

KIRJANPITOLAUTAKUNNAN KUNTAJAOSTO
Työ- ja elinkeinoministeriö

**YLEISOHJE KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN ERIYTETYN
LIIKETOIMINNAN KIRJANPIDOSTA JA TILINPÄÄTÖKSESTÄ**

Helsinki

2017

3. tarkistettu painos
Helsinki 2017

© Suomen Kuntaliitto

Suomen Kuntaliitto
Toinen linja 14
PL 200
00101 Helsinki
Puh. (09) 7711
www.kuntaliitto.fi

KIRJANPITOLAUTAKUNNAN KUNTAJAOSTO
Työ- ja elinkeinoministeriö
Helsinki

7.11.2017

YLEISOHJE KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN ERIYTETYN LIIKETOIMINNAN KIRJANPIDOSTA JA TILINPÄÄTÖKSESTÄ

Sisällysluettelo

1 Johdanto	4
2 Kunnallinen liikelaitos	6
3 Kunnallisen liikelaitoksen perustaminen	6
4 Kunnallisen liikelaitoksen kirjanpito ja tilinpäätös.....	7
4.1 Kirjanpitovelvollisuus	7
4.2 Kunnallisen liikelaitoksen tilinpäätös	7
4.3 Kunnallisen liikelaitoksen tuloslaskelma	8
4.4 Kunnallisen liikelaitoksen tase.....	13
4.5 Kunnallisen liikelaitoksen rahoituslaskelma.....	18
4.5.1 Rahoituslaskelman rakenne ja kirjausperuste	18
4.5.2 Rahoituslaskelman sisältö	18
4.5.3 Rahoituslaskelman esitystarkkuus	20
4.6 Kunnallisen liikelaitoksen tilinpäätöksen liitetiedot ja tase-erittelyt	20
5 Liikelaitos kunnan tai kuntayhtymän tilinpäätöksessä.....	20
6 Kunnallisen liikelaitoksen toimintakertomus.....	21
7 Laskennallinen taseyksikkö	22
8 Liikelaitoksen eriyttämistavan muutokset ja lakkauttaminen	24

Liitteet

Liite 1 Kunnallisen liikelaitoksen tuloslaskelma	25
Liite 2 Toimintatuet ja -avustukset, investointiavustukset, pääomasijoitukset sekä liittymismaksut	26
Liite 3 Kunnallisen liikelaitoksen tase	27
Liite 4 Kunnallisen liikelaitoksen rahoituslaskelma	28
Liite 5 Kunnan ja kuntayhtymän liikelaitoksen kirjanpidon tilinavaus, tilikauden kirjaukset ja tilinpäätöksessä.....	29
Liite 6 Kunnan ja kuntayhtymän liikelaitos keskuskirjanpidossa, talousarviossa ja tilinpäätöksessä.....	32
Liite 7 Vastuukunnan investointiavustuksen käsittely liikelaitoksen kirjanpidossa.....	37

1 Johdanto

Kunta tai kuntayhtymä voi perustaa kunnallisen liikelaitoksen liiketoimintaa liikelaitosten liikeloudellisten periaatteiden mukaan hoidettavaa kunnan toimialaan kuuluvaa ja yhtiöittämisvelvoitteen piiriin kuulumatonta tehtävää varten (KuntaL 410/2015 65§.). Kunnat ja kuntayhtymät voivat myös yhdessä perustaa kuntayhtymän, jonka tehtävänä on kunnallisen liikelaitoksen ylläpitäminen (KuntaL 65a § 2 mom.). Kuntalain 120.1 §:n mukaan kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen kirjanpito on eriytettävä kunnan tai kuntayhtymän kirjanpidossa. Tässä yleisohjeessa liiketoiminnalla tarkoitetaan myös liikeloudellisten periaatteiden mukaan hoidettavaa tehtävää sekä muuta toimintaa, joka on eriytetty kirjanpidossa. [2017]

Eräillä erityislaeilla on säädetty kunnallisen liiketoiminnan eriyttämisestä. Näitä ovat mm. *vesihuoltolaki* (119/2001) ja *jätelaki* (646/2011). Vesihuoltolain mukaan kunnan tai yrityksen tulee kirjanpidossaan eriyttää vesihuolto muista toiminnoista. Vesihuollolle on tilikausittain laadittava tase, tuloslaskelma ja rahoituslaskelma sekä esitettävä niiden liitteinä olevat tiedot. Mikäli vesihuoltolaitos huolehtii huleveden viemäröinnistä vesihuoltolain 17 a §:n mukaisen päätöksen perusteella, myös hulevedenviemäröinnin kirjanpito tulee eriyttää. (VesihuoltoL 20 §)¹. [2017] Jos kunta tai jätelain 43 §:n mukainen yhtiö hoitaa kunnan velvollisuudeksi säädetyn jätehuollon lisäksi muuta jätehuoltoa, se on eriteltävä kirjanpidossa ja siitä on laadittava tilikausittain erilliset laskelmat, jotka kuvaavat toiminnan taloudellista tulosta. Laskelmien laatimisessa on soveltuvin osin noudatettava, mitä kirjanpitolaissa ([1336/1997](#)) säädetään tilinpäätöksestä. (JäteL 44 §). Lisäksi kunnan tai kuntayhtymän on eriytettävä kirjanpidossaan työterveyshuollon palvelut kunnan muista terveydenhuollon palveluista siirtymäkauden aikana vuosina 2017–2018, jos kunta tai kuntayhtymä toimii kilpailutilanteessa markkinoilla (KuntaL 150.2 §). [2017]

Eriyttämisellä tarkoitetaan liiketoiminnan tulojen ja menojen sekä varojen ja pääomien pitämistä erillään kunnan kirjanpidossa siten, että liiketoiminnalle voidaan laatia tuloslaskelma ja tase. Liiketoiminnan eriyttäminen kunnan kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä voidaan tehdä kirjanpidollisesti tai laskennallisesti. [2017]

Tässä yleisohjeessa esitetään kuntalain tarkoittamaa kunnallista liikelaitosta sekä kirjanpidollista että laskennallista taseyksikköä koskevat kirjanpidon ohjeet. Muilta osin noudatetaan kirjanpitolautakunnan kuntajaoston antamia yleisohjeita kirjanpitolain soveltamisesta kunnan ja kuntayhtymän kirjanpidossa. [2017]

Tämä yleisohje korvaa kirjanpitolautakunnan kuntajaoston 15.10.2013 antaman *yleisohjeen liikelaitoksen kirjanpidollisesta käsittelystä*. [2017]

Taseyksikkönä käsiteltävään rahastoon sovelletaan tätä yleisohjetta, jos rahasto perustetaan kuntalain tarkoittamaksi kunnalliseksi liikelaitokseksi tai taseyksiköksi. Kirjanpidollisen taseyksikön tilinpäätöslaskelmat laaditaan samoilla kaavoilla kuin kunnallisen liikelaitoksen tilinpäätöslaskelmat. Laskennallisen taseyksikön tilinpäätöskaavat on esitetty tämän yleisohjeen erillisenä liitteenä. *Kirjanpidollisen ja laskennallisen taseyksiköntalouden toteutumisvertailu*, toimintakertomusta koskevat tiedot ja liitetiedot sisältyvät kunnan tilinpäätöstietoihin ao. kohtiin. Liikelaitos esittää tiedot omassa tilinpäätöksessään. Liikelaitoksen tiedot sisällytetään koko kuntaa koskeviin tietoihin. [2017]

¹

Ks. Kuntajaoston lausunto 112/2015 vesihuoltolain muutosten vaikutuksista kunnallisen vesihuoltolaitosten kirjanpitoon ja tilinpäätökseen

Kunnalliselle liikelaitokselle annettavan tehtävän tulee kuulua kuntalain 7 §:n mukaiseen kunnan toimialaan. Liikelaitokselle ei voi kuitenkaan antaa tehtävää, joka kuuluu yhtiöittämismuotoisuuden piiriin (KuntaL126§). Säännös ei estä edelleenkään kunnan muun oman toiminnan organisoimista liikelaitosmuotoiseksi (niin sanotut sisäiset liikelaitokset) silloin, kun yhtiöittämiskynnys ei ole ylittynyt.

Kunnan ja kuntayhtymän liikelaitoksen tehtävistä määrätään johtosäännössä. Liikelaitoskuntayhtymän tehtävistä on sovittava perussopimuksessa. (KuntaL 65.4 §).

Tehtävä katsotaan liiketaloudellisin periaattein hoidetuksi silloin, kun tehtävän tulojen on tarkoitus kattaa sen suorittamisesta aiheutuvat menot (kannattavuusvaatimus). Tehtävää voidaan hoitaa liiketaloudellisten periaatteiden mukaisesti myös kunnan peruspalveluissa. Tulot ovat tällöin asiakasmaksujen lisäksi korvauksia jäsen- tai sopimuskunnilta taikka korvauksia kunnan toiselta yksiköltä. (HE 263/2006). Liiketaloudellisten periaatteiden mukaisessa toiminnassa noudatetaan ensisijaisesti kustannusvastaavuutta palvelujen hinnoittelussa.

Liikelaitoksen tehtävämäärittelyn tarkoituksena on mahdollistaa liikelaitosmallin soveltaminen sekä kunnan sisäisessä tilaaja-tuottaja -mallissa että kuntien ja kuntayhtymien yhteistoiminnassa, joissa palveluja tuotetaan pääosin joko kunnan muille tehtäville tai sopimus- ja jäsenkunnille taikka jäsenkuntayhtymille.

Liikelaitokselle voidaan siirtää myös tehtäviä, joiden kustannuksia ei kateta täysimääräisesti asiakasmaksuilla. Tällaisia tehtäviä ovat viranomaistehtävät, jotka osin tai kokonaan rahoitetaan verovaroin, tai tehtävät, joissa kunta tukee toimintaa palvelusuoritteen hintaan sisältyvällä tariffituella tai muulla suoriteperusteisella toiminta-avustuksella. Liikelaitoksen näkökulmasta tällaisen toiminnan tulisi kuitenkin olla kannattavaa siten, että asiakasmaksut ja mahdollisesti erikseen saatavat tuet ja avustukset kattaisivat tehtävän kustannukset.

Kuntalain 126 §:n mukaan kunnan on siirrettävä kilpailutilanteessa markkinoilla harjoitettava toiminta osakeyhtiölle, osuuskunnalle, yhdistykselle tai säätiölle. Kuntalain 127 §:ssä on todettu poikkeustilanteet, joissa kunta voi yhtiöittämismuotoisuuden estämättä hoitaa omana toimintanaan 126 §:ssä tarkoitettua tehtävää. Kunnan toimiessa kuntalain 127 §:ssä tarkoitetuissa tapauksissa kilpailutilanteessa markkinoilla sen on hinnoiteltava toimintansa markkinaperusteisesti (KuntaL 128 §). Kuntalain perustelujen mukaan hinnoittelussa on siten lähtökohtaisesti otettava huomioon kilpailullisesta toiminnasta saadut tulot ja tuottamisesta aiheutuvat muuttuvat kulut ja tähän toimintaan kohdistettavissa oleva osa kiinteistä kuluista. Investointeihin liittyvät poistot ja rahoituskulut on otettava huomioon kustannuksina siltä osin kuin kyseiset investoinnit ovat välttämättömiä tehtävän hoitamiseksi. Lisäksi hinnoittelussa on otettava huomioon toimintaan sitoutuneelle pääomalle kohtuullinen tuotto. Säännös ei aina edellytä tuoton tai kustannusvastaavuuden huomioon ottamista. Joissain tapauksissa markkinaperusteisuudelta ei edellytetä tuoton saamista, vaan hinnoittelua käyvän arvon mukaisesti. (HE 268/2014).²[2017]

2

Ks. Suuntaviivat markkinaperusteisesta hinnoittelusta – käytännön arviointiperiaatteet, Kilpailu- ja kuluttajavirasto 2017. Markkinoilla tapahtuvalla taloudellisella toiminnalla tarkoitetaan sellaista taloudellista toimintaa, joka tapahtuu kuntalain (410/2015) 126 §:n tarkoittamalla tavalla markkinoilla kilpailutilanteessa. [2017]

2 Kunnallinen liikelaitos

Kunnallinen liikelaitos

Kunnallisesta liikelaitoksesta ja sen tehtävistä on säädetty kuntalain 65 §:ssä. Kunnallinen liikelaitos on yläkäsite, joka tarkoittaa sekä kunnan tai kuntayhtymän yksin perustamaa liikelaitosta että kuntien ja kuntayhtymien yhteistä tehtävää varten perustamaa liikelaitosta. Kunnallisella liikelaitoksella tarkoitetaan myös kuntalain 51 §:n mukaista, kuntien yhteisen toimielimen alaisena toimivaa liikelaitosta, joka sopimuksen mukaan on perustettu vastuukunnan organisaatioon. [2017]

Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitos

Kunnan perustamasta liikelaitoksesta käytetään nimitystä *kunnan liikelaitos* ja kuntayhtymän yksin perustamasta *kuntayhtymän liikelaitos*. Vastuukuntamallin mukaisesti perustetusta liikelaitoksesta käytetään myös nimitystä *liikelaitos*. (KuntaL 65 § 2 mom.). [2017]

Liikelaitoskuntayhtymä

Kuntien ja kuntayhtymien yhdessä perustamasta kuntayhtymästä, jonka tehtävänä on kunnallisen liikelaitoksen ylläpitäminen, käytetään nimitystä *liikelaitoskuntayhtymä*. (KuntaL 65 § 2 mom.)

Oikeudelliselta muodoltaan liikelaitoskuntayhtymä on kuntayhtymä. Poikkeukset tavanomaisesta kuntayhtymästä koskevat kuntayhtymän toimialaa, jäsenyyttä sekä johtokunnan muodostamista ja toimivaltaa.

3 Kunnallisen liikelaitoksen perustaminen

Liikelaitoksen perustaminen

Valtuusto tai kuntayhtymäkokous päättää kunnan tai kuntayhtymän tehtävän hoitamisesta kunnallisena liikelaitoksena. Liikelaitoskuntayhtymän perustamisesta päättävät jäsenkunnat ja -kuntayhtymät perussopimuksella. Jos liikelaitoskuntayhtymän jäsenenä on kuntayhtymä, liikelaitoskuntayhtymän perussopimuksessa on sovittava myös perussopimuksen muuttamisesta (KuntaL 65.4 §). [2017]

Aloittavan taseen muodostaminen

Perustettavan liikelaitoksen aloittavan taseen muodostamisessa noudatetaan kirjanpitolakia ja kirjanpitolautakunnan kuntajaoston antamia ohjeita kirjanpitolain soveltamisesta. Periaatteena on, että kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen aloittava tase muodostetaan kunnan tai kuntayhtymän kirjanpitoon merkityistä kirjanpitoarvoista. Aloittava tase muodostetaan tase-erien välisenä siirtona.

Liikelaitoskuntayhtymää perustettaessa jäsenkuntien kuntayhtymään siirtämät pysyvien vastaavien aineettomat ja aineelliset hyödykkeet sekä sijoitukset voidaan arvostaa käypään arvoon varovaisuuden periaate huomioon ottaen (HE 263/2006). Käyvällä arvolla

tarkoitetaan hyödyke-erästä riippuen sen käyttöarvoa palvelutuotannossa tai todennäköistä luovutusarvoa.

4 Kunnallisen liikelaitoksen kirjanpito ja tilinpäätös

4.1 Kirjanpitovelvollisuus

Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitos kuuluu kunnan tai kuntayhtymän organisaatioon ja sen kirjanpito on osa kunnan tai kuntayhtymän kirjanpitoa. Kunnan ja kuntayhtymän liikelaitos ei siten ole itsenäinen kirjanpitovelvollinen, vaan kunta tai kuntayhtymä on kirjanpitovelvollinen kuntalain 112 §:n perusteella myös liikelaitoksensa kirjanpidosta. Liikelaitoskuntayhtymä on itsenäinen kirjanpitovelvollinen, jolla on erillinen kirjanpito ja tilinpäätös.

Kunnallisen liikelaitoksen kirjanpitovelvollisuudesta on säädetty kuntalaissa. Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen kirjanpito on eriytettävä kunnan tai kuntayhtymän kirjanpidossa (KuntaL 120.1 § 3 kohta). Liikelaitoskuntayhtymä on kirjanpitovelvollinen ja sen kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä on sen lisäksi, mitä kuntalaissa säädetään, soveltuvin osin voimassa, mitä kirjanpitolaissa (1336/1997) säädetään Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto antaa tarkempia ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolaista ja kuntalainsoveltamisesta.

Kunnallisen liikelaitoksen tulot kirjataan tuotoiksi tuloslaskelmaan ja tuotoista vähennetään kuluina ne menot, joista ei todennäköisesti kerry enää niitä vastaavaa tuloa, samoin kuin menetykset (KPL 5:1 §). Muut menot saadaan aktivoida sen mukaan kuin kirjanpitolaista 5 luvussa säädetään. Liikelaitoksen omaisuus- ja pääomaerät esitetään taseessa. Liikelaitos laatii rahoituslaskelman, jossa esitetään *Toiminnan rahavirta*, *Investointien rahavirta*, *Rahoituksen rahavirta* ja *Rahavarojen muutos*.

4.2 Kunnallisen liikelaitoksen tilinpäätös

Kunnallisen liikelaitoksen tilinpäätöksestä on säädetty kuntalain 120 §:ssä. Sen mukaan kunnallisen liikelaitoksen talouteen sovelletaan kunnan taloutta koskevia säännöksiä laissa mainittuja poikkeuksia lukuun ottamatta. Liikelaitoksen tilikausi on kalenterivuosi. Johtokunnan on laadittava tilikaudelta erillistilinpäätös ja annettava se tilintarkastajien tarkastettavaksi sekä saatettava se kunnanhallituksen tai yhtymähallituksen käsiteltäväksi (KuntaL 120.1 § 4 kohta). Liikelaitoskuntayhtymän tilinpäätös saatetaan yhtymäkokouksen käsiteltäväksi (KuntaL 67.3 §).

Tilinpäätökseen kuuluvat *tase*, *tuloslaskelma*, *rahoituslaskelma* ja niiden *liitetiedot* sekä *talousarvion toteutumisvertailu* ja *toimintakertomus*. Tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot liikelaitoksen toiminnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta ja rahoituksesta. Tätä varten tarpeelliset lisätiedot on ilmoitettava liitetiedoissa.

Tilikauden aikana erillisenä pidettävä kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen kirjanpito ja sen perusteella laadittu liikelaitoksen erillistilinpäätös yhdistellään kunnan tai kuntayhtymän tilinpäätöksessä. Yhdistelyssä liikelaitoksen ja kunnan tai kuntayhtymän muiden

tehtävien väliset sisäiset tulot ja menot, sisäiset saatavat ja velat sekä sisäinen peruspääomasijoitus ja sisäiset katteet eliminoidaan.

Kuntalaissa ei säädetä erikseen liikelaitoksen velvollisuudesta laatia konsernitilinpäätös. Lain perustelujen mukaan estettä kuntalain 114 §:n mukaisen liikelaitoksen konsernitilinpäätöksen laatimiselle ei kuitenkaan ole tilanteessa, jossa liikelaitoksen johtokunnalle on siirretty toimivalta määräysvallan käyttämisestä kunnan tai kuntayhtymän tytäryhteisössä. Määräysvallan siirron lisäksi konsernitilinpäätöksen laadinnan edellytyksenä perusteluissa kuitenkin pidetään, että tytäryhteisön osakkeet tai osuudet siirretään liikelaitoksen taseeseen. Luonteeltaan tämä alakonsernitilinpäätös on sisäinen laskelma. Jos liikelaitos laatii tällaisen alakonsernitilinpäätöksen, sen laatimisessa sovelletaan kuntalain 114 §:n säännöksiä ja kuntajaoston konsernitilinpäätöksestä antamaa yleisohjetta. (HE 268/2014)

Kunnan ja kuntayhtymän liikelaitoksen tilinpäätöksen allekirjoittavat johtokunnan jäsenet ja liikelaitoksen johtaja (KuntaL 120.1 § 5 kohta). Liikelaitoskuntayhtymän tilinpäätöksen allekirjoittavat johtokunnan jäsenet ja liikelaitoskuntayhtymän johtaja (KuntaL 68 § 4 mom.).

4.3 Kunnallisen liikelaitoksen tuloslaskelma

Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen ja liikelaitoskuntayhtymän tuloslaskelma laaditaan kirjanpitoasetuksen (1339/1997) 1:1 §:n mukaista kaavaa soveltaen tämän yleisohjeen mukaisesti. Liikelaitoksen tuloslaskelmassa ei käytetä kunnan tuloslaskelman välitulosta vuosikate. Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen ja liikelaitoskuntayhtymän tuloslaskelman kaava on esitetty *liitteessä 1*. Lisäksi kunnan tai kuntayhtymän liikelaitos voi laatia talousarvion toteutumisvertailua varten vertailuna kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelmakaavan mukaiseksi muunnetun tuloslaskelman.

Liikevaihto

Liikevaihtoon luetaan liikelaitoksen tuotteiden ja palveluiden myyntituotot, joista on vähennetty myönnettyt alennukset sekä arvonnlisävero ja muut välittömästi myynnin määrään perustuvat verot (KPL 4:1 §).

Liikevaihtoon sisällytetään sekä kunnan tai kuntayhtymän ulkopuolisilta että kunnan tai kuntayhtymän muilta toimintayksiköiltä saadut myyntitulot. Vakiintunut käytäntö on lukea kaikki vaihto-omaisuudesta saadut vastikkeet liikevaihtoon. Myyntitulot kirjataan suoriteperusteen mukaisesti tuotoiksi sen tilikauden tilinpäätöksessä, jonka aikana suorite on luovutettu. Pitkän valmistusajan vaativan suoritteen kohdalla sallitaan tuloutus valmistusasteen perusteella kirjanpitolain 5:4 §:ssä tarkemmin säädetyin edellytyksin.

Ei-palautettavat liittymismaksut (sekä siirtokelpoiset että siirtokelvottomat) kirjataan liikevaihtoon³. *Liitteessä 2* on esitetty liittymismaksujen käsittely liikelaitoksen kirjanpidossa.

³

Kuntajaoston lausunto 65/2004, myös KILA 1650/2001. Kantaverkon liittymismaksujen merkitsemisestä liittyjän tilinpäätökseen KILA 1905/2013

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

Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen muutos

Jos liikelaitoksella on euromäärältään huomattavia valmistevalastoja, valmistevalastojen muutos esitetään erikseen tuloslaskelmassa liikevaihdon jälkeen.

Valmistus omaan käyttöön

Jos liikelaitoksella on merkittävässä määrin valmistusta omaan käyttöön, on oman käytön valmistusarvon esittäminen erikseen tuloslaskelmassa liikevaihdon jälkeen perusteltua. Omaan käyttöön valmistuksen kirjanpidollisesta käsittelystä on annettu ohjeet *yleisohjeissa kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta*.⁴

Liiketoiminnan muut tuotot

Liiketoiminnan muihin tuottoihin luetaan tulot, joilla on yhteyttä liikelaitoksen suorite-tuotantoon kuulumatta kuitenkaan siihen. Ne on ansaittu tavanomaisen liiketoiminnan puitteissa, mutta ovat liikelaitokselle merkitykseltään toissijaisia. Mm. pysyvien vastaavien hyödykkeiden myynnistä saadut luovutusvoitot sekä vakuutuksen perusteella saadut kohdistamattomat korvaukset, esimerkiksi keskeytysvakuutuskorvaukset ovat yleensä liiketoiminnan muina tuottoina esitettäviä tuottoja⁵. Viranomaistoiminnasta saadut tuotot kirjataan tuloslaskelmassa liiketoiminnan muihin tuottoihin. Jos viranomaistoiminta on liikelaitoksen varsinaista toimintaa, kirjataan ne liikevaihtoon ja eritellään liitetiedoissa [2017]. Muilta kuin omalta kunnalta tai kuntayhtymältä taikka liikelaitoskuntayhtymässä kuntayhtymän jäseneltä saadut toimintatuet ja avustukset käsitellään erässä *Liiketoiminnan muut tuotot*, tai jos ne ovat olennaisia, ne voidaan merkitä tuloslaskelmaan omaksi eräksi *Muut tuet ja avustukset*.

Tuet ja avustukset kunnalta/kuntayhtymältä

Kunnalliselle liikelaitokselle voidaan siirtää tehtäviä, joiden kustannuksia asiakkailta perittävät maksut eivät kata täysimääräisesti. Kunta tai kuntayhtymä taikka liikelaitoskuntayhtymän jäsen voi myöntää liikelaitokselle tukea tai toiminta-avustusta tällaisen tehtävän hoitamisesta aiheutuvien kustannusten kattamiseksi.

Tuloslaskelmaan kirjattavalla tuella tarkoitetaan suoritemäärään tai vastaavaan, toimintavolyymia kuvaavaan perusteeseen sidottua korvausta. Tuki voi olla esimerkiksi liikennelaitokselle liikennesuoritemäärän perusteella maksettavaa tariffitukea.

4

Ks. Kuntajaoston lausunto 101/2011 investointihyödykkeen valmistuksen kirjanpidollisesta käsittelystä ja siihen liittyvä Kuntataloustiedotteiden 4/2011 ohjeistus valmistettaessa hyödyke kunnan toiselle tehtävälle ja kunnan omaan käyttöön.

5

Ks. myös Kuntajaoston lausunto 20/1998 menon- ja tulonoikaisuerien kirjaamisesta

Toiminta-avustusta voidaan maksaa sijaissuoritteeseen (esimerkiksi asiakasmäärään) perustuen, muulla määritysperusteella tai suoritemäärästä riippumatta esimerkiksi sellaisen liikennereitin ylläpitämiseksi, jota ei matkalipputuloiilla saada kannattavaksi. Toiminta-avustusta voidaan maksaa myös kustannuksiin, jotka aiheutuvat varallaolosta tai toimintavarmuuden ylläpitämisestä. Tuki tai toiminta-avustus ei saa olla enemmän kuin tehtävän hoitamisesta liikelaitokselle aiheutuvat kustannukset. Kustannuksiin voidaan laskea välittömien kustannusten lisäksi pääomakustannukset (poistot ja korvaus pääomalle) sekä osuus liikelaitoksen hallinnon kustannuksista. Kustannuksista vähennetään tehtävän hoitamisesta saadut muut tulot kuten asiakasmaksut.

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

Kunnalta tai kuntayhtymältä taikka liikelaitoskuntayhtymän jäsenkunnalta tai -kuntayhtymältä saatu tuki tai toiminta-avustus liikelaitoksen toimintaan merkitään tuloslaskelmaan erillisenä tuottoeränä ennen kulueriä käyttäen nimikettä *Tuet ja avustukset kunnalta/kuntayhtymältä*. Tässä ryhmässä esitetään omalta kunnalta tai kuntayhtymältä taikka liikelaitoskuntayhtymässä jäsenkunnalta tai -kuntayhtymältä saatu sekä suoritemäärään perustuva tuki että muu toiminta-avustus⁶. Avustus käsitellään tässä erässä riippumatta siitä, mihin kuluerään se on annettu. Myös sopimuskunta voi antaa avustusta yhteiselle isäntäkuntamallin liikelaitokselle ja se merkitään tuloksi erään *Liiketoiminnan muut tuotot* tai, jos se on olennainen, erään *Muut tuet ja avustukset*.

Myös arvonlisäverolain 79 §:n säännöksen huomioon ottaen on perusteltua kirjata kunnan tai kuntayhtymän antamat tuet ja avustukset liikelaitoksen tuloslaskelmassa omaksi eräkseen⁷.

Liikelaitoksen investointien rahoitusta on käsitelty kohdassa 5.

Aineet, tarvikkeet ja tavarat

Aineet, tarvikkeet ja tavarat -kuluryhmään sisältyvät erät on esitetty *yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta*. *Aineet, tarvikkeet ja tavarat* -erän erittelyjä *Ostot tilikauden aikana* ja *Varastojen lisäys tai vähennys* voi käyttää vain, jos liikelaitos käyttää kaikkien varastojensa käsittelyssä yhdenmukaisesti tätä menettelyä.

Palvelujen ostot

Palvelujen ostoihin sisältyy liikelaitoksen suoritetuotannossaan käyttämiä palveluja. Tarkemmin palvelut on esitetty *yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta*. *Palvelujen ostot* -nimike poikkeaa kirjanpitoasetuksen tuloslaskelman "*Ulkoiset palvelut*" -nimikkeestä ja sen sisällöstä, koska kunnan tai kuntayhtymän liikelaitos ostaa

6

Kirjanpitolautakunta on antanut kaksi lausuntoa (204/1989 ja 1255/1994) julkisyhteisöltä saatujen tukien kirjaamisesta joukkoliikennettä harjoittavien yhtiöiden tilinpäätöksessä. Lausuntojen mukaan kilometrituki ja muu vastaava, varsinaiseen suoritustuotantoon saatu tuki ja avustus kirjataan liiketoiminnan muihin tuottoihin.

7

Arvonlisäverolain 79 §:n mukaan arvonlisäveron perusteeseen luettavaan tavarahan tai palvelun hintaan liittyvänä tukena tai avustuksena ei pidetä toiminnan harjoittamisesta tai järjestämisestä aiheutunutta kunnan kattamaa alijäämää silloin, kun tavarahan tai palvelun myyjänä on kunta.

palveluja sekä kunnan tai kuntayhtymän ulkopuolelta että organisaation sisäisesti kunnalta tai kuntayhtymältä, ja jotta se on yhdenmukainen kunnan tai kuntayhtymän tuloslaskelman vastaavan erän kanssa.

Poistot ja arvonalentumiset

Poistoista ja arvonalennuksista annetaan ohjeet *yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista*.

Liiketoiminnan muut kulut

Liiketoiminnan muihin kuluihin kirjataan mm. pysyvien vastaavien myynnistä syntyneet luovutustappiot, välilliset verot kuten jätevero, metsänhoitomaksu ja kiinteistövero toisen kunnan alueella olevasta kiinteistöstä.

Liikeliijäämä (-alijäämä)

Kunnan liikelaitoksen tuloslaskelmassa käytetään *Liikeliijäämä (-alijäämä)* -käsitteitä.

Rahoitustuotot ja -kulut

Rahoitustuotot esitetään jaoteltuna eriin: *Korkotuotot* ja *Muut rahoitustuotot*. Korkotuottojen ja muiden rahoitustuottojen käsittelyssä noudatetaan *yleisohjetta kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta*.

Korkotuottoihin luetaan myös keskuskassan ja kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen väliseltä yhdystililtä saadut korot sekä kunnalle tai kuntayhtymälle tai liikelaitoskuntayhtymän jäsenelle annetusta lainasta saadut korot. Jos korkotuotot omalta kunnalta tai kuntayhtymältä taikka liikelaitoskuntayhtymän jäseneltä ovat olennaisia, ne voidaan esittää omana eränä *Korkotuotot kunnalta/kuntayhtymältä*.

Rahoituskuluissa korkokulut esitetään jaoteltuina eriin *Kunnalle/kuntayhtymälle maksetut korkokulut* ja *Muille maksetut korkokulut*. Kunnalle tai kuntayhtymälle maksetut korkokulut muodostuvat kunnan tai kuntayhtymän sisäisestä lainasta sekä keskuskassan ja kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen väliseltä yhdystililtä maksetuista koroista. Liikelaitoskuntayhtymässä jäseniltä saadun lainan korot esitetään myös erikseen erässä *Kunnalle/kuntayhtymälle maksetut korkokulut*.

Sekä kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen että liikelaitoskuntayhtymän maksama korvaus peruspääomalle merkitään rahoituskuluihin erillisenä eränä *Korvaus peruspääomasta*⁸.

8

Osakeyhtiöissä omalle pääomalle maksettavan korvaus eli osinko käsitellään omassa pääomassa voitonjakoeränä. [2017] Korvaus kunnan tai kuntayhtymän liiketoimintaan sijoittamalle pääomalle on perusteltua käsitellä rahoituskuluna eikä voitonjakoeränä, koska

– pääomasijoituksen jakaminen sisäiseen lainaan kunnalta tai kuntayhtymältä taikka lainaan liikelaitoskuntayhtymän jäseneltä ja peruspääomaan on harkinnanvarainen. Sijoitetulle pääomalle maksettavan korvauksen luonne ei asiallisesti riipu siitä, miten pääomasijoitus liikelaitoksen taseessa on jaettu.

– korvaus peruspääomasta, samoin kuin sisäisen lainan korko tai jäsenkunnan/-kuntayhtymän lainan korko käsitellään tuloksesta riippumattomana kustannuseränä. Tämä tuo hinnoitteluun ennustettavuutta ja luotettavuutta, mikä on välttämätöntä varsinkin sellaisessa kunnallisessa toiminnassa, jonka markkina-asema on määräävä tai jossa kilpailua ei ole.

Satunnaiset tuotot ja kulut

Rahoituserien jälkeiseen erään *Ylijäämä (alijäämä)* ennen *satunnaisia eriä* lisätään tai siitä vähennetään erä *Satunnaiset tuotot ja kulut*. Kunnan liikelaitoksessa satunnaisiksi tuotoiksi ja kuluiksi katsotaan vastaavasti tulot ja menot kuten *yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta* on määritelty.

Poistoeron lisäys tai vähennys

Kunnallisen liikelaitoksen kirjanpidossa poistoeron kirjaaminen liittyy pääsääntöisesti investointivarausten ja investointirahaston purkamiseen, mutta liiketoiminnassa myös suunnitelman mukaisten poistojen ja verotuksessa sallittujen poistojen eroon⁹. Poistoeroista on tarkemmin *yleisohjeissa kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta* sekä *taseen laatimisesta*.

Vapaaehtoisten varausten muutokset

Kunnanvaltuusto tai liikelaitoskuntayhtymän kuntayhtymäkokous voi päättää talousarvion ja tilinpäätöksen yhteydessä, että osa liikelaitoksen tuloksesta siirretään varauksiin vastaisia menoja varten. Kirjanpitolain mukaan tilinpäätöksessä saadaan tehdä investointi-, toiminta- tai muu sellainen verotusperusteinen varaus (KPL 5:15 §).

Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen tilikauden tuloksesta voidaan tehdä vapaaehtoinen varaus myös muutoin kuin verotusperusteisesti. Tällainen varaus on liikelaitoksen positiivisesta tuloksesta tehtävä investointivaraus, jonka määrä ei saa ylittää kunnan tai kuntayhtymän ylijäämäerien määrää (KuntaL 120.1 § 6 kohta). Ylijäämäeriin lasketaan mukaan kunnan tai kuntayhtymän tilikauden yli- tai alijäämä ja edellisten tilikausien yli- tai alijäämä sekä kunnan tai kuntayhtymän omat rahastot. Kunnan tai kuntayhtymän arvonkorotusrahastoa ei lasketa ylijäämäeräksi, koska rahaston pääoman käsitteleminen ylijäämänä tarkoittaisi arvioitujen, mutta vielä realisoitumattomien luovutusvoittojen siirtämistä varauksiin. [2017]

Liikelaitoskuntayhtymässä vapaaehtoinenvaraus on mahdollista tehdä määrättyyn investointisuunnitelmassa olevaan hankkeeseen tilikauden tuloksen määrästä. Muutoin investointivarausten tekemisen edellytyksissä ja purkamisessa noudatetaan *yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta* luvun 11 *Vapaaehtoisten varausten muutokset* ohjeita. Vapaaehtoisten varausten käyttö käsitellään tulosvaikutteisesti. [2017]

9

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

Kunnan ja kuntayhtymän tuloverotettavassa liike- ja elinkeinotoiminnassa varausten tekemisessä noudatetaan elinkeinoverolain¹⁰ säännöksiä verotusperusteisista varauksista.

Rahastojen muutokset

Rahastointi voi myös tulla kysymykseen kunnallisessa liikelaitoksessa. Liikelaitoskuntayhtymässä rahastoista tulee kysymykseen lähinnä sijoitusrahasto ja vahinkorahasto, kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksessa vahinkorahasto. Jos liikelaitokselle on perustettu vapaaehtoinen oma rahasto, mahdollinen rahaston muutos merkitään erilliseksi eräksi tuloslaskelmaan vapaaehtoisten varausten muutoksen jälkeen samalla tavoin kuin kunnan tai kuntayhtymän tuloslaskelmassa. Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen tilikauden tuloksesta voidaan tehdä vapaaehtoinen rahastoon siirto enintään kunnan tai kuntayhtymän ylijäämäerien määrään. (KuntaL120.1 § 6 kohta) Liikelaitoskuntayhtymässä rahastojen lisäyksiä voi pääsääntöisesti tehdä enintään tilikauden tuloksen osoittaman ylijäämän verran¹¹.

Tuloverot

Kunnan liiketoiminnalle saattaa muodostua tuloverovelvollisuus toisen kunnan alueella harjoittamastaan elinkeinotoiminnasta (esim. kunnan, vesi- ja lämpölaitoksen toiminta kunnan oman alueen ulkopuolella) tai toisen kunnan alueella omistamistaan kiinteistöistä, jotka eivät ole yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä (TVL 21.4 §). Myös kuntayhtymälle (kuntayhtymän liikelaitokselle tai liikelaitoskuntayhtymälle) saattaa muodostua tuloverovelvollisuus elinkeinotoiminnasta tai omistamistaan kiinteistöistä.¹²

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

Tilikauden ylijäämä (alijäämä)

Liikelaitoksen tulos varaus- ja rahastosiirtojen sekä poistoero- ja tuloverokirjausten jälkeen.

4.4 Kunnallisen liikelaitoksen tase

Tämän yleisohjeen lisäksi kunnallisen liikelaitoksen taseen laatimisessa noudatetaan *yleisohjetta kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta*. Tase-erien sisältöä käsitellään tässä yleisohjeessa vain liikelaitosta koskevien erityispiirteiden ja -ohjeiden osalta. Muutoin viitataan em. yleisohjeeseen taseen laatimisesta.

¹⁰

Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360, luku 4 Vähennyskelpoiset varaukset

¹¹

Tilikauden tuloksen käsittelystä on tarkemmin kuntajaoston yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta

¹²

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

Pysyvät vastaavat

Pysyvien vastaavien määritelmät ja ryhmittelyt taseessa sekä hankintamenon määräytyminen ja jaksottaminen on esitetty *yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta ja yleisohjeessa suunnitelman mukaisista poistoista*.

Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen hankkiessa kunnan toiselta toimintayksiköltä aineellisen tai aineettoman pysyvien vastaavien hyödykkeen käsitellään tätä sisäistä hankintamenoa liikelaitoksen kirjanpidossa ja taseessa samalla tavalla kuin kunnan ulkoista hankintamenoa.¹³ Kunnan tai kuntayhtymän tilinpäätöstä varten sisäinen hankintameno on kuitenkin eriteltävä siten, että olennaiset sisäiset katteet voidaan eliminoida. Sisäiset katteet eliminoidaan kunnan tai kuntayhtymän tasetta laadittaessa niistä taseen vastaavien eristä, joihin ne sisältyvät, sekä omasta pääomasta. Sisäisten katteiden muutos eliminoidaan tilikauden tuloksesta. Epäolennaiset sisäiset katteet voi jättää eliminoimatta.

Investoinnin rahoitus tapahtuu joko peruspääoman lisäyksenä, kunnan tai kuntayhtymän sisäisenä lainana tai ulkoisena lainana. Vastuukunnan rahoitus tapahtuu yleensä peruspääomasijoituksena liikelaitokseen. 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.

Kunnan sisäisen investointiavustuksen kirjaaminen voi olla perusteltua erityisesti isäntäkuntamallissa vastuukunnan ja muiden sopimuskuntien hinnoitteluperusteiden tasapuolisuuden varmistamiseksi, kun muut palvelujen käyttäjäkunnat eivät voi tehdä liikelaitokseen peruspääomasijoitusta. Rahoitusosuus eliminoidaan kunnan tai kuntayhtymän tilinpäätöksessä rahoituslaskelmayhdistelyssä sisäisenä eränä. Sisäisen investointiavustuksen kirjauksesta on esimerkki *liitteessä 7*.

Liikelaitoskuntayhtymässä jäsenet voivat rahoittaa investoinnit joko peruspääoman tai rahastopääoman lisäyksenä, lainana tai rahoitusosuutena investointiin.

Liikelaitoksen toimintatukien ja -avustusten, investointiavustusten, pääomasijoitusten sekä liittymismaksujen käsittelyä selventää *liitteen 2* taulukko.

Toimeksiantojen varat

Toimeksiantojen varat ja niitä vastaavat pääomat muodostuvat liikelaitoksen hoitamista toimeksianto- ja välitystehtävistä. Toimeksiantojen varojen ryhmittelyt taseessa on esitetty *yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta*.

13

Ks. Kuntajaoston lausunto 101/2011 investointihyödykkeen valmistuksen kirjanpidollisesta käsittelystä ja siihen liittyvä Kuntataloustiedotte 4/2011 ohjeistus valmistettaessa hyödyke kunnan toiselle tehtävälle ja kunnan omaan käyttöön.

Vaihtuvat vastaavat

Rahoitusomaisuus

Kunnallisen liikelaitoksen rahoitusomaisuus ryhmitellään *yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta* esitetyllä tavalla. Jos liikelaitoksella on sisäisiä saamia kunnalta tai kuntayhtymältä, ne merkitään luonteensa mukaisesti pitkä- tai lyhytaikaisiin saamiin omaksi eräksi *Saamiset kunnalta/kuntayhtymältä*. Erä sisältää kaikki lyhyt- tai pitkäaikaisten saamisten ryhmään kuuluvat saamiset omalta kunnalta tai kuntayhtymältä. Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen omien rahatilien asemasta tai lisäksi voidaan käyttää kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen ja keskuskassan välistä yhdistiliä, joka merkitään taseryhmään *Saamiset kunnalta/kuntayhtymältä*. Liikelaitoskuntayhtymän taseessa ei erotella saamia kuntayhtymän jäsenkunnalta tai -kuntayhtymältä, vaan ne esitetään luonteensa mukaisesti taseen saamisten erissä.

Oma pääoma

Kunnallisen liikelaitoksen oma pääoma muodostuu peruspääomasta, arvonkorotusrahas- ton pääomasta sekä oman pääoman muista eristä. Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen oma pääoma on osa kunnan tai kuntayhtymän omaa pääomaa. Kunnan tai kuntayhtymän tilinpäätöksessä liikelaitoksen oman pääoman erät yhdistetään kunnan tai kuntayhtymän oman pääoman ao. eriin.

Oma pääoma ryhmitellään, kuten *yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta* on esitetty.

Peruspääoma

Peruspääoma on kunnan tai kuntayhtymän oman pääoman ehtoinen sijoitus, josta liikelaitos suorittaa korvauksen.

Liikelaitosta perustettaessa kunnan tai kuntayhtymän liikelaitokseen siirtämää nettovarallisuutta vastaava pääoma merkitään *peruspääomaksi*. Nettovarallisuus lasketaan liikelaitosta perustettaessa vähentämällä liikelaitokseen siirretyistä varoista liikelaitokseen siirretyt velat ja pakolliset varaukset. Osa siirrettävästä pääomasta voidaan merkitä myös pitkäaikaiseksi lainaksi kunnalta tai kuntayhtymältä. Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksessa peruspääoma voi olla vain liikelaitosta ylläpitävän (ns. isäntäkunnan) sijoittamaa pääomaa. Muiden sopimuskuntien pitkäaikainen pääomasijoitus tulee ns. *isäntäkunnan liikelaitoksessa* käsitellä vieraan pääoman ehtoisena sijoituksena. Näin tulee menetellä, koska kuntalaisia ei ole säännöstä toisen kunnan asemasta toisen kunnan omistajana. (HE 263/2006 vp.)

Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen peruspääoman tulee olla yhtä suuri kuin peruspääomaosuus kunnan tai kuntayhtymän osataseen¹⁴ pysyvien vastaavien osakkeissa ja osuuksissa.

Liikelaitoskuntayhtymässä peruspääoma jakaantuu jäsenosuuksiin. Liikelaitoskuntayhtymällä tulee olla peruspääoma, jonka perusteella jäsenkuntaosuudet voidaan määrittellä.

14

Osataseella tarkoitetaan kunnan tai kuntayhtymän tasetta ilman liikelaitoksen tasetta.

Jäsenosuutta tarvitaan peruspääomakorvauksen suoritusperusteena, yhdisteltäessä liikelaitoskuntayhtymä jäsenkunnan konsernitilinpäätökseen, määriteltäessä jäsenen osuutta liikelaitoskuntayhtymän nettovarallisuudesta jäsenen erotessa liikelaitoskuntayhtymästä tai liikelaitoskuntayhtymää purettaessa. Myös kuntalain 117 §:n tarkoittaman rahoitusvastuun kohdistamisessa jäsenkunnille voidaan käyttää jäsenosuutta. Peruspääoman jakaminen jäsenosuuksiin ei estä jäseniä sopimasta, että mainittujen korvausten, osuuksien ja vastuiden määräämisessä käytetään muuta perustetta kuin peruspääoman jäsenosuutta. Peruspääoma on kunnan tai kuntayhtymän taikka liikelaitoskuntayhtymän jäsenen pysyväisluonteinen pääomasijoitus liikelaitokseen. Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksessa peruspääoman lisäys on kunnan tai kuntayhtymän sisäinen liiketapahtuma, joka käsitellään liikelaitoksen kirjanpidossa pääomarahoituksena. Peruspääomasta maksettava korvaus käsitellään liikelaitoksen kirjanpidossa rahoituskuluna ja kunnan tai kuntayhtymän kirjanpidossa rahoitustuottona. Liikelaitoskuntayhtymän peruspääoman muutokset käsitellään kirjanpidollisesti kuten muussa kuntayhtymässä.

Muut omat rahastot

Muista omista rahastoista kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksessa tulee kysymykseen vahinkorahasto. Liikelaitoskuntayhtymässä vahinkorahaston lisäksi voidaan perustaa myös sijoitusrahasto, johon voidaan merkitä sellaisia jäsenkuntien ja -kuntayhtymien pysyväisluonteisia pääomasijoituksia, joita ei sisällytetä peruspääomaan, mutta jotka kuitenkin määritellään jäsenkohtaisesti. (HE 263/2006).

Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä)

Edellisen tilikauden ylijäämän siirtämisestä liikelaitoksen peruspääomaan tai rahastoon päättää valtuusto tai yhtymäkokous. Liikelaitoksen ylijäämää voidaan siirtää myös sopimus- tai jäsenkunnalle tai -kuntayhtymälle. Kunnan ja kuntayhtymän liikelaitoksessa viimeainituista siirroista päättää valtuusto tai yhtymäkokous. Liikelaitoskuntayhtymässä ylijäämän siirtämisestä jäsenkunnille ja -kuntayhtymille on sovittava perussopimuksessa tai erikseen jäsenkuntien ja -kuntayhtymien kesken. Sopimukseen perustuvista siirroista päättää yhtymäkokous. Siirto kaikissa mainituissa tapauksissa tehdään tasevaikutteisesti tilinpäätösvuotta seuraavalla tilikaudella liikelaitoksen edellisten tilikausien ylijäämästä raha- tai yhdyntiliä vastaan ja kunnan tai kuntayhtymän taseessa valtuuston tai kuntayhtymäkokouksen päättämään oman pääoman erään.

Tilikauden ylijäämä (alijäämä)

Tilikauden ylijäämä/alijäämä varausten tekemisen ja mahdollisten rahastosiirtojen jälkeen esitetään erikseen oman pääoman eränä. Tilikauden alijäämä esitetään oman pääoman ryhmässä vähennyseränä, eikä sitä voida esittää taseen vastaavien puolella.

Alijäämän kattaminen

Kuntalain 110.3 §:n mukainen alijäämän kattamissäännös sitoo kuntaa tai kuntayhtymää kokonaisuudessaan ja liikelaitoksen talous tasapainotetaan osana kunnan tai kuntayhtymän alijäämän kattamista. Liikelaitoksen riittävä tulo-rahoitus varmistetaan ensisijaisesti oikealla hinnoittelulla ja tarvittaessa liikelaitokselle annettavalla tuella ja avustuksella. [2017]

Liikelaitoskuntayhtymässä yhtymäkokous voi päättää, jollei perussopimuksessa ole muuta sovittu, alijäämän kattamisesta peruspääomasta ja jäsenkunnan suorittamalla toiminta-avustuksella silloin, kun jakoperusteena ovat peruspääoman jäsenkuntaosuudet. Jos alijäämän kattamisen jakoperusteeksi on sovittu palvelujen käytön suhde, tulee alijäämä kattaa lisäämällä myyntituloja suoritehinnoittelua tarkistamalla.¹⁵

Kertynyt poistoero

Kertynyttä poistoeroa syntyy, kun liikelaitos tekee suunnitelmapoistot ylittäviä poistoja. Poistoeron kirjaaminen voi liikelaitoksessa tulla kysymykseen silloin, kun investoinnin hankintamenoa on katettu varauksella. Liiketoiminnassa myös suunnitelman mukaisten poistojen ja verotuksessa sallittujen poistojen eroon¹⁶ on mahdollista tehdä poistoerokirjaus. Poistoeron käsittelyä on yksityiskohtaisemmin selostettu *yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista*.

Vapaaehtoiset varaukset

Vapaaehtoisista varauksista ja niiden edellytyksistä kunnallisessa liikelaitoksessa on esitetty edellä tuloslaskelmaa koskevan luvun kohdassa *Vapaaehtoisten varausten muutokset*.

Toimeksiantojen pääomat

Toimeksiantojen pääomat muodostuvat liikelaitoksen hoitamista toimeksianto- ja välitys-tehtävistä. Toimeksiantojen pääomien ryhmittelyt taseessa on esitetty *yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta*.

15

Kuntajaoston lausunto 36/26.10.1998.

16

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

Vieras pääoma

Liikelaitoksen pitkä- ja lyhytaikaisen vieraan pääoman ryhmittelyssä noudatetaan *kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta annetun yleisohjeen* mukaista ryhmittelyä. Sisäisten lainojen eliminointia varten käytetään korollisille lainoille erää *Lainat kunnalta/kuntayhtymältä* ja korottomia velkoja varten erää *Korottomat velat kunnalta/kuntayhtymältä*.

Seuraavana vuonna erääntyvät pitkäaikaisten lainojen lyhennykset siirretään tilinpäätöksessä pitkäaikaisesta vieraasta pääomasta lyhytaikaiseen vieraaseen pääomaan. Jos keskuskassan ja liikelaitoksen välisellä yhdystilillä on velkaa kunnalle tai kuntayhtymälle, se käsitellään taseessa lyhytaikaisena lainana kunnalta tai kuntayhtymältä.

4.5 Kunnallisen liikelaitoksen rahoituslaskelma

4.5.1 Rahoituslaskelman rakenne ja kirjausperuste

Kunnallisen liikelaitoksen rahoituslaskelma esitetään ns. rahavirtalaskelmana, jossa erikseen on nähtävissä *Toiminnan rahavirta*, *Investointien rahavirta* ja *Rahoituksen rahavirta*. *Toiminnan rahavirran*, *Investointien rahavirran* ja *Rahoituksen rahavirran* yhteenlaskettu muutos vastaa taseesta laskettua rahavarojen muutosta.

Kunnallisen liikelaitoksen rahoituslaskelma laaditaan suoriteperusteisesti.

Rahoituslaskelman laatimisessa noudatetaan *yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän rahoituslaskelman laatimisesta* annettuja ohjeita. Rahoituslaskelman erien sisältöä käsitellään tässä yleisohjeessa vain liikelaitosta koskevien erityispiirteiden ja -ohjeiden osalta. Muutoin viitataan em. yleisohjeeseen.

Kunnallisen liikelaitoksen rahoituslaskelman malli on esitetty tämän ohjeen *liitteessä 4*.

4.5.2 Rahoituslaskelman sisältö

Toiminnan rahavirta

Liikelaitoksen tulorahoituksen rahavirta, *Toiminnan rahavirta*, muodostuu liikeylijäämästä (tai liikealijäämästä), poistoista ja arvonalentumisista, rahoitustuotoista ja -kuluista, satunnaisista eristä sekä tuloveroista.

Liikeylijäämä saattaa sisältää eriä, jotka vaikuttavat muiden rahoituslaskelman tietojen laskemiseen. Rahoituslaskelman selkeyden vuoksi erä *Liikeylijäämä* saadaan suoraan tuloslaskelmasta ja sen korjaukset esitetään rivillä *Tulorahoituksen korjaukset*. Korjauksia ovat mm. pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitot, jos ne on esitetty liiketoiminnan muissa tuotoissa, sekä liiketoiminnan muihin kuluihin merkityt pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustappiot.

Investointien rahavirta

Rahoituslaskelmassa investointimenoilla tarkoitetaan varojen käyttöä pysyviin vastaaviin aktivoituihin hyödykkeisiin tilivuoden aikana. Investointimenot ja niihin saadut rahoitusosuudet sekä pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot esitetään rahoituslaskelmassa bruttomääräisinä ja suoriteperusteisina. Tarkemmat ohjeet on annettu *kunnan ja kuntayhtymän rahoituslaskelman laatimista* koskevassa yleisohjeessa.

Rahoituksen rahavirta

Antolainauksen muutokset

Liikelaitoksessa tässä erässä esitettäviä muutoksia ovat pääsääntöisesti vain *Muut saamiset* -erään sisältyvien palautuskelpoisten liittymismaksujen muutokset.

Lainakannan muutokset

Tässä esitetään pitkä- ja lyhytaikaisten lainojen lisäykset ja vähennykset. Lainakannan muutoksissa noudatetaan muutoin *yleisohjetta kunnan ja kuntayhtymän rahoituslaskelman laatimisesta*, mutta liikelaitoksen rahoituslaskelmassa pitkäaikaisten lainojen lisäys ja vähennys sekä lyhytaikaisten lainojen muutos esitetään erikseen lainojen muutoksiin kunnalta ja erikseen muilta.

Pitkä- ja lyhytaikaisten saamisten ja lainojen valuuttakurssimuutosten huomioon ottamisessa rahoituslaskelmassa noudatetaan *yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän rahoituslaskelman laatimisesta* annettuja ohjeita.

Oman pääoman muutokset

Oman pääoman lisäyksessä on kysymys kunnan tai kuntayhtymän taikka liikelaitoskuntayhtymän jäsenen maksamasta pääomasijoituksesta liikelaitokseen (liikelaitoskuntayhtymässä pääsääntöisesti kuntayhtymäosuus, poikkeuksellisesti jäsenkohtaisesti määritettävä pysyväisluonteinen pääomaosuus, esimerkiksi sijoitusrahasto-osuus) ja vähennyksessä pääoman palautuksesta kunnalle. Oman pääomansijoitus voi olla peruspääoman korotusta tai lisäsijoitus muuhun oman pääoman erään.

Jos valtuuston päätöksellä on siirretty liikelaitoksen edellisten tilikausien ylijäämää kunnan tai kuntayhtymän omaan pääomaan taikka liikelaitoskuntayhtymän yhtymävaltuuston päätöksellä palautettu jäsenille, siirto esitetään liikelaitoksen rahoituslaskelmassa omana eränä erän *Oman pääoman muutokset* jälkeen, *Ylijäämän palautus kunnalle/kuntayhtymälle*.

Muut maksuvalmiuden muutokset

Toimeksiantojen varojen ja pääomien muutokset

Valtion, EU-tukien ja muiden toimeksiantojen varat osoittavat liikelaitoksen hoidossa olevien varojen määrän ja toimeksiantojen pääomat osoittavat velat (vastuut), joista liikelaitos vastaa toimeksiantajille.

Saamisten muutos

Vaihtuvien vastaavien saamisten ryhmässä esitettyjen pitkä- ja lyhytaikaisten saamisten muutokset esitetään rahoituslaskelmassa erikseen *Saamisten muutos kunnalta/kuntayhtymältä* ja erikseen *Saamisten muutos muilta*.

Korottomien velkojen muutos

Korottomina velkoina käsitellään saadut ennakot, ostovelat, muut velat ja siirtovelat. Koska tähän ryhmään kuuluvat pitkäaikaiset velat ovat harvinaisia, on ne yhdistelty lyhytaikaisten velkojen kanssa.

Tähän erään merkitään myös palautuskelpoisten liittymismaksujen muutokset. Jos liittymismaksujen määrä on olennainen, se voidaan esittää omana eränään.

4.5.3 Rahoituslaskelman esitystarkkuus

Rahoituslaskelman esitystarkkuudesta on annettu ohjeet *kunnan ja kuntayhtymän rahoituslaskelman laatimista koskevassa yleisohjeessa*.

4.6 Kunnallisen liikelaitoksen tilinpäätöksen liitetiedot ja tase-erittelyt

Tilinpäätöstä ja toimintakertomusta varmentamaan on laadittava tase-erittelyt (KPL 3:13.1 §). [2017]

Tilinpäätöksen liitetiedon tulee, jollei sen perusta muuten ole ilmeinen, perustua sen sisällön todentavaan tositteeseen (*liitetietotosite*). Liitetiedon ja sen todentavan liitetietotositteen välisen yhteyden tulee olla vaikeuksitta todettavissa. (KPL 2:5b §) [2017]

Kunnan liikelaitoksen tuloslaskelmaa ja tasetta täydentävät liitetiedot esitetään yhdistetynä kunnan tilinpäätöksen liitetietoihin. Suositeltavaa kuitenkin on, että liikelaitos esittää myös omassa tilinpäätöksessään erikseen liikelaitosta koskevat liitetiedot. Liikelaitoksen liitetiedot laaditaan soveltaen *yleisohjetta kunnan ja kuntayhtymän liitetiedoista*.

Liikelaitoksen tase-erittelyt sisältyvät kunnan tilinpäätöstä varmentaviin tase-erittelyihin. Suositeltavaa on, että liikelaitoksen tase-erittelyt ryhmitellään omaksi kokonaisuudekseen. Tase-erittelyjen sisältöä on yksityiskohtaisesti käsitelty *yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta*.

5 Liikelaitos kunnan tai kuntayhtymän tilinpäätöksessä

Tilinpäätöksessä liikelaitoksen ja kunnan muun toiminnan tiedot yhdistellään rivi riviltä. Yhdistely voidaan tehdä joko pääkirjanpidossa tai, jos liikelaitoksen kirjanpito pidetään eri järjestelmällä, myös erillisenä yhdistelynä kirjanpitovaliokunnan. Liikelaitoksen ja kunnan muun toimintayksikön väliset erät eliminoidaan tilinpäätöksessä. Yhdistelylaskelmat ovat osa kunnan kirjanpitoaineistoa.

Tuloslaskelman yhdistely

Tilinpäätöksessä liikelaitoksen tuloslaskelma yhdistellään kunnan tuloslaskelmaan rivi riviltä. Ennen yhdistelyä eliminoidaan kunnan sisäiset erät liikevaihdosta ja muista tuot-
toeristä, kulueristä sekä rahoituseristä ja satunnaisista eristä. Tuloslaskelman yhdistelyä käsitellään yksityiskohtaisesti *liitteen 6* esimerkissä.

Taseen yhdistely

Liikelaitoksen tase yhdistellään kunnan taseen eriin rivi riviltä. Ennen yhdistelyä elimi-
noidaan kunnan sisäiset saamiset ja velat sekä sisäinen omistus. Eliminoitavia eräiä ovat
myös pysyviin vastaaviin ja vaihto-omaisuuteen kirjatut olennaiset sisäiset katteet. Liike-
laitoksen muut oman pääoman erät ovat osia kunnan muista pääomaeristä. Taseen yhdis-
tely käsitellään yksityiskohtaisesti *liitteen 6* esimerkissä.

Rahoituslaskelman yhdistely

Kunnan tilinpäätökseen laadittavaan kunnan koko talouden käsittävään rahoituslaskel-
maan liikelaitoksen rahoituslaskelma yhdistellään rivi riviltä. Ennen yhdistelyä eliminoi-
daan keskuskassan ja liikelaitoksen väliset rahoitustapahtumat kuten keskinäiset antolai-
nat ja niiden lyhennykset sekä peruspääoman lisäykset ja vähennykset. Rahoituslaskel-
man yhdistelyä käsitellään yksityiskohtaisesti *liitteen 6* esimerkissä.

Liikelaitos kunnan tai kuntayhtymän talousarvion toteutumisvertailussa

Kuntalain 14 §:n mukaan valtuusto hyväksyy kunnan liikelaitoksen toimintaa ja taloutta
koskevat tavoitteet. Tilinpäätöksessä kunta esittää niitä koskevat toteutumisvertailulas-
kelmat. Toteutumisvertailulaskelmien sisältö on esitetty tarkemmin kirjanpitolautakun-
nan antamassa yleisohjeessa *Kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakerto-
muksen laatimisesta [2017]*.

6 Kunnallisen liikelaitoksen toimintakertomus

Kunnan ja kuntayhtymän liikelaitoksen sekä liikelaitoskuntayhtymän toimintakertomus
laaditaan soveltuvin osin *kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen
laatimista koskevassa yleisohjeessa* annettujen ohjeiden mukaisesti.

Toimintakertomus on osa liikelaitoksen tilinpäätöstä. Toimintakertomuksessa on tehtävä
selkoa talousarviossa asetettujen tavoitteiden toteutumisesta tilikaudella. Toimintakerto-
muksessa on annettava tietoja myös sellaisista liikelaitoksen toimintaan ja talouteen liit-
tyivistä olennaisista asioista, joista ei tehdä selkoa tulos- tai rahoituslaskelmassa tai ta-
seessa. Tällaisia asioita ovat ainakin arvio todennäköisestä tulevasta kehityksestä sekä
tiedot sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisestä ja keskeisistä johtopäätök-
sistä. Toimintakertomuksessa on hyvä kuvata lyhyesti myös liikelaitoksen toimintaa.

Toimintakertomuksessa on tehtävä esitys tilikauden tuloksen käsittelystä. Tilikauden tu-
loksella tarkoitetaan tällöin tilikauden yli- tai alijäämää ennen varausiirtoja. Tuloksen
käsittelystä päättää valtuusto tai yhtymäkokous tilinpäätöksen hyväksymisen yhteydessä.

7 Laskennallinen taseyksikkö

Laskennallinen eriyttäminen on mahdollista, kun eriyttämistapa on erityislaissa jätetty yksityiskohtaisesti määrittelemättä. Käytännössä laskennallinen taseyksikkö poikkeaa liikelaitoksesta ja kirjanpidollisesta taseyksiköstä siten, että kaikkia eriä ei kohdisteta yksikölle tarkasti. Laskennallinen eriyttäminen voidaan tehdä kunnan kirjanpidossa esimerkiksi vastapuolitunnisteilla (kumppanikoodilla) muodostamatta kuitenkaan erillistä kirjanpitoyksikköä, joka tilinavauksessa eriyttäisiin kunnan muusta kirjanpidosta, ja joka tilinpäätöksessä yhdisteltäisiin muuhun kirjanpitoon. [2017]

Laskennallisesti eriytetylle liiketoiminnalle laaditaan tilinpäätöksessä tulos- ja taselaskelmat. Lisäksi voidaan laatia rahoituslaskelma, joka osoittaa liiketoiminnan vaikutuksen kunnan tulorahoitukseen ja investointeihin. [2017]

Eriytettävän toiminnan tuloslaskelman ja taseen tulee olla johdettavissa kirjanpidosta. Laskennallisessa eriytyksessä tuloslaskelmaan voidaan kohdistaa menoeriä laskennallisten periaatteiden mukaisesti. Niiden on kuitenkin perustuttava kunnan realisoituneisiin menoihin. [2017]

Menot ja tulot kirjataan aiheuttamisperiaatteen mukaan sille tehtävälle, palvelulle, hankkeelle tai tuotteelle, joka on sen aiheuttanut. Aiheuttamisperiaatetta noudatetaan myös varallisuus- ja pääomaerien kohdistamisessa taseessa tai pääomakustannusta tai -tuottoa laskettaessa. Liiketoiminnan eriyttämisessä aiheuttamisperiaate toteutuu siten, että erillistuotot ja -kustannukset kohdistetaan suoritteen luovutukseen perustuvan ulkoisen tai sisäisen laskutuksen perusteella. [2017]

Kustannuserä voi olla myös yhteinen kunnan muun toiminnan kanssa. Yhteisiä kustannuksia ovat esimerkiksi keskushallinnon henkilöstömenot, tilojen vuokrat, IT-menot sekä laskutuksen ja kirjanpidon menot. Näiden kustannusten jakamisessa käytetään laskennallista jakoperustetta.¹⁷ Sovellettavat jakoperusteet tulee määritellä yksityiskohtaisesti ja ne esitetään tilinpäätöksen liitetiedoissa. [2017]

Laskennallisesti eriytetyn yksikön tuloslaskelma, rahoituslaskelma ja tase laaditaan soveltuvin osin kunnallisen liikelaitoksen yleisohjeen mukaisina. Laskennallisesti eriytetyn yksikön kaavat on esitetty liitteessä 8. [2017]

Laskennallinen tuloslaskelma

Laskennallinen tuloslaskelma laaditaan soveltuvin osin kunnallisen liikelaitoksen yleisohjeen mukaisena. Laskennallinen tuloslaskelmakaava vastaa muutoin kunnallisen liikelaitoksen tuloslaskelmakaavaa, mutta siitä on poistettu kunnalta/kuntayhtymältä saadut tuet ja avustukset sekä kunnalle/kuntayhtymälle maksetut korkokulut¹⁸. Korvaus jäännöspääomasta esitetään rahoituskuluna. Muutoin tuloslaskelma erien sisältö vastaa aikaisemmin tässä yleisohjeessa esitettyä. Rahastointi varausten tekemisen sijasta tulee kui-

¹⁷

ks. esim. Kuntajaoston lausunto 112 vesihuoltolain muutosten vaikutuksista kunnallisten vesihuoltolaitosten kirjanpitoon ja tilinpäätökseen, Kuntalain 410/2015 HE 268/2014, Suuntaviivat markkinaperusteisesta hinnoittelusta – käytännön arviointiperiaatteet, Kilpailu- ja kuluttajavirasto 2017, tulevat JHS-suositukset kustannuslaskennasta ja palveluluokituksesta [2017]

¹⁸

Tarvittaessa rivit voidaan lisätä tuloslaskelmaan. [2017]

tenkin kysymykseen vain poikkeustapauksissa. Mikäli liiketoimintaan on perustettu vapaaehtoinen oma rahasto, mahdollinen rahaston muutos merkitään erilliseksi eräksi tuloslaskelmaan vapaaehtoisten varausten muutoksen jälkeen. [2017]

Laskennallinen tase

Laskennallisesti eriytetty tase laaditaan soveltuvin osin kunnallisen liikelaitoksen yleisohjeen mukaisena. Laskennallinen tasekaava vastaa muutoin kunnallisen liikelaitoksen tasekaava, mutta siitä on poistettu *pitkä- ja lyhytaikaiset saamiset kunnalta, peruspääoma sekä lyhyt- ja pitkäaikaiset velat kunnalta*. Mainittuja eriä ei laskennallisesti eriytetyssä taseessa voi olla. [2017]

Mikäli laskennallisesti eriytettyyn toimintaan ei ole kohdistettavissa liikelaitoksen tasekaavan tase-eriä, jätetään ne kaavasta pois otsikkorivejä lukuun ottamatta. Tyypillisesti tällaisia eriä ovat esimerkiksi pysyvien vastaavien sijoitukset, vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopaperit sekä toimeksiantojen varat ja pääomat. [2017]

Mikäli liiketoimintaan siirretään kunnan muusta tehtävästä pysyviä vastaavia, on sisäinen hankintameno eriteltävä siten, että olennaiset sisäiset katteet voidaan eliminoida. [2017]

Peruspääoman sijasta taseessa esitetään *jäännöspääoma*. Jäännöspääoma muodostetaan vähentämällä liiketoiminnan omaisuus- ja saatavaeristä vieraan pääoman erät, varaukset ja oman pääoman muut erät. Tasejatkuvuus ei toteudu kirjanpidollisen eriytyksen tapaan, koska jäännöspääoman määrä muuttuu vuosittain muiden tase-erien muutosten seurauksena. Jäännöspääoma korvaa laskennallisessa eriytyksessä paitsi peruspääoman myös sisäiset saamiset ja velat sekä yhdystilin. [2017]

Edellisten tilikausien ylijäämä /alijäämä esitetään erikseen oman pääoman eränä¹⁹.

Tilikauden ylijäämä/alijäämä varausten tekemisen ja mahdollisten rahastosiirtojen jälkeen esitetään erikseen oman pääoman eränä. [2017]

Laskennallinen rahoituslaskelma

Rahoituslaskelman laatiminen laskennallisessa eriyttämisessä ei ole pakollinen. Rahoituslaskelman laatiminen on kuitenkin perusteltua sekä sen antaman lisäinformaation että täsmäytyksen vuoksi. Koska rahoituslaskelma laaditaan tulos- ja taselaskelmien perusteella, voidaan sen laatimisella tarkistaa, että laskelmat on johdettu oikein kirjanpidosta. [2017]

Laskennallisen rahoituslaskelman laatimisessa noudatetaan liikelaitosyleisohjeen rahoituslaskelman kaavaa soveltuvin osin. Laskennallisessa kaavassa ei ole rivejä sisäisille lainoille ja saamisille eikä peruspääomasijoitukselle eikä oman pääoman muutoksille. [2017]

19

Ellei edellisten tilikausien yli-/alijäämää ole mahdollista selvittää toiminnan aloittamisesta saakka, kertynyt yli-/alijäämä on perusteltua selvittää vähintään viidestä edeltävästä tilinpäätöksestä. [2017]

8 Liikelaitoksen eriyttämistavan muutokset ja lakkauttaminen

Liikelaitoksen lakkauttaminen

Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen lakkauttamisesta päätetään perustamista vastaavalla tavalla. Jos kunnan liikelaitos lakkaa olemasta ennen tilikauden päättymistä, erillistilinpäätös esitetään kunnan tilinpäätöksessä. Erillistilinpäätöksen perusteella saadaan kunnan tilinpäätökseen tieto liikelaitokselle kertyneistä tuloista ja menoista. Kunnan toimintakertomuksessa ja liitetiedoissa on lisäksi kuvattava liikelaitoksen vaikutus kunnan tulokseen sekä todettava tapahtuneet muutokset toiminnan organisoinnissa. [2017]

Lakkautettavan liikelaitoksen tase yhdistellään kunnan tai kuntayhtymän taseeseen rivi riviltä sisäiset erät eliminoiden tilinpäätösyhdistelyä vastaavalla tavalla.²⁰ [2017]

Liikelaitoskuntayhtymän purkamisen yhdistelykirjaukset tehdään jäsenkuntien ja -kuntayhtymien kirjanpidossa liiketapahtumina, jonka jälkeen eliminoidaan liikelaitoskuntayhtymän ja jäsenkuntien ja -kuntayhtymien väliset saamiset ja velat.²¹

Jos liikelaitos päätetään muuttaa kirjanpidolliseksi tai laskennalliseksi taseyksiköksi, voi taseyksikön avaava tase jatkaa liikelaitoksen päättävästä taseesta. Jos taserakennetta muutetaan, tehdään kirjaukset avaavaan taseeseen tase-erien välisenä siirtona. [2017]

Jos laskennallinen taseyksikkö muutetaan kesken tilikauden kirjanpidolliseksi taseyksiköksi, laaditaan aloittava tase tämän yleisohjeen luvun 3 ohjeistuksen mukaisesti. [2017]

Kuntajaon muutostilanteet

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston kuntajaon kirjanpidollisesta käsittelystä antaman lausunnon (81/2007) mukaan kuntaliitosta edeltävät tilinpäätökset laaditaan kaikissa liitoskunnissa tilinpäätöksen laatimisesta annettujen säännösten ja soveltamisohjeiden mukaisesti ilman kuntaliitosta ennakoivia kirjauksia. Kirjanpidollisessa yhdistelyssä noudatetaan pääsääntöisesti kaikissa liitoskunnissa samoja yhtenäisiä tase-erien arvostus- ja kirjausperiaatteita riippumatta siitä, onko kyse uuden kunnan perustamisesta, kunnan liittämistä toimintaa jatkavaan kuntaan tai muusta kuntajaon muutoksesta. Yhdistyvien kuntien kuntaliitosta edeltävät taseet yhdistellään konsernitilinpäätöksen tapaan rivi riviltä toimintaa jatkavan kunnan avaavaksi taseeksi keskinäiset saamiset ja velat eliminoiden. Yhdistely tehdään kirjanpitoarvoissa. Kuntajaon muutostilanteissa voi kuitenkin olla tarpeen määritellä uudelleen liikelaitokselle kuuluvat omaisuus- ja velkaerät. Arvonkorotukset ja -alennukset käsitellään uuden kunnan kirjanpidossa niistä annettujen säännösten ja ohjeiden mukaisesti. [2017]

²⁰

Kunnan liikelaitoksen lakkauttamisesta ei voi tulla tulosvaikutteisia kirjauksia. Mikäli liikelaitoksen peruspääoma ja kunnan peruspääomaosuus eroavat toisistaan, kirjataan erotus omaan pääomaan yli- tai alijäämään. Liikelaitoksen oman pääoman muut erät (edellisten tilikausien yli-/alijäämät, rahastot) kirjataan kunnan kirjanpidon vastaaviin eriin. [2017]

²¹

Ks. Kuntajaoston lausunto 50/2001 purkautuneen kuntayhtymän aiheuttamista kirjauksista.

Liikelaitoskuntayhtymän purkamiskirjaukset tehdään kuntayhtymäkokouksen päättämien jako-osuuksien mukaisesti jäsenkuntien ja -kuntayhtymien kirjanpidossa. [2017]

KUNNALLISEN LIIKELAITOKSEN TULOSLASKELMA

	1.1.-31.12.2017		1.1.-31.12.2016	
Liikevaihto		+		+
Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen lisäys (+) tai vähennys (-)		+/-		+/-
Valmistus omaan käyttöön		+		+
Liiketoiminnan muut tuotot		+		+
Tuet ja avustukset kunnalta/kuntayhtymältä		+		+
Materiaalit ja palvelut				
Aineet, tarvikkeet ja tavarat				
Ostot tilikauden aikana	-		-	
Varastojen lisäys (+) tai vähennys (-)	+/-		+/-	
Palvelujen ostot	-	-	-	-
Henkilöstökulut				
Palkat ja palkkiot	-		-	
Henkilösivukulut				
Eläkekulut	-		-	
Muut henkilösivukulut	-	-	-	-
Poistot ja arvonalentumiset				
Suunnitelman mukaiset poistot	-		-	
Arvonalentumiset	-	-	-	-
Liiketoiminnan muut kulut		-		-
Liikelylijäämä (-alijäämä)		+		+
Rahoitustuotot ja -kulut				
Korkotuotot	+		+	
Muut rahoitustuotot	+		+	
Kunnalle/kuntayhtymälle maksetut korkokulut	-		-	
Muille maksetut korkokulut	-		-	
Korvaus peruspääomasta	-		-	
Muut rahoituskulut	-	+/-	-	+/-
Ylijäämä (alijäämä) ennen satunnaisia eriä		+		+
Satunnaiset tuotot ja -kulut				
Satunnaiset tuotot	+		+	
Satunnaiset kulut	-	+/-	-	+/-
Ylijäämä (alijäämä) ennen varauksia		+		+
Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+)		-/+		-/+
Vapaaehtoisten varausten lisäys (-) tai vähennys (+)		-/+		-/+
Rahastojen lisäys (-) tai vähennys (+)		-/+		-/+
Tuloverot		-		-
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)		+/-		+/-

Toimintatuet ja -avustukset, investointiavustukset, pääomasijoitukset sekä liittymismaksut

Tukimuoto

Kirjanpidossa

Toimintatuet ja -avustukset

Omalta kunnalta ja kuntayhtymältä	<i>Tuet ja avustukset kunnalta/kuntayhtymältä</i>
Jäsenkunnalta ja -kuntayhtymältä	<i>Tuet ja avustukset kunnalta/kuntayhtymältä</i>
Sopimuskunnalta, muulta yhteisöltä tai säätiöltä	<i>Liiketoiminnan muut tuotot tai Muut tuet ja avustukset, jos määrältään olennainen</i>

Investointiavustukset

Riippumatta keneltä avustus on saatu. *Hankintamenon vähennys*

Avustuksen kohdistuttava määrätyn hyödykkeen hankintameno

Pääomasijoitukset

Oman pääoman ehtoinen sijoitus

- | | |
|-------------------------------------|---|
| - omalta kunnalta ja kuntayhtymältä | <i>Peruspääoman lisäys</i> |
| - jäsenkunnalta ja -kuntayhtymältä | <i>Peruspääoman lisäys</i> |
| - jäsenkunnalta ja -kuntayhtymältä | <i>Muut omat rahastot/Sijoitusrahasto</i> |

Sopimuskunta ei voi antaa oman pääoman ehtoista sijoitusta isäntäkunnan liikelaitokselle

Vieraan pääoman ehtoinen sijoitus

- | | |
|-------------------------------------|--|
| - omalta kunnalta ja kuntayhtymältä | <i>Lainat kunnalta/kuntayhtymältä</i> |
| - jäsenkunnalta ja -kuntayhtymältä | <i>Lainat kunnalta /kuntayhtymältä</i> |
| - sopimuskunnalta | <i>Lainat julkisyhteisöiltä</i> |
| - muilta yhteisöiltä | <i>Lainat muilta luotonantajilta</i> |

Liittymismaksut

Liittymismaksut (saajan kirjanpidossa)

- | | |
|---------------------|--------------------------------------|
| - palautuskelpoinen | <i>Liittymismaksut ja muut velat</i> |
| - ei-palautettava | <i>Liikevaihto</i> |

VASTAAVAA

A PYSYVÄT VASTAAVAT

I Aineettomat hyödykkeet

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

II Aineelliset hyödykkeet

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

III Sijoitukset

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

B TOIMEKSIANTOJEN VARAT

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

C VAIHTUVAT VASTAAVAT

I Vaihto-omaisuus

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

II Saamiset

Pitkäaikaiset saamiset

1. Myyntisaamiset
2. Lainasaamiset
3. Saamiset kunnalta/kuntayhtymältä
4. Muut saamiset
5. Siirtosaamiset

Lyhytaikaiset saamiset

1. Myyntisaamiset
2. Lainasaamiset
3. Saamiset kunnalta/kuntayhtymältä
4. Muut saamiset
5. Siirtosaamiset

III Rahoitusarvopaperit

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

IV Rahat ja pankkisaamiset

VASTATTAVAA

A OMA PÄÄOMA

I Peruspääoma

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

B POISTOERO JA VAPAAEHTOISET VARAUKSET

1. Poistoero
2. Vapaaehtoiset varaukset

C PAKOLLISET VARAUKSET

1. Eläkevaraukset
2. Muut pakolliset varaukset

D TOIMEKSIANTOJEN PÄÄOMAT

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

E VIERAS PÄÄOMA

I Pitkäaikainen

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

II Lyhytaikainen

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

VASTATTAVAA YHTEENSÄ

KUNNALLISEN LIIKELAITOKSEN RAHOITUSLASKELMA**Toiminnan rahavirta**

Liikelylijäämä (-alijäämä)	± XX	
Poistot ja arvonalentumiset	+ XX	
Rahoitustuotot ja -kulut	± XX	
Satunnaiset erät	± XX	
Tuloverot	- XX	
Tulorahoituksen korjauserät	± XX	
	<u>± XX</u>	± XX

Investointien rahavirta

Investointimenot	- XX	
Rahoitusosuudet investointimenoihin	+ XX	
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot	+ XX	- XX
	<u>+ XX</u>	<u>- XX</u>

Toiminnan ja investointien rahavirta

± XX

Rahoituksen rahavirta

Antolainauksen muutokset

Antolainasaamisten lisäys kunnalle/kuntayhtymälle	- XX	
Antolainasaamisten lisäys muilta	- XX	
Antolainasaamisten vähennys kunnalta/kuntayhtymältä	+ XX	
Antolainasaamisten vähennys muilta	+ XX	± XX
	<u>+ XX</u>	<u>± XX</u>

Lainakannan muutokset

Pitkäaikaisten lainojen lisäys kunnalta/kuntayhtymältä	+ XX	
Pitkäaikaisten lainojen lisäys muilta	+ XX	
Pitkäaikaisten lainojen vähennys kunnalle/kuntayhtymälle	- XX	
Pitkäaikaisten lainojen vähennys muilta	- XX	
Lyhytaikaisten lainojen muutos kunnalta/kuntayhtymältä	± XX	
Lyhytaikaisten lainojen muutos muilta	± XX	± XX
	<u>± XX</u>	<u>± XX</u>

Oman pääoman muutokset

± XX

Muut maksuvalmiuden muutokset

Toimeksiantojen varojen ja pääomien muutokset	± XX	
Vaihto-omaisuuden muutos	± XX	
Saamisten muutos kunnalta/kuntayhtymältä	± XX	
Saamisten muutos muilta	± XX	
Korottomien velkojen muutos kunnalta/kuntayhtymältä	± XX	
Korottomien velkojen muutos muilta	± XX	± XX
	<u>± XX</u>	<u>± XX</u>

Rahoituksen rahavirta

± XX

Rahavarojen muutos

± XX

Rahavarojen muutos

Rahavarat 31.12.	XX	
Rahavarat 1.1.	XX	± XX
	<u>XX</u>	<u>± XX</u>

EsimerkkiLiite 5
1(3)**Kunnan liikelaitoksen perustaminen, kirjanpidon tilinavaus,
tilikauden kirjaukset ja tilinpäätös***Peruspääoma ja laina kunnalta*

Kunnan pääomasijoitus liikelaitokseen liikelaitosta perustettaessa on saatu seuraavasta laskelmasta:

Rakennukset	8 100
Kiinteät rakenteet ja laitteet	42 700
Tarvikevarasto	130
Myyntisaamiset	400
./. Investointivaraus	-300
./. Lainat rahalaitoksilta	-18 000
./. Ostovelat	-250
Kunnan pääomasijoitus liikelaitokseen	32 780

- Kunnan lainaksi liikelaitokselle määritellään 16 780 euroa. Liikelaitos lyhentää lainan tasaerin 10 vuoden aikana ja suorittaa lainapääomalle vuotuista korkoa 6 %.
- Peruspääomaksi liikelaitokseen jää 16 000 euroa.
Peruspääomalle määritellään 6 %:n vuotuinen tuottovaatimus.

Liikelaitoksen aloittava tase 1.1.20XX**VASTAAVAA**

Pysyvät vastaavat	
Aineelliset hyödykkeet	
Rakennukset	8 100
Kiinteät rakenteet ja laitteet	42 700
Vaihtuvat vastaavat	
Vaihto-omaisuus	
Aineet ja tarvikkeet	130
Saamiset	
Lyhytaikaiset saamiset	
Myyntisaamiset	400
	<u>51 330</u>

VASTATTAVAA

Oma pääoma	
Peruspääoma	16 000
Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset	
Investointivaraus	300
Vieras pääoma	
Pitkäaikainen vieras pääoma	
Lainat rahoituslaitoksilta	18 000
Lainat kunnalta	16 780
Lyhytaikainen vieras pääoma	
Ostovelat	250
	<u>51 330</u>

Tilinauus

Tilinauus perustuu edellä muodostettuun kunnan liikelaitoksen aloittavaan taseeseen. Tilinauusviennit on merkitty viitteellä *AT*.

Tilikauden kirjaukset

(Esimerkkiä on yksinkertaistettu jättämällä omaisuus- ja pääomaerien muutostilit pois/ esimerkiksi lainojen seuraavan vuoden lyhennyksiä ei ole erotettu lyhytaikaiseen vieraaseen pääomaan)

1a) Myyntituotot, ulkoiset	16 000
1b) Myyntituotot, sisäiset, kirjataan myyntisaamiseksi	2 500
2) Aine- ja tarvikeostot	3 000
3) Henkilöstökulut	2 000
4) Johtoverkoston laajennusinvestointi (10 000)	
4a) - ostot ulkopuolisilta	4 000
4b) - ostot toiselta kunnan yksiköltä, sisältää sisäistä katetta (200), maksetaan rahana	5 000
4c) - siirretään oman työn osuus Valmistus omaan käyttöön -tilin kautta aktivoitavalle hankkeelle	1 000
4d) - siirretään em. palvelujen ostot johtoverkkoon Valmistus oman käyttöön -tilin kautta aktivoitavalle hankkeelle	9 000
5a) Liittymismaksu, siirtokelpoinen, ei-palautettava	300
5b) Liittymismaksu, palautuskelpoinen, siirtokelpoinen	500
6a) Suunnitelmapoisto rakennuksesta	900
6b) Suunnitelmapoistot kiinteistä rakenteista ja laitteista	13 050
7) Korko kunnan lainasta	1 007
8) Korko rahalaitoslainasta	1 080
9) Lyhennys kunnan lainasta, maksetaan rahana	1 678
10) Lyhennys rahalaitoslainasta	1 800
11) Toiminta-avustus kunnalta, maksetaan rahana	2 000
12) Korvaus peruspääomasta kunnalle, maksetaan rahana	960
13) Uusi rahalaitoslaina	1 600
14) Peruspääoman korotus, maksetaan rahana	1 000
15) Uusi laina kunnalta	600
16) Varaston lisäys	420
17) Liikelaitos myy rakennuksen (tässä kirjanpitoarvosta), jonka tilalle ei hankita uutta	2 000

Tilinpäätös

Tilinpäätösviennit merkitty viitteellä *TP*

Liikelaitos kunnan keskuskirjanpidossa, talousarviossa ja tilinpäätöksessä**Tilinavaus**

Siirretään liikelaitoksen tase-erät keskuskirjanpidosta tilikauden ajaksi:

1) Rakennus	8 100
2) Kiinteät rakenteet ja laitteet	42 700
3) Aineet ja tarvikkeet	130
4) Myyntisaamiset	400
5) Investointivaraus	300
6) Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta	18 000
7) Ostovelat	250

Avataan peruspääoman sijoitustili ja sisäinen antolainatili:

8) Peruspääoma	16 000
9) Antolaina liikelaitokselle	16 780

Tilikauden sisäiset liiketapahtumat

Keskuskirjanpidon ja liikelaitoksen väliset liiketapahtumat tilikauden aikana:

10) Liikelaitoksen sisäinen myynti kunnan muille yksiköille	2 500
11) Liikelaitoksen ostot (investointeihin) kunnan muilta yksiköiltä	5 000
12) Korko kunnan lainasta	1 007
13) Lyhennys kunnan lainasta	1 678
14) Toiminta-avustus kunnalta	2 000
15) Peruspääoman tuotto kunnalle	960
16) Liikelaitoksen peruspääoman korotus	1 000
17) Uusi antolaina liikelaitokselle	600

Liikelaitos kunnan talousarvion toteutumisvertailussa ja tilinpäätöksessä

Liikelaitos kunnan keskuskirjanpidossa, talousarviossa ja tilinpäätöksessä

Tuloslaskelma -yhdistely

	Kunnan tu- loskelmaosa toteutumis- vertailussa	Liikelai- laitoksen tuloslas- kelmaosa	Eliminointi- ja oikaisukirjaukset		Kunnan tu- loskelma tilin- päätöksessä
			Kunta	Liikelaitos	
Toimintatuotot					
Myyntituotot					
Ulkoiset	30 000	16 300			46 300
Sisäiset	5 000	2 500	1)	-5 000 -2 500	0
Maksutuotot					0
Ulkoiset	4 200				4 200
Sisäiset					0
Tuet ja avustukset					0
Sisäiset (kunnalta)		2 000	2)	-2 000	0
Muut toimintatuotot					0
Valmistus omaan käyttöön		10 000	3)	-200	9 800
Toimintakulut					0
Henkilöstökulut	-25 000	-2 000			-27 000
Palvelujen ostot					0
Ulkoiset	-8 000	-4 000			-12 000
Sisäiset	-2 500	-5 000	1)	2 500 5 000	0
Aineet ja tarvikkeet ja tavarat					0
Ostot tilikauden aikana		-3 000			-3 000
Varaston muutos		420			420
Avustukset					0
Sisäiset (liikelaitokselle)	-2 000		2)	2 000	0
Muut toimintakulut	-500				-500
Toimintakate	1 200	17 220		-700 500	18 220
Verotulot	15 150				15 150
Valtionosuudet	8 700				8 700
Rahoitustuotot ja -kulut					
Korkotuotot					
Sisäiset (liikelaitokselta)	1 007		4)	-1 007	0
Muut rahoitustuotot					
Sisäiset (liikel. korvaus peruspääomasta)	960		5)	-960	0
Korkokulut					
Ulkoiset	-2 500	-1 080			-3 580
Sisäiset		-1 007	4)	1 007	0
Korvaus peruspääomasta		-960	5)	960	0
Muut rahoituskulut					
Vuosikate	24 517	14 173		-2 667 2 467	38 490
Poistot ja arvonalentumiset					
Suunnitelman mukaiset poistot	-22 050	-13 950	6)	50	-35 950
Arvonalentumiset					
Satunnaiset erät					
Satunnaiset tuotot					
Satunnaiset kulut					
Tilikauden tulos	2 467	223		-2 667 2 517	2 540

Vientiselitteet:

- 1) Eliminoidaan liikelaitoksen ja kunnan muiden yksiköiden välinen sisäinen myynti ja sisäiset ostot.
- 2) Eliminoidaan kunnan toiminta-avustus liikelaitokselle.
- 3) Eliminoidaan sisäisten palvelujen myynnit ja ostot.
Sisäinen osto (5000) sisältää sisäistä katetta (200), jota ei oteta kunnan tuloslaskelmaan.
- 4) Eliminoidaan sisäinen korko.
- 5) Eliminoidaan liikelaitoksen peruspääoman tuotto.
- 6) Eliminoidaan aktivoidusta sisäisestä katteesta tehty poisto (200*25%).

Liikelaitos kunnan keskuskirjanpidossa, talousarviossa ja tilinpäätöksessä

Rahoituslaskelma -yhdistely

	Kunnan osarahoitus- laskelma	Liikelaitoksen rahoitus- laskelma	Eliminointikirjaukset		Kunnan rahoituslaskelma tilinpäätöksessä
			Kunta	Liikelaitos	
Toiminnan rahavirta					
Tulorahoitus					
Vuosikate	24 517	14 173	1) -2 667	6) 2 467	38490
Investointien rahavirta					
Investointimenot	-1000	-10000	2) 1000	7) 200	-9800
Rahoitusosuudet investointimenoihin					
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot		2000			2000
Varsinaisen toiminnan ja investointien nk.v.	23517	6173	-1667	2667	30690
Rahoituksen rahavirta					
Antolainauksen muutokset					
Antolainasaamisten lisäykset	-600		3) 600		0
Antolainasaamisten vähennykset	1678		4) -1678		0
Lainakannan muutokset					
Pitkäaikaisten lainojen lisäys		2200		8) -600	1600
Pitkäaikaisten lainojen vähennys		-3478		9) 1678	-1800
Lyhytaikaisten lainojen muutos					
Oman pääoman muutokset					
Peruspääoman muutos		1000		10) -1000	0
Muut maksuvalmiuden muutokset					
Vaihto-omaisuuden muutos		-420			-420
Saamisten muutos		-2500		11) 2500	0
Korottomien velkojen muutos	2500	500	5) -2500		500
Rahoituksen rahavirta	3578	-2698	-3578	2578	-120
Rahavarojen muutos	27095	3475	-5245	5245	30570
Rahavarojen muutos					
Rahavarat 31.12.	5045	3475			30570
Rahavarat 1.1.	0	0			0
	5045	3475			30570

Vientiselitteet eliminointikirjauksille:

Kunnan rahoituslaskelmaos:		Liikelaitoksen rahoituslaskelmaos:	
1) Sisäinen myynti liikelaitokselle	-5000	6) Liikelaitoksen sisäinen myynti	-2500
Palvelujen ostot liikelaitokselta	2500	Toiminta-avustukset kunnalta	-2000
Avustukset liikelaitokselle	2000	Palvelujen ostot kunnalta	5000
Valmistus omaan käyttöön	-200	Sisäinen korko kunnalle	1007
Sisäinen korko liikelaitokselta	-1007	Sisäinen korvaus peruspääomasta	960
Sisäinen korvaus peruspääomasta	-960		2467
	-2667	7) Sisäinen kate	200
2) Peruspääoman lisäys	1000	8) Uusi laina kunnalta	-600
3) Uusi laina liikelaitokselle	600	9) Lyhennys kunnan lainasta	1678
4) Liikelaitoslainan lyhennys	-1678	10) Peruspääoman lisäys*)	-1000
5) Sisäisen ostovelan lisäys	-2500	11) Sisäisten saamisten lisäys	2500

*) Peruspääoman alennuksella ei vaikutusta rahavirtaan

Liikelaitos kunnan keskuskirjanpidossa, talousarviossa ja tilinpäätöksessä

1000 €	Kunnan	Liikelaitoksen	Eliminoitikirjaukset		Kunnan
	osatase	tase	Kunta	Liikelaitos	kokonaistase
	31.12.20XX	31.12.20XX			31.12.20XX
VASTAAVAA					
Rakennukset		5200			5200
Kiinteät rakenteet ja laitteet		39650		-150 1)	39500
Sisäinen peruspääomasijoitus	17000		-17000 2)		0
Antolaina liikelaitokselle	15702		-15702 3)		0
Aineet ja tarvikkeet		550			550
Myyntisaamiset					
<i>Ulkoiset</i>		400			400
<i>Sisäiset</i>		2500		-2500 4)	0
Rahat ja pankkisaamiset	5045	3475			8520
	<u>37747</u>	<u>51775</u>	<u>-32702</u>	<u>-2650</u>	<u>54170</u>
VASTATTAVAA					
Peruspääoma	32780	17000		-17000 2)	32780
Edellisten tilikausien yli-/alijäämä					
Tilikauden ylijäämä/alijäämä	2467	223	-200 5)		
			50 6)		2540
Investointivaraus		300			300
Pitkäaikaiset lainat					
<i>Ulkoiset</i>		17800			17800
<i>Sisäiset</i>		15702		-15702 3)	0
<i>Liittymismaksut ja muut velat</i>		500			500
Ostovelat					
<i>Ulkoiset</i>		250			250
<i>Sisäiset</i>	2500		-2500 4)		0
	<u>37747</u>	<u>51775</u>	<u>-2650</u>	<u>-32702</u>	<u>54170</u>

Vientiselitteet:

- 1) Eliminoidaan käyttöomaisuuden arvoon sisältyvän sisäisen katteen menojäännös
- 2) Eliminoidaan peruspääomasijoitus liikelaitokseen
(Peruspääoma 16000 + peruspääoman korotus 1000)
- 3) Eliminoidaan sisäiset antolainat
- 4) Eliminoidaan sisäiset myyntisaamiset ja ostovelat
- 5) Eliminoidaan kunnan osatuloslaskelmaan sisältyvä sisäinen kate
- 6) Eliminoidaan liikelaitoksen tulokseen vaikuttava sisäisen katteen oikaisun muutos, joka merkitään myyjän eliminointisarakkeeseen siksi, että näin kate eliminoiduu poistoajan kuluessa.

Esimerkki

1

Vastuukunnan investointiavustuksen käsittely liikelaitoksen kirjanpidossa

Vastuukunnan liikelaitos hoitaa sopimuksen perusteella kuntien yhteistä toimintaa. Sopimuskunnat eivät voi tehdä peruspääomasijoitusta vastuukunnan liikelaitokseen. Liikelaitos tekee investoinnin, johon sekä vastuukunta että sopimuskunta antavat investointiavustusta. Investoinnin käsittely on esitetty esimerkissä yksinkertaistaen kirjaamalla hanke suoraan taseeseen. Yhdistelylaskelmissa on esitetty vain ne rivit, joihin kirjauksilla on suoraan vaikutusta. Esimerkin luvut eivät ole yhteydessä aikaisempiin esimerkkeihin.

1) Liikelaitos rakennuttaa rakennuksen	10 000
2) Sopimuskunta antaa rakennushankkeeseen investointiavustusta	1 000
3) Vastuukunta (liikelaitoksen peruskunta) antaa rakennushankkeeseen investointiavustusta	1 000
4) Suunnitelmapoisto rakennuksesta $((10000-1000-1000)/20 \text{ v.})$	400

Vastuukunnan investointiavustus kunnan kirjanpidossa

1) Vastuukunnan investointiavustus rakennukseen	1 000
2) Poisto vastuukunnan investointiavustuksesta $(1000/20 \text{ v.})$	50

Viennit liikelaitoksen kirjanpidossa

Rahat ja pankkisaamiset	Rakennukset	Poisto
<i>AT</i> 11000 1) 10000 2) 1000 3) 1000 <hr style="border: 0.5px solid black;"/> 3000 <i>TP</i> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> 13000 13000	1) 10000 2) 1000 3) 1000 4) 400 7600 <i>TP</i> <hr style="border: 0.5px solid black;"/>	4) 400 400 <i>TP</i> <hr style="border: 0.5px solid black;"/>

Viennit kunnan keskuskirjanpidossa

Rahat ja pankkisaamiset	Rakennukset	Poisto
<i>AT</i> 20000 1) 1000 19000 <i>TP</i> <hr style="border: 0.5px solid black;"/> 20000 20000	1) 1000 2) 50 950 <i>TP</i> <hr style="border: 0.5px solid black;"/>	2) 50 50 <i>TP</i> <hr style="border: 0.5px solid black;"/>

Tuloslaskelmayhdistely

	Kunnan tu- loskelmaosa toteutumis- vertailussa	Liikelai- laitoksen tuloslas- kelmaosa	Eliminointikirjaukset		Kunnan tulos- laskelma tilin- päätyksessä
			Kunta	Liikelaitos	
Poistot ja arvonalentumiset					
Suunnitelman mukaiset poistot	-50	-400			-450

Rahoituslaskelmayhdistely

	Kunnan osarahoitus- laskelma	Liikelaitoksen rahoitus- laskelma	Eliminointikirjaukset		Kunnan rahoi- hoituslaskelma tilinpäätyksessä
			Kunta	Liikelaitos	
Investointien rahavirta					
Investointimenot	-1000	-10000	1000		-10000
Rahoitusosuudet investointimenoihin		2000		-1000	1000

Taseyhdistely

	Kunnan osatase 31.12.20XX	Liikelaitoksen tase 31.12.20XX	Eliminointikirjaukset		Kunnan kokonaistase 31.12.20XX
			Liikelaitos		

VASTAAVAA

Rakennukset	950	7600			8550
Rahat ja pankkisaamiset	19000	3000			22000
	19950	10600			30550