

KIRJANPITOLAUTAKUNNAN KUNTAJAOSTO  
Työ- ja elinkeinoministeriö

YLEISOHJE KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN  
TILINPÄÄTÖKSEN LIITETIEDOISTA

Helsinki  
2016

4. tarkistettu painos

Suomen Kuntaliitto  
Toinen linja 14  
PL 200  
00101 Helsinki  
Puh. (09) 7711  
Faksi (09) 771 2291  
[www.kunnat.net](http://www.kunnat.net)

## YLEISOHJE KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN TILINPÄÄTÖKSEN LIITETIEDOISTA

### Sisällysluettelo

1. Tilinpäätöksen liitetietoja koskevat säännökset ja ohjeet .....	5
2. Liitetietojen ryhmittely .....	6
3. Tilinpäätöksen laatimista ja esittämistapaa koskevat liitetiedot .....	8
3.1 Tilinpäätöksen laatimista koskevat liitetiedot.....	8
3.2 Kunnan tilinpäätöksen esittämistapaa koskevat liitetiedot .....	10
3.3 Konsernitilinpäätöksen laatimista koskevat liitetiedot .....	11
4. Tuloslaskelmaa koskevat liitetiedot .....	14
5. Tasetta koskevat liitetiedot.....	19
5.1 Taseen vastaavia koskevat liitetiedot.....	19
5.2 Taseen vastattavia koskevat liitetiedot.....	26
6. Vakuuksia, vastuusitoumuksia ja taseen ulkopuolisia järjestelyjä koskevat liitetiedot .....	31
7. Ympäristöasioiden harkinnanvarainen esittäminen .....	37
8. Henkilöstöä, tilintarkastajan palkkioita ja intressitahotapahtumia koskevat liitetiedot.....	39
9. Liitetietotosite .....	43

## 1. Tilinpäätöksen liitetietoja koskevat säännökset ja ohjeet

Kuntalain (410/2015) 113 §:ssä on säädetty kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksestä. Kunnan tilinpäätökseen kuuluvat tase, tuloslaskelma, rahoituslaskelma ja niiden liitteenä olevat tiedot sekä talousarvion toteutumisvertailu ja toimintakertomus. Tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kunnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta ja rahoituksesta sekä toiminnasta. Tätä varten tarpeelliset lisätiedot on ilmoitettava liitetiedoissa (KuntaL 113 § ja KPL 3:2 §). Kunnan, joka tytäryhteisöineen muodostaa kuntakonsernin, tulee laatia ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätös. Kunnan, jolla ei ole tytäryhteisöjä, mutta on jäsen kuntayhtymässä tai liikelaitoskuntayhtymässä, tulee sisällyttää konsernitilinpäätökseensä konsernitilinpäätöstä vastaavat tiedot. Konsernitilinpäätös laaditaan konserniyhteisöjen taseiden ja tuloslaskelmien sekä niiden liitetietojen yhdistelmänä. Konsernitilinpäätökseen sisällytetään lisäksi konsernin rahoituslaskelma, jossa annetaan selvitys kuntakonsernin varojen hankinnasta ja niiden käytöstä tilikauden aikana (KuntaL 114 §). [2016]

Liitetietojen sisällöstä on säädetty pääasiassa kirjanpitolaissa (1336/1997) ja -asetuksessa (1339/1997). Liitetiedoilla tarkoitetaan KPL 3:1.1 §:n 4. kohdan mukaan taseen, tuloslaskelman ja rahoituslaskelman liitteenä ilmoitettavia tietoja. Kuntajaoston rahoituslaskelmaohjeessa ei toistaiseksi ole esitetty liitetietovaatimuksia. Jos kunta, oikean ja riittävän kuvan sitä vaatiessa, esittää tilinpäätöksessä rahoituslaskelmaa koskevia liitetietoja, ne sijoitetaan vakuuksia ja vastuusitoumuksia koskevien liitetietojen jälkeen. Tilinpäätöksen ja sen liitetietojen on oltava selkeitä ja tilinpäätöksen on muodostettava yhtenäinen kokonaisuus (KPL 3:1.4 §). Liitetietoina on selostettava yleisistä tilinpäätösperiaatteista tehtyjä poikkeuksia sekä poikkeamien perusteita ja vaikutusta (KPL 3:3.3 §).

Kirjanpitolain ja kuntalain kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevien säännösten soveltamisesta antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolautakunnan kuntajaosto (KuntaL 112 §). Sen antamat ohjeet ja lausunnot ohjaavat kuntien ja kuntayhtymien hyvää kirjanpitotapaa.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on antanut seuraavat yleisohjeet:

- Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta
- Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta
- Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän rahoituslaskelman laatimisesta
- Yleisohje kunnallisen liikelaitoksen kirjanpidollisesta käsittelystä
- Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta
- Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta
- Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista
- Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista
- Yleisohje ympäristöasioiden kirjaamisesta ja esittämisestä kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksessä.

Tämä yleisohje korvaa kirjanpitolautakunnan kuntajaoston 11.12.2012 antaman yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista. Tätä yleisohjetta noudatetaan laadittaessa kunnan tilinpäätöstä tilikaudesta 2016 alkaen. Ohjeessa kunnalla tarkoitetaan jäljempänä myös kuntayhtymää, ellei toisin ole sanottu.

Tilinpäätöksen liitetietojen tarkoituksena on täydentää laskelmien muodossa esitettyä tilinpäätösinformaatiota oikean ja riittävän kuvan antamiseksi tuloksesta, taloudellisesta asemasta ja rahoituksesta sekä toiminnasta. Liitetiedot ovat tilinpäätöksen osa (KPL 3:1.1 § ja Kuntal 113 §). Kunta ei voi lähtökohtaisesti valita, esittääkö se yksittäisen tiedon taseessa, tuloslaskelmassa, rahoituslaskelmassa vai liitetietona. Tietyissä tapauksissa esittämispaikalle on kuitenkin annettu liikkumavaraa. Vaihtoehtoiset esittämispaikat on todettu tässä liitetieto-ohjeessa.

Oikean ja riittävän kuvan varmistamiseksi liitetietojen vertailutiedon esittämistä pidetään suositeltavana. Liitetiedot voidaan esittää tuhansina euroina. Kuntaliitoksen jälkeen ensimmäisessä tilinpäätöksessä vertailutietojen esittämistä suositellaan ottaen huomioon informaation taloudellisen tuottamisen periaate.

Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen liitetiedot esitetään yhdistettyinä kunnan tai kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetietoihin. Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen on kuitenkin kuntalain 120 §:n mukaan laadittava erillistilinpäätös, joka sisältää mm. liikelaitoksen liitetiedot.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on yleisohjeessaan *Yleisohje kunnallisen liikelaitoksen kirjanpidollisesta käsittelystä* ohjeistanut kunnan ja kuntayhtymän liikelaitoksen eriyttämistä kunnan tai kuntayhtymän kirjanpidossa. Lisäksi tilinpäätöstä ja toimintakerptomusta koskevassa yleisohjeessa on annettu ohjeet kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen erillistilinpäätöksen (ml. liitetiedot) esittämisestä kunnan tai kuntayhtymän tilinpäätöksessä. Muun taseyksikön ja laskennallisesti eriytetyn liiketoiminnan erillistilinpäätökset voidaan esittää vastaavalla tavalla kunnan tai kuntayhtymän tilinpäätöksessä. Kuntalaki ei kuitenkaan edellytä täydellisen erillistilinpäätöksen laatimista muilta eriytetyiltä yksiköiltä kuin liikelaitoksilta.

## 2. Liitetietojen ryhmittely

Tässä yleisohjeessa on sovellettu kirjanpitoasetuksen 2 luvun liitetietovaatimusten ryhmittelyä. Kunnan tilinpäätöksen liitetiedot ryhmitellään tilinpäätöksessä

- tilinpäätöksen laatimista
- tilinpäätöksen esittämistapaa
- tuloslaskelmaa
- taseen vastaavia ja vastattavia
- vakuuksia, vastuusitoumuksia ja taseen ulkopuolisia järjestelyjä
- henkilöstöä, tilintarkastajan palkkioita ja intressitahotapahtumia

koskeviin liitetietoihin [2016].

Kunnan konsernitilinpäätöksen liitetietoina esitetään soveltuvin osin vastaavat tiedot kuin kunnan tilinpäätöksen liitetietona (KPA 4:1 §). Konsernia koskevana liitetietoina esitetään

1. konsernitilinpäätöksen laatimista koskevat liitetiedot

sekä seuraavat konsernituloslaskelmaa, konsernitaseen vastaavia ja vastattavia sekä vakuuksia ja vastuusitoumuksia koskevat liitetiedot, jotka on yleisohjeessa jäljempänä esimerkeissä yhdistetty kunnan liitetietojen rinnalle (suluissa jäljempänä olevan liitetiedon numero):

2. toimintatuotot kunnan määrittelemänä kokonaisuuksina (liitetieto 6)
3. satunnaisiin tuottoihin ja kuluihin sisältyvät erät (14)
4. selvitys tuottoihin ja kuluihin sisältyvistä pakollisten varausten muutoksista, **jos** ne eivät ole merkitykseltään vähäisiä (12)
5. selvitys olennaisista muihin toimintatuottoihin sisältyvistä pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitoista ja olennaisista muihin toimintakuluihin sisältyvistä pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustappioista (13)
6. arvonkorotusten periaatteet ja arvonmäärittäminen (18)
7. määrältään olennaiset liittymismaksut, jos konserniyhteisöt ovat aktivoineet kiinteistöihin kohdistuvia ei palautettavia liittymismaksuja pysyvien vastaavien tase-erään *Maa- ja vesialueet*, jos niitä ei ole esitetty taseessa omana eränään (19)
8. omistuksia muissa yhteisöissä koskevat liitetiedot (20, 21, 23)
9. siirtosaamisiin sisältyvät olennaiset erät (24)
10. tase-eräkohtainen erittely oman pääoman erien lisäyksistä ja vähennyksistä sekä siirroista näiden erien välillä tilikauden aikana (25)
11. erittely olennaisista pakollisiin varauksiin merkityistä eristä, **jos** se on tarpeen tase-erien selventämiseksi (29)
12. erittely *Muut velat* -erän jakautumisesta liittymismaksuihin ja muihin velkoihin, **jos** liittymismaksuja ei ole merkitty taseeseen erillisenä eränä (32)
13. siirtovelkoihin sisältyvät olennaiset erät (33)
14. velat, joista konsernitilinpäätökseen yhdisteltävä yhteisö ja säätiö on pantannut, kiinnittänyt tai muulla tavalla antanut vakuudeksi omaisuuttaan, eriteltyinä vakuuslajeittain kultakin taseen vastattavissa esitettävän vieraan pääoman erältä (34)
15. vakuuksista, jotka konsernitilinpäätökseen yhdisteltävä yhteisö ja säätiö ovat muuten kuin edellä kohdassa 34 tarkoitettulla tavalla antaneet puolestaan, yhteenlaskettu arvo vakuuslajeittain eriteltynä (35)
16. yhteenlaskettu arvo konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän yhteisön ja säätiön antamista muista kuin edellä 34-35 kohdissa tarkoitetuista vakuuksista lajeittain eriteltynä (47)
17. vuokrasopimusten mukaisten vuokrien jäljellä olevien määrien yhteissumma, **jos** se on merkittävä (38)
18. muut konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän yhteisön ja säätiön antamat vastuusitoumukset (40)
19. muut konsernitilinpäätökseen yhdisteltävää yhteisöä ja säätiötä koskevat taseen ulkopuoliset järjestelyt (41).

Konsernitilinpäätöksen liitetiedot muodostuvat lähtökohtaisesti erillistilinpäätösten liitetietojen yhdistelmänä. Konsernitilinpäätöksen laadinnan yhteydessä suoritettujen eliminointien ja oikaisujen tulee ottaa huomioon myös liitetiedoissa. Konsernitilinpäätöksen liitetietoinformaatio koskee näin ollen **konsernitilinpäätöksessä** olevaa asianomaisen nimikkeen rahamäärää.

Kuntayhtymien liitetiedot yhdistellään konsernitilinpäätökseen lukuarvoltaan peruspääoman jäsenosuuden mukaisessa suhteessa (Yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta).

Konsernitilinpäätöksen laatimista koskevat liitetiedot on esitetty luvussa 3.3. Muut konsernia koskevat liitetiedot on esitetty tämän yleisohjeen esimerkkitaulukkoissa kunnan liitetietojen rinnalla niistä tiedoista, joista konsernia koskevat liitetiedot annetaan. Ne voidaan esittää tilinpäätöksessä myös erillisinä kunnan liitetietojen jälkeen.

Tähän liitetieto-ohjeeseen on koottu esimerkkejä kunnan tilinpäätöksen liitetiedoista. Kirjanpitoaissa, kirjanpitoasetuksessa ja tässä yleisohjeessa on esitetty ns. pakolliset liitetietovaatimukset. Kirjanpitolain oikeiden ja riittävien tietojen esittämisvaatimus edellyttää tilinpäätöksen laatijalta arviointia, onko edellä mainittujen liitetietojen lisäksi annettava tapaus- ja tilannekohtaisia liitetietoja, jotta oikea ja riittävä kuva toteutuu.

### 3. Tilinpäätöksen laatimista ja esittämistapaa koskevat liitetiedot

#### 3.1 Tilinpäätöksen laatimista koskevat liitetiedot

Kunnan tilinpäätöksen laatimista koskevana liitetietoina on esitettävä:

- 1) tilinpäätöstä laadittaessa noudatetut arvostusperiaatteet ja -menetelmät sekä jaksotusperiaatteet ja -menetelmät;

Jaksotusperiaatteet [2016]

Esimerkki

Tulot ja menot on merkitty tuloslaskelmaan suoriteperusteiden mukaisesti. Suoriteperusteesta poiketen verotulot on kirjattu niiden tilitysajankohdan mukaisesti ao. tilikaudelle.

Pysyvät vastaavat

Esimerkki

Pysyvien vastaavien arvostus

Pysyvien vastaavien aineettomat ja aineelliset hyödykkeet on merkitty taseeseen hankintamenoa vähennettynä suunnitelman mukaisilla poistoilla ja investointimenoihin saaduilla rahoitusosuuksilla. Suunnitelman mukaiset poistot on laskettu ennalta laaditun poistosuunnitelman mukaisesti. Kunnanvaltuuston hyväksymällä poistosuunnitelman muutoksella on hallinto- ja laitosrakennusten sekä vedenjakelu- ja viemäriverkoston poistoajankoja tarkistettu x.x.xxxx alkaen. Muutos on perustunut hyödykkeiden taloudellisen pitoajan uudelleenarviointiin. Poistosuunnitelman mukaiset suunnitelmapoistojen laskentaperusteet on esitetty tuloslaskelman liitetiedoissa kohdassa suunnitelman mukaisten poistojen perusteet.

Jos hyödykkeen arvoon on sisällytetty välillisiä menoja, tarvittavat liitetiedot esitetään KILA:n yleisohjeen mukaisesti.

Esimerkki

Sijoitusten arvostus

Pysyvien vastaavien sijoitukset on merkitty taseessa hankintamenoon tai sitä alempaan arvoon. Arvostuksen perusteena on ollut hyödykkeen todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämä tulo tai sen arvo palvelutuotannossa.

Pysyvien vastaavien sijoitusluonteiset erät on merkitty taseeseen hankintamenoon tai sitä alempaan todennäköiseen luovutushintaan.

## Vaihto-omaisuus

Esimerkki

Vaihto-omaisuuden arvostus

Vaihto-omaisuus on merkitty taseeseen painotetun keskihankintahinnan tai sitä alemman todennäköisen hankintameno tai todennäköisen luovutushinnan määräisenä.

[2016]

Jos vaihto-omaisuuden arvoon on sisällytetty välillisiä menoja, tarvittavat liitetiedot esitetään KILA:n yleisohjeen mukaisesti.

## Rahoitusomaisuus

Esimerkki

Rahoitusomaisuuden arvostus

Saamiset on merkitty taseeseen nimellisarvoon tai sitä alempaan todennäköiseen arvoon.

Rahoitusomaisuusarvopaperit on merkitty taseeseen hankintamenoon tai sitä alempaan todennäköiseen luovutushintaan.

Jos kunta on käyttänyt johdannaissopimuksia, tilinpäätöksen liitetietoina esitetään johdannaissopimusten arvostus- ja muut laskentaperiaatteet. Lisäksi johdannaissopimuksista annetaan lisätietoja vakuuksia ja vastuusitoumuksia koskevissa liitetiedoissa. [2016]

Esimerkki

Johdannaissopimusten käsittely

Johdannaiset sisältävät koronvaihtosopimuksia. Kaikki koronvaihtosopimukset on tehty suojaamistarkoituksessa. Kunta on sitonut pitkäaikaisten lainojen vaihtuvan koron koronvaihtosopimuksilla kiinteään korkoon. Korkojohdannaisista aiheutuneet kassavirrat on kirjattu tilikauden aikana korkokulujen oikaisuksi. Sopimukset ovat voimassa x.x.xxxx asti. Irtisanoituista johdannaissopimuksista johtuva vastuu on merkitty taseen lyhytaikaisiin velkoihin.

Jos ulkomaanrahan määräisten saamisten ja velkojen sekä muiden sitoumusten muuttamisessa on käytetty muuta kuin tilinpäätöspäivän kurssia, liitetiedoissa esitetään peruste, jolla em. erät on muutettu Suomen rahaksi.

Esimerkki

Valuuttamääräiset erät



Ulkomaanrahan määräiset saamiset ja velat on muutettu Suomen rahan määräiseksi tilinpäätöspäivän kurssiin. Poikkeuksena ovat termiinisopimuksin suojatut saamiset ja velat, jotka on arvostettu termiinikurssiin. Termiinin korko-osuus on jaksotettu sopimuksen voimassaoloajalle.

Jos oikean ja riittävän kuvan katsotaan sitä edellyttävän, voidaan myös avustusten käsittelystä antaa selvitys liitetiedoissa.

Esimerkki

Avustusten käsittely

Pysyvien vastaavien aineellisten hyödykkeiden hankintaan saadut rahoitusavustukset on merkitty ao. hyödykkeen hankintamenon vähennykseksi. Kuntaan vuoden 2016 alussa yhdistyneiden X ja Y kuntien yhdistymisestä johtuvat yhdistymisavustukset ja valtionosuuksien vähenemisen korvaus on kirjattu maksuperusteen mukaan tuotoksi tuloslaskelman erään Tuet ja avustukset.

### 3.2 Kunnan tilinpäätöksen esittämistapaa koskevat liitetiedot

Kunnan tilinpäätöksen esittämistapaa koskevina liitetietoina on esitettävä [2016]:

- 2) perustelu, **jos** tuloslaskelman tai taseen esittämistapaa on muutettu edellisestä tilikaudesta (KPA 2:2.1 § 2-kohta) tai kirjanpitolautakunnan kuntajaoston antamista ohjeista poikkeavaksi, sekä muutoksen vaikutukset;

Esimerkki

Tuloslaskelman esittämistavan muutos

Kuntayhtymän tulovero elinkeinotoiminnasta on tilikauden tilinpäätöksessä esitetty omana eränään tuloslaskelmassa ennen tilikauden ylijäämä -riviä. Aiemmin tulovero on esitetty muissa toimintakuluissa. Vastaavat muutokset on tehty edellisen tilikauden vertailutietoihin<sup>1</sup>.

- 3) oikaisut, jotka on tehty edelliseltä tilikaudelta esitettäviin tietoihin;

Esimerkki

Oikaisut edellisen tilikauden tietoihin

Edellisen tilikauden taseen jaottelua on muutettu vastaamaan kuluneen tilikauden jaottelua. Luonteeltaan sijoitusluonteiset osakkeet ja sijoitusrahasto-osuudet, yhteensä x euroa, on siirretty vertailutaseessa pysyvien vastaavien sijoituksista vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopapereihin. Pysyvien vastaavien sijoitusten lainasaamisista on muut kuin pysyväisluonteiset erät, yhteensä x euroa, siirretty rahoitusomaisuuden lainasaamisiin.

- 4) selvitys, **jos** edellistä tilikautta koskevat tiedot eivät ole vertailukelpoisia päättäneen tilikauden tietojen kanssa

---

<sup>1</sup>

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohje tuloslaskelman laatimisesta

Esimerkki

Edellisen tilikauden tietojen vertailukelpoisuus

Tilikauden tietojen vertailussa edelliseen tilikauteen tulee ottaa huomioon, että kunta on myynyt X liiketoimintansa tilikauden alussa. Edellisessä tilinpäätöksessä kunnan vuosikate oli x euroa, josta liikelaitoksen osuus oli y euroa. Taseen omaisuus- ja velkaeristä yhtiölle siirtyi pysyviä vastaavia x euroa, rahoja ja pankkisaamisia x euroa sekä liittymismaksuja ja muita velkoja x euroa. Myynnin seurauksena kunnan taseessa lisääntyivät osakkeet ja osuudet x euroa ja tilikauden ylijäämä x euroa.

- 5) aikaisempiin tilikausiin kohdistuvat tuotot ja kulut sekä virheiden korjaukset, **jos** ne eivät ole merkitykseltään vähäisiä;

Tilinpäätösperiaatteiden muutokset sekä aikaisempia tilikausia koskevien olennaisten virheiden oikaisut tehdään oman pääoman erää Edellisten tilikausien ylijäämä(alijäämä) oikaisemalla<sup>2</sup>. Tilinpäätöksen liitetietona on esitettävä aikaisempiin tilikausiin kohdistuvat tuotot ja kulut sekä virheiden korjaukset, jos ne eivät ole merkitykseltään vähäisiä.

Esimerkki

Aikaisempiin tilikausiin kohdistuvat tuotot ja kulut

Tilikauden muihin toimintatuottoihin sisältyy AVL 191.2 §:n perusteella verovirastolta takautuvasti saatuja arvonlisäveropalautuksia vuosilta 1, 2 ja 3 yhteensä x euroa. Takautuvat arvonlisäveropalautukset johtuivat aiemmasta virheellisestä tulkinnasta. Sosiaalihuollon palvelutalon kiinteistöjen ylläpitoon kohdistuvat ostot olivat vuosina 1-3 käsitelty vähennysrajoitteisena vaikka ostot oikeuttavat arvonlisäveron palautukseen.

Esimerkki

Aikaisempia tilikausia koskevan virheen käsittely tilinpäätöksessä

Tilikauden tilinpäätöksessä on oikaistu aiemmin virheellisesti kirjanpidossa käsitellyt maankäyttösopimukset. Maanomistajat ja kunta ovat tehneet useita maankäyttösopimuksia, joilla maanomistajat ovat luovuttaneet kunnalle maa-alueita korvaukseksi kunnan kaavoituskustannuksista. Koska sopimukseen ei ole sisältynyt rahakorvauksia, kunnassa on aiemmin tulkittu, että sopimukset eivät aiheuta kunnan kirjanpitoon tapahtumia. Maaomaisuuden tasearvot näiltä osin ovat puuttuneet kunnan kirjanpidosta. Tilikauden tilinpäätöksessä on maaomaisuuden tasearvoihin tehty x euron korjaus ja vastaava oikaisu on merkitty Edellisten tilikausien ylijäämään. Vertailutietoja on muutettu vastaavasti. Korjausta ei ole tehty vertailuvuoden tuloslaskelmaan.

### 3.3 Konsernitilinpäätöksen laatimista koskevat liitetiedot

Konsernitilinpäätöksen laatimista koskevana liitetietoina on esitettävä:

- konsernitilinpäätöksen laatimisperiaatteet
- konsernitilinpäätöksen esittämistapaa koskevat liitetiedot (soveltuvin osin luvun 3.2 tiedot);

---

2

Kirjanpitolautekunnan kuntajaoston Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta Yleisohje tuloslaskelman laatimisesta.

- selostus konsernitilinpäätöksen laatimisperiaatteissa ja -menetelmissä tapahtuneista muutoksista sekä muutosten vaikutuksesta konsernin toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan;
- selostus, jos konsernitilinpäätöksen laatimisessa ei ole noudatettu samoja arvostus- ja jaksotusperiaatteita kuin kunnan tilinpäätöksessä;
- selostus sellaisista muutoksista konsernin rakenteessa, jotka merkittäväällä tavalla vaikuttavat konsernitaseen vertailukelpoisuuteen edelliseltä tilikaudelta laaditun konsernitilinpäätöksen kanssa. Selostus kattaa muutokset tytäryhteisöissä sekä merkittävässä osakkuusyhteisöjen omistuksissa;
- konserniaktiivien ja -passiivien olennaiset muutokset edellisestä tilikaudesta ja selvitys niiden käsittelystä

## Konsernitilinpäätöksen laatimisperiaatteet

### Konsernitilinpäätöksen laajuus

#### Esimerkki

Konsernitilinpäätökseen on yhdistelty kaikki tytäryhteisöt lukuun ottamatta kiinteistötytäryhteisöä x, koska kunnalla ei ole muita kiinteistöyhteisöomistuksia ja yhdistelemättä jättämisellä on vain vähäinen merkitys konsernin omaan pääomaan. Konsernitilinpäätökseen on yhdistelty kaikki kuntayhtymät, joissa kunta on jäsenenä paitsi kuntayhtymä x, jossa kunnan omistusosuus on vähäinen, 0,0x %, eikä kunnan osuus kuntayhtymän varoista ja veloista ole rahamäärältään olennainen konsernitaseen kannalta.

### Sisäiset liiketapahtumat ja sisäiset katteet

#### Esimerkki

Konserniyhteisöjen keskinäiset tuotot ja kulut sekä saamiset ja velat on vähennetty sekä konserniyhteisöjen ja kunnan omistamien kuntayhtymien keskinäiset tuotot ja kulut sekä saamiset ja velat on vähennetty vähäisiä liiketapahtumia lukuun ottamatta. Olennaiset pysyviin vastaaviin sisältyvät sisäiset katteet on vähennetty.

### Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset

#### Esimerkki

Konsernitaseessa vapaaehtoiset ja verotusperusteiset varaukset sekä poistoero on jaettu vapaaseen omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan. Jako on otettu huomioon omistuksen eliminoinnissa, vähemmistöosuuksien erottamisessa sekä osakkuusyhteisöjen yhdistelmissä. [2016]

### Keskinäisen omistuksen eliminointi

#### Esimerkki

Kunnan ja sen tytäryhteisöjen sekä kuntayhtymien keskinäinen omistus on eliminoitu. Omistuksen eliminoinnissa syntynyt ero on kirjattu kokonaisuudessaan hankintatilikaudelle. [2016]

## Vähemmistöosuudet

### Esimerkki

Vähemmistöosuudet on erotettu konsernin yli- ja alijäämästä konsernituloslaskelmassa sekä konsernin omasta pääomasta konsernitaseessa.

## Suunnitelmapoistojen oikaisu

### Esimerkki

Asunto-osakeyhtiöiden ja muiden keskinäisten kiinteistötytäryhteisöjen aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden poistot on oikaistu suunnitelman mukaisiksi. Jäännösarvojen ero on kirjattu konsernituloslaskelmassa tytäryhteisön poistojen oikaisuksi ja aikaisemmille tilikausille kertynyt ero konsernitaseessa edellisten tilikausien yli- tai alijäämän oikaisuksi.

## Osakkuusyhteisöt

### Esimerkki

Osakkuusyhteisöt on yhdistelty pääomaosuusmenetelmällä konsernitilinpäätökseen.

## Poikkeavat arvostus- ja jaksotusperiaatteet ja menetelmät

Konsernitilinpäätöksen liitteenä esitetään perusteltu selostus, jos konsernitilinpäätöksen laatimisessa ei ole noudatettu samoja arvostus- ja jaksotusperiaatteita kuin kunnan tilinpäätöksessä.

## Poikkeavat tilikaudet

### Esimerkki

Tytäryhteisö x:n tiedot on yhdistelty konsernitilinpäätökseen 30.11.2016 laaditun tilinpäätöksen perusteella.

## 4. Tuloslaskelmaa koskevat liitetiedot

Tuloslaskelmaa koskevana liitetietoina on esitettävä:

- 6) toimintatuotot kunnan määritteleminä tehtäväkokonaisuuksina. Liiketoimintojen toimintatuotot esitetään tehtäväalueisiin tai kuntayhtymän tulolajeihin sisällytettynä;

Esimerkki kunnan toimintatuottojen erittelystä

Toimintatuotot tehtäväalueittain *)				
	Konserni		Kunta	
	2016	2015	2016	2015
Yleishallinto	x	x	x	x
Sosiaali- ja terveystuotot	x	x	x	x
Opetus- ja kulttuuripalvelut	x	x	x	x
Yhdyskuntapalvelut	x	x	x	x
Muut palvelut (voi eritellä tarkemmin)	x	x	x	x
<i>Toimintatuotot yhteensä *)</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

\*) toimintatuottojen erittely esitetään ulkoisista eristä

Kuntayhtymässä tehtäväalueittaisen erittelyn sijasta saattaa olla perusteltua eritellä toimintatuotot muulla tavoin. Esimerkiksi ammatillisen koulutuksen kuntayhtymässä on tarpeen eritellä ainakin yksikköhintarahoitus muista myyntituotoista. Sairaanhoidopiirin kuntayhtymässä voidaan eritellä esimerkiksi jäsenkuntien myyntituotot, muiden kuntien myyntituotot, kalliin hoidon tasaus yms. erät sillä erittelytasolla kuin ao. kuntayhtymä katsoo sen tarkoituksenmukaisimmaksi. **Jos** kuntayhtymä tekee konsernitilinpäätöksen, se esittää taulukot myös konsernitiedoista.

Esimerkki sairaanhoidopiirin kuntayhtymän erittelystä

Kuntayhtymän toimintatuotot *)		
	2016	2015
Myyntituotot jäsenkunnilta	x	x
Myyntituotot muilta kunnilta	x	x
Erityisvaltionosuus	x	x
Muut myyntituotot	x	x
Maksutuotot	x	x
Tuet ja avustukset	x	x
Muut toimintatuotot	x	x
Kalliin hoidon tasaus ja erityisvelvoitemaksut	x	x
<i>Kuntayhtymän toimintatuotot yhteensä *)</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

\*) toimintatuottojen erittely esitetään ulkoisista eristä  
[2016]

Esimerkki sosiaali- ja terveystyöntekijöiden erittelystä

Kuntayhtymän toimintatuotot tehtäväalueittain *)		
	2016	2015
Erikoissairaanhoito	x	x
Perusterveydenhuolto	x	x
Terveysturvajärjestelmä ja eläinlääkintähuolto	x	x
Sosiaalipalvelut	x	x
Muut palvelut	x	x
<i>Kuntayhtymän toimintatuotot yhteensä *</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

\*) toimintatuottojen erittely esitetään ulkoisista eristä

- 7) verotulot eriteltyinä kunnan tuloveroon, osuuteen yhteisöveron tuotosta, kiinteistöveroon ja muihin verotuloihin (kuntajaoston tuloslaskelmaohje)<sup>3</sup>;

Esimerkki

Verotulojen erittely		
	2016	2015
Kunnan tulovero	x	x
Osuus yhteisöveron tuotosta	x	x
Kiinteistövero	x	x
Muut verotulot	x	x
<i>Verotulot yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

- 8) valtionosuudet eriteltyinä;

Esimerkki

Valtionosuuksien erittely		
	2016	2015
Kunnan peruspalvelujen valtionosuus	X	X
<i>Siiitä : Verotuloihin perustuva valtionosuuksien taseus (+/-)</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
Opetus- ja kulttuuritoimen muut valtionosuudet	x	x
Harkinnanvarainen valtionosuuden korotus	x	x
<i>Valtionosuudet yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

[2016]

3

Verotulot voidaan eritellä vaihtoehtoisesti joko tuloslaskelmassa tai sen liitetietoina (Kuntajaoston tuloslaskelmaohje (19.4.2016) kohta 6.1.

- 9) palvelujen ostot eriteltyinä asiakaspalvelujen ostoihin ja muiden palvelujen ostoihin;

Esimerkki

Palvelujen ostojen erittely		
	Kunta	
	2016	2015
Asiakaspalvelujen ostot	x	x
Muiden palvelujen ostot	x	x
<i>Kunnan palvelujen ostot yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

[2016]

- 10) valtuustoryhmien toimintaedellytysten tukemiseksi annetut tuet valtuustoryhmittäin eriteltyinä (KuntaL 19.2 §)

Esimerkki

Valtuustoryhmille annetut tuet		
	2016	2015
Valtuustoryhmä 1	x	x
Valtuustoryhmä 2	x	x
...		
<i>Valtuustoryhmille annetut tuet yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

- 11) selvitys suunnitelman mukaisten poistojen perusteista ja niiden muutoksista.

Selvityksenä suunnitelmapoistojen perusteista ja niiden muutoksista annetaan tiedot suunnitelmapoistojen laskentaperusteista (poistomenetelmä, poistoaika) samoin kuin niiden muutokset hyödykeryhmittäin sekä perusteet poistosuunnitelman muuttamiselle. Kyseiset tiedot voidaan esittää myös em. arvostus- ja jaksotuseriaatteiden yhteydessä<sup>4</sup> (liitetieto 1).

Selvityksenä voidaan antaa myös vahvistettu poistosuunnitelma ja siihen tehdyt muutokset perusteineen;

4

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohje suunnitelman mukaisista poistoista

## Esimerkki

Selvitys suunnitelman mukaisten poistojen perusteista kunnan tilinpäätöksessä

Poistojen määrittämiseen on käytetty ennalta laadittua poistosuunnitelmaa. Suunnitelman mukaiset poistot on laskettu aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden hankintamenoista arvioidun taloudellisen käyttöiän mukaan.

Arvioidut poistoajat sekä poistomenetelmät ovat:

Muut pitkävaikutteiset menot		
Atk-ohjelmistot	2 vuotta	Tasapoisto
Muut	2-5 vuotta	Tasapoisto
Hallinto- ja laitosrakennukset	20 vuotta	Tasapoisto
Asuinrakennukset	30 vuotta	Tasapoisto
Muut rakennukset	10-20 vuotta	Tasapoisto
Kadut, tiet, torit ja puistot	15 %	Menojäännöspoisto
Verkostot	10 %	Menojäännöspoisto
Muut kiinteät rakenteet ja laitteet	8-15 vuotta	Tasapoisto
Kuljetusvälineet	4 vuotta	Tasapoisto
Atk-laitteet	3 vuotta	Tasapoisto
Muut laitteet ja kalusteet	3-5 vuotta	Tasapoisto
Soranottoalueet		Käytön mukainen poisto

Pienet pysyvien vastaavien hankinnat, joiden hankintameno on alle 10 000 euroa, on kunnassa kirjattu vuosikuluiksi.

12) selvitys olennaisista tuottoihin ja kuluihin sisältyvistä pakollisten varausten muutoksista;

## Esimerkki

Pakollisten varausten muutokset				
	Konserni		Kunta	
	2016	2015	2016	2015
Eläkevastuu 1.1.*)	x	x	x	x
Lisäykset tilikaudella	x	x	x	x
Vähennykset tilikaudella	-x	-x	-x	-x
Eläkevastuu 31.12.*)	x	x	x	x
Kaatopaikan maisemointivaraus 1.1.	x	x	x	x
Lisäykset tilikaudella	x	x	x	x
Vähennykset tilikaudella	-x	-x	-x	-x
Kaatopaikan maisemointivaraus 31.12.	x	x	x	x
Osuus kuntayhtymän alijäämästä 1.1.			x	x
Lisäykset tilikaudella			x	x
Vähennykset tilikaudella			-x	-x
Osuus kuntayhtymän alijäämästä 31.12.			x	x
Potilasvahinkovakuutusmaksu 1.1. (ky)	x	x	x	x
Lisäykset tilikaudella	x	x	x	x
Vähennykset tilikaudella	-x	-x	-x	-x
Potilasvahinkovakuutusmaksu 31.12. (ky)	x	x	x	x

\*) Sisältää ns. vanhojen eläkkeiden eläkevastuun ja varhennetun eläkkeen eläkealeneman korvaukseksi myönnettyt eläkkeet.

[2016]



- 13) selvitys olennaisista muihin toimintatuottoihin sisältyvistä pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitoista ja olennaisista muihin toimintakuluihin sisältyvistä pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustappioista (Kuntajärjestön tuloslaskelmaohje luvut 2.3 ja 5.5);

Esimerkki

Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitot ja -tappiot				
	Konserni		Kunta	
	2016	2015	2016	2015
Muut toimintatuotot				
Maa- ja vesialueiden luovutusvoitot	x	x	x	x
Rakennusten luovutusvoitot	x	x	x	x
Muut luovutusvoitot	x	x	x	x
<i>Luovutusvoitot yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
Muut toimintakulut				
X kiinteistön luovutustappio	x	x	x	x
<i>Luovutustappiot yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

- 14) satunnaisiin tuottoihin ja kuluihin sisältyvät erät;

Esimerkki

Satunnaisten tuottojen ja kulujen erittely				
	Konserni		Kunta	
	2016	2015	2016	2015
Satunnaiset tuotot				
Sähkö Oy:n osakkeiden luovutusvoitto	x	x	x	x
Vakuutuskorvaus K-rakennuksesta	x	x	x	x
<i>Satunnaiset tuotot yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
Satunnaiset kulut				
X toiminnan lopettamisesta johtunut kiinteistön luovutustappio	x	x	x	x
<i>Satunnaiset kulut yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

- 15) yhteismäärät muihin rahoitustuottoihin sisältyvistä tuotoista, jotka on saatu osuuksista muissa yhteisöissä, **jos** ne ovat olennaisia.

Kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelmassa korkotuotot ja korkokulut esitetään erikseen omina erinään, joten niitä ei tarvitse esittää erikseen liitetietona.

Esimerkki

Osinkotuottojen ja peruspääoman korkotuottojen erittely		
	2016	2015
Osinkotuotot saman konsernin yhteisöistä	x	x
Osinkotuotot muista yhteisöistä	x	x
Peruspääoman korot kuntayhtymiltä	x	x
<i>Yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

[2016]

- 16) erittely poistoeron muutoksista. Tietyissä tapauksissa kunta tai kuntayhtymä voi kirjata poistoeroa myös verotussyistä (EVL 54 §). Asiaa on selostettu yksityiskohtaisemmin kuntajaoston taseohjeessa. **Jos** poistoeron muutokseen sisältyy verotussyistä tehtyä poistoeroa, on poistoeron muutos eriteltävä liitetiedoissa.

Esimerkki

Erittely poistoeron muutoksista		
	2016	2015
Investointivaraukseen liittyvä poistoeron muutos	x	x
Suunnitelman mukaisten poistojen ja verotuspoistojen erotus (- tai +)	x	x
<i>Poistoeron muutokset yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

[2016]

## 5. Tasetta koskevat liitetiedot

### 5.1 Taseen vastaavia koskevat liitetiedot

Taseen vastaavia koskevana liitetietoina on esitettävä:

- 17) lainan liikkeeseen laskemisesta aiheutuneet kuluksi kirjaamattomat menot ja pääoma-alennukset, **jos** tällaisia menoja on aktivoitu;

Esimerkki

Kuluksi kirjaamattomat menot ja pääoma-alennukset		
	2016	2015
Edellisellä tilikaudella liikkeelle lasketun joukkovelkakirjalainan liikkeeseenlaskukuluja on aktivoitu muihin pitkävaikutteisiin menoihin. Aktivoitujen menojen määrästä on jäljellä:	x	x

## 18) arvonkorotusten periaatteet ja arvonmäärittäminen;

Liitetiedon perusteella tilinpäätöksestä tulee saada selville mihin tilinpäätöksen eriin arvonkorotukset ovat vaikuttaneet. Lisäksi liitetiedosta tulee ilmetä, onko kunnan toimintaperiaatteena arvonkorotuksen tekeminen kaikista kirjanpitolain sallimista arvonkorotuskohteista vai tehdäänkö arvonkorotuksia vain esimerkiksi määrättyyn omaisuusryhmään kuuluvista hyödykkeistä tai muutoin erityisin perustein. Liitetiedoista on ilmentävä käytetyt perusteet, joihin kuuluu mm. tieto siitä, onko todennäköisen luovutushinnan ja arvonnousun pysyvyyden arvioinnissa käytetty asiantuntijoita. Liitetiedoista tulee lisäksi ilmetä, täyttävätkö aiemmin tehdyt arvonkorotukset edelleen kirjanpitolain edellytykset.

Esimerkki

Arvonkorotukset				
	Konserni		Kunta	
	2016	2015	2016	2015
Maa- ja vesialueet				
Arvo 1.1.	x	x	x	x
Arvonkorotukset	x	x	x	x
Arvonkorotusten purku	-x	-x	-x	-x
Arvo 31.12.	x	x	x	x
Arvonkorotukset yhteensä 31.12.	x	x	x	x

[2016]

Arvonkorotuksen kohteena olevien maa-alueiden ja rakennusten arvo on määritetty varovaisuuden periaatetta noudattaen. Arvonkorotusten määrä perustuu riippumattomien ulkopuolisten asiantuntijoiden lausuntoihin maa-alueiden ja rakennusten todennäköisestä luovutushinnasta. Arvonkorotus on tehty kaikkiin maa-alueisiin, joiden osalta kirjanpitolain mukaiset arvonkorotuksen edellytykset täyttyvät.

## 19) tiedot pysyvistä vastaavista tase-eräkohtaisesti:

- poistamaton hankintameno tilikauden alussa;
- lisäykset ja vähennykset tilikauden aikana samoin kuin siirrot erien välillä;
- tilikauden suunnitelman mukaiset poistot;
- tilikauden arvonalentumiset ja niiden palautukset;
- tilikauden aikana kirjanpitolain 4 luvun 5 §:n 3 momentissa tarkoitetulla tavalla hankintamenoon luettujen korkojen määrä; [2016]
- tilikauden rahoitusosuudet.

Tilikauden suunnitelman mukaisiin poistoihin ja arvonalentumisiin sisältyvät olennaiset lisäpoistot suunnitelman mukaisten poistojen kohteena olevasta aineettomasta ja aineellisesta hyödykkeestä on eriteltävä tilinpäätöksen liitetiedoissa (Kuntajaoston tuloslaskelmaohje luku 9.1).

## Aineettomat ja aineelliset hyödykkeet

Esimerkki

Aineettomat ja aineelliset hyödykkeet											
	Aineettomat hyödykkeet				Aineelliset hyödykkeet						
	Aineet- tomat oikeudet	Muut pit- kävaikuttei- set menot	Ennako- maksut	Yhteensä	Maa- ja vesia- luet	Raken- nukset	Kiinteät rakenteet ja laitteet	Koneet ja kalusto	Muut aineelliset hyödykkeet	Ennako- maksut ja kesk.er.h.	Yhteensä
Poistamaton hankintameno 1.1.	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Lisäykset tilikauden aikana	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Rahoitusosuudet tilikaudella	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Vähennykset tilikauden aikana	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Siirrot erien välillä	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Tilikauden poisto	x	x	x	x		x	x	x	x	x	x
Arvonlennukset ja niiden palautukset					x	x					x
Aktivoidut korkomenot						x					x
Poistamaton hankintameno 31.12.	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Arvonkorotukset					x						x
Kirjanpitoarvo 31.12.	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Olelliset lisäpoistot											
Erittely olellisista lisäpoistoista	x	x		x		x	x	x	x		x

[2016]

Riville *Siirrot erien välillä* merkitään mm. keskeneräisten hyödykkeiden siirto hyödykkeen valmistuttua ao. hyödykeryhmään (esim. rakennuksiin). Rivin *Siirrot erien välillä* Yhteensä-sarakkeen summan tulee olla nolla.

Tase-erien väliset siirrot, jotka rinnastetaan investointimenoksi ja investointituloksi, käsitellään riveillä lisäykset ja vähennykset tilikauden aikana. Tällaisesta mainittakoon esimerkkinä vastikkeetta luovutetun omaisuuden siirto esimerkiksi kalustosta muihin pitkävaikutteisiin menoihin<sup>5</sup>.

**Jos** kunta on aktivoinut kehittämismenoja, liitetiedoissa on annettava selvitys aktivoitujen kehittämismenojen poistoajasta ja -menetelmästä (KPA 2:4.1 § 3 kohta). Yleensä kunnissa ei tällaisia aktivoituja menoja ole.

**Jos** kunta on aktivoinut kiinteistöihin kohdistuvia ei-palautettavia liittymismaksuja pysyvien vastaavien aineellisten hyödykkeiden tase-erään *Maa- ja vesialueet*, määrältään olellaiset liittymismaksut tulee ilmoittaa taseen liitetiedoissa, ellei niitä ole esitetty taseessa omana eränään.

5

Ks. Kuntajaoston lausunto 75/2005 Kuntien luovuttaman käyttöomaisuuden kirjaaminen kaupungin liikelaitoksena toimivan pelastuslaitoksen ja luovuttajakuntien kesken

## Esimerkki

Maa- ja vesialueet erittely				
	Konserni		Kunta	
	2016	2015	2016	2015
Maa- ja vesialueet				
Kiinteistöjen liittymismaksut	x	x	x	x
Muut maa- ja vesialueet	x	x	x	x
<i>Maa- ja vesialueet yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

Mikäli tilinpäätöksen oikea ja riittävä kuva edellyttää, pysyvien vastaavien hyödykkeisiin sisältyvistä sellaista hyödykkeistä, joilla ei ole tasearvoa (esimerkiksi kokonaan poistettu tai lahjoituksena saatu hyödyke), on olennaisista em. hyödyke-eristä annettava selvitys liitetiedoissa.

## Sijoitukset

## Esimerkki

Pysyvien vastaavien sijoitukset										
	Osakkeet ja osuudet					Jvk-, muut laina- ja muut saamiset				
	Osakkeet konserni-yhtiöt	Osakkeet omistusyht. yhteisöt	Kunta-yhtymä-osuudet	Muut osakkeet ja osuudet	Yhteensä	Jvk-laina-saamiset	Saamiset konserni-yhteisöt	Saamiset kunta-yhtymät	Saamiset muut yhteisöt	Yhteensä
Hankintameno 1.1.	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Lisäykset	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Vähennykset	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Siirrot erien välillä	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Hankintameno 31.12.	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Arvonlennukset	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Arvonkorotukset	x	x		x	x					x
Kirjanpitoarvo 31.12.	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x

Joukkovelkakirjalainasaamiset ovat yleensä luonteeltaan rahoitusarvopapereihin kirjattavia sijoituksia, koska kyse on yleensä rahavarojen tilapäisestä sijoittamisesta.

**Jos** osakkeiden ja osuuksien hankintaan on saatu rahoitusosuuksia, ne esitetään vastaavalla tavalla kuin aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden liitetiedossa.

Kuntayhtymän pysyvien vastaavien hyödykkeeseen saama valtionosuus voi vaikuttaa peruspääoman jakaantumiseen jäsenkuntien kesken. Kuntayhtymän taseeseen merkitty jäsenkunnan peruspääomaosuus ei tämän jälkeen vastaa jäsenkunnan taseeseen merkittyä kuntayhtymäosuutta. Olennaisista kuntayhtymäosuuksien arvon muutoksista annetaan selvitys kunnan tilinpäätöksen liitetiedoissa.

## Esimerkki

Olellaiset kuntayhtymäosuuksien arvon muutokset						
	Tase- arvo 1.1.	Lisäykset tilikaudella	Vähennykset tilikaudella	Tase- arvo 31.12.	Kunnan osuus kuntayhtymän peruspääomasta	Ero
X kuntayhtymä	x	x	x	x	x	x
Z kuntayhtymä	x	x	x	x	x	x

**Omistuksia muissa yhteisöissä koskevat liitetiedot**

Omistuksina muissa yhteisöissä on liitetietoina ilmoitettava:

- 20) tytäryhteisöistä, mukaan lukien yhdistykset ja säätiöt, joissa kunnalla on määräämisvalta, nimi, kotipaikka ja kunnan ja kuntakonsernin omistusosuus tytäryhteisöstä ja selvitys jos määräysvallan peruste ei ole äänten enemmistön tuottava omistus yhteisössä sekä kuntakonsernin osuus sen omasta ja vieraasta pääomasta sekä voitosta tai tappiosta viimeksi laaditussa tilinpäätöksessä; [2016]
- 21) kuntayhtymistä, joissa kunta on jäsenenä, kuntayhtymän nimi, kotipaikka ja kunnan omistusosuus kuntayhtymästä sekä kunnan osuus sen omasta ja vieraasta pääomasta sekä yli- tai alijäämästä viimeksi laaditussa tilinpäätöksessä;
- 22) yhteisyhteisöistä sekä yhden viidesosan tai sitä suuremman omistusosuuden kohteena olevista yrityksistä tai yhteisöistä ja muista omistusyhteisyhteisöistä nimi, kotipaikka, kunnan ja kuntakonsernin omistusosuus sekä kuntakonsernin osuus sen omasta ja vieraasta pääomasta sekä voitosta tai tappiosta viimeksi laaditussa tilinpäätöksessä.

Esimerkki muissa yhteisöissä olevia omistuksia koskevista liitetiedoista (20-22)

<b>Tytäryhteisöt, kuntayhtymäosuudet sekä osakkuusyhteisöt</b>						
Nimi	Kotipaikka	Kunnan omistus- osuus	Konsernin omistus- osuus	<b>Kuntakonsernin osuus (1000 €)</b>		
				omasta pääomasta	vieraasta pääomasta	tilikauden voitosta/ tappiosta
<b>Tytäryhteisöt</b>						
Työvoimapalvelu Oy	X:n kunta	100 %	100 %	x	x	x
Liikennebussit Oy	X:n kunta	90 %	90 %	x	x	x
Asuntohankinta Oy	X:n kunta	100 %	100 %	x	x	x
Musiikkikoulutussäätiö	X:n kunta	100 %	100 %	x	x	x
Kiinteistö Oy Kunnantie 1	X:n kunta	100 %	100 %	x	x	x
Kiinteistö Oy Kunnantie 3	X:n kunta	90 %	90 %	x	x	x
Vanhustentaloyhdistys	X:n kunta	jäsen		x	x	x
<b>Yhdistelemättömät tytäryhteisöt</b>						
Oy XXXX	X:n kunta	51 %	51 %	x	x	x
			<b>Yhteensä</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>x</b>
<b>Kuntayhtymät</b>						
Xx sairaanhoitopiirin ky.	Y:n kunta	18 %	18 %	x	x	x
Yy ammatillisen koulutuksen ky	B:n kunta	50 %	50 %	x	x	x
<b>Yhdistelemättömät kuntayhtymät</b>						
XX Hammashoito-ky.	Y:n kunta	0,25 %	0,25 %	x	x	x
			<b>Yhteensä</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>x</b>
<b>Osakkuusyhteisöt</b>						
Musiikkiteatteri Oy	X:n kunta		20 %	x	x	x
Bussipysäköinti Oy	X:n kunta		45 %	x	x	x
Teatteri-yhtymä Oy	B:n kunta	50 %	50 %	x	x	x
<b>Yhdistelemättömät osakkuusyhteisöt</b>						
Asunto Oy Vähänen	X:n kunta	21 %	21 %	x	x	x
<b>Muut omistusyhteisyydet</b>						
Torin Parkkitalo Oy*	X:n kunta	20 %	20 %	x	x	x
			<b>Yhteensä</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>x</b>

\* Osuus osakkeiden tuottamasta äänivallasta on alle 1/5.

Kuntayhtymät esitetään aina ryhmässä Kuntayhtymät, vaikka kyseessä olisikin tytäryhteisön asemassa oleva kuntayhtymä.

Konsernin omistusosuudessa otetaan huomioon myös tytäryhteisöasemassa olevien kuntayhtymien kautta tuleva omistus. Kuntayhtymän kautta tuleva omistusosuus lasketaan kuntayhtymän peruspääoman jäsenosuuden mukaisessa suhteessa.

Yhdistelemättömällä osakkuusyhteisöllä tarkoitetaan sellaista osakkuusyhteisöä, jota ei ole yhdistelty pääomaosuusmenetelmällä.

23) erikseen pitkä- ja lyhytaikaiset saamiset tytäryhteisöiltä, kuntayhtymiltä, joissa kunta on jäsenenä sekä osakkuus- ja muilta omistusyhteisyyksiltä:

- myyntisaamiset (Vs C II pitkäaikaiset 1, lyhytaikaiset 1);
- lainasaamiset (Vs C II pitkäaikaiset 2, lyhytaikaiset 2);
- muut saamiset (Vs C II pitkäaikaiset 3, lyhytaikaiset 3);
- siirtosaamiset (Vs C II pitkäaikaiset 4, lyhytaikaiset 4).

Esimerkki

Saamisten erittely				
	2016		2015	
	Pitkäaikaiset	Lyhytaikaiset	Pitkäaikaiset	Lyhytaikaiset
<b>Saamiset tytäryhteisöiltä</b>				
Myyntisaamiset	x	x	x	x
Lainasaamiset	x	x	x	x
Muut saamiset	x	x	x	x
Siirtosaamiset	x	x	x	x
<i>Yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
<b>Saamiset kuntayhtymiltä, joissa kunta on jäsenenä</b>				
Myyntisaamiset	x	x	x	x
Lainasaamiset	x	x	x	x
Muut saamiset	x	x	x	x
Siirtosaamiset	x	x	x	x
<i>Yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
<b>Saamiset osakkuus- sekä muilta omistusyhteisyyksiltä</b>				
Myyntisaamiset	x	x	x	x
Lainasaamiset	x	x	x	x
Muut saamiset	x	x	x	x
Siirtosaamiset	x	x	x	x
<i>Yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
<i>Saamiset yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>



## 24) Siirtosaamisiin sisältyvät olennaiset erät;

Esimerkki

Siirtosaamisiin sisältyvät olennaiset erät				
	Konserni		Kunta	
	2016	2015	2016	2015
Pitkäaikaiset siirtosaamiset				
Menoennakot				
Etukäteen maksetut vuokratulut	x	x	x	x
<i>Pitkäaikaiset siirtosaamiset yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
Lyhytaikaiset siirtosaamiset				
Tulojäämät				
Siirtyvät korot	x	x	x	x
Kelan korvaus työterveydenhuollosta	x	x	x	x
EU-tuet ja avustukset	x	x	x	x
Muut tulojäämät	x	x	x	x
<i>Tulojäämät yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
<i>Lyhytaikaiset siirtosaamiset yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

## 5.2 Taseen vastattavia koskevat liitetiedot

Taseen vastattavia koskevana liitetietoina on esitettävä:

## 25) tase-eräkohtainen erittely oman pääoman erien lisäyksistä ja vähennyksistä sekä siirroista näiden erien välillä tilikauden aikana;

Esimerkki

Oman pääoman erittely				
	Konserni		Kunta	
	2016	2015	2016	2015
Peruspääoma 1.1.	x	x	x	x
Lisäykset	x	x	x	x
Vähennykset	-x	-x	-x	-x
Peruspääoma 31.12.	x	x	x	x
Arvonkorotusrahasto 1.1.	x	x	x	x
Lisäykset	x	x	x	x
Vähennykset	-x	-x	-x	-x
Arvonkorotusrahasto 31.12.	x	x	x	x
Muut omat rahastot				
Vahinkorahaston pääoma 1.1.	x	x	x	x
Siirrot rahastoon	x	x	x	x
Siirrot rahastosta	-x	-x	-x	-x
Vahinkorahaston pääoma 31.12.	x	x	x	x
Muut omat rahastot yhteensä 31.12.	x	x	x	x
Edellisten tilikausien ylijäämä 1.1.	x	x	x	x
Siirto vahinkorahastoon	-x	-x	-x	-x
Edellisten tilikausien ylijäämä 31.12.	x	x	x	x
Tilikauden ylijäämä/alijäämä	x	x	x	x
<i>Oma pääoma yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

[2016]

**Jos** kunta on alentanut peruspääomaansa, on liitetiedoissa annettava selvitys peruspääoman alentamisen perusteista sekä peruspääoman alentamiseen määrättyjen edellytysten täyttymisestä. Lisäksi liitetiedoissa on esitettävä arvio alentamisen vaikutuksesta oikeaan ja riittävään kuvaan kunnan taloudellisesta asemasta<sup>6</sup>.

Liitetietona on esitettävä oikean ja riittävän kuvan vaatimus huomioon ottaen eriteltynä tilinpäätösperiaatteiden muutoksista ja aikaisempien tilikausien virheiden oikaisuista aiheutuvat muutokset omaan pääomaan;

Kuntayhtymän liitetiedoissa esitetään lisäksi selvitys peruspääoman jakautumisesta jäsenkuntien kesken. Jos myös oman pääoman muu erä jaetaan jäsenkuntien kesken, siitä esitetään selvitys liitetiedoissa;

Esimerkki

Erittely peruspääoman ja sijoitusrahaston jakautumisesta		
	Jäsenkunnan osuus peruspo:sta	Jäsenkunnan osuus sijoitusrahastosta
X kunta	x	x
Y kunta	x	x
Z kunta	x	x
N kunta	x	x
<i>Peruspääoma yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

26) erittely poistoerosta;

Määrätyissä tapauksissa kunta tai kuntayhtymä voi kirjata poistoeroa myös verotussyistä (EVL 54 §). Asiaa on selostettu yksityiskohtaisemmin Kuntajaoston taseohjeen luvussa 6. **Jos** poistoeron muutokseen sisältyy verotussyistä tehtyä poistoeroa, on poistoeron muutos eriteltävä liitetiedoissa.

Esimerkki

Erittely poistoerosta		
	2016	2015
Investointivaraukseen liittyvä poistoero	x	x
Verotuspoistoihin liittyvä poistoero	x	x
<i>Poistoero yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

[2016]

27) tase-erien mukaan eritelty tieto sellaisista pitkäaikaiseen vieraaseen pääomaan kuuluvista veloista, jotka erääntyvät myöhemmin kuin viiden vuoden kuluttua;

6

Peruspääoman alentamisen edellytyksiä on selvitetty mm. Kuntajaoston taseohjeessa ja Kuntajaoston lausunnossa 2006/77 lausunto kertyneiden alijäämien kattamisesta peruspääomasta

## Esimerkki

Pitkäaikaiset velat		
	2016	2015
Joukkovelkakirjalainat	x	x
Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta	x	x
Lainat julkisyhteisöiltä	x	x
Lainat muilta luotonantajilta	x	x
Saadut ennakot	x	x
Ostovelat	x	x
Muut velat	x	x
Siirtovelat	x	x
<i>Pitkäaikaiset velat yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

Vuoden 2016 tilinpäätöksessä esitetään velat ja velkojen osat, jotka erääntyvät 1.1.2022 tai sen jälkeen.

28) erittely liikkeeseen lasketuista joukkovelkakirjalainoista;

Liitetiedossa on mahdollista esittää lyhytaikaiseen rahoitukseen käytetyt kuntatodistuslainat tarkoituksenmukaisella tavalla ryhmiteltyinä tai yhdistettynä. [2016]

## Esimerkki

Joukkovelkakirjalainat		
	2016	2015
JVK-laina 2015/2022	x	x
- korko 2,598 % xx asti, sen jälkeen vaihtuva		
- vuotuinen lyhennys	x	x
JVK-laina 2016/2021	x	x
- korko 4,25 %		
- kertalyhtenteinen		
Alle vuoden kuluessa erääntyvät kuntatodistuslainat	x	x
- korko x,x % - x,x %	x	x
- erääntyvät x.x. -x.xx.xxxx	x	x
<i>Joukkovelkakirjalainat yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

[2016]

- 29) erittely olennaisista pakollisiin varauksiin merkityistä eristä, **jos** se on tarpeen tase-erien selventämiseksi;

Esimerkki

Pakolliset varaukset				
	Konserni		Kunta	
	2016	2015	2016	2015
Muut pakolliset varaukset				
Takuuvaraus	x	x	x	x
Vahingonkorvausvaraus	x	x	x	x
Vuokravastuut käyttämättömistä tiloista	x	x	x	x
Ympäristövastuut	x	x	x	x
Osuus kuntayhtymän alijäämästä			x	x
Potilasvahinkovakuutusmaksuvastuu (ky)	x	x		
<i>Muut pakolliset varaukset yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

[2016]

- 30) erikseen pitkä- ja lyhytaikaiset velat tytäryhteisöille, kuntayhtymille, joissa kunta on jäsenenä, ja osakkuus- sekä muille omistusyhteisyhteisöille:

- saadut ennakot (Vt E I 5, II 5);
- ostovelat (Vt E I 6, II 6);
- liittymismaksut ja muut velat (Vt E I 7, II 7); sekä
- siirtovelat (Vt E I 8, II 8) (KPA 2:5.2 §);

Esimerkki

Vieras pääoma				
	2016		2015	
	Pitkä-aikainen	Lyhyt-aikainen	Pitkä-aikainen	Lyhyt-aikainen
Velat tytäryhteisöille				
Saadut ennakot	x	x	x	x
Ostovelat	x	x	x	x
Muut velat	x	x	x	x
Siirtovelat	x	x	x	x
<i>Yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
Velat kuntayhtymille, joissa kunta on jäsenenä				
Saadut ennakot	x	x	x	x
Ostovelat	x	x	x	x
Muut velat	x	x	x	x
Siirtovelat	x	x	x	x
<i>Yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
Velat osakkuus- sekä muille omistusyhteisyhteisöille				
Saadut ennakot	x	x	x	x
Ostovelat	x	x	x	x
Muut velat	x	x	x	x
Siirtovelat	x	x	x	x
<i>Yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
<i>Vieras pääoma yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

- 31) maksuvalmiuden kannalta merkittävä sekkitililimiitti ja siitä käyttämättä oleva määrä on **suotavaa** ilmoittaa taseen liitetiedoissa;

Esimerkki

Sekkitililimiitti		
	2016	2015
Luotollisen sekkitilin limiitti 31.12.	x	x
- siitä käyttämättä oleva määrä	x	x

- 32) erittely *Muut velat* -erän jakautumisesta liittymismaksuihin ja muihin velkoihin, **jos** liittymismaksuja ei ole merkitty taseeseen erillisenä eränä;

Jos liittymismaksu on palautuskelpoinen (ts. palautusvelvollisuus), se merkitään taseeseen erään *Muut velat*, jonka nimikkeenä suositellaan käytettäväksi nimikettä *Liittymismaksut ja muut velat*. Palautuskelpoiset liittymismaksut suositellaan esitettäväksi erän erillisenä alanimikkeenä. Erän jakautuminen liittymismaksuihin ja muihin velkoihin voidaan ilmoittaa myös liitetietona<sup>7</sup>.

Esimerkki

Muiden velkojen erittely				
	Konserni		Kunta	
	2016	2015	2016	2015
Muut velat				
Liittymismaksut	x	x	x	x
Muut velat	x	x	x	x
<i>Muut velat yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

- 33) siirtovelkoihin sisältyvät erät, jolleivät ne ole epäolennaisia.

Esimerkki

Siirtovelkoihin sisältyvät olennaiset erät				
	Konserni		Kunta	
	2016	2015	2016	2015
Lyhytaikaiset siirtovelat				
Tuloennakot	x	x	x	x
Menojäämät				
Lomapalkkavelan ja henkilösivukulujen jaksotukset	x	x	x	x
Muut palkkojen ja henkilösivukulujen jaksotukset	x	x	x	x
Korkojaksotukset	x	x	x	x
Muut menojäämät	x	x	x	x
<i>Lyhytaikaiset siirtovelat yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
<i>Siirtovelat yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

[2016]

## 6. Vakuuksia, vastuusitoumuksia ja taseen ulkopuolisia järjestelyjä koskevat liitetiedot

Konsernitaseeseen sisällyttämättömien vastuusitoumusten ja vastuiden liitetiedoissa huomioidaan konsernisuhteiden aiheuttamat päällekkäisyydet. Jos vastuusitoumuksen kohteena oleva velka tai velvoite sisältyy jo täysimääräisenä konsernitaseen velkoihin tai pakollisiin varauksiin, ei ko. vastuusitoumusta esitetä enää konsernitaseen vastuusitoumusten liitetiedoissa. Jos vastuusitoumuksen kohteena oleva velka ei sisälly konsernitaseeseen, esimerkiksi tytäryhteisö on jätetty yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen, on tällainen vastuusitoumus kuitenkin esitettävä liitetiedoissa.

Panteista ja muista esineoikeudellisista vakuuksista on liitetietoina esitettävä:

- 34) velat, joista kunta on pantannut, kiinnittänyt tai muulla tavalla antanut vakuudeksi omaisuuttaan, eriteltyinä vakuuslajeittain kultakin kirjanpitolain 1:6 §:n mukaan taseen vastattavissa esitettävän vieraan pääoman erältä;

Liitetietona on annettava edellisessä kappaleessa tarkoitettujen vakuuksien yhteenlaskettu arvo mainitun kohdan mukaisesti eriteltynä;

Esimerkki

Velat, joiden vakuudeksi annettu kiinnityksiä kiinteistöihin				
	Konserni		Kunta	
	2016	2015	2016	2015
Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta	x	x	x	x
Vakuudeksi annetut kiinnitykset	x	x	x	x
Lainat julkisyhteisöiltä	x	x	x	x
Vakuudeksi annetut kiinnitykset	x	x	x	x
Lainat muilta luotonantajilta	x	x	x	x
Vakuudeksi annetut kiinnitykset	x	x	x	x
<i>Vakuudeksi annetut kiinnitykset yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
Velat, joiden vakuudeksi annettu osakkeita				
	Konserni		Kunta	
	2016	2015	2016	2015
Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta	x	x	x	x
Pantattujen osakkeiden kirjanpitoarvo	x	x	x	x
Lainat julkisyhteisöiltä	x	x	x	x
Pantattujen osakkeiden kirjanpitoarvo	x	x	x	x
Lainat muilta luotonantajilta	x	x	x	x
Pantattujen osakkeiden kirjanpitoarvo	x	x	x	x
<i>Pantatut osakkeet yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

- 35) vakuuksista, jotka kunta on muuten kuin edellä kohdassa 34 tarkoitettulla tavalla antanut puolestaan, yhteenlaskettu arvo vakuuslajeittain eriteltynä;

Tässä esitetään vakuudet, jotka kunta on antanut muiden omien sitoumusten kuin velkojen vakuudeksi, esimerkiksi vakuudet tulevien vuokranmaksuvelvoitteiden vuoksi.

- 36) vakuuksista, jotka kunta on antanut sen kanssa samaan konserniin kuuluvien yhteisöjen puolesta, yhteenlaskettu arvo vakuuslajeittain eriteltynä;
- 37) yhteenlaskettu arvo kunnan antamista muista kuin edellä 34-36 kohdissa tarkoitetuista vakuuksista lajeittain eriteltynä;

Esimerkki (liitetiedot nro:t 35-37)

Vakuudet				
	Konserni		Kunta	
	2016	2015	2016	2015
Omasta puolesta annetut vakuudet				
Vakuudeksi annetut kiinnitykset	x	x	x	x
Pantatut arvopaperit	x	x	x	x
<i>Yhteensä</i>	x	x	x	x
Kuntakonserniin kuuluvien yhteisöjen puolesta annetut vakuudet				
Vakuudeksi annetut kiinnitykset			x	x
Pantatut arvopaperit			x	x
<i>Yhteensä</i>			x	x
Muiden puolesta annetut vakuudet				
Vakuudeksi annetut kiinnitykset	x	x	x	x
Pantatut arvopaperit	x	x	x	x
<i>Yhteensä</i>	x	x	x	x
<i>Vakuudet yhteensä</i>	x	x	x	x

Taseeseen sisältymättömistä vastuusitoumuksista ja vastuista on esitettävä liitetietona:

- 38) vuokrasopimusten mukaisten vuokrien jäljellä olevien määrien yhteissumma, **jos se on merkittävä** [2016]

Esimerkki

Vuokravastuut				
	Konserni		Kunta	
	2016	2015	2016	2015
Vuokravastuut*				
Vuokravastuut yhteensä, vastuut voimassa x.x.xxxx asti	x	x	x	x
- seuraavalla tilikaudella maksettava osuus	x	x	x	x
- sopimukseen sisältyvät lunastusvelvoitteet (**)	x	x	x	x
Leasingvastuut yhteensä	x	x	x	x
- seuraavalla tilikaudella maksettava osuus	x	x	x	x
- siitä kiinteistöihin liittyvät rahoitusleasingvastuut	x	x	x	x
<i>Yhteensä</i>	x	x	x	x
Leasingvuokrasopimukseen ei sisälly olennaisia irtisanomis- ja lunastusehdon mukaisia vastuuta.				

\*) Vuokravastuisiin ei sisällytetä mahdollista palvelumaksun osuutta, joka esitetään sopimusvastuissa.

\*\*\*) Esim. kuntajaoston lausunto 69/2005 vuokratun ja myöhemmin ostettavan osakehuoneiston hankintahinnan ja korjauskustannusten sekä teollisuushallin varastotilan hankintahinnan aktivoinnista

[2016]

- 39) kunnan antamat vastuusitoumukset sen kanssa samaan konserniin kuuluvien yhteisöjen puolesta;

- 40) muut kunnan antamat vastuusitoumukset ja muut vastuut;

Muista vastuusitoumuksista on ilmoitettava niiden:

- 1) liiketoiminnallinen tarkoitus sekä
- 2) taloudellinen vaikutus konserniin ja kuntaan, silloin kun niistä aiheutuvat riskit tai hyödyt ovat olennaisia ja tätä tietoa voidaan pitää kunnan taloudellisen aseman arvioinnin kannalta välttämättömänä

Esimerkki (liitetiedot nro:t 39-40)

Vastuusitoumukset				
Järjestelyjen tarkoitus	Konserni		Kunta	
	2016	2015	2016	2015
Takaukset samaan konserniin kuuluvien yhteisöjen puolesta				
Alkuperäinen pääoma			x	x
Jäljellä oleva pääoma			x	x
Takaukset muiden puolesta *)				
Alkuperäinen pääoma	x	x	x	x
Jäljellä oleva pääoma	x	x	x	x
Lisäksi kunta on myöntänyt täydetakauksia x euroa, joista lainasitoumukset olivat tekemättä 31.12.2016.				

\*) Tähän sisältyvät myös kunnan antamat täydetakaukset asuntolainoista, joista lainasitoumukset tehty.

Kuntien takauskeskuksen jäsenkunta ilmoittaa liitetietona kunnan osuudet takausvastuista ja kattamattomista takausvastuista sekä kunnan mahdollista vastuuta kattavan osuuden rahastosta takauskeskuksen ilmoituksen mukaisesti<sup>8</sup>.

Esimerkki (liitetieto 40)

Vastuu Kuntien takauskeskuksen takausvastuista		
	2016	2015
Kunnan osuus takauskeskuksen takausvastuista 31.12.	x	x
Kunnan osuus takauskeskuksen kattamattomista takausvastuista 31.12.	x	x
Kunnan mahdollista vastuuta kattava osuus takauskeskuksen rahastosta 31.12.	x	x

- 41) muut kuntaa koskevat taseen ulkopuoliset järjestelyt. Tähän merkittäviä taseen ulkopuolisia järjestelyjä voivat olla mm. yhteistyö- ja kumppanuussopimuksista aiheutuvat vastuut, ympäristövastuut jne. Muut taseen ulkopuoliset järjestelyt voivat olla sellaisia, että niiden rahamäärää ei pystytä määrittämään. Tällöin vähimmäisinformaationa ilmoitetaan vastuun olemassaolo; [2016]

8

Ks. kuntajaoston lausunto 82/2007 takauskeskuksen jäsenyydestä koituvien takausvastuiden ilmoittamisesta kuntien tilinpäätöksessä



Muista taseen ulkopuolisista järjestelyistä on ilmoitettava niiden:

- 1) liiketoiminnallinen tarkoitus ja
- 2) taloudellinen vaikutus konserniin ja kuntaan, silloin kun niistä aiheutuvat riskit tai hyödyt ovat olennaisia ja tätä tietoa voidaan pitää kunnan taloudellisen aseman arvioinnin kannalta välttämättömänä.

Taseen ulkopuolisista järjestelyistä esitetään seuraavalla tilikaudella erään-tyvä osuus aina kun se on vastuusitoumuksen luonteen perusteella mahdol- lista. [2016]

Kuntaa koskevissa oikeudenkäynneissä lopputulos ei aina ole ennakoitavissa. Jos kunnalta vaaditaan vahingonkorvauksia tai kunnan vastattavaksi arvioi- daan jäävän oikeudenkäyntikuluja, on selvitettävä, onko kysymys taseeseen ja tuloslaskelmaan merkittävästä pakollisesta varauksesta tai siirtovelasta vai liitteenä ilmoitettavasta taseen ulkopuolisesta vastuusta.

Muihin taseen ulkopuolisiin järjestelyihin merkitään mm. arvonlisäveron mahdollinen palautusvastuu. Arvonlisäverolain mukaan uudisrakentamis- tai perusparantamismenoista vähennyksenä tai palautuksena käsiteltyyn arvonli- säveroon on liittynyt 1.1.2008 alkaen kymmenen vuoden oikaisuvelvollisuus, jos kiinteistön tai sen osan käyttötarkoitus muuttuu palautukseen tai vähen- nykseen oikeuttamattomaksi. AVL:n mukaisen, mahdollisesti palautettavan veron määrä tulee siten esittää taseen ulkopuolisena järjestelynä liitetiedoissa (KPA 2:7.2 § 5-kohta), kunnes palautusvastuu päättyy tai veron määrä joudu- taan myynnin taikka käyttötarkoituksen muuttumisen takia kirjaamaan ve- laksi. Tällaista palautusvastuuta määriteltäessä otetaan huomioon kiinteistöt, joiden osalta on todennäköistä oikaisun toteutuminen investointi- tai talous- suunnitelmaan perustuen. Arvonlisäveron palautusvastuun laskennassa ote- taan huomioon Verohallituksen ohjeet (1845/40/2007) kiinteistöinvestointien arvonlisäverotuksesta.

Kuntayhtymän ja liikelaitoskuntayhtymän jäsenen muita taseen ulkopuolisia järjestelyjä koskevina liitetietona saattaa tulla kysymykseen myös jäsenen rahoitusvastuu kuntayhtymän taseeseen kertyneestä alijäämästä, ellei sitä ole kirjattu pakollisena varauksena jäsenkunnan kirjanpitoon<sup>9</sup>. Liitetiedoissa tu- lee tällöin selostaa keskeiset perusteet ja oletukset sille, ettei vastuuta ole kir- jattu pakollisena varauksena. Kertyneeseen alijäämään liittyvä rahoitusvastuu voi olla merkittävä liikelaitoskuntayhtymässä tai sellaisessa kuntayhtymässä, jonka tulee noudattaa etukäteishinnoittelua. Kuntalain 83 §:n mukaan jäsen- kunta vastaa kuntayhtymän sellaisten menojen rahoituksesta, joita ei muutoin saada katetuiksi. Edellä mainittuun säännökseen perustuva rahoitusriski saat- taan realisoitua jäsenen erotessa kuntayhtymästä, kuntayhtymän purkamisessa tai kuntayhtymän tehtävän lakkauttamisessa tai siirtämisessä jäsenkunnalle tai toiselle kuntayhtymälle. [2016]

Yhteistyö- ja kumppanuussopimukset -kohdassa esitetään merkittävistä yh- teistyö- ja kumppanuussopimuksista (esim. elinkaarimalli- tms. sopimukset) aiheutuva jäljellä oleva yhteismäärä (arvio).

---

9

Kuntajaoston lausunto 2015/113 Kuntayhtymän alijäämän kirjaamisesta jäsenkunnan kirjanpidossa

## Esimerkki

Muut taseen ulkopuoliset järjestelyt *)				
Järjestelyjen tarkoitus	Konserni		Kunta	
	2016	2015	2016	2015
Sopimusvastuut				
Maankäyttösopimuksista kunnalle aiheutuvat velvoitteet 1)	x	x	x	x
Seuraavalle tilikaudelle kohdistuva osuus	x	x	x	x
Maankäyttösopimus A	x	x	x	x
Seuraavalle tilikaudelle kohdistuva osuus	x	x	x	x
Sitoumukset avustukseen 2)	x	x	x	x
Seuraavalle tilikaudelle kohdistuva osuus	x	x	x	x
Sopimuksiin sisältyvät palautusvastuut 3)	x	x	x	x
Seuraavalle tilikaudelle kohdistuva osuus	x	x	x	x
Yhteistyö- ja kumppanuussopimukset 4)	x	x	x	x
Seuraavalle tilikaudelle kohdistuva osuus	x	x	x	x
Elinkaarimallilla toteutettu kiinteistö X:n palvelumaksu yhteensä x euroa vuoden 2030 loppuun asti	x	x	x	x
Seuraavalle tilikaudelle kohdistuva osuus	x	x	x	x
<i>Sopimusvastuut yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
Osuus kuntayhtymän alijäämästä			x	x
Arvonlisäveron palautusvastuu **)	x	x	x	x
Perustamishankkeiden valtionosuuden palautusvastuu ***)	x	x	x	x

\*) Liitetiedossa voidaan eritellä olennaisimmat yksittäiset vastuut. Liitetietosisiteessa annetaan yksityiskohtainen erittely.

\*\*) Palautuksena ja vähennyksenä käsitellyt arvonlisäverot uudisrakennusten ja perusparantamisen hankintamenoista, joihin liittyy mahdollinen palautusvelvollisuus kiinteistöt myydessä tai niiden käyttötarkoituksen muuttuessa vähennykseen tai palautukseen oikeuttamattomaan tarkoitukseen (AVL 120 §). Palautusvastuuta määriteltäessä otetaan huomioon kiinteistöt, joiden osalta vastuun toteutuminen on todennäköistä investointi- tai taloussunnitelmaan tai toimenpideohjelmaan perustuen.

\*\*\*) Sosiaali- ja terveydenhuollon sekä opetus- ja kulttuuritoimen perustamishankkeisiin saatujen valtionosuuksien palautusvastuut, STVOL 4:30 §, L opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta 7:30 § (vastuu voimassa 15 vuotta). Vastuut päättyvät vuosina 2015-2020.

- 1) Esim. kuntajaoston lausunto 70/2005 maankäyttösopimuksesta saatavien tulojen aktivoinnista
- 2) Esim. kuntajaoston lausunto 5/1997 avustuksen ja sen perustana olevan leasingmaksun käsitteystä kirjanpidossa ja lausunto 32/1998 yhteisöille myönnettyjen avustusten kirjaamisesta
- 3) Esim. kuntajaoston lausunto 17/1997 koulukiinteistön hankintamenon ja siihen saadun rahoitusosuuden käsittelemistä kirjanpidossa
- 4) Merkittävien yhteistyö- ja kumppanuussopimusten jäljellä oleva yhteismäärä (arvio) ilman mahdollista vuokran osuutta, joka ilmoitetaan vuokravastuissa. Mikäli kunnalta veloitetaan esim. elinkaarimallilla toteutetusta hankkeesta kokonaispalvelumaksu, tulee palveluvastuiden osuus tästä määritellä sopimuksen, laskelman tai kunnan oman arvion perusteella.

[2016]

Kohdassa Muut taseen ulkopuoliset järjestelyt esitetään myös mm. johdannaisopimuksista aiheutuvat taloudelliset vastuut ja päästöoikeuksia koskevat liitetiedot. Liitetiedoissa ilmoitetaan, missä tarkoituksessa erilaiset johdannaisopimukset on tehty sekä arvio niiden taloudellisesta vaikutuksesta kirjanpitovelvolliseen, jos sopimuksesta aiheutuvat riskit tai hyödyt ovat olennaisia ja tätä tietoa voidaan pitää kirjanpitovelvollisen taloudellisen aseman arvioinnin kannalta välttämättömänä. Tilinpäätöksen laatimista koskevissa liitetiedoissa ilmoitetaan, mikäli esimerkiksi koronvaihtosopimus on muuttunut suojaavasta ei-suojaavaksi. [2016]

## Esimerkki

Muut taseen ulkopuoliset järjestelyt *)				
Järjestelyn tarkoitus	Konserni		Kunta	
	2016	2015	2016	2015
<b>Koronvaihtosopimus 1</b>				
Koronvaihtosopimus 1 on tehty yksittäisen lainan korkoriskin suojaamiseksi. Koronvaihtosopimuksella muutettu vaihtuvat korot kiinteiksi. Lainan ja koronvaihtosopimuksen pääoma, eräpäivä sekä koronmaksupäivät vastaavat toisiaan. Sopimus erääntyy 2.4.2021.				
Bullet-lainan pääomaa vastaava nimellisarvo	x	x	x	x
Käypä arvo (pankin ilmoituksen mukaan)	x	x	x	x
<b>Koronvaihtosopimus 2</b>				
Koronvaihtosopimuksilla x-y suojataan koko lainasalkkua. Koronvaihtosopimuksilla on muutettu vaihtuvat korot kiinteiksi. Sopimukset erääntyvät 11.11.2024.				
Lainapääomaa vastaava nimellisarvo yhteensä	x	x	x	x
Käypä arvo (pankin ilmoituksen mukaan)	x	x	x	x
<b>Koronvaihtosopimus 3</b>				
Tehty vastaavamääräisen lainan korkomenojen kiinnittämiseksi; ei enää liity lainaan, koska lainapääoma kokonaisuudessa suoritettu. Sopimus erääntyy 11.11.2024				
Bullet-lainan pääomaa vastaava nimellisarvo	x	x	x	x
Vastuun enimmäismäärä	x	x	x	x
<b>Koronvaihtosopimus 4</b>				
Jatko-oikeudellisella koronvaihtosopimuksella muutetaan tulevien lainojen vaihtuva korko kiinteäksi ajalle 2025-2050, mikä edellyttää x ehtojen toteutumista. Sopimukset alkavat 11.12.2025 ja erääntyvät 11.12.2050.				
Lainan pääomaa vastaava nimellisarvo	x	x	x	x
Käypä arvo (pankin ilmoituksen mukaan)	x	x	x	x
<b>Koronvaihtosopimus 5</b>				
Tulevaisuudessa voimaan tulevat koronvaihtosopimukset suojaavat koko lainasalkkua. Koronvaihtosopimuksilla muutetaan vaihtuva korko kiinteäksi ajalle 2018-2023, mikä edellyttää, että kunnalla on nostettuna vastaavan suuruinen lainamäärä ja että x ehdot täyttyvät. Sopimukset alkavat 11.2.2018 ja erääntyvät 11.2.2023.				
Lainan pääomaa vastaava nimellisarvo	x	x	x	x
Käypä arvo (pankin ilmoituksen mukaan)	x	x	x	x
<b>Valuuttatermiinit</b>				
Valuuttatermiinisopimus on tehty suojaamaan kaikkia valuuttamääräisiä lainoja. Sopimuksella on kiinnitetty x.x.2019 maksettavaksi erääntyvien lainojen kurssi x.x.2016 päivän kurssiin.				
Käypä arvo	x	x	x	x
Kohde-etuuden arvo	x	x	x	x
<b>Korkotermiinit</b>				
Käypä arvo	x	x	x	x
Kohde-etuuden arvo	x	x	x	x

1) Ks. myös KILA:n lausunnot 1878/2011 ja 1912/2014 koronvaihtosopimusten liitetiedoista. Mikäli koronvaihtosopimuksia on lukuisa määrä, voidaan ne ryhmitellä tai yhdistellä tarkoituksenmukaisella tavalla esim. koronvaihtosopimuksiin, purku- ja jatko-oikeudellisiin koronvaihtosopimuksiin, tulevaisuudessa voimaan tuleviin koronvaihtosopimuksiin ja muihin ehdollisiin koronvaihtosopimuksiin.

[2016]

Kirjanpitolausannon 1767/2005 mukaan kirjanpitovelvollisen tulee esittää liitetietona päästöoikeuksien, toteutuneiden päästöjen ja käydyin päästökaupan kokonais- ja hintatilanne sekä niiden vaikutus tulokseen ja taloudelliseen asemaan. Kirjanpitolausannon kuntajaoston yleisohjeessa ympäristöasioiden kirjaamisesta ja esittämisestä kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksessä on esitetty esimerkki päästöoikeuksien kirjanpitokäsittelystä ja

esittämisestä tilinpäätöksen liitetiedoissa. Liitetiedon sisältö riippuu käytettävissä olevien päästöoikeuksien määrästä, toteutuneista päästöistä ja päästöoikeuksien kaupankäynnistä. Seuraavat liite-esimerkit ovat em. yleisohjeesta, josta niiden perusteena olevat tiedot ilmenevät tarkemmin.

<b>Päästöoikeudet 2016</b>	tCO <sub>2</sub>	€
Käytettävissä olevien päästöoikeuksien määrä 1.1.	2 500 000	
Toteutuneiden päästöjen määrä -	550 000	
Käytettävissä olevien päästöoikeuksien määrä 31.12.	1 950 000	
Pakollinen varaus palautusvelvollisuuden täyttämiseen	50 000	1 000 000

<b>Päästöoikeudet 2015</b>	tCO <sub>2</sub>	€
Käytettävissä olevien päästöoikeuksien määrä 1.1.	1 950 000	
Päästöoikeuksien ostot -	50 000	1 100 000
Toteutuneiden päästöjen määrä -	475 000	
Päästöoikeuksien myynnit	25 000	625 000
Käytettävissä olevien päästöoikeuksien määrä 31.12.	1 500 000	

## 7. Ympäristöasioiden harkinnanvarainen esittäminen

Kuntajaoston yleisohjeessa *Yleisohje ympäristöasioiden kirjaamisesta ja esittämisestä kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksessä* on selvitetty yksityiskohtaisesti ympäristömenojen ja -tulojen esittämistä tilinpäätöksessä. Kunta voi esittää ko. yleisohjeen tarkoittamat ympäristöasioita koskevat liitetiedot ao. liitetietojen kohdalla (esimerkiksi tilinpäätöksen laatimista koskevien liitetietojen, tuloslaskelman ao. erän tai taseen ao. erän kohdalla) tai kootusti yhtenä kokonaisuutena. Jälkimmäisen vaihtoehdon mukaan meneteltäessä on viitattausin tai muulla selkeällä tavalla varmistettava, että tilinpäätöksen lukija saa oikean kuvan ilmoitettavien liitetietojen kokonaismäärästä. Jos kunnassa laaditaan laajempi, erillinen ympäristöraportti, tilinpäätöksen liitetiedoissa voidaan viitata sellaisen olemassaoloon.

Kunta voi tilinpäätöksen harkinnanvaraisina liitetietoina esittää ympäristökulujen ja ympäristötuottojen kokonaissummat sekä niihin sisältyvien ympäristönsuojelun avustusmenojen ja -tulojen määrät. Jos konsernitilinpäätökseen yhdistettävillä tytäryhteisöillä tai kuntayhtymillä on vastaavia ympäristömenoja, ne voidaan esittää kuntaa koskevien tietojen rinnalla.

## Ympäristökulut ja -tuotot

Esimerkki

Vaihtoehto 1

Ympäristötuotot ja -kulut		
	2016	2015
Ympäristötuotot	x	x
Siitä: ympäristönsuojeluun saadut avustukset *)	x	x
Ympäristökulut	x	x
Siitä: ympäristönsuojeluun annetut avustukset	x	x
Ympäristökulut, netto	x	x
*) Haja-asutusalueen X viemäröintiin saatu EU-tuki.		

Esimerkki

Vaihtoehto 2

Ympäristötuotot ja -kulut		
	2016	2015
Ympäristötuotot	x	x
Viranomaistoiminnan tuotot	x	x
Muut ympäristötuotot	x	x
Siitä: Ympäristönsuojeluun saadut avustukset*)	x	x
Ympäristökulut		
Viranomaistoiminnan kulut	x	x
Muut ympäristökulut	x	x
Siitä: Ympäristönsuojeluun annetut avustukset	x	x
<i>Ympäristökulut, netto</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

\*) Avustuksen laatu ja kohdistuuko viranomais- vai muuhun toimintaan, esim. Muu toiminta, haja-asutusalueen x viemäröintiin saatu EU-tuki

**Jos** johonkin tase-erään sisältyy aktivoituja pitkävaikutteisia ympäristömenoja, kunta voi taseen vastaavien harkinnanvaraisina liitetietoina esittää niiden erittelyn.

## Pitkävaikutteiset ympäristömenot

Esimerkki

Pysyviin vastaaviin sisältyviä aktivoituja pitkävaikutteisia ympäristömenoja		
	2016	2015
Muut pitkävaikutteiset menot		
Kunnan osuus Y-järven kunnostukseen	x	x
Rakennukset		
Jätevedenpuhdistamon rakennukset	x	x
Ongelmajätteiden vastaanottorakennus	x	x
Kiinteät rakenteet ja laitteet		
Jätevedenpuhdistamon kiinteät rakenteet ja laitteet	x	x
<i>Aktivoidut ympäristömenot yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

## Ympäristövastuut

Ympäristövastuita ja -menoja voidaan merkitä taseeseen, tuloslaskelmaan ja useisiin liitetietojen ryhmiin. Taseen ulkopuolisina vastuina ilmoitetaan mm. sellaiset ympäristövastuut, joiden määrää ei voida merkittävien laskentaan liittyvien epävarmuuksien vuoksi määrittellä täsmällisesti tai joiden osalta ei ole muuta säädetty.

### Esimerkki

Ympäristövastuut on esitetty tilinpäätöksen liitetiedoissa kohdassa pakolliset varaukset.

Lisäksi on ilmennyt X kiinteistön maa-alueen saastuminen maaperään joutuneista myrkyistä. Sen puhdistuksen kustannukset maaperän vaihtoon voidaan tässä vaiheessa vain karkeasti arvioida noin 5 000 – 9 000 euroksi.

## 8. Henkilöstöä, tilintarkastajan palkkioita ja intressitapahtumia koskevat liitetiedot

Liitetietoina henkilöstöstä on esitettävä:

- 42) henkilöstön lukumäärä 31.12. tehtäväalueittain tai muuta kunnan määrittelemää ryhmittelyä käyttäen;

### Esimerkki

Henkilöstön lukumäärä 31.12.		
	2016	2015
Yleishallinto	x	x
Sosiaali- ja terveystoimi	x	x
Opetus- ja kulttuuritoimi	x	x
Yhdyskuntapalvelut	x	x
Muut palvelut	x	x
Liiketoiminta	x	x
<i>Yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

Henkilöstön lukumäärä lasketaan Kunnallisen työmarkkinalaitoksen henkilöstöraportointia koskevan suosituksen (2013) mukaan. Suosituksen mukaan henkilöstön lukumäärään lasketaan:

- vakinaiset
- määräaikaiset
- työllistetyt.

Henkilöstön lukumäärään lasketaan mukaan pääsääntöisesti päätoimisessa palvelussuhteessa oleva henkilöstö. Esimerkiksi sairaanhoitopiireissä voi kuitenkin olla perusteltua tilastoida myös sivutoimiset lääkärit. Mm. perhe- ja omaishoitajia, sopimuspalomiehiä ja kuntouttavan työtoiminnan piirissä olevia henkilöitä ei huomioida lukumäärässä<sup>10</sup>. Osa-aikainen henkilöstö vuoden lopun tilanteessa voidaan muuttaa kokoaikaisiksi osa-aikojen suhteellisten osuuksien yhteismäärän perusteella taikka ilmoittamalla erikseen osa-aikaisen henkilöstön määrä.

- 43) tilikauden palkat, palkkiot, eläkekulut ja muut henkilösivukulut, jos henkilöstömenoja on aktivoitu taseeseen.

Esimerkki

Henkilöstökulut		
	2016	2015
Henkilöstökulut tuloslaskelman mukaan	x	x
Henkilöstökuluja aktivoitu aineettomiin ja aineellisiin hyödykkeisiin	x	x
<i>Henkilöstökulut yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

- 44) luottamushenkilön palkkioista perityt ja puolueelle tai puolueyhdistykselle tilitetyt luottamushenkilömaksut (kuntalaki 82.3 §)

Esimerkki

Luottamushenkilön palkkioista perityt ja tilitetyt luottamushenkilömaksut		
	2016	2015
Puolue 1	x	x
Puolue 2	x	x
Puolueyhdistys 3	x	x
...		
<i>Tilitetyt luottamushenkilömaksut yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

- 45) Lakisääteistä tilintarkastusta suorittavalle tilintarkastusyhteisölle maksettavat palkkiot tulee eritellä tilintarkastajien ja tarkastettavan yhteisön välisen suhteen läpinäkyvyyden vuoksi<sup>11</sup>. Myös KPA 2:7a § edellyttää tilintarkastajan palkkioiden erittelyä. Kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksessä tilintarkastuspalkkiot voidaan esittää seuraavalla tavalla:

<sup>10</sup>

Asiaa on yksityiskohtaisemmin selostettu Kunnallisen työmarkkinalaitoksen henkilöstöraportointia koskevassa suosituksessa (2013)

<sup>11</sup>

Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisäätteisestä tilintarkastuksesta sekä direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY muuttamisesta

## Esimerkki

Tilintarkastajan palkkiot		
	2016	2015
Tarkastusyhteisö A		
Tilintarkastuspalkkiot	x	x
Tilintarkastajan lausunnot	x	x
Tarkastuslautakunnan sihteerin tehtävät	x	x
Muut palkkiot	x	x
<i>Palkkiot yhteensä</i>	x	x

Tilintarkastusyhteisön palkkiot esitetään tilinpäätöksessä ja liitetiedoissa suori-teperusteisesti siten, että ne sisältävät palkkiot kussakin tilinpäätöksessä esi-tetyn tilikauden 1.1. - 31.12. aikana tapahtuneista työsuoritteista. Vastaavat luvut edelliseltä tilikaudelta tulee ilmoittaa vertailutietoina. Tieto esitetään kunnan tai kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetietona, mutta konsernista tätä ei tarvitse esittää.

Kunnassa tai kuntayhtymässä tilintarkastuspalkkioilla tarkoitetaan kuntalain mukaisen tilintarkastuksen palkkioita.

Lakisääteistä tilintarkastusta suorittavan tilintarkastusyhteisön muita erikseen laskutettavia palveluja kunnassa saattavat olla tilintarkastajalle annetut eri-laisten valtion- ja EU-avustusten osa- ja lopputilitysten erillinen tarkastami-nen ja lausuntojen antaminen sekä tarkastuslautakunnan sihteerin tehtävät. Muita palveluja voivat olla esimerkiksi tilintarkastusyhteisön antamat neu-vonantopalvelut, joiden palkkiot esitetään erikseen rivillä Muut palkkiot.

- 46) Liitetietona on esitettävä tiedot kunnan ja sen intressitahoihin kuuluvien vä-lisistä liiketoimista, jos ne ovat olennaisia eikä niitä ole toteutettu tavanomai-sin kaupallisin ehdoin. Liitetietona esitetään myös tavanomaisin ehdoin in-tressitahojen kanssa toteutetuista toimista niiden osapuolet ja toimien arvot, jos ne ovat tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi. Tietoja yksittäisistä liiketoimista voidaan yhdistellä, ellei tietojen erillinen esittäminen ole välttä-mätöntä arvioitaessa liiketoimen vaikutusta kunnan taloudelliseen asemaan. [2016]

Intressitahoon liittyvästä toimesta esitettäviin tietoihin tulee sisältyä:

- 1) kuvaus liiketoimesta;
- 2) liiketoimen arvo;
- 3) intressisuhteen luonne; sekä
- 4) muut kunnan taloudellisen aseman arvioimisen kannalta välttämättömät tiedot liiketoimesta.

Kunnan ja henkilön katsotaan kuuluvan toistensa intressipiiriin, jos toinen pys-tyy käyttämään toiseen nähden määräysvaltaa tai huomattavaa vaikutusvaltaa sen taloutta ja liiketoimintaa koskevassa päätöksenteossa tai toimesta on odo-tettavissa erityistä hyötyä tai vahinkoa toiselle osapuolelle. Liitetietojen ilmoi-tusvelvollisuuden piiriin ei lähtökohtaisesti kuuluisi määräysvaltaa tai huomattavaa vaikutusvaltaa.



tavaa vaikutusvaltaa käyttävien henkilöiden läheisten henkilöiden (perheenjäsenten) kanssa tehdyt liiketoimet. Intressitoimet on kuitenkin suositeltavaa kuvata mahdollisimman kattavasti kunnan toiminnan läpinäkyvyyden varmistamiseksi. [2016]

Intressitahoilla tarkoitetaan oikeushenkilöä, joka on kunnan kanssa:

- 1) määräysvaltasuhteessa; tai
- 2) osakkuusyhteyssuhteessa.

Intressitahoihin luetaan lisäksi:

- 1) kunnanjohtaja;
- 2) kunnanhallituksen jäsen ja varajäsen; sekä
- 3) kunnan muiden toimielinten puheenjohtajat ja varapuheenjohtajat sekä johtavat viranhaltijat.

Intressitahot tulee kuitenkin arvioida aina tapauskohtaisesti, joten intressitahojen määritelmä voi kunnan harkinnan mukaan olla edellä mainittua määritelmää laajempi. [2016]

Liitetieto on esitettävä ensimmäisen kerran vuoden 2017 tilinpäätöksessä. [2016]

#### Esimerkkejä

Kunta on antanut kokonaan omistamalleen Tytäryhteisö A:lle 1 500 000 euron rahanlainan, josta 31.12.20xx on avoimena 1 400 000 euroa. Lainasta ei peritä korkoa eikä sille ole saatu turvaavaa vakuutta. Kyse on ennen kuntalain 2015 voimaantuloa annetusta lainasta. Kunnan arvion mukaan lainaan ei sisälly merkittävää taloudellista riskiä.

Kunta on antanut tilikaudella tytäryhteisö B:lle avustusta 150 000 euroa.

Kunta on myynyt tytäryhteisö C:lle tilikaudella talous- ja henkilöstöhallinnonpalveluja 120 000 eurolla. Palvelujen myynnissä on käytetty 90 päivän maksuaikaa, mikä poikkeaa tavanomaisesti käytetystä 14 päivän maksuajasta. Tilinpäätöshetkellä avoimia myyntisaamisia on yhteensä 40 000 euroa, joista erääntyneitä 15000 euroa.

Kunnanjohtajan kanssa on x.x.xxxx solmittu kuntalain mukainen johtajasopimus, jossa on sovittu x euron suuruisesta erokorvauksesta.

Kunta on tehnyt maankäyttösopimuksen kunnanhallituksen jäsenen kanssa. Kaavoitussopimuksen arvo on x euroa. Maankäyttösopimus on tehty tavanomaisin ehdoin. Hallituksen jäsen ei ole osallistunut asiaa koskevaan päätöksentekoon kunnassa.

Kunta on vuokrannut liiketilaa x-kiinteistöyhtiöltä. X-toimielimen varapuheenjohtaja omistaa kiinteistöyhtiön osakekannasta 30 %. Vuokrasopimuksen mukainen vuokra on noin 10 % markkinaehtoista vuokraa alhaisempi. Varapuheenjohtaja ei ole osallistunut asiaa koskevaan päätöksentekoon kunnassa.

Konsernin lähipiiriin/intressipiiriin kanssa ei ole ollut tavanomaisesta poikkeavia liiketoimia. [2016]

## 9. Liitetietosite

Tilinpäätöksen liitetiedon tulee perustua sen sisällön yksityiskohtaisesti todentavaan tositteeseen (*liitetietosite*), jollei sen perusta muuten ole ilmeinen (esimerkiksi luku suoraan taseesta tai tilinpäätöksen esittämistä ja laatimistapaa koskevat periaatteet). Liitetiedon ja sen todentavan liitetietositteen välisen yhteyden tulee olla vaikeuksitta todettavissa. (KPL 2:5b §). Liitetietojen perustana on oltava asiakirja tai laskelma, joka voi olla ulkopuoliselta saatu asiakirja, kuten vastuusitoumuksia todentava laskelma. Tosite voi olla myös itse laadittu, kuten laskelmakiinteistöinvestoinnin arvonlisäveron palautusvastuusta. Liitetietositteita käsitellään ja säilytetään kuten kirjanpidon tositteita. Tämä tarkoittaa mm. tositteen numerointia ja varmentamista. [2016]