kunnan asemaa ja aluetta koskevat strategiset tavoitteet ovat yleensä ajallisesti väljiä suuntavoitteita. Talousarviossa tulee selkeästi ilmaista valtuustoon nähden sitovat tavoitteet.

5.1.2 Rahamääräisten erien sitovuus

Määrärahan sitovuus

Kuntalain mukaan talousarvioon otetaan toiminnan tavoitteiden edellyttämät määrärahat. Määräraha on valtuuston toimielimelle antama euromäärältään ja käyttötarkoitukseltaan rajattu valtuutus varojen käyttämiseen.

Toimielimellä on valtuutus käyttää sille talousarviossa osoitettu määräraha määrättyyn käyttötarkoitukseen tai määrätyn tavoitteen toteuttamiseen. Toimielin ei saa ylittää sille talousarviossa osoitettua määrärahaa. Jos määräraha osoittautuu riittämättömäksi, on talousarviota muutettava. Muutoksen yhteydessä on osoitettava, miten rahoitustarve katetaan. Toisaalta toimielin ei ole velvollinen käyttämään määrärahaa kokonaisuudessaan, jos toiminnalle asetetut tavoitteet muutoin saavutetaan tai määrärahan käyttötarkoitus muutoin toteutuu.

Määrärahat ja tuloarviot voidaan talousarviossa määrätä sitoviksi joko brutto- tai nettoperiaatteen mukaan. Talousarvion hyväksymisen yhteydessä päätetään sitovuustasosta. Sitovuustaso määritetään esimerkiksi kunkin talousarvion osan (käyttötalous-, investointi-, tuloslaskelma- ja rahoitusosan) yhteydessä perustelutekstissä tai muutoin osoitetaan selkeästi, mitkä erät ovat valtuustoon nähden sitovia. Nettoperiaatteella tarkoitetaan sitä, että valtuusto päättää talousarviossa tulojen ja menojen erotuksen määrärahana tai tuloarviona.

Nettoperiaatteen hyväksyminen edellyttää määrärahojen ja tuloarvioiden yhdenmukaista kohtelua. Määrärahojen korottamista tai tuloarvion alentamista koskeva talousarvion muutos on käsiteltävä valtuustossa riippumatta siitä, johtuuko poikkeama arvioitujen bruttomenojen ylitymisestä vai bruttotulojen alittumisesta.

Valtuuston myöntämä määräraha (tai menojen pysyminen määrärahan puitteissa) ei ole kuntalain tarkoittama talouden tavoite. Myöskään pysyminen tietyn palvelun suunniteltujen kustannusten puitteissa ei ole kuntalain tarkoittama talouden tavoite.

Tuloarvion sitovuus

Kunnan tuloarviot ovat paitsi tavoitteellisia myös velvoittavia. Tuloarvio on valtuuston asettama tulotavoite, jonka olennainen alittuminen todennäköisesti vaikuttaa rahoituksen perusteisiin talousarviossa. Jos esimerkiksi merkittävä tuloerä kuten verotulo, valtionosuus tai pysyvien vastaavien hyödykkeen myynti on jäämässä olennaisilta osin toteutumatta, on rahoitustarpeen kattamiseen osoitettava kate muulla tulo- tai pääomarahoituksella taikka menojen karsimisella.

Kun kyse on nettotuloarviosta, puoltaa sen velvoittavuutta paitsi edellä mainitut rahoitukselliset syyt myös vaatimus brutto- ja nettobudjetoitujen tehtävien yhdenmukaisesta kohtelusta.

Tuloarvioiden noudattamista voidaan perustella myös tavoitteista käsin; jos tavoitteiden toteutuminen riippuu tuloarvion toteutumisesta, joudutaan tavoitteita tarkistamaan tulojen alittumisen takia.

Bruttoperiaatteella määrätty tuloarvio on sitova, jos toiminnan ja talouden tavoitteista poikkeaminen edellyttää talousarvion muuttamista.

Määrärahojen ja tuloarvioiden yhteenvetolaskelma

Talousarvion määrärahoista ja tuloarvioista voidaan esittää talousarviossa yhteenvetolaskelma, johon on koottu käyttötalousosan, investointiosan, tuloslaskelmaosan ja rahoitusosan valtuuston sitoviksi hyväksymät erät. Taulukosta tulisi käydä ilmi, onko määräraha tai tuloarvio brutto- vai nettomääräinen.

Talousarvion sitovista määrärahoista ja tuloarvioista ilman liikelaitoksia on tilinpäätöksessä esitettävä yhteenvetotaulukko, johon on koottu käyttötalousosan, investointiosan, tuloslaskelmaosan ja rahoitusosan valtuuston sitoviksi hyväksymien erien talousarvio, toteutuma, poikkeama, talousarvion muutos ja poikkeama talousarviomuutoksen jälkeen (Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta).

Taulukko 1. Määrärahojen ja tuloarvioiden yhteenvetotaulukko.

TALOUSARVION MÄÄRÄRAHOJEN JA TULOARVIoidEN YHTEENVETO			
	Sitovuus ¹⁾	Määrärahat	Tuloarvot
KÄYTTÖTALOUSOSA			
Toimielin A			
Tehtävä 1	N	1 200	0
Tehtävä 2	B	800	100
...			
Toimielin N			
Tehtävä 1	B	1 600	80
TULOSLASKELMAOSA			
Verotulot	B	0	2 400
Valtionosuudet	B	0	1 970
Korkotulot	B	0	150
Muut rahoitustulot	B	0	70
Korkomenot	B	100	0
Muut rahoitusmenot	B	80	0
Satunnaiset erät	B	20	10
INVESTOINTIOSA			
Toimielin A			
Hanke/Hankeryhmä 1	B	300	120
Hanke/Hankeryhmä 2	B	1 250	200
...			
Toimielin N			
Hanke/Hankeryhmä 1	B	450	100
RAHOITUSOSA			
Antolainauksen muutokset			
Antolainasaamisten lisäys	B	100	0
Antolainasaamisten vähennys	B	0	60
Lainakannan muutokset			
Pitkäaikaisten lainojen lisäys	B	0	500
Pitkäaikaisten lainojen vähennys	B	150	0
Lyhytaikaisten lainojen muutos	N	0	80
Oman pääoman muutokset	B	0	30
Vaikutus maksuvalmiuteen		0	180
TALOUSARVION LOPPUSUMMA		6 050	6 050

1) N = sitovuus nettomääräraha/-tuloarvio, B = bruttomääräraha/-tuloarvio

Yhteenvetolaskelmaan otetaan kaikkien tehtävien ja investointihankkeiden sitovat määrärahat ja tuloarviot lukuun ottamatta liikelaitosten talousarvioita. Muun taseyksikön vuosikate esitetään laskelmassa käyttötalousosan sitovana nettomääräisenä tuloarviona. Koska taseyksikön budjetoidut rahoitustulot ja -menot sisältyvät jo vuosikatteeseen, ei mainittuja eriä sisällytetä yhteenvetolaskelman tuloslaskelmaosan vastaaviin rahoituseriin.

Yhteenvetolaskelman määrärahojen ja tuloarvioiden yhteismäärien tulee olla yhtä suuret.

5.2 Taloussuunnitelman sitovuus

Talousarvion sitovuus on oikeudellisesti vahvempi kuin taloussuunnitelman. Taloussuunnitelma on kuitenkin kunnan viranomaisia ja viranhaltijoita toiminnallisesti velvoittava asiakirja, vaikka siitä ei voida esimerkiksi tehdä oikaisuvaatimusta tai siihen ei voida oikeudellisesti vedota.

Voimassa oleva taloussuunnitelma ohjaa talousarviovalmistelua. Siitä saa poiketa vain perustellusta syystä. Taloussuunnitelman velvoittavuus korostuu myös alijäämän kattamissäädösten vuoksi.

5.3 Käyttö- ja hankesuunnitelman sekä osabudjettien sitovuus

Lakisääteinen talousarviositovuus koskee valtuuston hyväksymiä toiminnan tavoitteita sekä määrärahoja ja tuloarvioita. Muun toimielimen käyttösuunnitelmassa asettamat osatavoitteet, osamäärärahat ja osatuloarviot sitovat toimielimen alaista viranhaltijaa ja työntekijää samalla tavoin kuin muukin toimielimen tekemä päätös.

5.4 Talousarvion muuttaminen

Talousarvioon tehtävistä muutoksista päättää valtuusto. Talousarvion muutosten esittämiselvoite koskee sekä tavoitteita että niiden edellyttämiä määrärahoja ja tuloarvioita. Esimerkiksi määrärahan korottamisen tai alentamisen yhteydessä on arvioitava, ovatko asetetut tavoitteet oikeassa suhteessa muutettuihin määrärahoihin ja tuloarvioihin.

Myös nettomäärärahan korottamista tai nettotuloarvion alittamista koskeva muutospäätös on tehtävä valtuustossa riippumatta siitä, aiheutuuko poikkeama arvioitua suuremmista bruttomenoista vai arvioitua pienemmistä bruttotuloista.

Kuntien yhteistoimintatehtävissä talousarvioon tehtävistä muutoksista päättää vastuukunnan valtuusto. Esitys talousarvion muuttamiseksi annetaan sopimuskunnille tiedoksi ennen valtuuston kokousta, jossa muutoksesta on tarkoitus päättää. Menettelystä on sovittava tarkemmin yhteistyösopimuksessa.

Suomen Kuntaliiton hallintosääntömallissa on lähdetty siitä, että talousarvioon tehtävät muutokset on esitettävä valtuustolle talousarviovuoden aikana (Hallintosääntömalli 8. luku, 64 §).

Talousarviopoikkeamista, joita ei ole hyväksytty talousarviomuutoksina valtuustossa, on annettava selvitys toimintakertomuksessa.

6 Kunnan talousarvion ja -suunnitelman rakenne ja sisältö

6.1 Talousarvioasetelman osat ja rakenne

Talousarvioasetelma muodostuu käyttötalous- ja tuloslaskelmaosasta sekä investointi- ja rahoitusosasta. Samaa rakennetta noudatetaan taloussuunnitelmassa ja tilinpäätökseen sisältyvässä talousarvion toteutumisvertailussa.

Talousarvion ja -suunnitelman eri osien keskinäistä yhteyttä kuvaa seuraavana oleva kuvio. Toimintaa ja taloutta suunnitellaan ja seurataan käyttötalouden, investointien, tuloslaskennan ja rahoituksen näkökulmista. Käyttötalousosassa asetetaan palvelutavoitteet ja budjetoidaan niiden järjestämisen vaatimat menot ja tulot. Investointiosassa budjetoidaan pitkävaikutteisten tuotantovälineiden kuten rakennusten, kiinteiden rakenteiden ja kaluston hankinta, rahoitusosuudet ja omaisuuden myynti. Tuloslaskelmaosassa osoitetaan tulo-rahoituksen riittävyys käyttömenoihin ja poistoihin. Rahoitusosassa osoitetaan yhteenvetona rahan lähteet ja käyttö.



Kuvio 5. Kunnan talousarvio- ja -suunnitelmarakenne.

6.2 Talousarvion yleisperustelut

Talousarvion alussa ennen varsinaisia yleisperusteluja voidaan esittää kunnanjohtajan tai pormestarin katsaus. Katsauksessa tavallisesti esitetään tiivistetysti kunnan ylimmän johdon näkemys kunnan toiminnan ja talouden kehityksestä tulevalle tilikaudella. Yleisperusteluissa on suositeltavaa käsitellä ainakin alla lueteltuja asioita.

6.2.1 Kuntastrategia

Kuntastrategiassa päätetään kunnan toiminnan ja talouden pitkän aikavälin tavoitteista (KuntaL 37 §). Talousarvio ja -suunnitelma tulee laatia niin, että ne toteuttavat kuntastrategiaa (KuntaL 110 §). Tästä syystä talousarviossa esitetään kuntastrategiassa asetetut tavoitteet ja erityisesti kyseiselle talousarviovuodelle asetetut välitavoitteet. Kuntastrategian yhteydessä tai muualla yleisperusteluissa voidaan esittää tarpeellisessa laajuudessa kuntastrategiaa toteuttavien asiakirjojen kuten palvelusuunnitelmien, henkilöstö-, elinkeino-, ympäristö- ja omistajapolitiikkojen ja muiden keskeisten ohjelmien sisältö. Katso myös kappale 3.1.3.

6.2.2 Toimintaympäristö ja taloudellinen kehitys

Talousarvion ja -suunnitelman yleisperusteluissa esitetään suunnitelmien yleiset perusteet. Yleisiä perusteita tarkastellaan kansantalouden, kuntatalouden sekä alueellisen ja oman kunnan kehityksen näkökulmista.

Yleisperusteluissa käsiteltäviä asiakokonaisuuksia ovat muun muassa väestökehitys, työllisyystilanne, asuntojen rakentamistarve, suunnittelukaudelle ajoittuvat alueelliset kehittämishankkeet sekä elinkeinotoiminnan kehitys sekä alueellisesti että omassa kunnassa.

Kuntia koskeva uusi lainsäädäntö tai lainsäädäntömuutokset ovat tärkeitä yleisperusteluissa esiintuvia seikkoja. Mainittujen asioiden lisäksi on yleisperusteluissa tarpeen esittää muutokset ja kehittämistarpeet kuntien yhteistoiminnassa, kunnan ja kuntakonsernin hallinnossa ja organisaatiossa, henkilöstöpolitiikassa sekä ympäristöasioissa. Talousarviossa voidaan antaa myös tiedot siitä, miten kunta huolehtii korruption ja lahjonnan torjunnasta sekä ihmisoikeusasioista ja miten asiat on huomioitu talousarviossa. Kehitysarvioiden yhteydessä tulee kuvata myös niihin liittyviä epävarmuustekijöitä.

Talousarvion ja tilinpäätösraportoinnin rakenne suositeltavaa yhdenmukaistaa mahdollisimman pitkälle.

6.2.3 Riskienhallinta ja keskeisimmät riskit

Talousarviossa kuvataan, miten taloussuunnitteluprosessi on kytketty osaksi riskienhallintaa, toimintaa ja taloutta uhkaavat keskeisimmät riskit ja niiden hallintakeinot osana yleisperustelua tai omassa luvussaan. Katso myös kappale 3.1.2.

6.2.4 Kuntakonsernin toiminta ja talous

Talousarviossa tulee kuvata kuntakonsernin toimintaa ja taloutta ja keskeisimpiä riskejä joko osana muita yleisperusteluita tai omana kohtanaan. Talousarviossa esitetään kuntakonsernille asetetut tavoitteet ja kuntakonsernin talouden vastuut ja velvoitteet. Katso myös kappale 3.1.5.

6.2.5 Alijäämän kattamista koskevat toimenpiteet

Kunnan taseeseen kertynyt alijäämä tulee kattaa enintään neljän vuoden kuluessa tilinpäätöksen vahvistamista seuraavan vuoden alusta lukien. Alijäämän kattamista koskevista yksilöidyistä toimenpiteistä päätetään ja ne esitetään taloussuunnitelmassa. (KuntaL 110.3 §). Talousarvioon ja -suunnitelmaan otettavat toimenpiteet on esitettävä yksilöityinä, rahamääräisinä ja ajallisesti kohdistettuina. Katso myös kappale 3.2.1 Tasapainopoliittinen ohjelma.

Jos kunta on ollut kuntalain 118 §:n tarkoittamassa arviointimenettelyssä, on sen yhteydessä hyväksytty päätös tarvittavista toimenpiteistä kunnan asukkaiden palvelujen turvaamiseksi (toimenpideohjelma) otettava huomioon talousarvion ja -suunnitelman ja siihen sisältyvien tasapainottamistoimenpiteiden laadinnassa. Asia tulee kuvata talousarviossa.

Jos kunnalla ei ole taseeseen kertyneitä alijäämiä, mutta kunta muutoin haluaa esittää talouden tasapainottamistoimenpiteitä, tulee ne otsikoinnilla tai muutoin erottaa kertyneen alijäämän kattamista koskevista toimenpiteistä.

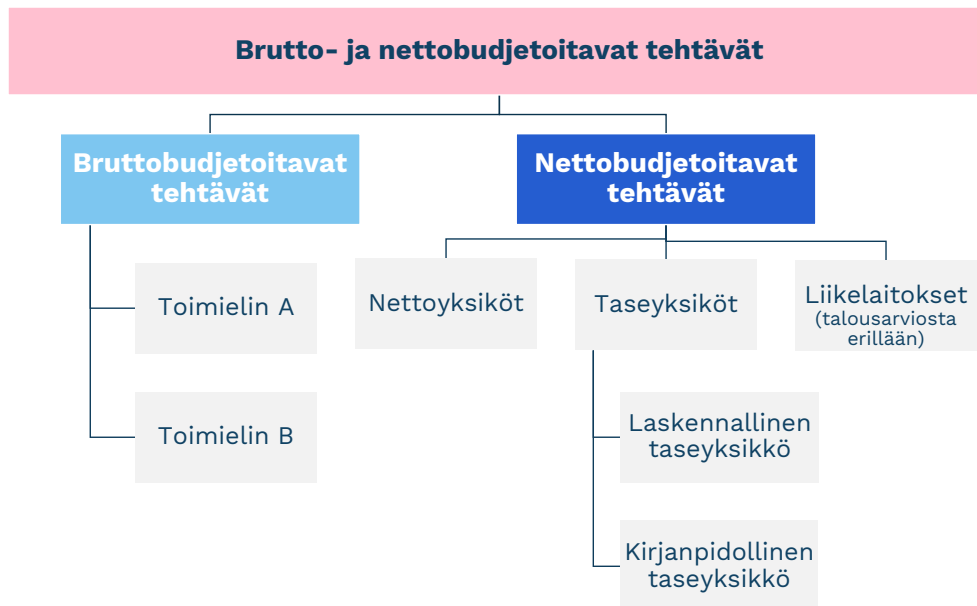
6.2.6 Talousarvion rakenne, sitovuus ja seuranta sekä tilivelvolliset

Talousarvion tehtävärakennetta sekä tavoitteiden, määrärahojen ja tuloarvioiden sitovuu- tta ja muuta talousarvion laadintaa ja täytäntöönpanoa sekä seuranta koskeva ohjeistus voidaan sijoittaa omaksi luvukseen talousarviossa tai yleisperusteluihin.

Talousarviossa on suositeltavaa esittää kunnan määrittelemät tilivelvolliset. Kuntalain mukaan tilivelvollisia ovat hallituksen, lautakuntien sekä niiden jaostojen jäsenet sekä tehtäväalueiden johtavat viranhaltijat. Kuntalaki ei vaadi tilivelvollisten viranhaltijoiden yksityiskohtaista määrittelemistä ennakolta. Tilivelvollisten ja muiden vastuullisten kan- nalta on kuitenkin selkeämpää, jos he tietävät, keitä vastuuvapauslausuma koskee. Viime kädessä kunnan vastuunalaisella tilintarkastajalla on kuitenkin harkintavalta tilivelvollisen määrittelemisessä. Tilivelvolliset voidaan esittää talousarviossa yleisperusteluissa, käyt- tötalousoosassa tai liitteessä.

6.3 Käyttötalousoosa kunnan talousarviossa

Käyttötalouden budjetoitikäytäntö määräytyy tehtäväkohtaisesti. Tehtävän budjetoiti- käytäntö riippuu siitä, rahoitetaanko sen tulot määrärahoihin vai tuloilla, jotka tehtävä saa luovuttamistaan palvelusuoritteista. Rahoitustavan perustella kunnan tehtävät voidaan jakaa brutto- ja nettobudjetoitaviin tehtäviin.



Kuvio 6. Brutto- ja nettobudjetoitavat tehtävät.

6.3.1 Bruttobudjetoitavan tehtävän käyttötalousosa

Bruttobudjetoitavaan tehtävään suositetaan seuraavaa käyttötalousosan asetelmaa:

Asetelma 1. Bruttobudjetoitavan tehtävän käyttötalousosa.

Bruttobudjetoitavan tehtävän käyttötalousosa

	TP 202X-2	TA 202X-1	TA 202X	TS 202X+1	TS 202X+2
Tehtävän nimi					
Palvelusuunnitelman kuvaus					
Tavoitteet ja tunnusluvut					
Valtuuston hyväksymät tavoitteet					
Vaikuttavuustavoitteet					
Palvelutavoitteet					
Lautakunnan hyväksymät muut tavoitteet					
Vaikuttavuustavoitteet					
Palvelutavoitteet					
Perustelut					
	TP 202X-2	TA 202X-1	TA 202X	TS 202X+1	TS 202X+2
Tuloarviot ja määrärahat (1000 €)					
Toimintatulot					
Toimintamenot					
- Valmistus omaan käyttöön					
Toimintakate (Netto)					
Laskennalliset kustannukset					
Poistot ja arvonalentumiset					
Korko sitoutuneelle pääomalle					
Muut laskennalliset kustannukset					
Tehtävän kokonaiskustannukset					
= valtuustoon nähden sitovat erät					

Palvelusuunnitelma

Käyttötalousosassa suositetaan esitettävän tehtäväalueen palvelusuunnitelma. Palvelusuunnitelmassa esitetään kuntalaisten hyvinvointia koskevat tavoitteet ao. tehtäväalueella. Palvelusuunnitelma voidaan esittää koottuna tehtäväalueen käyttötalousosan alussa tai purkaa se esitettäväksi kunkin tehtävän käyttötalousosan alussa. Palvelusuunnitelmassa esitettävät tavoitteet ohjaavat tehtäväkohtaista tavoiteasettelua jäljempänä esitettävällä tavalla. Palvelusuunnitelmassa on huomioitava myös tehtäväalueen riskit ja niiden hallinta, jotta voidaan varmistua tavoitteiden saavuttamisesta.

Valtuusto voi hyväksyä ja tarkistaa palvelusuunnitelmat erillisenä asiakirjana määrävuosin tai talousarvion ja -suunnitelman yhteydessä tehtäväalueiden ja tehtävien käyttötalousosiin sisältyvinä.

Bruttobudjetoitavan tehtävän tavoitteet ja tunnusluvut

Kuntalain 14 § ja 110.2 § mukaan talousarvioon otetaan lähtökohtaisesti valtuuston hyväksymät tavoitteet. Kuntien talousarviokäytäntö on kuitenkin yleisesti muotoutunut siihen suuntaan, että tehtävän käyttötalousosan tavoiteasettelu on tätä laajempi. Toisin sanoen talousarviossa esitetään perustelutietona tavoitteita, joiden ei katsota olevan valtuustoon nähden sitovia. Laajempaa tavoiteasettelua puoltaa se, että lautakunnan toimivaltaan kuuluvilla tavoitteilla saattaa olla merkittävä informaatioarvo myös valtuuston tavoitteista päättämässä.

Vaihtoehtona edellä kuvatulle laajennetulle tavoiteasettelulle on, että lautakunnan ja toimialajohdon toimivaltaan kuuluva tavoiteasettelu esitetään vain palvelualue- ja tehtäväkohtaisissa käyttösuunnitelmissa, jotka lautakunnat hyväksyvät sen jälkeen, kun valtuusto on hyväksynyt talousarvion.

Jos kunnan talousarviossa sovelletaan säännösten vaatimusta laajempaa tavoitteiden esittämistä, on huolehdittava siitä, että tehtävän käyttötalousosassa käy selkeästi ilmi, mitkä ovat valtuuston tehtävälle hyväksymät tavoitteet ja mitkä ovat muita lautakunnan hyväksymiä tavoitteita. Tätä tarkoittaen edellä esitettyyn asetelmamalliin on ryhmitelty erikseen valtuustoon hyväksymät tavoitteet ja lautakunnan hyväksymät muut tavoitteet.

Valtuuston tehtävälle asettamat tavoitteet ovat ensisijaisesti vaikuttavuustavoitteita, joissa näkökulmana on palvelun vaikutus asiakkaaseen. Vaikuttavuustavoitteet määrittävät joko palvelun aikaansaamaa muutosta asiakkaan hyvinvoinnissa tai palvelun laatua, jota arvioidaan sen saatavuutena, riittävytenä, kohdentuvuutena tai asiakastyytyvyytenä.

Vaikuttavuustavoitteet valmistelee ja esittää valtuuston edelleen hyväksyttäväksi lautakunta, jonka toimialaan tehtävä kuuluu. Vaikuttavuustavoitteen asettamisessa korostuu palvelutarpeiden priorisointi, jota kuuluu kunnassa pääsääntöisesti luottamustoimielinten tehtäviin.

Valtuusto voi hyväksyä sitovina tavoitteina myös palvelu- tai tuotantotavoitteita tärkeissä toiminnan kehittämistä, tuloksellisuuden parantamista tai henkilöstöpolitiikkaa koskevissa asioissa. Pääsääntöisesti tehtäväkohtaisista tuotantotavoitteista päättää kuitenkin tehtävästä vastaava toimielin, joka voi olla lauta- tai johtokunta, tai päätösvalta voi olla siirretty toimialajohdolle.

Tavoitteiden sitominen resursseihin tapahtuu hierarkkisesti kolmella tasolla:

1. Valtuusto hyväksyy menokehykset ja tulokehykset.
2. Lauta- ja johtokunnat budjetoivat mainitut kehykset edelleen osamäärärahoina ja osatuloarvioina.
3. Toimialajohto sitoo tavoitteet määrärahoihin ja tuloarvioihin tuotantosopimuksin, jotka se tekee oman tuotannon ja ulkoisten tuottajien kanssa.

Sekä vaikuttavuus- että palvelu- tai tuotantotavoitteet tulee määritellä siten, että niiden toteutumista voidaan mitata ja arvioida.

Huomiota tavoiteasettelussa tulee kiinnittää siihen, etteivät tehtäväkohtaiset tavoitteet ole ristiriidassa koko kuntaa koskevien tavoitteiden kanssa tai että eri tehtävien tavoitteet eivät ole ristiriidassa keskenään. Tavoitteiden tai tavoitekokonaisuuksien tulee myös olla oleellisia tehtävän perustoiminnan kannalta.

6.3.2 Nettobudjetoitavan tehtävän käyttötalousosa

Nettobudjetoitavan tehtävän järjestämismallit

Nettobudjetoitavalla tehtävällä tarkoitetaan tässä tehtävää, joka rahoitetaan pääosin tulo-rahoituksella. Tulorahoitus voi muodostua myynti- ja maksutuloista tai avustuksista, tuista tai korvauksista määrättyjen tehtävien suorittamisesta aiheutuneisiin kustannuksiin. Nettobudjetoidut tehtävät voidaan jakaa nettoyksikköihin, taseyksikköihin ja liikelaitoksiin. Nettoyksiköt ja taseyksiköt ovat talousarviosidonnaisia eli niiden määrärahat ja tuloarviot sisältyvät kunnan talousarvioon, toisin kuin liikelaitos, joka esitetään talousarviosta erikseen.

Nettoyksiköitä ovat yleensä kunnan sisäisiä tukipalveluja tuottavat nettoyksiköt ja nettoyksiköt, jotka saavat kohderahoitusta paitsi kunnan muilta yksiköiltä myös muilta kunnilta tai muilta yhteisöiltä. Nettoyksikölle ei laadita tasetta, joka tekisi mahdolliseksi tuloksen siirtämisen käytettäväksi tai katettavaksi seuraavalla varainhoitovuodella.

Taseyksiköt ovat joko *kirjanpidollisia taseyksikköjä* tai *laskennallisia taseyksikköjä*. Nimensä mukaisesti taseyksiköille laaditaan tase. Kirjanpidolliset ja laskennalliset taseyksiköt eroavat toisistaan laskelmien laadintatekniikassa ja tasejatkuvuudessa.

Kirjanpidollinen taseyksikkö on liikelaitoksen tapaan kunnan kirjanpidossa tilikauden ajaksi eriytetty kirjanpitoyksikkö, jolla on omat rahatililit tai yhdystili kunnan keskuskassaa vastaan. Kirjanpidollisen taseyksikön tilikauden tulos siirtyy taseen edellisten tilikausien yli- ja alijäämäerien, vapaaehtoisten varausten tai omien rahastojen kautta seuraavalle tilikaudelle.

Laskennallisesti taseyksikkö eriytetään kunnan kirjanpidossa tehtävätunnisteilla ja erillistileillä muodostamatta siitä kuitenkaan erillistä kirjanpitoyksikköä, joka tilinavauksessa eriyttäisiin kunnan muusta kirjanpidosta, ja joka tilinpäätöksessä yhdistettäisiin muuhun kirjanpitoon. Laskennallisella taseyksiköllä ei ole omia rahatilejä tai yhdystiliä. Laskennallisesti eriytetyn taseyksikön tilikauden yli- ja alijäämä ei kumuloidu edellisten tilikausien yli- ja alijäämäerän kautta käytettäväksi tai katettavaksi seuraavilla tilikausilla. Sen sijaan tilinpäätössiirrot vapaaehtoisin varauksiin ja omiin rahastoihin ovat mahdollisia myös laskennallisesti eriytyneessä taseyksikössä.

Kirjanpidollisen ja laskennallisen taseyksikön käyttötalouden ja investointien käsittely kunnan talousarviossa on yhdenmukainen. Rahoituksen budjetoinnissa kirjanpidollinen ja laskennallinen taseyksikkö poikkeavat toisistaan. Poikkeamia selvitetään luvussa 8.5.3.

Talousarviosta erillään oleva tehtävä on kunnan liikelaitos. Sen käyttötalouden, investointien ja rahoituksen käsittely kunnan talousarviossa poikkeaa muista taseyksiköistä. Liikelaitoksen budjetointia käsitellään luvussa 7.

Tehtäväkohtaiset tavoitteet

Koska nettobudjetoitavat tehtävät ovat pääsääntöisesti tuottajia, on niille asetettavissa tavoitteissa kyse lähtökohtaisesti tuotantotavoitteista. Valtuustoon nähden sitova palvelukykyä koskeva vaikuttavuustavoite on kuitenkin perusteltua asettaa myös tällaiselle tehtävälle erityisesti silloin, kun se tuottaa kokonaan tai pääosan kunnan tarjoamista palveluista ao. tehtäväalueella. Tällainen tehtävä on useimmiten alueellinen monopoli kuten kunnan vesihuoltolaitos.

Käyttötaloulosassa on käytävä selkeästi ilmi, mitkä ovat valtuuston tehtävälle sitovaksi hyväksymät tavoitteet ja mitkä ovat muun toimielimen hyväksymiä tavoitteita. Alla olevassa taulukossa on esimerkinomaisesti kuvattu erityyppisiä tavoitteita ja niiden saavuttamista kuvaavia tunnuslukuja.

Taulukko 2. Nettobudjetoitavan tehtävän tavoitteet ja tunnusluvut.

NETTOBUDJETOIDULLE TEHTÄVÄLLE (ERITYISESTI TASEYKSIKÖLLE/LIIKELAITOKSELLE) ASETETTAVAT TAVOITTEET		
Tavoitteet ja tunnusluvut	Tavoitearvo	Tavoiteluokka
Toiminnan laajuus		
Liittymien osuus kunnan talouksista	> 70 %	Vaikuttavuus
Markkinaosuus (seudullinen)	> 80 %	Tuotanto
Toiminta-aste: Toteutunut/Kokonaisuoritemäärä	> 77 %	Tuotanto
Palvelun laatu		
Asiakastyytyväisyys: asteikko 1-5	> 4	Vaikuttavuus
Toimitusaika	< 2 vkoa	Tuotanto
Taloudellisuus ja hinnoittelu		
Yksikköhinta kunnallisen tuotannon keskiarvosta	< 95 %	Tuotanto
Kannattavuus		
Katetuotto %	> 32 %	Kannattavuus
Sijoitetun pääoman tuotto	> 8 %	Kannattavuus
Ympäristötavoitteet		
Kuormitusaste	< 10	Vaikuttavuus
Investoinnit		
Kustannusarvio	< 11 milj	Tuotanto
Jaksotus	2022/23/24	Tuotanto
	30%/50%/20%	Tuotanto

Valtuusto asettaa nettobudjetoitavalle tehtävälle ensisijaisesti vaikuttavuuteen ja kannattavuuteen sekä merkittäviin investointeihin liittyviä tavoitteita.

Nettobudjetoitavan tehtävän tulosbudjetti

Tulosbudjetilla tarkoitetaan katelaskelmaa, jossa tulosvaikutteisista tuloista vähennetään määrättyssä järjestyksessä suoriteperusteen mukaan kertyväksi arvioidut menot.

Nettobudjetoitavan tehtävän tulosbudjetti suositetaan laadittavan tulo- ja menolaji-kohtaisena riippumatta siitä, onko kyse nettoyksiköstä, muusta taseyksiköstä vai liikelaitoksesta. Tulosbudjetin rivien terminologia saattaa vähäisessä määrin poiketa eri hallintomallien välillä. Nettoyksikön tulosbudjetista puuttuvat rahoituserät ja muut toimintakatteen jälkeiset rivit.

Nettoyksikössä valtuustoon nähden sitova erä on toimintakate tai tilikauden tulos, mikäli toimintakatteen jälkeisiä eräiä on joiltain osin budjetoitu, kuten laskennallinen korko. Muussa taseyksikössä sitova erä valtuustoon nähden on tilikauden ylijäämä (alijäämä) ennen varauksia. Jos taseyksikössä budjetoidaan poistoero- ja varaussiirtoja, ne käsitellään myös valtuustoon nähden sitovina erinä.

Liikelaitosta sitovia meno- ja tuloeriä ei määritellä enää kuntalaissa. Liikelaitoksessa valtuuston nähden sitovaksi eräksi on perusteltua asettaa ainakin sen tulosta kuvaava tavoite eli ylijäämä(alijäämä) ennen varauksia. Tällä voidaan varmistaa liikelaitoksen toiminta kunnan kokonaistalouden tavoitteiden mukaisesti.

Nettobudjetoitavan tehtävän rahoitusbudjetti

Nettoyksikölle ei laadita rahoitusbudjettia. Kirjanpidollisesti ja laskennallisesti eriytettyjen taseyksikköjen rahoitusbudjetin sisältö ja sitovuus poikkeavat toisistaan.

Rahoitusbudjetti kirjanpidollisessa taseyksikössä

Kirjanpidollisessa taseyksikössä investointimenot lisäävät yhdystilivelkaa kunnalle ja investointitulot vähentävät sitä tai lisäävät yhdystilisaatavaa kunnalta. Yhdystilivelan muutos budjetoidaan lyhytaikaisten velkojen muutoksena ja yhdystilisaatavan muutos saamisten muutoksena kunnalta. Yhdystilivelan ja -saamisten muutokset voidaan esittää myös siten, että yhdystilin nettomuutos sisältyy rahoitusbudjetin *Maksuvalmiuden muutos* -erään.

Yhdystilivelka voi kasvaa merkittävän suureksi silloin, kun taseyksikkö tekee suuria investointeja. Tämän seurauksena yhdystilivelka voi muodostua pitkäaikaisen velan luonteiseksi eräksi tai jopa oman pääoman luonteiseksi eräksi, jos taseyksikkö ei tulorahoituksella kykene lyhentämään velkaa pitkälläkään tähtäimellä. Tällöin voi olla perusteltua lyhentää yhdystilivelkaa budjetoimalla taseyksikölle pitkäaikaisen lainan lisäystä kunnalta tai peruspääoman lisäystä. Rahoitusbudjettiin budjetoidaan tällöin saman määräinen lyhytaikaisen velan vähennys (kunnalle) tai vaihtoehtoisesti annetaan pitkäaikaisen pääoman lisäyksen vaikuttava positiivisesti taseyksikön *Maksuvalmiuden muutos* -erään.

Rahoitusbudjetti laskennallisessa taseyksikössä

Laskennallisella taseyksiköllä ei ole käytössään omia rahatilejä eikä yhdystiliä kunnan keskuskassaa vastaan. Näin ollen sille ei muodostu rahoitusvelkaa kunnalle eikä rahoitussuamista kunnalta. Tästä syystä laskennallisen taseyksikön rahoitusbudjetissa ei ole tarpeen budjetoida sisäisiä anto- ja ottolainauksen muutoseriä eikä oman pääoman muutosta. Sen sijaan laskennallisen taseyksikön rahoitusbudjetissa budjetoidaan rahoituksen rahavirtaerinä taseyksikön taseeseen kuuluvien ulkoisten anto- ja ottolainojen muutokset.

Koska laskennallisella taseyksiköllä ei ole rahatilejä eikä yhdystiliä keskuskassaa vastaan ja koska keskuskassa vastaa taseyksikön maksuvalmiudesta, ei sen rahoitusbudjettia päätetä *Vaikutus maksuvalmiuteen* -erään.

Laskennallisen taseyksikön vaikutus kunnan maksuvalmiuteen voidaan kyllä laskea rahoitusbudjetin perusteella vähentämällä siitä sisäiset erät, mukaan lukien myös tulorahoituksen sisäiset erät. Tällaista laskelmaa tulee käsitellä kuitenkin perustelutietona eikä taseyksikön rahoitusbudjettina.

6.3.3 Käyttötalouden perustelut

Perusteluissa selvitetään tarkemmin palvelutarpeisiin, tavoitteiden asettamiseen sekä niiden saavuttamiseen liittyviä haasteita ja epävarmuustekijöitä. Perusteluissa tehdään lisäksi selkoa toiminnan painopisteistä ja kehittämistarpeista sekä arvioidaan muun muassa henkilöressurssien, toimitilojen ja muiden tuotannontekijöiden voimavarojen riittävyyttä. Perusteluihin otettavat tunnusluvut ja niiden tavoitearvot on syytä esittää selkeästi erikseen tavoiteosan sitovista tavoitteista ja niiden tavoitearvoista.

6.3.4 Käyttötalouden määrärahat ja tuloarviot

Määrärahat ja tuloarviot sidotaan tavoitteisiin. Valtuusto osoittaa toimielimelle määrärahan tai asettaa tuloarvion määrätyn tehtävän tai tehtävien hoitamiseksi siten, että tehtävälle asetetut tavoitteet toteutuvat.

Määräraha osoitetaan vain niiden tehtävän suorittamisesta aiheutuvien menojen kattamiseen, joihin toimielin voi vaikuttaa. Näin ollen ns. vyörytys- ja muut laskennalliset erät eivät sisälly määrärahalta katettaviin menoihin. Sellainen sisäinen meno, joka perustuu sopimusperusteiseen suoritekohtaiseen hinnoitteluun ja laskutukseen, sisältyy lähtökohteisesti tehtävän määrärahaan. Muutoin ko. erät ovat lähinnä informatiivisia.

Määrärahat osoitetaan menoihin, jotka kohdistetaan talousarviovuodelle suoriteperusteen mukaisesti. Tämä tarkoittaa, että määräraha osoitetaan suunnitteluvuoden aikana vastaanotettavien tuotannontekijöiden hankintaan ja menoihin, jotka muutoin realisoituvat tehtävän lopullisena menona.

Tehtävän käyttötalousosaan otetaan tuloarviot tehtävälle varainhoitovuoden aikana suoritteiden luovuttamisesta saatavista tuloista ja muista lopullisesti tehtävälle kuuluvista tuloista. Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston Yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta suositellaan omaan käyttöön valmistettavan aktivoitavan hyödykkeen valmistuksen arvon esittämistä tuloslaskelmassa toimintatuottojen jälkeen omana nimikkeenään Valmistus omaan käyttöön. Talousarviossa ja tilinpäätöksessä noudatetaan yhdenmukaista tapaa, joten tarvittaessa tehtävälle on erikseen budjetoitava tulona valmistus omaan käyttöön. Jos kirjanpidossa oman käytön osuus käsitellään menonsiirtona siten, että osuus vähennetään tuloslaskelmaan kirjatusta menoista, toimitaan talousarvion laadinnassa samoin.

6.3.5 Tulojen ja menojen budjetointi lajeittain

Tulo- ja menolajien luokituksessa sekä tietosisällöissä noudatetaan Automatisoidun talousraportoinnin (Aura) käsikirjan liitteenä olevaa tililuetteloa ja kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeita.

Toimintatulojen ja toimintamenojen budjetointi

Edellä esitetystä käyttötalousosan asetelmassa 1 toimintatulot ja -menot on esitetty erittelettä niitä lajeittain. Toimintatulot ja -menot voidaan esittää myös eriteltynä.

Toimintatulot saadaan joko vastikkeena luovutetuista palveluista tai avustuksena, tukena tai korvauksena määrättyjen tehtävien suorittamisesta aiheutuneisiin kustannuksiin. Palvelujen luovuttaminen voi olla markkinaperusteista (esimerkiksi liiketoiminnan tulot), lakisääteistä (esimerkiksi ammatillisen koulutuksen yksikköhintarahoitus) tai sopimusperusteista (esimerkiksi sopimuskuntamallin mukainen kuntien välinen yhteistyö).

Toimintamenot budjetoidaan suoriteperusteisesti. Välittömien ulkoisten menojen lisäksi budjetoidaan tehtävän osuus yhteiskustannuksista, tukipalvelujen kustannukset sekä pysyvien vastaavien hyödykkeiden suunnitelmapoistot ja korko kohteen tuotantovälineisiin sitoutuneelle pääomalle. Tehtävälle tulee budjetoida vain sisäiseen laskutukseen ja ennakkoehinnoitteluun perustuvia sisäisen palvelun ja yleishallinnon kustannuksia.

Lisäksi alla on lueteltu eräitä budjetointiin liittyviä huomioita:

- Myynti- ja maksutuloina budjetoidaan tehtävän tuottamistaan suoritteista saatavat vastikkeet sekä ulkopuolisilta että kunnan muilta tehtäviltä.
- Vaihtokaupan myynti- ja ostosuoritukset budjetoidaan bruttoperusteisesti. Hyödykkeen myynti budjetoidaan investointitulona (tasearvo) ja/tai muuna toimintatulona (luovutusvoitto) tai -menona (luovutustappio). Vaihdoissa vastaanotettu edelleen myytäväksi tarkoitettu hyödyke budjetoidaan valmisteveraston lisäyksenä, ja omaan käyttöön otettava hyödyke budjetoidaan taloudellisesta pitoajasta riippuen investointi- tai toimintamenona.
- Omaan käyttöön valmistetun hyödykkeen hankintameno budjetoidaan tehtävän investointimenona, johon ei sisällytetä sisäistä katetta.
- Kun tehtävä valmistaa hyödykkeen kunnan muulle tehtävälle, budjetoidaan valmistuksesta aiheutuvat menot toimintamenoina ja hyödykkeen myynti budjetoidaan liikevaihtona tai myyntitulona, joihin eriin voidaan budjetoida myös sisäistä katetta.
- Vaikka liikelaitos tai muu taseyksikkö hoitaisi laskennallisen valtionosuuden piirissä olevaa toimintaa, sen tulosbudjettiin ei sisällytetä erillistä valtionosuuserää.
- *Ostot tilikauden aikana* ja *Varastojen lisäys- tai vähennyseriä* voidaan tulosbudjetissa käyttää, jos tehtävä käyttää kaikkien varastojensa käsittelyssä yhdenmukaisesti tätä menettelyä.
- Budjetoitavissa henkilöstömenoissa otetaan huomioon talousarviovuonna maksettavien palkkasuoritusten ja niiden henkilösivukulujen lisäksi talousarviovuoteen kohdistuvat lomapalkka- ja lomarahavelat sekä näiden muutokset. Peruskoulun, lukion ja ammattioppilaitosten opettajien sekä muiden vuosituntityöaikajärjestelmään kuuluvien opetusalan viranhaltijoiden palkkojen jaksotuksessa otetaan kuitenkin huomioon vain lomarahat ja niiden henkilösivukulut.

Rahoitustulojen ja -menojen budjetointi

Nettoyksikössä esitetään rahoitusmenona laskennallinen korko tuotantovälineisiin sitoutuneelle pääomalle. Sitoutunut pääoma lasketaan talousarvion laadintavuoden tilinpäätösarvion mukaisesta pysyvien vastaavien kirjanpitoarvosta tai käyvästä arvosta.

Poistot ja arvonalentumiset

Poistot ja arvonalentumiset budjetoidaan erikseen. Tuotantovälineiden poistot budjetoidaan pääsääntöisesti suunnitelmapoistojen määräisinä.

Tilikauden tuloksen käsittelyerien budjetointi

Tilikauden tuloksen käsittelyeriä ovat poistoeron muutokset, varausten muutokset ja tuloverot.

- Investointivaraus puretaan viimeistään tilikaudella, jona hyödyke hankitaan tai jolloin hyödykkeestä aletaan tehdä suunnitelman mukaisia poistoja. Investointivaraus voidaan purkaa peruspääomaan tai tulosvaikutteisesti. Peruspääomaan tulouttamista ei budjetoida. Tulosvaikutteinen purkaminen budjetoidaan erään Vapaaehtoisten varausten vähennykset (+).
- Taseyksiköt budjetoivat tuloveroihin määrärahan, jos tehtävä harjoittaa elinkeinotoimintaa toisen kunnan alueella (esimerkiksi kunnan vesi- ja lämpölaitoksen toiminta kunnan oman alueen ulkopuolella) tai omistaa toisen kunnan alueella kiinteistöjä, jotka eivät ole yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä (TVL 21.4 §).

Laskennalliset kustannukset

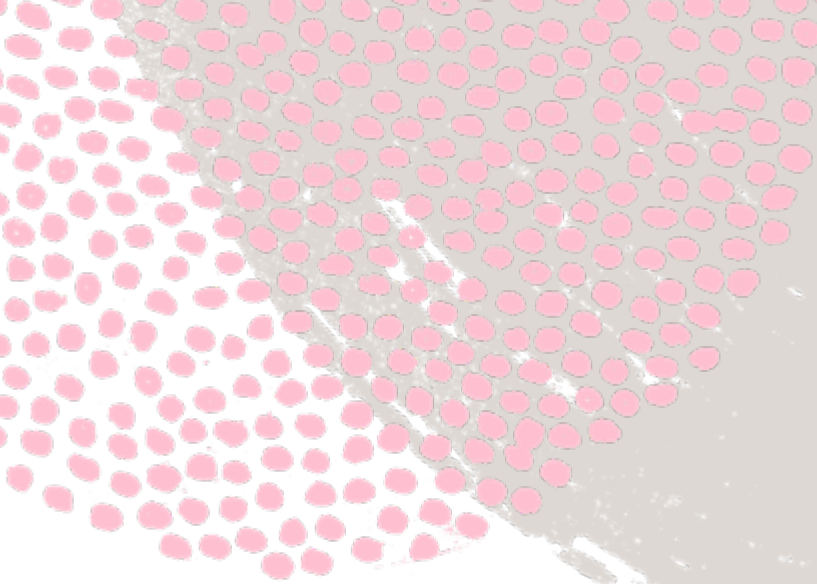
Käyttötaloulosassa voidaan esittää määrärahan ja tuloarvion lisäksi määrärahaan sisällyttämättömät kustannuslaskennalliset erät, kuten tehtävän osuus hallinnon yleiskustannuksista sekä pysyvien vastaavien hyödykkeiden suunnitelmapoistot ja korvaus tehtävän tuotantovälineisiin sitoutuneesta pääomasta. Kokonaiskustannusten perusteella voidaan laskea tehtävän palvelutuotannon omakustannusarvo, jota voidaan hyödyntää tuotantovaihtoehtojen vertailussa ja toiminnan tuloksellisuuden arvioinnissa.

Tehtävän kokonaiskustannukset

Käyttötaloulosassa esitetään kaikki menot, joiden perusteella tehtävän kokonaiskustannukset ovat laskettavissa. Niiden perusteella voidaan laskea oman tuotannon arvo, jota voidaan kilpailuttamistilanteessa verrata muiden tuottajien tarjoamien palvelujen hintoihin. Lisäksi kokonaiskustannuksiin perustuvista tiedoista voidaan muodostaa tehtävän tuloksellisuutta ja kustannusvaikuttavuutta kuvaavat tunnusluvut.

Arvonlisäveron käsittely

Pääsääntöisesti tavaroiden ja palvelujen hankintamenot budjetoidaan arvonlisäverottomin hinnoin. Kunta saa 5 prosentin suuruisen laskennallisen palautuksen arvonlisäverolaissa tarkoitetuista verottomista terveyden- ja sairaudenhoitoon sekä sosiaalihuoltoon liitty-



vistä hankinnoista sekä tällaisen toiminnan harjoittajalle myönnetystä avustuksesta. Laskennalliseen palautukseen oikeuttavista menoista budjetoidaan näin ollen 95 prosenttia laskutusarvosta.

Vaikka sote-palvelujen järjestämistäsi vastuu siirtyy hyvinvointialueille vuodesta 2023 lähtien, kunnat voivat tuottaa sote-palveluja joko oman päätöksensä perusteella verorahoituksella tai hyvinvointialueen kanssa tehtävän sopimuksen perusteella. Tällöin on kuitenkin muistettava huomioida mahdollinen yhtiöttämisvelvollisuus (KuntaL 126 §). Peruskunnalle jää (kuntalakiin perustuva) velvollisuus huolehtia kuntalaisten terveyden ja hyvinvoinnin edistämisestä.

6.4 Tuloslaskelmaosa kunnan talousarviossa

6.4.1 Tuloslaskelmaosan asetelma

Tuloslaskelmaosa on kunnan kokonaistaloudellinen laskelma, jonka tehtävänä on osoittaa tulorahoituksen riittävyys palvelujen järjestämisestä aiheutuviin kustannuksiin.

Talousarvion tuloslaskelmaosa laaditaan tilinpäätöksen tuloslaskelman tapaan vähennyslaskukaavan muotoon asetelman 2 mukaisella tavalla. Tuloslaskelmaosan välituloksina esitetään Toimintakate ja Vuosikate. Tuloslaskelmaosan viimeisenä rivinä esitetään Tilikauden tulos, tai jos kunta budjetoi tilinpäätössiirrot, viimeisenä rivinä esitetään Tilikauden ylijäämä (alijäämä).

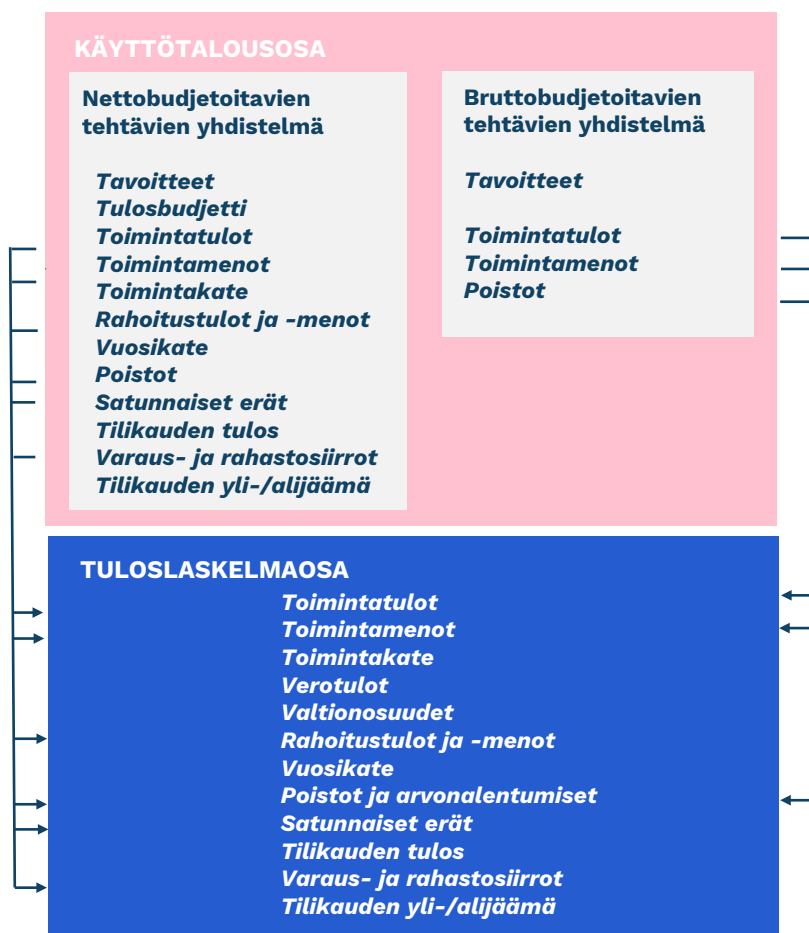
Asetelma 2. Kunnan tuloslaskelmaosa.

	TP 202X-2	TA 202X-1	TA 202X	TS 202X+1	TS 202X+2
Toimintatulot					
Myyntitulot					
Maksutulot					
Tuot ja avustukset					
Muut toimintatulot					
Valmistus omaan käyttöön					
Toimintamenot					
Henkilöstömenot					
Palvelujen ostot					
Aineet, tarvikkeet ja tavarat					
Avustukset					
Muut toimintamenot					
Toimintakate					
Verotulot					
Valtionosuudet					
Rahoitustulot ja -menot					
Korkotulot					
Muut rahoitustulot					
Korkomenot					
Muut rahoitusmenot					
Vuosikate					
Poistot ja arvonalentumiset					
Suunnitelman mukaiset poistot					
Arvonalentumiset					
Satunnaiset erät					
Satunnaiset tulot					
Satunnaiset menot					
Tilikauden tulos					
Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+)					
Vapaaehtoisten varausten lisäys (-) tai vähennys (+)					
Rahastojen lisäys (-) tai vähennys (+)					
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)					
Tavoitteet ja tunnusluvut					
Toimintatulot / Toimintamenot, %					
Vuosikate / Poistot, %					
Vuosikate, euro/asukas					
Kertynyt ylijäämä (alijäämä)					
Asukasmäärä vuoden lopussa					

6.4.2 Käyttötalousosan yhdistely tuloslaskelmaosaan

Kunnan käyttötalousosan tuloslaskelmaan yhdisteltävät erät koostuvat nettobudjetoitavien tehtävien tulosbudjettien eristä ja bruttobudjetoitavien tehtävien toimintatuloista, toimintamenoista ja poistoista. Yhdisteltävät erät käyvät ilmi kuviosta 6.

Tuloslaskelmaosa laaditaan erikseen liikelaitoksista ja muusta kunnasta ml. taseyksiköt (sisältäen sisäiset erät). Suositeltavaa on laatia myös yhteenvetolaskelma sekä koko kunnan ulkoinen tuloslaskelma.



Kuvio 6. Kunnan käyttötalousosan yhdistely tuloslaskelmaosaan.

Toimintatulojen, toimintamenojen sekä valmistus omaan käyttöön -erän yhdistely

Kunnan tuloslaskelmaosaan yhdistellään liikelaitoksia lukuun ottamatta muiden tehtävien toimintatulot, toimintamenot ja valmistus omaan käyttöön.

Toimintatulot ja -menot eritellään lajeittain esimerkiksi asetelman 2 mukaisesti. Toimintatulojen ja -menojen yhteismääriä ei tuloslaskelmaosassa käsitellä tuloarvioina ja määrärahoina, koska niihin sisältyvät tulot ja menot tai niiden erotus on jo budjetoitu eri tehtävien tulosbudjeteissa ja käyttötalousosissa.

Tehtävien tulosbudjettien Valmistus omaan käyttöön -erät yhdistellään vastaavaan erään kunnan tuloslaskelmassa.

Rahoitustulojen ja -menojen yhdistely

Taseyksiköiden rahoitustulot ja -menot yhdistellään tuloslaskelmaosan vastaaviin eriin. Niiden yhteismääriä ei tuloslaskelmaosassa käsitellä tuloarvioina ja määrärahoina, koska niihin sisältyvät tulot ja menot tai niiden erotus on jo budjetoitu taseyksiköiden tulosbudjeteissa.

Poistojen ja arvonalentumisten yhdistely

Eri tehtävien käyttötalousosiin ja tulosbudjetteihin merkityt tuotantovälineiden suunnitelmapoistot ja arvonalentumiset yhdistellään kunnan tuloslaskelmaosan asianomaisille riveille. Suunnitelmapoistoja ja arvonalentumisia ei budjetoida määrärahoina, vaan niiden sitovuus määritetään valtuuston erikseen hyväksymissä poistosuunnitelmissa.

Satunnaisten erien yhdistely

Taseyksiköt ja liikelaitokset budjetoivat satunnaiset erät tulosbudjeteissaan. Taseyksiköiden satunnaiset erät yhdistellään kunnan talousarvion tuloslaskelmaosan satunnaisiin eriin. Liikelaitoksissa satunnaisia tuottoja ja kuluja saattaa syntyä mm. toiminnan yhtiöittämisestä tai lopettamisesta aiheutuvasta suurehkosta pysyvien vastaavien hyödykkeen luovutusvoitosta tai -tappiosta. Taseyksiköissä satunnaisia eriä muodostuu lähinnä omaisuuden menetyksistä. Tehtävässä, jossa tasetta ei laadita, omaisuuden menetyksiä ei budjetoida tehtäväkohtaisesti, vaan niitä koskevat satunnaiset erät budjetoidaan suoraan kunnan tuloslaskelmaosan satunnaisissa erissä.

Tilinpäätössiirtojen ja tuloverojen yhdistely

Taseyksiköiden tilinpäätössiirrot ja mahdolliset tuloverot yhdistellään kunnan tuloslaskelmaosan vastaaviin eriin tilikauden tuloksen jälkeen.

6.4.3 Tuloslaskelmaosassa budjetoitavat erät

Tuloslaskelmaosassa budjetoidaan valtuustoon nähden sitovat tulosvaikutteiset tuloarviot ja määrärahat, joita ei ole budjetoitu tehtäväkohtaisissa käyttötalousosissa ja tulosbudjeteissa. Tuloslaskelmaosan sitovia eriä ovat:

- Verotulot
- Valtionosuudet
- Rahoitustulot ja -menot
- Satunnaiset erät
- Tilinpäätössiirrot

Mainittujen erien sitovuuteen sovelletaan samoja perusteita kuin käyttötalousosan ja investointiosan tuloarvioissa ja määrärahoissa. Tuloarvioiden alittuminen ja määrärahan ylittyminen on käsiteltävä talousarviomuutoksena valtuustossa.

Verotulojen budjetointi

Tuloslaskelmaosan verotulona budjetoidaan kunnan tulovero, osuus yhteisöveron tuotosta, kiinteistövero sekä kunnan mahdollisesti perimä koiravero. Talousarvion toteutumisvertailussa verotuloista esitetään verotulot eriteltyinä kunnan tuloveroon, osuuteen yhteisöveron tuotosta, kiinteistöveroon ja muihin verotuloihin.

Kunnan tuloveroprosentti ja kiinteistöveroprosentit ovat tärkeitä talousarvion tuloperusteita. Niistä on päätettävä viimeistään talousarvion hyväksymisen yhteydessä. Kun-

nan tulee ilmoittaa veroprosenttinsa Verohallinnolle viimeistään marraskuun 17. päivänä seuraavaa varainhoitovuotta varten. Jos marraskuun 17. päivä on muu kuin arkipäivä, niin ilmoitus tulee tehdä viimeistään sitä seuraavana ensimmäisenä arkipäivänä. Verotuksen käytännön toimeenpano kuuluu valtion viranomaisille.

Kunnan verotulot budjetoidaan talousarviossa Verohallinnon tilitysten suoritusajankohdan mukaisesti.

Kunnan tuloveron talousarviovuoteen kohdistuvia tilityksiä ovat ennakonpidätysten ja ennakonkannon tilitykset kuukausittain, verotusmenettelylain mukaisten verojen tilitykset tilikautta edeltäviltä verovuosilta sekä oikaisuilitykset. Yhteisöveron talousarviovuoteen kohdistuvia tilityksiä ovat ennakonkannon tilitykset ja muut yhteisöveron tilitykset.

Kunnan kiinteistöverotuloksi budjetoidaan talousarviovuoden aikana tilitettävä kiinteistövero.

Kunnan osuus verotuskustannuksista budjetoidaan käyttötalousosan yleishallintoon Muiden palvelujen ostoihin.

Verotulojen budjetoinnissa voidaan hyödyntää Kuntaliiton kuntien verotulojen ennustekehikkoa. Koko kuntasektoria koskeva kehikko löytyy Kuntaliiton kotisivuilta osoitteesta <https://www.kuntaliitto.fi/talous/verotus>. Kuntakohtainen ennustekehikko on tilattavissa Kuntaliiton Elinvoima ja talous -yksiköstä.

Valtionosuuksien budjetointi

Talousarvion tuloslaskelmaosan valtionosuuksiin budjetoidaan käyttötalouden valtionosuudet, jotka perustuvat yleiseen valtion ja kuntien väliseen kustannustenjakoon, ja joilla ei ole käyttökorvauksen tai maksun luonnetta. Näitä tuloslaskelmaosaan budjetoitavia valtionosuuksia ovat 1) kunnan peruspalvelujen valtionosuus, 2) opetus- ja kulttuuritoimen muut valtionosuudet ja 3) harkinnanvarainen valtionosuuden korotus sekä 4) verotulomenetyksen korvaus (maksetaan kunnille peruspalvelujen valtionvaltionosuuden yhteydessä). Kunnan peruspalvelujen valtionosuuteen sisältyvät myös lisäosat, valtionosuuteen tehtävät vähennykset ja lisäykset ja verotuloihin perustuva valtionosuuden tasaus. Käyttökustannusten valtionosuudet budjetoidaan suoriteperustetta vastaavalla tavalla.

Kun oppilas suorittaa oppivelvollisuuttaan muualla kuin oman kotikuntansa järjestämässä esi- tai perusopetuksessa, opetuksen järjestäjä on oikeutettu kotikuntakorvaustuloon. Vastaavasti oppilaan kotikunnalla on lakiin perustuva kotikuntakorvauksen maksuvelvollisuus. Esi- ja perusopetuksen kotikuntakorvaustulot budjetoidaan ao. palvelun toimintatulona ja kotikuntakorvausmenot toimintamenona käyttötalousosassa. Kotikuntakorvaustulot ja -menot tilitetään ja peritään valtionosuustilityksen yhteydessä, mutta ne eivät kuulu kunnan peruspalvelujen valtionosuuteen.

Valtion ns. täyden korvauksen periaatteella maksamat korvaukset kunnan tai kuntayhtymän suoritteista budjetoidaan myyntituottoihin.

Muut valtiolta saadut tuet ja avustukset kuin edellä mainitut, peruspalvelujen valtionosuudet ja opetus- ja kulttuuriministeriön muut valtionosuudet, budjetoidaan ao. tehtävän toimintatuloina käyttötalousosassa. Tällaisia valtion maksamia tukia ovat muun muassa palkkatuki, kuntien yhdistymisavustukset, maakunnan kehittämisraha ja valtion pakolaisista maksama laskennallinen korvaus.

Kuntayhtymässä lukion ja ammatillisen koulutuksen ylläpitäjäjärjestelmän mukainen yksikköhintarahoitus budjetoidaan myyntituloihin.

Pysyvien vastaavien hyödykkeeseen ja muuhun pitkävaikutteiseen menoon saatava valtionavustus budjetoidaan investointiosan ao. hankkeen investointimenon rahoitusosuutena (investointitulo). Tällaisia ovat esimerkiksi liikuntapaikkojen perustamishankeavustukset.

Valtionosuusviranomaiset tekevät talousarviovuoden valtionosuuksia koskevat päätökset edeltävän vuoden lopussa. Ensimmäiset alustavat kuntakohtaiset laskelmat julkaistaan Kuntaliiton internet-sivuilla (<https://www.kuntaliitto.fi/talous/valtionosuudet>) talousarviovuotta edeltävän vuoden keväällä lukuun ottamatta opetus- ja kulttuuritoimen ylläpitäjäjärjestelmän mukaisia valtionosuuksia.

Opetus- ja kulttuuritoimen ylläpitäjäjärjestelmän valtionosuuspäätös tarkistetaan viimeistään talousarviovuoden joulukuun loppuun mennessä. Tarkistus maksetaan tai peritään seuraavan vuoden helmikuussa ja kohdennetaan suoriteperiaatetta vastaavalla tavalla talousarviovuodelle. Tämä tarkistus on myös syytä budjetoida talousarviossa.

Verotuloihin perustuvan valtionosuuksien tasauksen kuntakohtaiset laskelmat löytyvät myös Kuntaliiton internet-sivuilta. Valtionosuuksien taseaus kohdistetaan kokonaan peruspalvelujen valtionosuuteen ja otetaan huomioon tätä koskevan päätöksen yhteydessä. Kuntaliiton sivuille laaditaan vuosittain peruspalvelujen valtionosuudesta laskelma, jossa päätöksen osat eritellään. Lisäksi laaditaan kaikista tuloslaskelman laskennallisista valtionosuuksista ja niiden yhteydessä maksettavista eristä laskelma, jossa erotellaan valtionosuuksiin kuulumattomat esi- ja perusopetuksen kotikuntakorvaustulot ja -menot.

Rahoitustulojen ja -menojen budjetointi

Tuloslaskelmaosan rahoitustulot ja -menot muodostuvat suoraan tuloslaskelmaosaan budjetoitavista rahoitustuloista ja -menoista sekä tuloslaskelmaosaan yhdistellyistä taseyksiköiden rahoitustuloista ja -menoista. Vaikka taseyksiköiden mainitut rahoituserät on jo kertaalleen budjetoitu ao. tehtävien tulosbudjeteissa, voidaan tuloslaskelman rahoitustuloja ja -menoja käsitellä sitovuustarkastelussa tulo- ja menolajeittain kokonaisuuksina riippumatta siitä, onko rahoituserä yhdistelty vai budjetoitu suoraan tuloslaskelmaosaan.

Rahoitustoiminnan tulot ja menot budjetoidaan bruttoperiaatteen mukaisesti.

Suoriteperusteesta poiketaan kuitenkin verojen koroissa, jotka budjetoidaan sen varainhoitovuoden tuloksi tai menoksi, jona korkosuoritus tilityksen perusteella saadaan tai suoritetaan.

Rahoitustulot

Rahoitustuloina budjetoidaan erikseen korkotulot ja muut rahoitustulot. Korkotulona budjetoidaan antolainoista, muista sijoituksista ja talletuksista sekä maksuliikennetileiltä talousarviovuonna saatavat korkotulot suoriteperusteen mukaisesti jaksotettuna. Muina rahoitustuloina budjetoidaan verotilityskorot, osingot ja osuuspääomien korot, viivästyskorot sekä kurssivoitot rahoituslainoista ja arvopapereiden luovutusvoitot.

Rahoitustulona budjetoidaan myös sisäiset rahoitustulot kuten liikelaitosten ja muiden taseyksiköiden korvaukset peruspääomasta ja niiltä veloitettavat korkotulot sisäisistä lainoista ja yhdystilivelasta.

Rahoitusmenot

Rahoitusmenoina budjetoidaan erikseen korkomenot ja muut rahoitusmenot. Korkomenoina budjetoidaan pitkäaikaisista ja lyhytaikaisista lainoista talousarviovuodelta maksettavat korot. Muina rahoitusmenoina budjetoidaan mm. verotilityskorot, viivästyskorot, takaus- ja luottotappioprosiviot samoin kuin muut koron lisäksi rahoituslainasta johtuvat menot. Lainasaamisista aiheutuneet luottotappiot budjetoidaan muihin rahoitusmenoihin sisältyvinä arvonalentumisina.

Lisäksi rahoitusmenoina budjetoidaan arvonalentumiset pysyviin vastaaviin kuuluvien muiden sijoitusten kuin pysyvien vastaavien osakkeiden ja -osuuksien hankintamenosta. Pysyvien vastaavien osakkeiden ja osuuksien (toimialasijoittamisen) arvonalennukset budjetoidaan poistojen ja arvonalentumisten ryhmän erässä Arvonalentumiset.

Rahoitusmenona budjetoidaan myös sisäiset rahoitusmenot kuten taseyksiköiden korvaukset peruspääomasta ja niiden suorittamat korot sisäisistä lainoista, ja kunnan taseyksiköille suorittama korko yhdystilivelasta.

Satunnaisten erien budjetointi

Tuloslaskelmaosan satunnaiset tulot ja -menot muodostuvat suoraan tuloslaskelmaosaan budjetoitavista eristä sekä tuloslaskelmaosaan yhdistellyistä taseyksiköiden eristä. Vaikka taseyksiköiden mainitut erät on jo kertaalleen budjetoitu ao. tehtävien tulosbudjeteissa, voidaan tuloslaskelman satunnaisia tuloja ja menoja käsitellä sitovuus-tarkastelussa tulo- ja menolajeittain kokonaisuuksina riippumatta siitä, onko satunnaiserä yhdistelty vai budjetoitu suoraan tuloslaskelmaosaan. Satunnaisiksi tuloiksi ja menoiksi katsotaan sellaiset tulot ja menot, jotka perustuvat kunnan tavanomaisesta toiminnasta poikkeaviin, kertaluonteisiin ja olennaisiin tapahtumiin. Satunnaisuutta on tulkittava hyvin suppeasti.

Tilinpäätössiirtojen budjetointi

Tuloslaskelmaosan tilinpäätössiirrot muodostuvat suoraan tuloslaskelmaosaan budjetoitavista eristä sekä tuloslaskelmaosaan yhdistellyistä taseyksiköiden tilinpäätössiirroista ja tuloveroista. Vaikka taseyksiköiden mainitut erät on jo kertaalleen budjetoitu ao. tehtävien tulosbudjeteissa, voidaan tuloslaskelman tilinpäätössiirtoja käsitellä sitovuustarkas-

telussa lajeittain kokonaisuuksina riippumatta siitä, onko siirtoerä yhdistelty vai budjetoitu suoraan tuloslaskelmaosaan.

Budjetoitavia tilinpäätössiirtoja ovat erät, joiden toteutuminen on arvioitavissa talousarviota laadittaessa. Tällaisia eriä ovat muun muassa investointivaruksen purkaminen ja siihen liittyvä poistoeron muodostaminen koskien talousarviovuonna toteutettavia investointihankkeita. Myös aiemmin toteutuneisiin investointeihin liittyvä poistoeron purkaminen budjetoidaan tilinpäätössiirtoina. Rahastojen suunnitelmanmukaiseen käyttöön perustuva pääoman purkaminen rahastosiirtona budjetoidaan tilinpäätössiirtona.

Investointivaruksen tai rahaston kartuttamisen budjetointi tilinpäätössiirtoin voi tulla kyseeseen vain erityisen perustellusta syystä. Tällainen peruste voi olla todennäköinen tai varma omaisuuden luovutusvoitto. Pääsääntöisesti tuloksesta tehtäviä varauksia ja rahastosiirtoja ei kuitenkaan budjetoida ennakoon vaan tuloksesta tehtävistä siirroista päätetään tilinpäätöksen yhteydessä. Huomattava on, että investointivaruksia voidaan budjetoida enintään talousarvion laadintavuoden taseen arvioitujen ylijäämäerien määrään.³

6.4.4 Tuloslaskelmaosan tavoitteet ja tunnusluvut

Tuloslaskelmaosan yhteydessä esitetään tulorahoituksen riittävyyttä koskevat tavoitteet ja niiden saavuttamista mittaavat tunnusluvut:

- Toimintatuotot prosenttia toimintakuluista
- Vuosikate prosenttia poistoista
- Vuosikate euroa/asukas

Tunnuslukujen laskentakaavat ja selitykset on annettu kirjanpitolautakunnan kuntajaoston Yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta.

Muita hyödyllisiä tunnuslukuja budjetoinnin avuksi on esimerkiksi taseen kertynyt ylijäämä (alijäämä). Pitkän aikavälin tulorahoitustavoite voidaan asettaa taseen kertyneen ylijäämän (alijäämän) perusteella. Taseen kertyneeseen ylijäämään (alijäämään) on tiivistetty kunnan koko tulohistoria. Kun kertynyt ylijäämä (alijäämä) jaetaan kunnan asukasmäärällä, saadaan vertailukelpoinen tunnusluku kuntien välisessä vertailussa. Vertailtavien kuntien tulee kuitenkin kuulua samaan kuntakokoluokkaan.

Kertynyt ylijäämä (alijäämä), €/asukas

= [Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä) + Tilikauden ylijäämä (alijäämä)] / Asukasmäärä

Tunnusluvun asukasmääränä käytetään tilinpäätösvoiton päättymispäivän mukaista kunnan asukasmäärää. Pitkän aikavälin tulorahoituksen tavoitearvon tulisi olla vähintään 300–400 €/asukas.

³ Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen positiivisesta tuloksesta voidaan tehdä investointivaraus enintään kunnan tai kuntayhtymän ylijäämäerien määrään, vaikka kunnan tai kuntayhtymän tilikauden tuloslaskelma osoittaa alijäämää.

6.4.5 Tuloslaskelmaosan vertailutiedot

Talousarvio ja -suunnitelmavuosia koskevien saraketietojen lisäksi tuloslaskelmaosan asetelmassa (asetelma 2) esitetään kuluvan vuoden talousarvion ja sitä edeltävän vuoden vastaavat tuloslaskelmaosat. Kaikkien vuosien tiedot esitetään talousarvion sitovuustarkastelun mukaisesti mukaan lukien sisäiset tulot ja menot.

Kunnan liikelaitoksia ei yhdistellä talousarvion sitovuustarkastelussa tuloslaskelmaosan tietoihin, vaan liikelaitoksia käsitellään tuloslaskelmaosaan nähden erillisenä talousyksikkönä.

Kunnat, joilla on liikelaitoksia, laativat erilliset laskelmat liikelaitosten vaikutuksesta kunnan talousarviovuoden tuloksen muodostumiseen. Laskelmassa esitetään sitovuustarkastelun mukaisen tuloslaskelmaosan lisäksi liikelaitosten tuloslaskelmayhdistelmä ja kunnan kokonaistuloslaskelmaosa, jossa liikelaitokset yhdistellään tilinpäätöksen tapaan peruskunnan tuloslaskelmaosaan sisäiset erät eliminoiden. Vaikutuslaskelman laatimista selvitetään jäljempänä luvussa 7.3.1.

6.5 Investointiosa kunnan talousarviossa

Investointiosassa esitetään investointeja koskevat tavoitteet, hankkeiden kustannusarviot ja niiden jaksottuminen investointimenoina suunnitteluvuosille sekä investointiin saatavat rahoitusosuudet ja muut tulot.

Investointimenona budjetoidaan pysyviin vastaaviin aktivoitavien aineellisten ja aineettomien hyödykkeiden hankintamenot sekä toimialasijoitukset osakkeiden ja -osuuksien hankintamenoihin.

Investointiosassa yhdistellään liikelaitoksia lukuun ottamatta muiden tehtävien investointiosat.

Investointiosassa valtuusto hyväksyy kustannusarviot, määrärahat ja tuloarviot hankkeille tai hankeryhmille. Hankkeet ja hankeryhmät voidaan ryhmitellä tarvittaessa toimielimittäin ja tehtävittäin. Investointiosassa tai sen perusteluissa määritellään valtuustoon nähden sitova taso.

Jos investointeja on rahoitettu esimerkiksi leasingilla tai elinkaarimallilla, vuokratuloja ei merkitä investointiosaan vaan käyttötalouslaskelmaan. Talousarviossa on huomioitava kunta-konsernin vastuut ja velvoitteet, jolloin ko. hankkeet kuvataan tekstiosassa ja arvioidaan kokonaisvastuut, joihin kunta sitoutuu.

Asetelma 3. Kunnan investointiosa.

INVESTOINTIOSA	TP 202X-2	TA 202X-1	TA 202X	TS 202X+1	TS 202X+2	TS 202X+3
Hanke/hankeryhmä						
Hanketavoitteet						
Kustannusarvio ja sen jaksotus						
Investointimenot						
Investointitulot						
Rahoitusosuudet						
Omaisuuksien myynti						
Sitova valtuustoon nähden						

6.5.1 Hanketavoitteet

Hankekohtaisissa tavoitemäärittelyissä selvitetään esimerkiksi, tavoitellaanko investoinnilla palvelutuotannon määrän lisäämistä, palvelukyvyn parantamista vai tuotannon tehostamista. Investointiosasta tulee käydä ilmi, mitkä hanketavoitteet ovat valtuustoon nähden sitovia. Lisäksi luokitellaan investoinnit sen mukaan, onko kyse uus-, laajennus- vai korvausinvestoinnista.

6.5.2 Investointimenojen budjetointi

Jos investoinnin toteutuminen kohdistuu kahdelle tai useammalle suunnitteluvuodelle, ilmoitetaan investoinnin kokonaiskustannusarvio ja sen jaksotus suunnitteluvuosille. Hankkeen perusteluissa valtuusto voi antaa hankevastaavalle toimivaltuuden tarkistaa hankintamenojen jaksottamista myöhemmin kokonaiskustannusarvion rajoissa.

Investointimeno budjetoidaan suoriteperusteisesti varainhoitovuodelle, jona investoinnin kohteena oleva hyödyke tai valmistusastetta vastaava osa siitä arvioidaan otettavan vastaan. Investointiin tehty varaus tai rahastointi ei vaikuta budjetoitavan menon määrään.

Investointimenoa budjetoidaan sekä ulkoiset että sisäiset pysyvien vastaavien hyödykkeiden hankinnat. Sisäiset hankinnat käsitellään valmistuksena omaan käyttöön (ks. luvut 6.3.2 ja 6.4.2.)

Investointien hankintameno budjetoidaan arvonlisäverottomin hinnoin lukuun ottamatta vähennysrajoitteisen toiminnan piiriin kuuluvia hankintamenoja.

Investointimenoa budjetoidaan myös pysyvien vastaavien sijoitukset tytäryhteisöjen osakkeisiin ja pääomaosuuksiin sekä peruspääomasijoitukset kuntayhtymiin ja kunnan omiin taseyksiköihin.

Investointimenoa budjetoidaan myös sijoitus kuntayhtymän sijoitusrahastoon ja rahoitusosuudet muiden yhteisöjen toteuttamiin investointihankkeisiin, joiden tarkoituksena on kunnan palvelujen tuottaminen, tai kyse muutoin on kunnalle kuuluvan tehtävän hoitamisesta.

6.5.3 Investointitulojen budjetointi

Talousarvion investointiosaan budjetoidaan investointiin saatu rahoitusosuus, joka voi olla valtionosuutta tai muuta rahoitusosuutta. Rahoitusosuutena esitetään myös lahjoitusrahaston käyttö silloin, kun investointi rahoitetaan sellaisen lahjoitusrahaston pääomalla, johon liittyy sopimukseen, testamenttiin tai lahjakirjaan perustuvia varojen käyttöä koskevia ehtoja.

Rahoitusosuus budjetoidaan tuloksi sille vuodelle, jonka aikana oikeus tuloon arvioidaan kunnalle syntyvän. Esimerkiksi jälkirahoitteinen valtionosuus budjetoidaan rahoitusosuutena sille vuodelle, jonka aikana oikeus valtionosuuteen kunnalle syntyy.

Se osa jälkirahoitteisesta valtionosuudesta, joka maksetaan talousarviovuotta seuraavina vuosina, budjetoidaan rahoitusosassa Maksuvalmiuden muutokset (-) tai Muiden pitkäaikaisten saamisten lisäyksenä ennen riviä Vaikutus maksuvalmiuteen.

Investointiosaan budjetoidaan aktivoitujen pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutuksesta saatavat tulot tasearvosta. Arvioitu luovutusvoitto tai -tappio budjetoidaan käyttö-taloulosaan.

Jos myyntihinnan suorituksen arvioidaan jaksottuvan kahdelle tai useammalle vuodelle, merkitään arvioitu myyntisaatava rahoitusosan maksuvalmiuden muutoksiin tai pitkäaikaisten saamisten lisäykseen riippuen siitä, onko saaminen lyhyt- vai pitkäaikainen. Usein omaisuuden myyntituloja ei budjetoida erikseen hankkeelle vaan yhteensä kunnalle tai esimerkiksi hankeryhmälle.

6.6 Rahoitusosa kunnan talousarviossa

6.6.1 Rahoitusosan asetelma

Talousarvion rahoitusosassa esitetään toiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirrat. Rahoitusosa esitetään vähennyslaskukaavan muodossa. Välisummana esitetään Toiminnan ja investointien rahavirta. Ylijäämäinen välisumma osoittaa, että investoinnit rahoitetaan kokonaisuudessaan tulo-rahoituksella, investointien rahoitusosuuksilla ja omaisuuden myynnillä. Negatiivinen välisumma osoittaa määrän, joka on rahoitettava pääomarahoituksella. Mainitun välisumman ja rahoituksen rahavirran yhteen laskettu määrä osoittaa budjetoitujen rahavirtojen kokonaisvaikutuksen kunnan maksuvalmiuteen.

Asetelma 4. Kunnan rahoitusosa.

TALOUSARVION RAHOITUSOSA

		TP 202X-2	TA 202X-1	TA 202X	TS 202X+1	TS 202X+2
Toiminnan rahavirta						
Vuosikate	+/-					
Satunnaiset erät	+/-					
Tulorahoituksen korjaukset	+/-					
Investointien rahavirta						
Investointimenot	-					
Rahoitusosuudet investointimenoihin	+					
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot	+					
Toiminnan ja investointien rahavirta	+/-					
Rahoituksen rahavirta						
Antolainauksen muutokset						
Antolainasaamisten lisäys	-					
Antolainasaamisten vähennys	+					
Lainakannan muutokset						
Pitkäaikaisten lainojen lisäys	+					
Pitkäaikaisten lainojen vähennys	-					
Lyhytaikaisten lainojen muutos	+/-					
Oman pääoman muutokset	+/-					
Vaikutus maksuvalmiuteen	+/-					
Tavoitteet ja tunnuslukujen tavoitearvot						
<i>Toiminnan ja investointien rahavirran kertymä 5 vuodelta</i>						
<i>Investointien tulorahoitus, %</i>						
<i>Laskennallinen lainanhoitokate</i>						
Sitova valtuustoon nähden						

Toiminnan rahavirta

Toiminnan rahavirta osoittaa budjetoidun tulorahoituksen määrän, joka on varainhoitovuonna käytettävissä investointien rahoittamiseen, pääomasijoituksiin ja pääoman palautuksiin sekä maksuvalmiuden vahvistamiseen.

Toiminnan rahavirtaan ei sisälly budjetoitavia tuloarvioita ja määrärahoja, vaan kaikki rahavirtaan sisältyvät erät ovat siirtoja tuloslaskelmaosasta tai niiden oikaisuja. Siirtyviä eräitä ovat vuosikate ja satunnaiset erät. Oikaisueriä ovat ko. eriin mahdollisesti sisältyvät pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitot ja -tappiot, jotka oikaistaan Tulorahoituksen korjaukset -rivillä. Mainitut erät otetaan huomioon jäljempänä laskelmassa kohdassa Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot. Tulorahoituksen korjauksissa oikaistaan myös pakollisten varausten muutosten vaikutus vuosikatteeseen.

Investointien rahavirta

Investointien rahavirta muodostuu investointimenojen ja niihin saatujen rahoitusosuuk-sien ja pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulojen erotuksesta. Mainitut erät siirtyvät talousarvion investointiosasta (lukuun ottamatta käyttötalouteen merkittyjä mahdollisia luovutusvoittoja ja -tappioita), eikä niihin rahoitusosassa enää osoiteta mää-rärahaa tai tuloarviota.

Investointiosasta siirtyvät meno- ja tuloerät esitetään rahoitusosassa bruttomääräisenä riippumatta siitä, onko määrärahat tai tuloarviot hyväksytyt brutto- tai nettomääräisenä.

Rahoituksen rahavirta

Rahoituksen rahavirtaan budjetoidaan antolainojen, lainakannan ja oman pääoman muu-tokset. Kaikki rahoituksen rahavirran erät ovat määrärahoja tai tuloarvioita, jotka tulee rahoitusosassa esittää valtuustoon nähden sitovina brutto- tai nettomääräisinä kokonai-suuksina.

Antolainauksen muutokset -erä on sitova valtuustoon nähden kokonaiseränä tai eritel-tyinä. Antolainauksen muutoksiin budjetoidaan myös sisäinen lainananto ja antolainan palautukset koskien kunnan liikelaitosta ja muuta taseyksikköä.

Lainakannan muutokset -erä on sitova valtuustoon nähden kokonaiseränä tai eriteltyinä.

Oman pääoman muutokset -erä on sitova valtuustoon nähden kokonaiseränä tai eritel-tyinä. Kunnassa oman pääoman muutoksiin siirretään kunnan taseyksikön peruspääoman lisäys, joka oikaisee edellä investointimenoihin merkityn kunnan pääomasijoituksen muu-hun taseyksikköön. Vastaavasti taseyksikön peruspääoman alentaminen merkitään oman pääoman vähentymisenä.

Vaikutus maksuvalmiuteen

Rahoitusosa päättyy Vaikutus maksuvalmiuteen -erään, joka saadaan laskelmalla yhteen etumerkit huomioon ottaen toiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirrat. Talousar-vion rahoitusosa on tilinpäätöksen rahoituslaskelmaa suppeampi siten, ettei siinä esitetä Muut maksuvalmiuden muutokset -erää. Näin menetellään siitä syystä, että mainittuun erään sisältyviä toimeksiantojen varojen ja pääomien muutoksia, vaihto-omaisuuden ja saamisten muutoksia sekä korottomien velkojen muutoksia ei käytännössä voida budje-toida etukäteen.

Tiedossa olevat, merkittävät maksuvalmiuden muutokset pitkäaikaisissa saamisissa tai korottomissa pitkäaikaisissa veloissa on kuitenkin perusteltua budjetoida Muut maksu-valmiuden muutokset -rivillä ennen Vaikutus maksuvalmiuteen -pääotsriviä tai ainakin esittää arvio niiden määrästä perustelutekstissä. Tällaisia merkittäviä maksuvalmiuteen vaikuttavia saamisten ja velkojen muutoksia voivat olla esimerkiksi valtionosuussaamis-ten, kauppahintasaamisten tai lainasaamisten muutokset taikka muutokset palautuskel-poisten liittymismaksujen määrässä.

Vaikutus maksuvalmiuteen -erän positiivinen arvo tarkoittaa kunnan maksuvalmiuden vahvistumista ja negatiivinen sen heikkenemistä. Vaikutus maksuvalmiuteen ei saa olla arvoltaan negatiivinen enempää kuin kunnan rahavarojen arvioidaan olevan talousarviovuoden alussa eli talousarvion laadintavuoden tilinpäätöksessä. Rahavarat ylittävä negatiivinen vaikutus tarkoittaa, ettei talousarviossa ole osoitettu kuntalain 110.4 §:n tarkoittamalla tavalla, miten määrärahojen rahoitustarve katetaan. Perusteluissa voidaan kirjallisesti selvittää rahavarojen riittävyyttä laajemmin.

6.6.2 Rahoitusosan tavoitteet ja tunnusluvut

Rahoitusosan yhteydessä esitetään toiminnan ja investointien rahoitusta koskevat tavoitteet ja niiden saavuttamista mittaavat tunnusluvut. Toiminnan ja investointien rahoitusta tilikauden aikana tarkastellaan rahoituslaskelman, sen välitulosten ja niistä laskettavien tunnuslukujen avulla.

Investointien omarahoitusosuus -tavoite

Toiminnan ja investointien rahoitukselle on osoitettava tavoite. Se voi esimerkiksi olla laadullinen tavoite, korjausvelkaan liittyvä tavoite tai jokin tavoite tulorahoitukselle. Investointien omarahoitusosuus -tavoite on perusteltua asettaa sitovaksi valtuustoon nähden suunnittelukaudeksi.

Investoinnin omarahoitusosuus -tavoitteen toteutuminen on osoitettavissa rahoitusosan Toiminnan ja investointien rahavirta -välituloksen kertymän avulla. Kertymän kehitystä tarkastellaan vuosittain lähtien talousarvion laadintavuotta edeltävän tilinpäätösvuoden Toiminnan ja investointien rahavirrasta, johon lisätään tai josta vähennetään arvioidut vuosittaiset rahavirrat.

Suunnittelukauden lopussa kertymän tulisi olla vähintään 0 tai positiivinen, jos tavoitteena on rahoittaa investoinnit kokonaan omarahoituksella. Tavoite toteutuisi viiden vuoden tarkastelujaksolla 201X-2 – 201X+2.

Jos mainittuihin vuosiin sisältyy määrältään poikkeuksellisia kertaluonteisia tuloja tai menoja taikka tavanomaista suurempia investointeja, on kertymäkautta perusteltua pidentää. Toiminnan ja investointien rahavirran kertymä ei saisi muodostua pysyvästi negatiiviseksi.⁴

Muut tavoitteet

Rahoitusosan muiden tavoitteiden ja tunnuslukujen budjetoinnissa noudatetaan Yleisohjetta tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta.

Lainanhoitokate / Laskennallinen lainanhoitokate

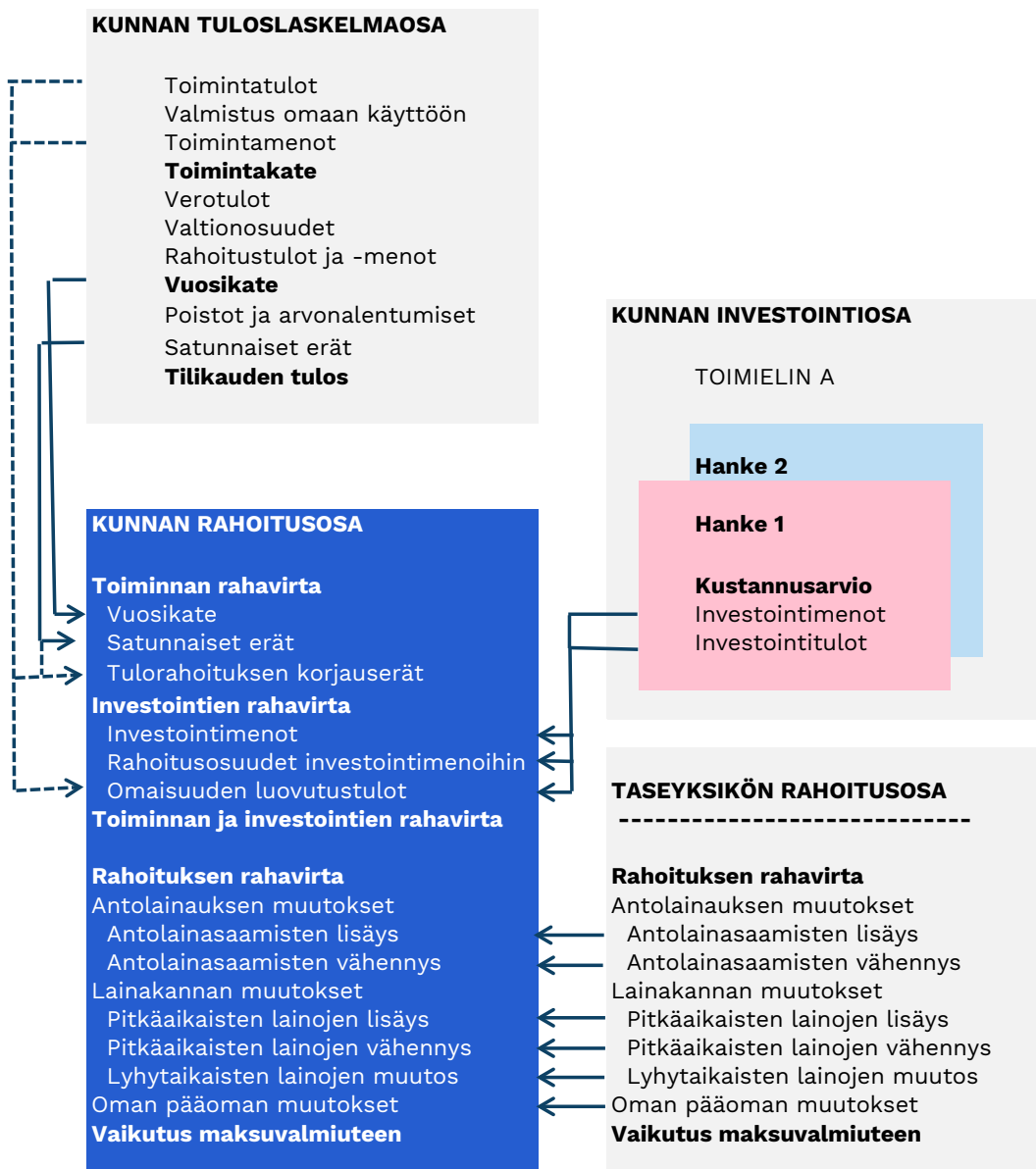
4 Alla olevassa esimerkissä kunta on asettanut tavoitteeksi investointien rahoittamisen pitkällä aikavälillä omarahoituksella. Esimerkin viiden vuoden pituisella tarkastelujaksolla tavoitteen arvioidaan toteutuvan, kun kertymäksi arvioidaan jakson lopussa muodostuvan +30 rahaa.

	TA202X-2	TA202X-1	TA202X	TS202x+1	TS202X+2
Toiminnan ja investointien vuotuinen rahavirta	200	-450	-100	300	80
Toiminnan ja investointien rahavirran kertymä		-250	-350	-50	30

Lainanhoitokykyä koskevaksi sitovaksi tavoitteeksi on perusteltua asettaa, että kunnan normaali tulo-rahoitus ilman satunnaiseriä on olennaisesti lainanhoitomenoja suurempi.

6.6.3 Tuloslaskelma- ja investointiosan sekä taseyksikön rahoitusosan yhdistely kunnan rahoitusosaan

Rahoitusosaan yhdistellään kunnan tuloslaskelma- ja investointiosat. Jos kunnassa on muu taseyksikkö, sen rahoitusosa yhdistellään myös kunnan rahoitusosaan. Yhdisteltävät erät on alla olevassa kuviossa 7 esitetty nuoliviivoin.



Kuvio 7. Kunnan tuloslaskelma- ja investointiosien sekä taseyksikön rahoitusosan yhdistely kunnan rahoitusosaan.

Tuloslaskelmaosan yhdistely

Tuloslaskelmaosan vuosikate ja satunnaiset tulot ja menot yhdistellään tuloslaskelmaosan mukaisin arvoin rahoitusosaan. Jos toimintatuloihin tai toimintamenoihin on budjetoitu pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoittoja tai -tappioita, ne oikaistaan rahoitusosan Tulorahoituksen korjauserät -rivillä (ja sisällytetään myös omaisuuden luovutustuloihin). Samoin mainitulla rivillä oikaistaan toimintamenoihin budjetoidut pakollisten varausten muutokset. Oikaisuerien yhdistely on kuviossa 7 esitetty katkoviivalla.

Investointiosan yhdistely

Investointimenot ja -tulot yhdistellään investointiosan mukaisin arvoin rahoitusosaan. Yhdistelyyn otetaan kaikkien investointihankkeiden menot ja tulot lukuun ottamatta kuntalain mukaisten liikelaitosten investointeja.

Taseyksikön rahoitusosan yhdistely

Taseyksikön rahoitusosaan budjetoidut rahoituksen rahavirtaerät yhdistellään Vaikutus maksuvalmiuteen -erää lukuun ottamatta kunnan rahoitusosan vastaaviin eriin. Taseyksikön tuloslaskelmaosa yhdistellään kunnan tuloslaskelmaosaan ja investointiosa kunnan investointiosaan. Tästä syystä niitä ei erikseen yhdistellä kunnan rahoitusosaan rahoituksen rahavirtaerien tapaan.

Vaikutus maksuvalmiuteen on jäännöserä, jossa tulee kunnan rahoitusosassa otetuksi huomioon myös taseyksikkö, kun taseyksikön toiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirrat on yhdistelty kunnan rahoitusosan vastaaviin eriin.



7 Kunnan liikelaitoksen budjetointi ja käsittely kunnan talousarviossa

Kunnan liikelaitoksen talousarviosta ja -suunnitelmasta säädetään kuntalain 120 §:ssä. Liikelaitoksen kirjanpitoa ja tilinpäätöksen laatimista on lisäksi ohjeistettu kirjanpitolautakunnan kuntajaoston Yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän eriytetyn liiketoiminnan kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä.

Jäljempänä tässä luvussa kunnalla tarkoitetaan myös kuntayhtymää, valtuustolla myös kuntayhtymäkokousta, kunnanhallituksella myös yhtymähallitusta ja kunnan liikelaitoksella myös kuntayhtymän liikelaitosta, ellei toisin mainita. Liikelaitoskuntayhtymän budjetointia ja taloussuunnittelua käsitellään luvussa 9.4.

7.1 Liikelaitoksen talousarvion ja -suunnitelman valmistelu ja hyväksyminen

Liikelaitoksen talousarviossa noudatetaan samoja talousarvioperiaatteita kuin kunnan ja kuntayhtymän talousarviossa. Talousarvio laaditaan kalenterivuodeksi. Taloussuunnitelma laaditaan vähintään kolmeksi vuodeksi eteenpäin. Talousarviovuosi on suunnittelukauden ensimmäinen vuosi. Menot budjetoidaan suoriteperusteisesti tai sitä vastaavalla tavalla ja tulot budjetoidaan suunnitteluvuodelle, jolla niiden saanto on lopullinen.

Liikelaitoksen johtokunnan on valmistettava liikelaitoksen talousarvio ja -suunnitelma ja esitettävä se valtuustolle sen päättämässä aikataulussa.

Johtokunnan esitys liitetään osaksi kunnanhallituksen esitystä kunnan talousarvioksi ja suunnitelmaksi valtuustolle.

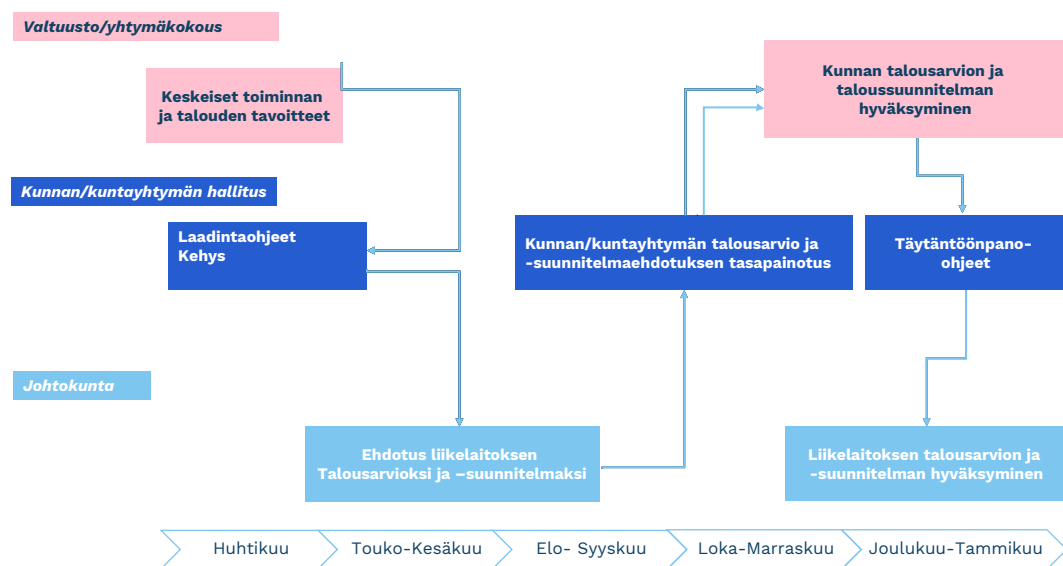
Valtuusto voi hyväksyessään kunnan talousarvion ja -suunnitelman muuttaa johtokunnan esitystä liikelaitoksen tavoitteista ja liikelaitosta sitovista eristä kunnan talousarviossa ja -suunnitelmassa.

Valtuusto voi hallintosäännössä pitää päätösvallan itsellään koskien liikelaitoksen investointien ja muiden pitkävaikutteisten menojen hyväksymistä. Muussa tapauksessa niistäkin päättää johtokunta (Kuntal 67 §).

Johtokunnan on otettava huomioon valtuuston tekemät muutokset liikelaitoksen budjetin sitoviin eriin ennen sen lopullista hyväksymistä. Menettely vastaa kunnan muiden tehtävien budjetointia, missä lautakunnat voivat lopullisesti hyväksyä käyttösuunnitelmat vasta sen jälkeen, kun valtuusto on hyväksynyt kunnan talousarvion ja -suunnitelman.

Toisin kuin kunnan muiden tehtävien käyttösuunnitelmista, liikelaitoksen talousarvion hyväksymisen takarajasta säädetään kuntalaissa (KuntaL 67.3 §). Johtokunnan on päätettävä liikelaitoksen seuraavan vuoden talousarviosta viimeistään vuoden loppuun mennessä.

Liikelaitoksen talousarvion ja -suunnitelman valmistelua osana kunnan talousarvion laadintaa on kuvattu alla olevassa kuviossa 8.



Kuvio 8. Liikelaitoksen talousarvion ja -suunnitelman valmistelu osana kunnan ja kuntayhtymän talousarvion ja -suunnitelman laadintaa.

7.2 Liikelaitoksen talousarvion rakenne

Kunnan talousarvion rakennetta vastaavasti liikelaitoksen talousarviossa ja -suunnitelmassa on käyttötalous-, tuloslaskelma-, investointi- ja rahoitusosa (KuntaL 120 §). Tuloslaskelmaosa toimii käyttötalousosana sellaisessa liikelaitoksessa, jolla ei ole useita tehtäviä. Jos liikelaitoksella on useita tehtäviä, käyttötalousosan laatiminen on perusteltua. Niissä esitetään liikelaitokselle asetettavat tavoitteet ja niiden toteutumista mittaavat tunnusluvut, talousarviooperustelut ja budjettilaskelmat.

Jos liikelaitoksella on eri tehtäviä, voidaan niille laatia erilliset tuloslaskelma- ja investointiosat, jotka yhdistellään liikelaitoksen tulos- ja investointiosiin.

Liikelaitoksen tuloslaskelma laaditaan kirjanpitolautakunnan kuntajaoston Yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän eriytetyn liiketoiminnan kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä mukaisesti. Liikelaitoksen tilinpäätöksen tuloslaskelmassa ei käytetä kunnan tuloslaskelman välitulosta vuosikate.



Kuvio 9. Liikelaitoksen talousarvion rakenne.

7.2.1 Liikelaitoksen sitovat tavoitteet

Sekä valtuusto että johtokunta asettavat liikelaitokselle sitovia tavoitteita. Valtuuston toimivallasta liikelaitoksen tavoitteiden asettamisessa säädetään kuntalain 14 §:ssä ja johtokunnan toimivallasta tavoitteiden asettamisessa kuntalain 67 §:ssä. Kuntalaissa ei säännellä enää liikelaitosta sitovista meno- ja tuloeristä kunnan tai kuntayhtymän talousarviossa. Aikaisemmin laissa oli määritelty sitoviksi eriksi kunnan tai kuntayhtymän pääomasijoitus liikelaitokseen ja liikelaitoksen pääoman palautus kunnalle tai kuntayhtymälle, korvaus kunnan tai kuntayhtymän sijoittamasta pääomasta ja kunnan sekä kuntayhtymän toiminta-avustus kunnan tai kuntayhtymän liikelaitokselle. Valtuusto voi asettaa liikelaitokselle toimintaa parhaiten edistäviä talouden ja toiminnan tavoitteita. Liikelaitoksen johtokunta voi asettaa liikelaitokselle valtuuston asettamien tavoitteiden kanssa linjassa olevia tarkentavia tavoitteita ja muita tavoitteita.

Sekä valtuuston että johtokunnan liikelaitokselle asettamat tavoitteet esitetään liikelaitoksen talousarviossa, ja ne tulee erottaa toisistaan selkein merkinnöin.

Liikelaitokselle asetettavat tavoitteet ovat ensisijaisesti tuotantotavoitteita. Vaikuttavuutta koskevia tavoitteita on kuitenkin perusteltua asettaa liikelaitokselle silloin, kun se vastaa kokonaan tai pääosin toimialansa palvelujen tuottamisesta kunnan alueella. Tällainen palvelutehtävä on muun muassa alueellinen monopoli kuten kunnan vesihuoltolaitos, jolloin vaikuttavuustavoitteena voisi esimerkiksi olla vesihuoltoliittymien määrätty kattavuus kunnan alueella olevista talouksista.

Edellä luvussa 6.3.2. esitetyssä taulukossa 2 on kuvattu nettobudjetoitavan tehtävän erityyppisiä tavoitteita ja niiden toteutumista mittaavia tunnuslukuja. Taulukon 2 tyyppistä tavoiteasettelua suositetaan sovellettavan myös kunnan liikelaitoksessa.

7.2.2 Perustelutekstit

Perusteluissa selvitetään liikelaitoksen palvelukysyntään, tuotantotavoitteisiin ja niiden saavuttamiseen liittyviä haasteita ja epävarmuustekijöitä. Perusteluissa tehdään lisäksi selkoa toiminnan painopisteistä ja kehittämistarpeista sekä arvioidaan voimavarojen eli muun muassa henkilöresurssien, toimitilojen ja muiden tuotannontekijöiden sekä toiminnan kannattavuuden ja pääomarahoituksen riittävyttä.

7.2.3 Menojen ja tulojen sitovuus liikelaitoksen talousarviossa

Liikelaitoksen budjeteissa menojen ja tulojen sitovuus määrätään sekä valtuuston että johtokunnan suhteen.

Tulosbudjetin sitovat erät

Valtuustoon tai johtokuntaan nähden tulosbudjetissa sitovaksi eräksi voidaan asettaa ylijäämä (alijäämä) ennen varauksia. Jos liikelaitoksella on eri tehtäviä, asetetaan niiden tulosbudjeteissa vastaavat erät johtokuntaan nähden sitoviksi kuin koko liikelaitoksen tulosbudjetissa. Näin voidaan varmistaa liikelaitoksen toiminta kunnan kokonaistalouden tavoitteiden mukaisesti. Muiksi valtuustoon nähden sitoviksi eriksi voidaan asettaa

esimerkiksi korkotulot ja -menot sisäisestä anto- ja ottolainauksesta, korvaus kunnan liikelaitokseen sijoittamasta peruspääomasta tai kunnan tuki ja toiminta-avustus liikelaitokselle.

Investointibudjetin sitovat erät

Valtuustoon nähden sitovaksi eräksi voidaan asettaa liikelaitoksen investointien kokonaismäärä, millä voidaan varmistaa, että se on kunnan toiminnan kannalta tarkoituksenmukainen eikä vaaranna kunnan rahoitusasemaa. Valtuusto tai yhtymäkokous voi hallintosäännöllä pidättää päätösvallan investoinneissa ja muissa pitkävaikutteisissa menoissa itsellään (KuntaL 67.3k5 §). Tällöinkään valtuusto ei osoita kunnan talousarviossa liikelaitokselle määrärahaa tai tuloarvioita, vaan päättää johtokunnan sijasta liikelaitoksen erillisen investointibudjetin sisällöstä.

Liikelaitoksen investointibudjetista voi päättää myös johtokunta ottaen huomioon valtuuston mahdollisesti asettamat raamit. Investointien menot ja tulot budjetoidaan ensisijaisesti bruttoperusteisesti. Investointimenon ja siihen saadun rahoitusosuuden netottaminen on kuitenkin mahdollista. Investointimenon ja omaisuuden luovutustulon netottaminen voi tulla kyseeseen vain, jos niiden välillä on välitön riippuvuus.

Rahoitusbudjetin sitovat erät

Rahoitusbudjetissa valtuustoon nähden sitovia eriä voivat olla esimerkiksi kunnan ja liikelaitoksen keskinäisen anto- ja ottolainauksen erät, jotka voidaan erikseen asettaa sitoviksi joko brutto- tai nettomääräisenä. Lisäksi valtuustoon nähden sitova erä voi olla peruspääoman lisäys ja palautus.

Johtokuntaan nähden sitovia eriä ovat ulkoisen anto- ja ottolainauksen erät, jotka voidaan erikseen asettaa sitovaksi netto- tai bruttomääräisinä. Valtuustolla on kuitenkin mahdollista asettaa sitovia tavoitteita liikelaitoksen ulkoiselle ottolainaukselle.

7.2.4 Liikelaitoksen talousarvion muuttaminen

Liikelaitoksen talousarvion tehtävistä muutoksista päättää johtokunta. Johtokunnan on talousarviomuutosta hyväksyessään otettava huomioon valtuuston liikelaitokselle asettamat tavoitteet ja liikelaitosta sitovat erät kunnan talousarviossa.

Kunnan talousarviossa liikelaitoksen sitoviin eriin tehtävistä muutoksista päättää valtuusto.

7.2.5 Liikelaitoksen talouden tasapainottamisvaatimus

Johtokunta vastaa liikelaitoksen toiminnan ja talouden tasapainosta. Tavoitteiden on oltava oikeassa suhteessa käytössä oleviin voimavaroihin. Talousarvio ja -suunnitelma on laadittava siten, että edellytykset liikelaitoksen tehtävien hoitamiseen turvataan (KuntaL 110.2 §).

Liikelaitoksen tulojen tulee suunnittelukaudella kattaa toiminnan kustannukset. Pitkällä aikavälillä tulorahoituksella on suositeltavaa kattaa myös investoinnit siltä osin kuin niitä

ei rahoiteta omanpääomanehtoisella rahoituksella. Edellä mainitut rahoitusperiaatteet merkitsevät, ettei toimintaa voi suunnitella siten, että talous muodostuu pitkällä aikavälillä tai pysyvästi alijäämäiseksi.

Kunnan liikelaitoksen talouden tasapainottamisessa ja kertyneen alijäämän kattamisessa noudatetaan soveltuvin osin kuntalain kuntaa koskevia säännöksiä. Vaikka tasapainosäännös viime kädessä sitoo vain kuntaa kokonaisuutena, on perusteltua, että myös liikelaitoksen taloussuunnitelmassa noudatetaan kuntalain 110 §:n mukaista menettelyä. Jos taseen alijäämää ei saada katetuksi määräajassa, taloussuunnitelmassa on päätettävä yksilöidyistä toimenpiteistä, joilla kattamaton alijäämä katetaan. Liikelaitoksen toimenpiteet liitetään osaksi kunnan taloussuunnitelmassa esitettäviä tasapainottoimenpiteitä, jos koko kunnan tasolla on alijäämää.

7.3 Liikelaitoksen vaikutus kunnan talouteen

Kunnan talousarviossa ja -suunnitelmassa liikelaitosta käsitellään ulkoisena talousyksikkönä, jolloin liikelaitoksen vaikutus kunnan taloudelliseen tulokseen ja rahoitusasemaan ei käy ilmi kunnan talousarvion tuloslaskelma- ja rahoitusosista.

Liikelaitostoinnin tulos- ja rahoitusvaikutusten selvittäminen on kuitenkin tärkeää kunnan kokonaistalouden suunnittelussa. Erityisesti silloin, kun kunnalla on taseessa kertynyttä alijäämää, liikelaitosten vaikutuksella taloussuunnitelman tasapainotuksessa voi olla suuri merkitys.

Liikelaitoksen vaikutus kunnan talouteen esitetään laskelmin, joissa liikelaitos yhdistellään kunnan tulolaskelmaosaan ja rahoitusosaan vastaavalla tavalla kuin kunnan tilinpäätöksessä.

7.3.1 Liikelaitosten vaikutus kunnan tuloksen muodostumiseen

Liikelaitoksen vaikutus kunnan tuloksen muodostumiseen esitetään vertailulaskelmassa, joka sisältää kunnan talousarvion tuloslaskelmaosan, liikelaitosten tulosbudjetit yhteensä sekä kunnan tuloslaskelmaosan, joka on tietosisällöltään vertailukelpoinen kunnan tilinpäätöksen tuloslaskelman kanssa. Tämä tarkoittaa, että viime mainittuun laskelmaan liikelaitokset yhdistellään vastaavalla tavalla kuin tilinpäätöksessä. Lisäksi vertailulaskelmassa voidaan esittää kuntaa ja liikelaitoksia koskevat eliminointisarakeet ja niihin liittyvät eliminointiselitteet taulukon 3 esimerkin mukaisesti.

Taulukko 3. Liikelaitosten vaikutus kunnan tuloksen muodostumiseen talousarviossa.

LIIKELAITOSTEN VAIKUTUS KUNNAN TILIKAUDEN TULOKSEN MUODOSTUMISEEN							
	Talousarvio 202X			Eliminoinnit		Kunnan tuloslaskelmaosa ml. liikelaitokset	
	Kunnan tuloslaskelmaosa pl. liikelaitokset	Liikelaitokset yhteensä		Kunta	Liikelai- tokset		
Toimintatulot							
Myyntitulot, ulkoiset	30 000 1a)	16 000 1a)				46 000	
Myyntitulot, sisäiset	5 000 2)	2 500 3)	-5000 8)	-2 500 8)		0	
Tuet ja avustukset, kunnalta		2 000 4)		-2 000 9)		0	
Toimintamenot							
Henkilöstömenot	-25 000 1b)	-10 500 1b)				-35 500	
Palvelujen ostot, sisäiset	-2 500 3)	-5 000 2)	2 500 8)	5 000 8)		0	
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	-3 000 1c)	-1 300 1c)				-4 300	
Avustukset liikelaitokselle	-2 000 4)		2 000 9)			0	
Toimintakate	2 500	3 700				6 200	
Verotulot							
Valtionosuudet							
Rahoitustulot ja -menot							
Korkotulot, sisäiset	1 007 5)		-1 007 10)				
Muut rahoitustulot, sisäiset	960 6)		-960 11)				
Korkomenot, ulkoiset		-1 080 7)				-1 080	
Korkomenot, sisäiset		-1 007 5)		1 007 10)			
Korvaus peruspääomasta		-960 6)		960 11)			
Muut rahoitusmenot							
Vuosikate	4 467	653	-2 467	2 467		5 120	
Poistot ja arvonalentumiset							
Suunnitelman mukaiset pois	-4 500	-450				-4 950	
Satunnaiset erät							
Tilikauden tulos	-33	203	-2 467	2 467		170	

Vientiselitteet:

- 1a) Kunnan ulkoiset myyntitulot
 - Liikelaitosten ulkoinen myynti 16 000
 - Kunnan muiden tehtävien ulkoinen myynti 30 000
- 1b) Henkilöstömenot
 - Liikelaitokset 10 500
 - Kunnan muut tehtävät 25 000
- 1c) Aineet, tarvikkeet ja tavarat
 - Liikelaitokset 1 300
 - Kunnan muut tehtävät 3 000
- 2) Kunnan muiden tehtävien sisäinen myynti liikelaitoksille 5 000
 3) Liikelaitosten sisäinen myynti kunnan muille tehtäville 2 500
 4) Kunnan avustus liikelaitoksille 2 000
 5) Sisäinen korko kunnan lainasta liikelaitoksille 1 007
 6) Korvaukset peruspääomasta 960
 7) Korot liikelaitoksen ulkoisista lainoista 1 080

Eliminoidaan:

- 8) Sisäiset myynnit ja ostot 5000 + 2 500
 9) Kunnan avustukset liikelaitoksille 2000
 10) Sisäiset korot 1 007
 11) Korvaus peruspääomasta 960

Kunnan tuloslaskelmaosa pl. liikelaitokset -sarake ei sisällä liikelaitosten tulosbudjettien tulo- ja menoeriä. Sen sijaan laskelma sisältää tulosvaikutteiset sisäiset tulot ja menot liikelaitoksen ja kunnan muiden tehtävien kesken.

Kunnan tuloslaskelmaosa ml. liikelaitokset -sarakeeseen on yhdistelty rivi riviltä liikelaitosten tulosbudjetit sisäiset tulot ja menot eliminoiden.

Liikelaitosten vaikutus kunnan tuloksen muodostumiseen voidaan selvittää vertailutaulukon 3 ulkoisten erien avulla seuraavalla tavalla:

LIIKELAITOSTEN VAIKUTUS KUNNAN TULOKSEN MUODOSTUMISEEN			
	Liikelaitokset	Kunnan muut tehtävät	Yhteensä
Ulkoisen myynti	16 000	30 000	46 000
Henkilöstömenot	-10 500	-25 000	-35 500
Ulkoiset materiaaliostot	-1 300	-3 000	-4 300
Vaikutus kunnan toimintakatteeseen	4 200	2 000	6 200
Ulkoiset rahoituserät	-1 080		
Vaikutus kunnan vuosikatteeseen	3 120	2 000	5 120
Vaikutus kunnan poistoihin	-450	-4 500	-4 950
Vaikutus kunnan tilikauden tulokseen	2 670	-2 500	170

Yllä olevien laskelmien perusteella voidaan todeta, että liikelaitosten talous parantaa kunnan toimintakatetta 4 200 rahaa, vuosikatetta 3 120 rahaa ja tilikauden tulosta 2 670 rahaa, ja liikelaitokset lisäävät kunnan poistojen määrää 450 rahalla.

7.3.2 Liikelaitoksen vaikutus toiminnan rahoitukseen

Liikelaitosten vaikutus kunnan toiminnan rahoitukseen esitetään vertailulaskelmassa, joka sisältää kunnan talousarvion rahoitusosan, liikelaitosten rahoitusbudjetit yhteensä sekä kunnan rahoitusosan, joka on tietosisällöltään vertailukelpoinen kunnan tilinpäätöksen rahoitusosan kanssa. Lisäksi laskelmassa voidaan esittää kuntaa ja liikelaitoksia koskevat eliminointisarakeet ja niihin liittyvät eliminointiselitteet alla olevan esimerkin mukaisesti.

Taulukko 4. Liikelaitosten vaikutus kunnan toiminnan rahoitukseen.

LIIKELAITOSTEN VAIKUTUS KUNNAN TOIMINNAN RAHOITUKSEEN					
	Talousarvio 202X		Eliminoinnit		Kunnan rahoitusosa ml. liikelaitokset
	Kunnan rahoitusosa pl. liikelaitokset	Liikelaitosten rahoitusbudjetit yhteensä	Kunta	Liikelaitokset yhteensä	
Tulorahoitus					
Vuosikate	4 467	653	-2 467 6)	2 467 6)	5 120
Satunnaiset erät					
Tulorahoituksen korjauserät					
Investointien rahavirta					
Investointimenot					
Ulkoiset investointimenot	-6 000	-3 000 2)			-9 000
Peruspääoman lisäys	-1 000 1)		1 000 7)		0
Omaisuuuden ulkoiset luovutustulot		850 3)			850
Toiminnan ja investointien rahavirta	-2 533	-1 497	-1 467	2 467	-3 030
Rahoituksen rahavirta					
Antolainauksen muutokset					
Antolainasaamisten lisäys (sisäiset)	-900 4) 6)		900 9) 10)		0
Antolainasaamisten vähennys (sisäiset)	1 678 5)		-1 678 11)		0
Lainakannan muutokset					
Pitkäaikaisten lainojen lisäys (sisäiset)		600 4)		-600 9)	0
Pitkäaikaisten lainojen vähennys (sisäiset)		-1 678 5)		1 678 11)	0
Oman pääoman muutokset		1 000 1)		-1 000 8)	0
Saamisten muutos					0
Korottomien velkojen muutos		1 600 6)		-300 10)	1 300
Rahoituksen rahavirta	778	1 522	-778	-222	1 300
Vaikutus maksuvalmiuteen	-1 755	25	-2 245	2 245	-1 730

Vientiselitteet:

- 1) Peruspääoman lisäys 1000
- 2) Ulkoiset investointimenot
Liikelaitokset 3 000
Kunnan muut tehtävät 10 000
- 3) Liikelaitosten pysyvien vastaavien hyödykkeiden ulkoiset luovutustulot 850
- 4) Kunnan antolainat liikelaitoksille 600
- 5) Antolainojen lyhennykset liikelaitoksilta 1 678
- 6) Palautuskelpoiset liittymismaksut liikelaitokselle, joista ulkoisia 1 300 ja sisäisiä 300

Eliminoidaan:

- 7) Sisäiset myynnit, ostot sekä rahoitustulot ja -menot 2 467
(ks. Vaikutus tuloksen muodostumiseen laskelmasta)
- 8) Peruspääoman lisäys liikelaitokseen 1 000
- 9) Sisäisten lainojen lisäys liikelaitoksille 600
- 10) Sisäiset palautuskelpoiset liittymismaksut 300
- 11) Sisäisten lainojen palautus liikelaitoksilta 1 678

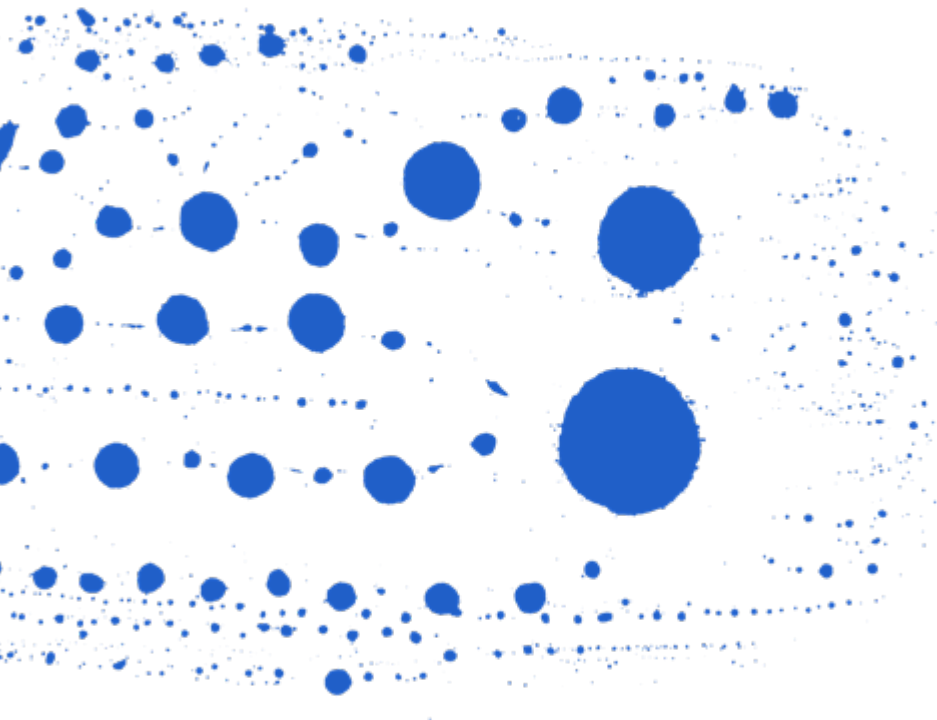
Kunnan rahoitusosa pl. liikelaitokset -sarake ei sisällä liikelaitosten rahoitusbudjettien tulo- ja menoeriä. Sen sijaan laskelma sisältää liikelaitosten ja kunnan muiden tehtävien keskinäiset rahoituserät.

Kunnan rahoitusosa ml. liikelaitokset -sarakeessa on kunnan talousarvion rahoitusosaan yhdistelty rivi riviltä liikelaitosten rahoitusbudjetit sisäiset rahoituserät eliminoiden.

Liikelaitosten vaikutus kunnan toiminnan rahoitukseen voidaan selvittää vertailutaulukon 4 ulkoisten erien avulla seuraavasti:

	Liikelaitokset	Kunnan muut tehtävät	Yhteensä
Vaikutus kunnan vuosikatteeseen	3 120	2 000	5 120
Ulkoiset satunnaiset erät	0	0	0
Ulkoiset tulorahoituksen korjauserät	0	0	0
Ulkoiset investointimenot	-3 000	-6 000	-9 000
Ulkoiset investointitulot	850	0	850
Vaikutus toiminnan ja investointien rahavirtaan	970	-4 000	-3 030
Ulkoiset antolainasaamisten muutokset	0	0	0
Ulkoiset lainasaamisten muutokset	0	0	0
Ulkoiset saamisten muutokset	0	0	0
Ulkoiset korottomien velkojen muutokset	1 300	0	1 300
Vaikutus rahoituksen rahavirtaan	1 300	0	1 300
Vaikutus toiminnan ja investointien rahavirtaan	970	-4 000	-3 030
Vaikutus rahoituksen rahavirtaan	1 300	0	1 300
Vaikutus kunnan maksuvalmiuteen	2 270	-4 000	-1 730

Yllä olevien laskelmien perusteella voidaan todeta, että liikelaitosten talous lisää kunnan toiminnan ja investointien rahavirtaa 970 rahalla ja rahoituksen rahavirtaa 1300 rahalla sekä vahvistaa kunnan maksuvalmiutta 2 270 rahalla.



8 Taseyksikön budjetointi ja käsittely kunnan talousarviossa

Taseyksiköllä tarkoitetaan tässä muuta kirjanpidollisesti tai laskennallisesti eriytettyä taseyksikköä kuin liikelaitosta. Taseyksikön budjetoinnissa ja talousarviokäsittelyssä noudatetaan talousarvion ja -suunnitelman laadintaa koskevia kuntalain 110 §:n säännöksiä. Taseyksikön talousarviosta ja -suunnitelmasta kuntalaissa ei ole vastaavia erityissäännöksiä kuin kunnan liikelaitoksesta.

Jäljempänä tässä luvussa kunnalla tarkoitetaan myös kuntayhtymää, valtuustolla myös kuntayhtymäkokousta, kunnanhallituksella myös yhtymähallitusta, ellei toisin mainita.

8.1 Taseyksikön talousarvion ja -suunnitelman valmistelu ja hyväksyminen

Taseyksikön budjetoinnissa noudatetaan nettobudjetoidulle tehtävälle tässä suosituksessa annettuja ohjeita. Taseyksikön talousarvio laaditaan kalenterivuodeksi. Taloussuunnitelma laaditaan vähintään kolmeksi vuodeksi eteenpäin. Talousarviovuosi on suunnittelukauden ensimmäinen vuosi. Menot budjetoidaan suoriteperusteisesti tai sitä vastaavalla tavalla, ja tulot budjetoidaan suunnitteluvuodelle, jolloin niiden saanto on lopullinen.

Taseyksikön toiminnasta vastaavan toimielimen on valmisteltava taseyksikön talousarvio ja -suunnitelma ja esitettävä se kunnanhallitukselle sen päättämässä aikataulussa.

Taseyksikön talousarvioesityksen valmistelu vastaa kunnan muiden tehtävien talousarviovalmistelua. Taseyksikön esitys liitetään osaksi kunnanhallituksen esitystä kunnan talousarvioksi ja -suunnitelmaksi valtuustolle. Kunnanhallitus voi esittää muutoksia taseyksikön esitykseen kaikilta osin.

Valtuusto voi hyväksyessään kunnan talousarvion ja -suunnitelman tehdä muutoksia taseyksikköä koskeviin tavoitteisiin sekä määrärahoihin ja tuloarvioihin.

Taseyksikön toiminnasta vastaava toimielin voi lopullisesti hyväksyä taseyksikön budjetit vasta sen jälkeen, kun valtuusto on hyväksynyt kunnan talousarvion ja -suunnitelman.

8.2 Taseyksikön talousarvion rakenne

Kunnan talousarvion rakennetta vastaavasti taseyksikön talousarviossa ja -suunnitelmassa on käyttötalous-, tuloslaskelma-, investointi- ja rahoitusosa. Tuloslaskelmaosa toimii käyttötalouden osana sellaisessa taseyksikössä, jolla ei ole useita tehtäviä. Jos taseyksiköllä on useita tehtäviä, käyttötalouden laatiminen on perusteltua. Jokaisessa osassa esitetään taseyksikölle asetettavat tavoitteet, perustelut ja budjettilaskelma. Taseyksikön tilinpäätöslaskelmat laaditaan samoilla kaavoilla kuin kunnallisen liikelaitoksen tilinpäätöslaskelmat (Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän eriytetyn liiketoiminnan kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä). Talousarvion ja tilinpäätöksen yhdenmukaisuuden perusteella myös talousarvio laaditaan liikelaitoksen tilinpäätöslaskelmakaavojen mukaisesti.

Jos taseyksiköllä on eri tehtäviä, voidaan niille laatia erilliset käyttötalous-, tuloslaskelma- ja investointiosat, jotka yhdistellään taseyksikön käyttötalous-, tuloslaskelma- ja investointiosiin.

8.3 Taseyksikön sitovat tavoitteet

Sekä valtuusto että taseyksiköstä vastaava toimielin asettavat taseyksikölle sitovia tavoitteita, jotka tulee erottaa toisistaan selkein merkinnöin.

Taseyksikölle asettavat tavoitteet ovat ensisijaisesti tuotantotavoitteita. Vaikuttavuutta koskevia tavoitteita on kuitenkin perusteltua asettaa taseyksikölle silloin, kun se vastaa kokonaan tai pääosin ao. palvelujen tuottamisesta kunnan alueella. Tällainen palvelutehtävä on muun muassa alueellinen monopoli kuten kunnan vesihuoltolaitos, jolloin vaikuttavuustavoitteena voisi esimerkiksi olla vesihuoltoliittymien määrätty kattavuus kunnan alueella olevista talouksista. Kirjanpitolausuntokunnan kuntajaosto on lausunnossaan 112/2015 katsonut, että vesihuoltolaitoskokonaisuus (vesihuolto ja huleveden viemäröinti) tulee eriyttää kirjanpidollisesti joko kunnallisena liikelaitoksena tai kirjanpidollisena taseyksikönä. Huleveden viemäröinti voidaan eriyttää muusta vesihuoltolaitoksen toiminnasta laskennallisesti.

Luvun 6.3.2 taulukossa 3 on esitetty nettobudjetoidun tehtävän erityyppisiä tavoitteita, niiden saavuttamista kuvaavia tunnuslukuja sekä päätöksentekotasoa ja sitä, missä asiakirjassa tavoite hyväksytään. Taulukossa 3 esitettyä tavoiteasettelua suositetaan sovelletavan myös muussa taseyksikössä.

8.4 Taseyksikön talousarvioperustelut

Perusteluissa selvitetään tarkemmin taseyksikön tuottamien palvelujen kysyntään, tuotantotavoitteisiin ja niiden saavuttamiseen liittyviä haasteita ja epävarmuustekijöitä. Perusteluissa tehdään lisäksi selkoa toiminnan painopisteistä ja kehittämistarpeista sekä arvioidaan muun muassa henkilöresurssien, toimitilojen ja muiden tuotantotekijöiden sekä toiminnan kannattavuuden ja pääomarahoituksen voimavarojen riittävyttä.

8.5 Menojen ja tulojen sitovuus taseyksikön talousarviossa

Taseyksikön budjeteissa meno- ja tulotalouden sitovuus määritetään sekä valtuuston että toimielimen suhteen. Taseyksikön budjetit ovat osa kunnan talousarviota ja -suunnitelmaa.

8.5.1 Tulosbudjetin sitovat erät

Valtuustoon nähden sitova erä on ylijäämä (alijäämä) ennen varauksia.

Toimielimeen nähden sitoviksi eriksi voidaan asettaa tilikauden ylijäämän (alijäämän) lisäksi muitakin tulosbudjetin eriä. Jos taseyksiköllä on eri tehtäviä, asetetaan niiden tulosbudjeteissa vastaavat nimikkeet sitoviksi kuin koko taseyksikön tulosbudjetissa.

8.5.2 Investointibudjetin sitovat erät

Taseyksikön investointibudjetissa valtuustoon nähden sitovia eriä ovat investointimenot ja -tulot. Valtuusto voi osoittaa investointiin määrärahan myös hanke- tai hankeryhmäkohtaisesti.

Määräraha varataan taseyksikön investointiin vastaavalla tavalla kuin muussakin kunnan budjettisidonnaisessa tehtävässä. Taseyksikön investointisuunnitelmassa esitetään hanke- tai hankeryhmäkohtaisesti hankkeen kustannusarvio ja sen jaksottaminen talousarviovuodelle ja muille suunnitteluvuosille. Jos kyse on jo käynnistyneestä investointihankkeesta, esitetään myös toteutunut hankintameno edellisvuosilta ja arvio kuluvan vuoden hankintamenosta.

Kahdelle tai useammalle vuodelle jaksottuvassa hankkeessa valtuusto hyväksyy hankintamenon kustannusarvion. Perusteluissa voidaan erikseen todeta mahdollisuus tarkistaa jaksotusta uudelleenbudjetoinnilla talousarviomuutoksin tai vastaisissa taloussuunnitelmissa.

Hankkeeseen tehty investointivaraus ei vähennä varattavaa määrärahaa, vaan investoinnit budjetoidaan koko kustannusarvion määrästä tai nettobudjetoinnissa määrästä, josta rahoitusosuus on vähennetty.

Investointien menot ja tulot budjetoidaan ensisijaisesti bruttoperusteisesti. Investointimenon ja siihen saadun rahoitusosuuden netottaminen on kuitenkin mahdollista. Investointimenon ja omaisuuden myynnin luovutustulon netottaminen voi tulla kyseeseen vain, jos niiden välillä on välitön riippuvuus.

Tuloarviona investointiosaan budjetoidaan hankkeeseen kohdistuva rahoitusosuus ja omaisuuden myynti. Rahoitusosuus voi olla valtionosuutta tai muuta rahoitusosuutta. Rahoitusosuus budjetoidaan tulona sille vuodelle, jonka aikana oikeus tuloon arvioidaan syntyvän.

Pysyvien vastaavien hyödykkeiden myynti budjetoidaan investointiosaan tasearvosta.

Arvioitu luovutusvoitto tai -tappio budjetoidaan käyttötalousosaan. Tulosbudjettiin merkitty luovutusvoitto tai -tappio oikaistaan rahoitusbudjetin tulorahoituksen oikaisuerissä. Jos luovutusvoitto tai -tappio käsitellään poistojen oikaisuna, ei oikaisua kunnan rahoitusosassa tehdä.

Investointimenon ja omaisuuden luovutustulon sitovuus voidaan asettaa nettomääräisenä, jos omaisuuden luovutus liittyy investointihankkeeseen. Sitovuusmäärittelystä riippumatta investointibudjetin menot ja tulot esitetään bruttomääräisinä.

8.5.3 Rahoitusbudjetin sitovat erät

Kirjanpidollisesti ja laskennallisesti eriytettyjen taseyksikköjen rahoitusbudjetin sisältö ja sitovuus poikkeavat toisistaan.

Kirjanpidollisen taseyksikön rahoitusbudjetti

Kirjanpidollisen taseyksikön rahoitusbudjetissa valtuustoon nähden sitovia eräitä ovat rahoituksen rahavirtaan sisältyvät antolainauksen, ottolainauksen ja oman pääoman muutosten erät. Sitovuus voidaan asettaa joko brutto- tai nettomääräisenä.

Toimielimeen nähden sitoviksi voidaan asettaa mainittujen pääomarahoituserien alaerät.

Kirjanpidollisessa taseyksikössä investointimenot lisäävät yhdystilivelkaa kunnalle ja investointitulot vähentävät sitä tai lisäävät yhdystilisaatavaa kunnalta. Yhdystilivelan muutos budjetoidaan lyhytaikaisten velkojen muutoksena ja yhdystilisaatavan muutos saamisten muutoksena kunnalta. Yhdystilivelan ja -saamisten muutokset voidaan esittää myös siten, että yhdystilin nettomuutos sisältyy rahoitusbudjetin Maksuvalmiuden muutos -erään.

Yhdystilivelka voi kasvaa merkittävän suureksi silloin, kun taseyksikkö tekee suuria investointeja. Tämän seurauksena yhdystilivelka voi muodostua pitkäaikaisen velan luonteiseksi eräksi tai jopa oman pääoman luonteiseksi eräksi, jos taseyksikkö ei tulorahoituksella kykene lyhentämään velkaa pitkälläkään tähtäimellä. Tällöin voi olla perusteltua lyhentää yhdystilivelkaa budjetoimalla taseyksikölle pitkäaikaisen lainan lisäystä kunnalta tai peruspääoman lisäystä. Rahoitusbudjettiin budjetoidaan tällöin saman määräinen lyhytaikaisen velan vähennys (kunnalle) tai vaihtoehtoisesti annetaan pitkäaikaisen pääoman lisäyksen vaikuttaa positiivisesti taseyksikön Maksuvalmiuden muutos -erään.

Laskennallisen taseyksikön rahoitusbudjetti

Laskennallisella taseyksiköllä ei ole käytössään omia rahatilejä eikä yhdystiliä kunnan keskuskassaa vastaan. Näin ollen sille ei muodostu rahoitusvelkaa kunnalle eikä rahoitussuhteista kunnalta. Tästä syystä laskennallisen taseyksikön rahoitusbudjetissa ei ole tarpeen budjetoida sisäisiä anto- ja ottolainauksen muutoseriä eikä oman pääoman muutosta. Sen sijaan laskennallisen taseyksikön rahoitusbudjetissa budjetoidaan rahoituksen rahavirtaerinä taseyksikön taseeseen kuuluvien ulkoisten anto- ja ottolainojen muutokset.

Koska laskennallisella taseyksiköllä ei ole rahatilejä eikä yhdystiliä keskuskassaa vastaan ja koska keskuskassa vastaa taseyksikön maksuvalmiudesta, ei sen rahoitusbudjettia päätetä Vaikutus maksuvalmiuteen -erään.

Laskennallisen taseyksikön vaikutus kunnan maksuvalmiuteen voidaan kyllä laskea rahoitusbudjetin perusteella vähentämällä siitä sisäiset erät, mukaan lukien myös tulorahoituksen sisäiset erät. Tällaista laskelmaa tulee käsitellä kuitenkin perustelutietona eikä taseyksikön rahoitusbudjettina.

8.6 Taseyksikön talousarvion muuttaminen

Taseyksikön talousarvioon tehtävistä muutoksista päättää valtuusto niistä eristä, jotka talousarviossa on asetettu sitoviksi valtuustoon nähden. Muilta osin taseyksikön talousarvion eri osien muuttamisesta päättää taseyksikön toiminnasta vastaava toimielin.

8.7 Taseyksikön talouden tasapainottamisvaatimus

Taseyksikön toiminnasta vastaava toimielin vastaa taseyksikön toiminnan ja talouden tasapainosta. Tavoitteiden on oltava oikeassa suhteessa käytössä oleviin voimavaroihin. Talousarvio ja -suunnitelma on laadittava siten, että edellytykset taseyksikön tehtävien hoitamiseen turvataan (KuntaL 110.2 §).

Taseyksikön tulojen tulisi suunnittelukaudella kattaa toiminnan kustannukset. Pitkällä aikavälillä tulorahoituksella on suositeltavaa kattaa myös investoinnit siltä osin, kuin niitä ei rahoiteta omanpääomanehtoisella rahoituksella. Edellä mainitut rahoitusperiaatteet merkitsevät, ettei taseyksikön toimintaa pidä suunnitella siten, että talous muodostuu pitkällä aikavälillä tai pysyvästi alijäämäiseksi. Tarvittaessa päätetään yksilöidyistä toimenpiteistä talouden tasapainottamiseksi.



9 Taloussuunnittelu kuntien välisessä yhteistoiminnassa

9.1 Yhteistoiminnan järjestämismallit

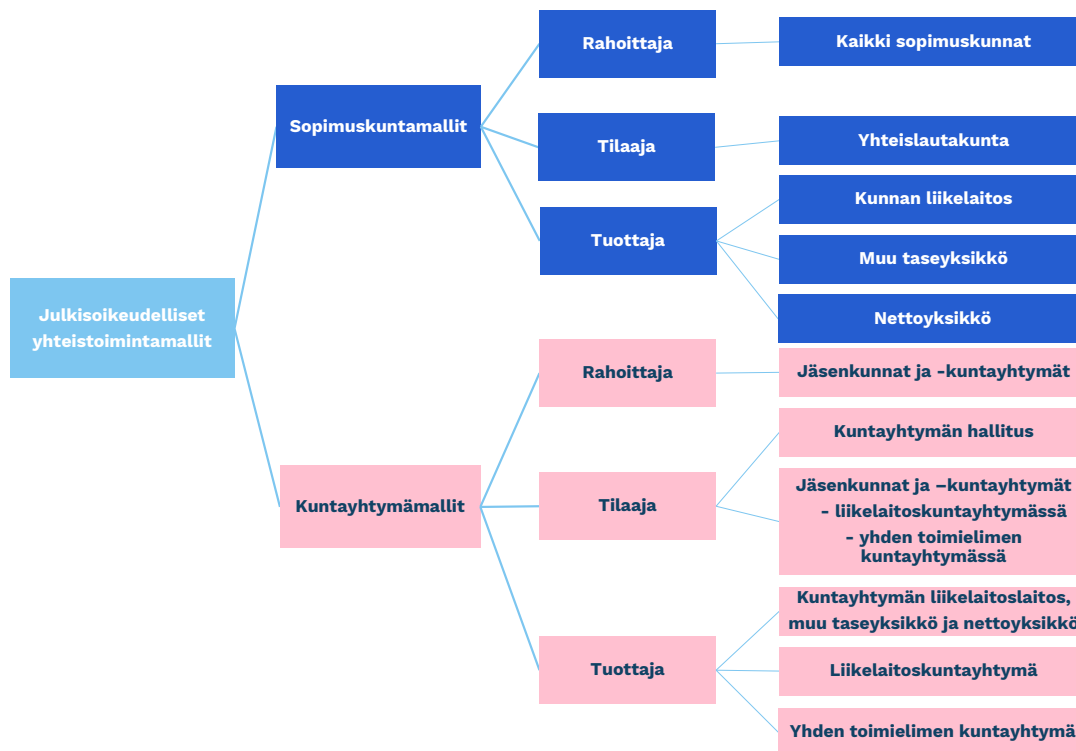
Kunnat voivat sopia palvelujen järjestämisestä ja tuottamisesta yhdessä. Yhteistoiminnan järjestämisen päävaihtoehdot ovat sopimuskuntamallin mukainen ja kuntayhtymämallin mukainen yhteistoiminta.

Sopimuskuntamallissa palvelutehtävä annetaan yhden kunnan hoidettavaksi muiden puolesta. Kuntayhtymämallissa kunnat perustavat kuntalain mukaisen juridisen oikeushenkilön, kuntayhtymän, jonka tehtäväksi annetaan palvelutehtävän hoitaminen jäsenkuntien puolesta.

Kuntalaissa säädetyt yhteistoimintamuodot perustuvat julkisoikeudelliseen sopimukseen. Näiden lisäksi kunnat voivat tehdä yksityisoikeudellisia yhteistyösopimuksia, jolloin tehtävän hoitamisesta vastaa yhtiö, osuuskunta, säätiö tai yhdistys.

Tämän suosituksen esimerkissä kuntien yhteistoiminnassa on kolme osapuolta, jotka ovat palvelutoiminnan rahoittaja, palvelujen tilaaja ja palvelujen tuottaja. Kunta voi olla samanaikaisesti yhtenä tai useampana osapuolena. Esimerkiksi sopimuskuntamallissa vastuukunta voi toimia kaikissa mainituissa kolmessa roolissa. Tällöinkin kunnan on tärkeää erottaa mainitut kolme roolia ja tunnistaa niiden erityisvaatimukset yhteistoiminnan budjetoinnissa ja taloussuunnittelussa.

Kuviosta 10 käy ilmi mahdolliset rahoittajat, tilaajat ja tuottajat sopimuskuntamallissa ja kuntayhtymämallissa.



Kuvio 10. Rahoittajat, tilaajat ja tuottajat sopimuskunta- ja kuntayhtymämalleissa

9.2 Budjetointi- ja taloussuunnittelu sopimuskuntamallissa

Yhteistoiminta vaikuttaa sopimuskuntien talousarvion ja -suunnitelman laadintaan. Kaikki sopimuskunnat budjetoivat talousarvioissaan rahoitusosuutensa yhteistoiminnan toimintamenoihin ja investointeihin sekä pääomarahoituksen erät.

Sopimuskunta, jonka organisaatioon yhteistoiminnan järjestämisestä vastaava toimielin ja sen alainen tilaajatehtävä perustetaan, joutuu ottamaan huomioon yhteistoiminnan budjetoinnin muita sopimuskuntia laajemmin. Saman sopimuskunnan organisaatioon perustetaan tavallisesti myös yhteistoimintapalveluja tuottava tehtävä tai tehtävät. Tällaista sopimuskuntaa, joka vastaa sekä tilaaja- että tuottajatehtävästä, nimitetään jäljempänä tässä suosituksessa vastuukunnaksi. Mahdollista myös on, että järjestämis- ja tuottamisvastuussa ovat eri sopimuskunnat.

Vastuukunta budjetoii tilaajatehtävään vain oman osuutensa, ja muilta kunnilta saatavat tulot esitetään suoraan tuottajalla.

Kuviossa 11 on esitetty yhteistoiminnan vaikutus vastuukunnan ja muun sopimuskunnan talousarviossa.

Vastuukunnan talousarviossa budjetoidaan tilaajatehtävän käyttötalouden toimintatulot ja -menot.

Jos vastuukunta vastaa myös yhteistoimintapalvelujen tuottamisesta, vastuukunnan talousarvioon otetaan tuottajatehtävän tulos-, investointi- ja rahoitusbudjetit tai jos kyse on liikelaitoksesta, tuottajatehtävän talousarvio käsitellään vastuukunnan talousarvion erillisenä osana.

Kaikkien sopimuskuntien, vastuukunta mukaan lukien, talousarvion käyttötalousosaan perustetaan tehtävä, jolle sopimuskunnan valtuusto osoittaa määrärahan kunnan mak-suosuuteen yhteistoiminnan kustannuksista.

Kunnan investointiosassa muu sopimuskunta tai vastuukunta budjetoit kunnan rahoitusosuuden yhteistoimintainvestointiin. Vastuukunta ei yleensä osoita rahoitusosuutta kunnan liikelaitokselle tai muulle taseyksikölle, vaan sen omanpääomanehtoinen pääomarahotus budjetoidaan investointiosassa peruspääomasijoituksena. Kunnan sisäisen investointiavustuksen budjetoiminen voi kuitenkin olla perusteltua erityisesti isäntäkuntamallissa vastuukunnan ja muiden sopimuskuntien hinnoitteluperusteiden tasapuolisuuden varmistamiseksi, kun muut palvelujen käyttäjäkunnat eivät voi tehdä liikelaitokseen peruspääomasijoitusta. Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitokselle annettu investointiavustus kirjataan liikelaitoksessa investoinnin rahoitusosuutena hankintamenon vähennykseksi, vastuukunnassa investoinnin luonnetta kuvaavaan pysyvien vastaavien erään ja muussa sopimuskunnassa tai -kuntayhtymässä muihin pitkävaikutteisiin menoihin. (Katso tarkemmin kirjanpitolautakunnan kuntajaoston Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän eriytetyn liiketoiminnan kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä, liite 7).

Kaikki sopimuskunnat voivat rahoittaa vieraanpääomanehtoisesti yhteistoiminnan tuottajatehtävää. Lainananto budjetoidaan sopimuskunnan rahoitusosassa antolainan lisäyksenä sekä tuottajatehtävän rahoitusbudjetissa pitkä- tai lyhytaikaisen lainan lisäyksenä.

Budjetoitavien erien sisältöä ja perusteita selvitetään tapahtumaselittein jäljempänä.

VASTUUKUNNAN TALOUSARVIO		
KÄYTTÖTALOUSOSA (TILAAJA)		
Tilaajatehtävä		
Toimintamenot	- 40 000	a)
Toimintakate	- 40 000	
TULOS LASKELMAOSA		
Korkotulot	1 200	c)
INVESTOINTIOSA		
Investointimenot	- 12 000	f)
RAHOITUSOSA		
Antolainasaamisten lisäys	- 800	g)
TUOTTAJAN TALOUSARVIO		
TULOS BUDJETTI		
Toimintatulot	100 000	a)
Toimintamenot	- 80 000	b)
Toimintakate	20 000	
Rahoitustulot ja -menot		
Korkomenot	- 3 000	c)
Vuosikate	17 000	
Poistot ja arvonalentumiset	- 17 000	d)
Tilikauden tulos	-	
INVESTOINTI BUDJETTI		
Investointimenot	- 52 000	e)
Investointitulot	30 000	f)
RAHOITUS BUDJETTI		
Toiminnan rahavirta		
Vuosikate	17 000	
Investointien rahavirta		
Investointimenot	- 52 000	e)
Rahoitusosuudet investointimenoihin	30 000	f)
Toiminnan ja investointien rahavirta	- 5 000	
Rahoituksen rahavirta		
Lainakannan muutokset	2 000	g)
Vaikutus maksuvalmiuteen	- 3 000	

SOPIMUSKUNTIEN TALOUSARVIOT		
KÄYTTÖTALOUSOSA		
Yhteistoiminnan maksuosuus		
Toimintamenot	- 60 000	a)
Toimintakate	- 60 000	
TULOS LASKELMAOSA		
Korkotulot	1 800	c)
INVESTOINTIOSA		
Investointimenot	- 18 000	f)
RAHOITUSOSA		
Antolainasaamisten lisäys	- 1 200	g)

Kuvio 11. Yhteistoiminnan budjetointi sopimuskuntien talousarvioissa.

9.2.1 Rahoittajien budjetointi

Kukin kunta budjetoi maksuosuutensa yhteistoiminnan toimintamenoihin asiakaspalvelujen ostona tai muiden palvelujen ostona. Tuottajakunta esittää maksuosuuden tilaaja-tehtävän menona. Lisäksi esitetään kuntaa koskevat tavoitteet ja niiden saavuttamista mittaavat tunnusluvut tavoitearvoineen.

Investointiosaan budjetoidaan kunnan rahoitusosuus yhteistoimintainvestointiin, jonka tuottajayksikkö toteuttaa. Vastaavalla tavalla tuottajakunta budjetoi kunnan sisäisen investointiavustuksen hinnoitteluperusteiden tasapuolisuuden varmistamiseksi (kts. esimerkki kirjanpitolautakunnan kuntajaoston Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän eriytetyn liiketoiminnan kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä, liite 7), vaikka myös peruspääomasijoitus on mahdollinen.

Kaikki sopimuskunnat voivat antaa tuottajatehtävälle rahoitusta vieraan pääoman ehtoisesti. Antolainan lisäykset ja vähennykset budjetoidaan rahoitusosassa.

Kuvion 11 tapahtumaselitteet yhteistoiminnan rahoittajilla ovat seuraavat:

- a) *Kunnat budjetoivat toimintamenona 100 000 maksusuudet yhteistoimintaan (tuottajakunta 40 000 ja muut 60 000).*
- c) *Kunnat budjetoivat korkotulona 3 000 koron tuottajatehtävälle myönnettyistä lainoista (tuottajakunta 1 200 ja muut 1 800).*
- f) *Kunnat budjetoivat investointimenona rahoitusosuuden tuottajatehtävän investointiin (tuottajakunta 12 000 ja muut 18 000).*
- g) *Kunnat budjetoivat antolainauksen muutoksena 2000 tuottajatehtävälle myönnetyn lainan (tuottajakunta 800 ja muut 1 200).*

9.2.2 Tuottajan budjetointi

Palvelujen tuottamisesta sopimuskuntamallissa vastaa tuottajakunnan organisaatioon perustettu liikelaitoksena toimiva tuottajatehtävä.

Yhteistoiminnan palvelutuotannossa korostuvat läpinäkyvyys- ja tulosvastuuvaatimukset. Yhteistoiminnan tulot ja menot sekä varat, velat ja vastuut on eriytettävä tuottajakunnan muusta taloudesta. Tuottajatehtävän on kannettava vastuu siitä, että se pystyy toimimaan tuotantosopimuksessa sovituin hinnoin. Tämä edellyttää käytännössä, että tehtävän on voitava siirtää tilikauden ylijäämä käytettäväksi tai alijäämä katettavaksi vastaisina tilikausina.

Liikelaitoksena perustettu tuottajatehtävä laatii käyttötalous-, tulos-, investointi- ja rahoitusbudjetin. Tuottajatehtävän tulee esittää mainittujen budjettien yhteydessä palvelutuotannon tavoitteet ja tunnusluvut sekä budjettien perustelut ja käyttötalouden kokonaismenot.

Kuvion 11 tapahtumaselitteet yhteistoiminnan tuottajalla ovat seuraavat:

- a) *Toimintatulona 100 000 budjetoidaan palvelujen myynti kunnille.*
- b) *Toimintamenona 80 000 budjetoidaan palvelutuotannon tuotannontekijöiden ostot.*
- c) *Korkomenona 3 000 budjetoidaan korot kuntien lainasta tuottajatehtävälle.*
- d) *Poistona tuotantovälineistä budjetoidaan 17 000.*
- e) *Investointimenona 52 000 budjetoidaan tuotantovälineiden hankinta.*
- f) *Investointitulona 30 000 budjetoidaan kuntien osallistuminen investoinnin rahoitukseen rahoitusosuutena.*
- g) *Lainakannan muutoksena 2 000 budjetoidaan kuntien laina tuottajatehtävälle.*

9.3 Kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma

9.3.1 Kuntayhtymän taloussuunnittelua koskevat säännökset

Kuntalain 110 §:n taloussuunnittelua koskevia säännöksiä sovelletaan myös kuntayhtymässä. Kuntayhtymää koskee myös alijäämän kattamisvelvollisuus.

Taloussuunnitelman on oltava tasapainossa tai ylijäämäinen. Taloussuunnitelman tasapainossa voidaan ottaa huomioon talousarvion laadintavuoden taseeseen kertyväksi arvioitu ylijäämä. Kuntayhtymän taseeseen kertynyt alijäämä tulee kattaa enintään neljän vuoden kuluessa tilinpäätöksen vahvistamista seuraavan vuoden alusta lukien. Tässä määräajassa tulee kattaa myös talousarvion laadintavuonna tai sen jälkeen kertynyt alijäämä. Kuntayhtymän tulee taloussuunnitelmassa päättää yksilöidyistä toimenpiteistä, joilla alijäämä mainittuna ajanjaksona katetaan. Usealle vuodelle ulottuvat talouden tasapainottamistoimenpiteet tarkistetaan ja hyväksytään vuosittain talousarvion ja -suunnitelman hyväksymisen yhteydessä. Talousarvioon ja -suunnitelmaan otettavat toimenpiteet on esitettävä yksilöityinä, rahamääräisinä ja ajallisesti kohdistettuina.

Taloussuunnittelua koskevia säännöksiä on tarkemmin selitetty luvussa 2.

Jäljempänä tässä luvussa yhtymäkokouksella tarkoitetaan yhtymävaltuustoa, ellei erikseen toisin mainita.

9.3.2 Kuntayhtymän taloussuunnittelussa huomioitavat seikat

Kuntayhtymän taloussuunnittelussa sovelletaan samoja periaatteita kuin kunnassa. Katso tarkemmin kuntaa koskevat luvut:

- luku 3 Taloussuunnittelun tavoitteet ja periaatteet
- luku 5 Talousarvion ja muiden taloussuunnitelmien sitovuus
- luku 6 Kunnan talousarvion ja -suunnitelman rakenne ja sisältö

9.3.3 Resurssien jakaminen tehtäville, hankkeille ja pääomarahoituksen eriin

Kuntayhtymän varsinaisessa toiminnassa (käyttötaloudessa) resurssien jakamisella tarkoitetaan jäsenkuntien maksuosuuksina saatujen myyntitulojen ja muiden toimintatulojen kohdentamista aiheuttamisperiaatteen mukaisesti kuntayhtymän eri tehtäville. Jos kuntayhtymä muodostaa yhden tehtäväkokonaisuuden, ei tehtäväkohtainen resurssien jako ole tarpeen.

Kuntayhtymän investoinnissa ja rahoitustoiminnassa resurssien jakamisella tarkoitetaan määrärahan osoittamista investointimenoihin, antolainaukseen, pääoman palautuksiin ja tulosvaikutteisiin rahoitusmenoihin ja tuloarvion asettamista investointituloihin, lainanottoon, antolainan lyhennyksiin ja omanpääomanehtoiseen rahoitukseen sekä tulosvaikutteisiin rahoitustuloihin.

9.3.4 Toiminnan ja investointien rahoitus

Kuntayhtymän toiminnan jatkuvuus edellyttää, että rahan lähteiden on katettava rahan käyttö. Jos tulorahoitus ei riitä menoihin, kuntayhtymän on rahoitusosassa osoitettava tarvittava muu rahoitus. Kuntayhtymä voi kattaa rahoitustarvettaan lainanotolla tai vapauttamalla taseen pysyviin ja vaihtuviin vastaaviin sitoutunutta pääomaa. Kuntayhtymä voi perussopimuksen puitteissa kattaa rahoitustarvettaan myös jäsenkuntien oman pääomanehtoista sijoituksilla.

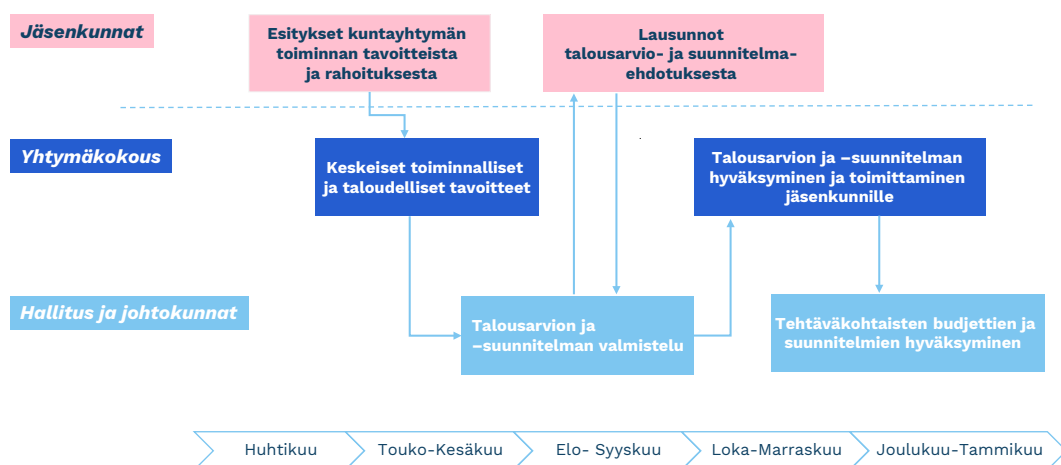
9.3.5 Kuntayhtymän talousarvion ja -suunnitelman valmistelu ja hyväksyminen

Talousarvion ja -suunnitelman valmistelu on vuosittain toistuva prosessi, johon osallistuvat yhtymäkokous ja -hallitus sekä muut kuntayhtymän toimielimet, viranhaltijat ja työntekijät, joilla on tulosvastuuta tavoitteiden toteuttamisessa ja jotka ovat tilivelvollisia varojen käytöstä.

Kuntalain 117 §:ssä jäsenkunnille on säädetty viimesijainen rahoitusvastuu kuntayhtymän menoista. Rahoitusvastuu muodostaa jäsenille erityisen perusteen osallistua kuntayhtymän toiminnan kehittämistä ja rahoitusta koskevaan suunnitteluun. Jäsenkuntien mahdollisuudesta tehdä esityksiä kuntayhtymän tavoitteista, toiminnasta ja rahoituksesta määrätään perussopimuksessa. Erilaiset neuvottelukierrokset kuntayhtymän ja jäsenkuntien kesken talousarvion valmisteluvaiheessa ovat tarpeen, koska kuntayhtymän talousarviolla on usein merkittävä vaikutus myös jäsenkuntien talousarvioihin.

Yhtymäkokouksen on vuoden loppuun mennessä hyväksyttävä kuntayhtymälle talousarvio ja -suunnitelma. Yhden toimielimen kuntayhtymässä talousarvio- ja suunnitelma hyväksytään siten kuin siitä on perussopimuksessa sovittu, yleensä omistajakuntien valtuustojen samansisältöisillä päätöksillä.

Kuviossa 12 on ohjeellisesti esitetty valmistelun ajallinen eteneminen kuntayhtymän ja jäsenkuntien päätöksenteossa.



Kuvio 12. Kuntayhtymän talousarvion ja -suunnitelman valmistelu- ja hyväksymisprosessi.

9.4 Liikelaitoskuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma

9.4.1 Liikelaitoskuntayhtymän sääntely kuntalaissa

Liikelaitoskuntayhtymä on itsenäinen oikeushenkilö ja kirjanpitovelvollinen ja nimensä mukaisesti kuntayhtymä. Liikelaitoskuntayhtymä on kuntayhtymä, joka harjoittaa liiketoimintaa tai muuta liiketaloudellisten periaatteiden mukaisesti hoidettavaa tehtävää kunnallisena liikelaitoksena. Muusta kuntayhtymästä liikelaitoskuntayhtymä poikkeaa hallintorakenteen ja toimielinten toimivallanjaossa. Liikelaitoskuntayhtymän jäseniä voivat olla kunnat yhdessä, kuntayhtymät yhdessä tai kunnat ja kuntayhtymät yhdessä.

Liikelaitoskuntayhtymään sovelletaan, mitä kuntalaissa säädetään kuntayhtymästä.

Kuntalain 110 §:n taloussuunnittelua koskevia säännöksiä sovelletaan myös liikelaitoskuntayhtymässä. Myös alijäämän kattamisvelvollisuus koskee liikelaitoskuntayhtymää. Katso kuntayhtymää koskevat kappaleet 9.3.1, 9.3.2, 9.3.3 ja 9.3.4.

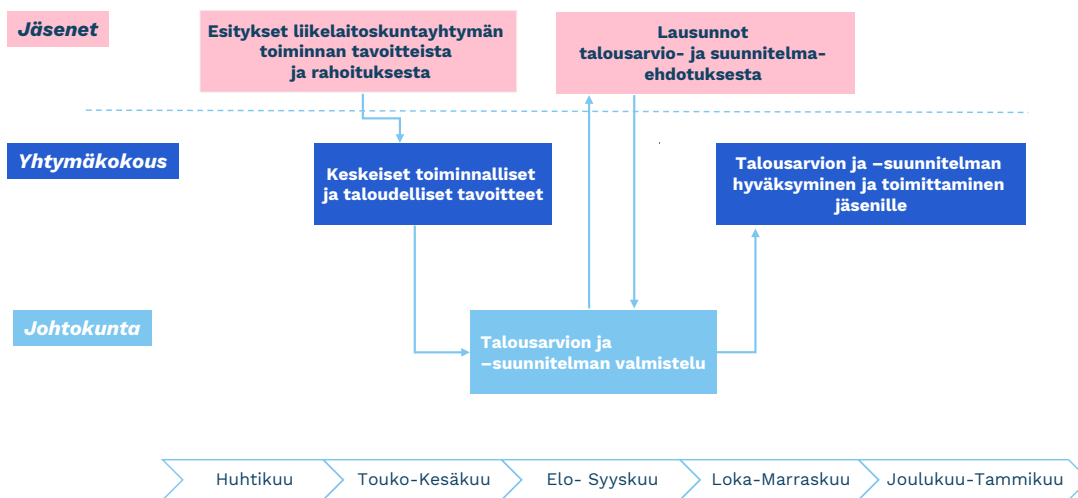
9.4.2 Talousarvion ja -suunnitelman valmistelu ja hyväksyminen

Talousarvion ja -suunnitelman valmistelu on vuosittain toistuva prosessi, johon osallistuvat yhtymäkokous ja johtokunta sekä liikelaitoskuntayhtymän johtaja.

Kuntalain mukaan jäsenillä on viimesijainen rahoitusvastuu liikelaitoskuntayhtymän menoista. Rahoitusvastuu muodostaa jäsenille erityisen perusteen osallistua toiminnan kehittämistä ja rahoitusta koskevaan suunnitteluun. Jäsenten mahdollisuudesta tehdä esityksiä kuntayhtymän toiminnasta ja tavoitteista ja rahoituksesta määrätään perussopimuksessa. Erilaiset neuvottelukierrokset johtokunnan ja jäsenten kesken talousarvion valmisteluvaiheessa ovat tarpeen, koska liikelaitoskuntayhtymän talousarviolla on usein merkittävä vaikutus myös jäsenten talousarvioihin.

Yhtymäkokouksen on vuoden loppuun mennessä hyväksyttävä liikelaitoskuntayhtymälle talousarvio ja -suunnitelma.

Kuviossa 13 on esitetty ohjeellisesti talousarvion ja -suunnitelman valmistelun eteneminen liikelaitoskuntayhtymässä.



Kuvio 13. Liikelaitoskuntayhtymän talousarvion ja -suunnitelman valmistelu- ja hyväksymisprosessi.



10 Talousarvion ja -suunnitelman laatiminen kuntajaon muutostilanteessa

10.1 Lakkaavan kunnan talousarvio ja -suunnitelma

Kuntalaki ei velvoita kuntaa laatimaan talousarviota ja -suunnitelmaa kunnan olemassaoloa pidemmäksi ajaksi. Tilanteessa, jossa valtuustot ovat päättäneet kuntaliitoksesta, talousarvio ja -suunnitelma ja mahdolliset yksilöidyt toimenpiteet alijäämän kattamiseksi laaditaan kuntaliitoksen toteutumiseen saakka. Kuntaliitoksen selvitystyö tai valmistelu ei vielä vapauta talousarvion ja -suunnitelman laatimisesta vähintään kolmeksi vuodeksi.

10.2 Uuden kunnan talousarvio ja -suunnitelma

Uudella kunnalla tarkoitetaan tässä kuntarakennelain 3 §:n mukaisesti kuntien yhdistymisen tuloksena syntynyttä kuntaa. Kuntien yhdistymisellä tarkoitetaan mainitussa pykälässä kuntajaon muuttamista, jossa yksi tai useampi kunta lakkaa ja yhdistyy olemassa olevaan kuntaan, kunnat lakkaavat ja ne yhdistetään perustamalla uusi kunta tai kunnan alue jaetaan kahden tai useamman kunnan kesken siten, että jaettava kunta lakkaa.

Jos kuntajaon muutoksessa on kyse kuntien yhdistymisestä, nimetään muodostettavaan uuteen kuntaan yhdistymishallitus riippumatta siitä, toteutetaanko kuntien yhdistyminen perustamalla uusi kunta vai yhdistyvätkö kunnat jo olemassa olevaan kuntaan. Yhdistymishallitus vastaa yhdistymissopimuksen toimeenpanosta ja huolehtii uuden kunnan toiminnan järjestämisestä koskevista valmistelutehtävistä mukaan lukien ensimmäisen varainhoitovuoden talousarvion ja -suunnitelman laatiminen. Suunnitelmat hyväksyy uusi kunnanvaltuusto (*Kuntarakennelaki 10 §*).

Kuntayhtymien yhdistymis- ja jakautumistilanteiden talousarviokäsittelystä säännellään kuntalaissa. Yhdistymistilanteessa vastaanottavan tai uuden kuntayhtymän ensimmäinen talousarvio ja -suunnitelma hyväksytään vastaanottavassa ja yhdistyvissä kuntayhtymissä (KuntaL 62 a §). Jakautumistilanteessa toimintaa jatkavan uuden kuntayhtymän ensimmäinen talousarvio ja -suunnitelma hyväksytään jakautuvassa kuntayhtymässä (KuntaL 62 b §).

10.3 Taloussuunnitelman tasapainottaminen ja yksilöidyistä toimenpiteistä päättäminen

Kuntalain taloussuunnitelman tasapainoa, talouden tasapainottamista ja alijäämän kattamista koskevia säännöksiä sovelletaan kuntaliitostilanteessa. Lakkaavan kunnan ei tule tehdä kuntaliitosta ennakoivia muutoksia oman pääoman rakenteessa. Alijäämän kattamisessa tulee noudattaa *kuntalain 110 §:n* ja sen perustelujen mukaisia perusteita oikean ja riittävän kuvan antamisesta kunnan taloudellisesta asemasta sekä kuntaliitosta edeltävissä tilinpäätöksissä että uudenkunnan avaavassa taseessa.

Uuden kunnan taloussuunnitelman tulee olla tasapainossa tai ylijäämäinen. Kuntarakennelaisissa tarkoitetun uuden kunnan alijäämän kattamisesta on säädetty erikseen kunta-laissa. Uuden kunnan alijäämä tulee kattaa enintään neljän vuoden kuluessa kuntajaon muutoksen voimaantulosta (KuntaL 110.3 §.) Tässä määräajassa tulee kattaa myös sen jälkeen kertynyt alijäämä.

Kunnan tulee taloussuunnitelmassa päättää yksilöidyistä toimenpiteistä, joilla alijäämä mainittuna ajanjaksona katetaan. Usealle vuodelle ulottuvat talouden tasapainottamistoimenpiteet tarkistetaan ja hyväksytään vuosittain talousarvion ja -suunnitelman hyväksymisen yhteydessä. Talousarvioon ja -suunnitelmaan otettavat toimenpiteet on esitettävä yksilöityinä, rahamääräisinä ja ajallisesti kohdistettuina.

11 Ilmiöpohjainen budjetointi ja osallistuva budjetointi

11.1 Ilmiöpohjainen budjetointi

Kuntastrategiaan on voitu ottaa näkökulmia, jotka tulee huomioida budjetoinnissa. Tällaisia ilmiöitä ovat esimerkiksi ilmasto-, kestävä kehitys-, lapsilähtöinen- tai sukupuoli-tietoinen budjetointi. Kun ilmiö otetaan osaksi talousarvion ja -suunnitelman laadintaa, tulee se huomioida kaikilla mahdollisilla toimialoilla läpileikkaavasti. Mikä on ilmiön vaikutus toiminnan tavoitteisiin, mitä vaikutuksia halutaan saada aikaan ja miten niitä seurataan?

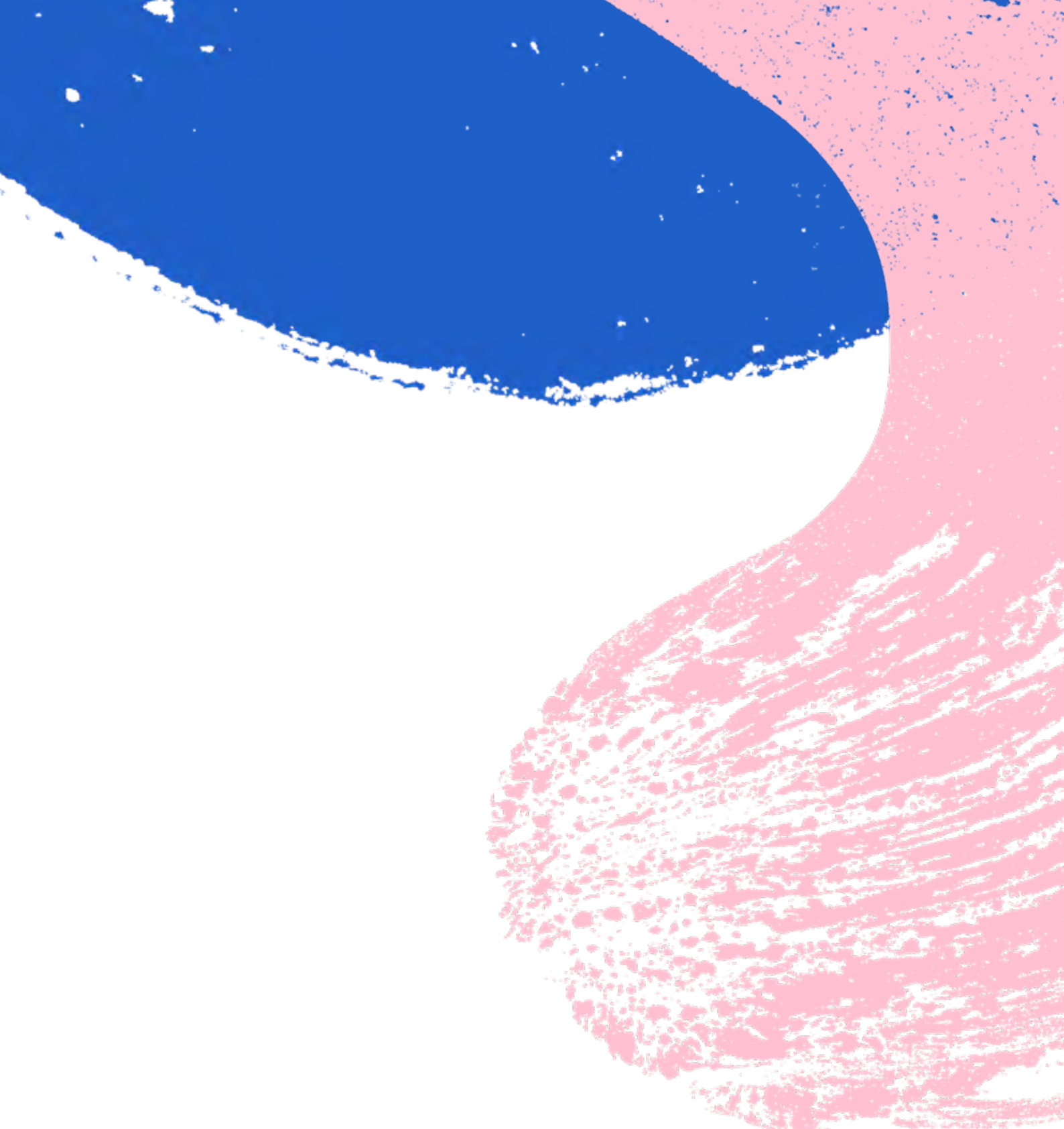
Lapsibudjetoinnista on lisätietoja Valtiovarainministeriön julkaisussa Lapsibudjetoinnin pilotointi ja vakiinnuttaminen: Työryhmän mietintö lapsibudjetoinnin kehittämismahdollisuuksista valtion talousarviossa sekä kunnissa ja hyvinvointialueilla (2021). Linkki julkaisuun: <https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/handle/10024/163352>

11.2 Osallistuva budjetointi

Kunnan asukkailla ja palvelujen käyttäjillä on oikeus osallistua ja vaikuttaa kunnan toimintaan. Kunnanvaltuuston on pidettävä huolta monipuolisista ja vaikuttavista osallistumisen mahdollisuuksista. Osallistumista ja vaikuttamista voidaan edistää erityisesti mm. järjestämällä mahdollisuuksia osallistua kunnan talouden suunnitteluun. (Kuntalaki 22 §)

Osallistuvan budjetoinnin lähtökohtana voi olla jokin tehtävä tai toimiala, jonka määrärahojen käyttö suunnitellaan yhdessä asukkaiden kanssa. Toinen tapa on ottaa tietyn alueen asukkaat mukaan taloutta ja resursseja koskevaan suunnitteluun ja päätöksentekoon. Kolmas tapa on suunnitella kertaluonteinen hanke, investointi tms. yhdessä asukkaiden kanssa. Neljäs tapa on osoittaa kiinteä, esimerkiksi vuosittain päätettävä prosenttiosuus koko toimialan tai tehtävän budjetista asukkaiden suunniteltavaksi ja päätettäväksi. Tapoja on monia, ja uusia tapoja kehitellään jatkuvasti; esimerkiksi ideoi-kehittä-äänestä -prosessi.

Lue lisää osallistuvasta budjetoinnista Kuntaliiton julkaisusta Osallistuva budjetointi kunnissa ja maakunnissa. <https://www.kuntaliitto.fi/julkaisut/2017/1837-osallistuva-budjetointi-kunnissa-ja-maakunnissa>



Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma

Helsinki 2022