



# Kunnan talouden suunnittelu ja seuranta

## Talousarvio talouden ohjauskeinona

Johanna Rinne

OPINNÄYTETYÖ  
Marraskuu 2020

Liiketalouden koulutusohjelma  
Oikeudellinen asiantuntijuus

## TIIVISTELMÄ

Tampereen ammattikorkeakoulu  
Liiketalouden koulutusohjelma  
Oikeudellinen asiantuntijuus

RINNE, JOHANNA:  
Kunnan talouden suunnittelu ja seuranta  
Talousarvio talouden ohjauskeinona

Opinnäytetyö 53 sivua  
Marraskuu 2020

---

Opinnäytetyön tavoitteena oli luoda Pirkkalan kunnan taloussuunnittelutyötä helpottamaan kokonaisuus, joka sisältää selvityksen käytännön työstä sekä olennaisimmat osat taloussuunnitteluun vaikuttavista säädöksistä. Tavoitteena oli myös muodostaa kokonaiskuva kuntien yleisimmistä talouden ohjauskeinoista ja kunnallistalouteen vaikuttavista tahoista. Tarkempaan tarkasteluun nostettiin kunnan talousarvion ja -suunnitelman sisältö ja laatiminen sekä käsiteltiin talousarvion toteutumisen seurantaa. Tutkimusmenetelminä käytettiin lainopillista tutkimusta sekä omaa havainnointia ja kokemuksia aiheesta. Tiedon keruu perustui jo olemassa olevaan aineistoon ja työ oli teoreettinen kuvaus aiheesta.

Kuntien taloussuunnitteluun vaikuttavia säännöksiä löytyi useista eri laeista ja asetuksista sekä kuntasektoriin vaikuttavien tahojen ohjeista ja suosituksista. Kuntien talouden ohjauskeinoja olivat muun muassa talousarvion täytäntöönpano-ohjeet, talousarvion toteutumisen seuranta ja raportointi, talousarvio sekä muutostalousarvio. Kunnan talousarvio noudatti hyvin pitkälle eri tahoilta annettuja ohjeita, määräyksiä ja malleja. Talousarvion toteutumisen seuranta taas oli vapaamuotoisempaa ja siihen liitettiin usein muutakin, kuin minimivaatimukset täyttävät tiedot.

Laadullisesti parhaaseen lopputulokseen talousarvion laadinnassa päästään, kun talousarvioprosessia ja toimialoilta kerättyjä tietoja hallitaan keskitetysti ja tarkastellaan kriittisesti. Talousarvion toteutumisen seurannassa ja siitä raportointaessa on tärkeää pitää mielessä, miksi ja kenelle raportoidaan. Hyvä raportointi on tiedon analysoimista ja perustelua selkeästi esittäen, ei vain olemassa olevan tiedon keräämistä ja dokumentoimista.

Opinnäytetyötä voi alkuperäisen tarkoituksensa mukaisesti hyödyntää kunnan taloussuunnittelussa ja talousarvion valmistelussa tulevaisuudessa. Erityisesti työ hyödyttää kunnan talousarvion kokonaisuudesta vastaavia. Opinnäytetyön perusteella on helppo laatia kunnalle myös kevyempi, tiivistetty ohjeistus aiheeseen liittyen.

## **ABSTRACT**

Tampere University of Applied Sciences  
Degree Programme in Business Administration  
Legal Expertise

RINNE, JOHANNA:  
Municipal Financial Planning and Monitoring  
Budget as a Tool for Economic Governance

Bachelor's thesis 53 pages  
November 2020

---

The purpose of the thesis was to study the legislation and other guidelines related to municipal financial planning. The purpose was also to study and present the practical implementation of financial planning in the municipality of Pirkkala. The thesis dealt in particular with the preparation of the municipal budget and the monitoring of budget implementation. The research methods used in the thesis were legal research and the author's own experience. The thesis was based on already existing material and the thesis was a theoretical description of the topic.

The provisions affecting municipal financial planning could be found in several different laws and regulations, as well as in the instructions and recommendations of parties affecting the municipal sector. Municipalities also has their own economic instruments. The municipal budget was the municipality's most important means of controlling the economy. The municipal budget followed instructions and regulations issued by various parties. Monitoring the implementation of the budget was more informal and it often included more than minimum requirements.

The municipal economy is strictly regulated. Managing the municipality's finances requires good management and IT skills. The information must be handled in a timely and correct manner. The best outcome in budgeting is achieved when the budgetary process and the data collected from the sectors are managed centrally and critically examined. When monitoring and reporting on budget implementation, it is important to keep in mind why and to whom is reported. Good reporting is about analysing and justifying information, not just gathering and documenting existing information.

---

Key words: budget, municipal economy, budgetary process, budget monitoring

## SISÄLLYS

1	JOHDANTO .....	6
1.1	Opinnäytetyön tausta ja tarkoitus .....	7
1.2	Opinnäytetyön sisältö ja rakenne .....	7
1.3	Tutkimusmenetelmät ja aineisto.....	8
2	KUNTIEN TALOUSSUNNITTELUUN VAIKUTTAVAT SÄÄNNÖKSET .....	10
2.1	Kuntien taloussuunnittelun lähtökohdat.....	10
2.2	Kuntalaki .....	12
2.3	JHS 199 suositus .....	14
2.4	Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta .....	16
2.5	Talousarvion yhteys kirjanpitoon ja taloustilastoon .....	16
3	KUNNAN TALOUDEN OHJAUSKEINOT/PIRKKALAN KUNTA .....	18
3.1	Talousarvion täytäntöönpano-ohjeet.....	18
3.2	Muita talouden hoitoon liittyviä määräyksiä .....	18
4	KUNNAN TALOUSARVIO JA -SUUNNITELMA .....	20
4.1	Taloussuunnittelun tehtävät ja periaatteet.....	20
4.2	Talousarvion ja -suunnitelman rakenne ja sisältö .....	23
4.2.1	Talousarvion yleisperustelut .....	23
4.2.2	Kuntastrategia ja palvelusuunnitelmat .....	24
4.2.3	Käyttötalousosa .....	25
4.2.4	Tuloslaskelmaosa.....	26
4.2.5	Investointiosa .....	27
4.2.6	Rahoitusosa .....	28
4.3	Talousarvion sitovuus ja toteutumisen seuranta .....	28
4.4	Talousarvion ja -suunnitelman valmistelu, hyväksyminen ja täytäntöönpano .....	32
5	TALOUSARVIO JA -SUUNNITELMA PROSESSINA - PIRKKALAN KUNTA.....	34
5.1	Suunnittelukehys.....	34
5.2	Laadintaohjeet.....	34
5.3	Toimielinten talousarvio ja -suunnitelmaehdotukset.....	35
5.4	Talousarvio ja -suunnitelmaehdotuksen hyväksyminen .....	36
5.5	Käyttösuunnitelmien hyväksyminen .....	37
5.6	Talousarvion sitovuus .....	37
5.7	Muutokset talousarvioon .....	38
5.8	Taloushallinnon rooli talousarvioprosessissa .....	38

6	TALOUSARVION SEURANTA/RAPORTOINTI .....	40
6.1	Talousarvion toteutumisen seuranta tilinpäätöksessä .....	40
6.2	Talousarvion seuranta ja raportointi puolivuositain/ .....	42
	neljännesvuositain .....	42
6.3	Talousarvion seuranta ja raportointi kuukausittain .....	43
6.4	Talousarvion seuranta ja raportointi Pirkkalan kunnassa .....	43
7	POHDINTA .....	50
	LÄHTEET .....	52

## 1 JOHDANTO

”Kunnat ja kuntayhtymät käyttävät noin 44 miljardia euroa vuodessa palvelujen järjestämiseen ja kuntalaisten hyvinvoinnin edistämiseen. Menoista noin puolet katetaan verotuloilla, neljäsosa maksu- ja myyntituloilla ja vajaa viidennes valtionosuuksilla.” (Kuntaliitto: talous n.d.).

Osa kuntien tehtävistä aiheutuu perustuslakiin sisältyvistä perusoikeussäännöksistä (Harjula & Prättälä 2020). Muun muassa koulutus-, päiväkotij- ja terveyspalvelujen järjestäminen ovat tällaisia tehtäviä. Kunnille ei voida asettaa uusia tehtäviä tai ottaa pois tehtäviä muuta kuin säätämällä siitä lailla (perustuslaki 121.2 §; HE 309/1993 vp s.26).

Kuntien tehtävänä on siis vastata lakisääteisten palvelujen järjestämisestä. Perustuslakia koskevan hallituksen esityksen mukaan (HE 1/1998 vp) kunnat voivat ottaa myös hoidettavakseen muitakin kuin lakisääteisiä palveluja ja niihin liittyviä tehtäviä. Kunnat vastaavat itse palveluihin liittyvien tehtävien organisoinnista ja palvelujen tuottamisesta sekä talouden suunnittelusta.

Yksittäisen kunnan talouden hoitaminen on haasteellista etenkin jatkuvasti muuttuvissa tilanteissa. Kunnan on turvattava varojen riittävyys lakisääteisiin tehtäviin ja varat on myös kohdistettava oikein. Jotta tämä onnistuisi, on kunnan päättäjien osattava ennustaa niin kuntatalouden yleistä kehitystä, kuin myös oman kunnan talouden sekä palvelutarpeen tulevaa kehitystä.

Kuntien taloudenhoidosta on säädetty laeissa ja asetuksissa sekä muissa ohjeissa valtakunnallisesti. Lisäksi kunnat antavat omia ohjeitaan ja sääntöjään talouden ja toiminnan ohjaamiselle. Täyttääkseen lakisääteiset velvoitteensa ja hoitaakseen taloutta hyvin, on kunnilla oltava käytössään keinoja, joilla ohjataan taloutta ja toimintaa. Kuntien taloutta ohjaavia säännöksiä, ohjeita ja suosituksia antavat valtiovarainministeriö, kuntaliitto, kirjanpitolautakunnan kuntajaosto ja julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta JUHTA (lakkautettu 31.12.2019).

## 1.1 Opinnäytetyön tausta ja tarkoitus

Opinnäytetyön aihe valikoitui omasta työskentelystä taloushallinnon asiantuntijatehtävissä ja kunnan talousarvion valmistelun parissa. Taloussuunnittelu on haastavaa ja monenlaista osaamista vaativaa työtä, johon ei työn luonteesta ja laajuudesta johtuen ole olemassa yhteen tiettyyn aihepiiriin liittyvää ohjeistusta saatavilla. Mikäli talousarvion laadinnassa ja muussa taloussuunnittelussa halutaan päästä laadullisesti hyvään lopputulokseen, on oltava selvillä taustalla vaikuttavista säädöksistä ja ohjeista sekä osattava myös käyttää ja soveltaa niitä.

Opinnäytetyön tarkoituksena on luoda taloussuunnittelua ja erityisesti talousarvion laadintaa helpottamaan kokonaisuus, joka sisältää käytännön ohjeiden lisäksi myös olennaisimmat osat säädöksistä ja ohjeista. Lisäksi tarkoituksena on selvittää ja kuvata Pirkkalan kunnan talousarvioprosessin vaiheet ja toteuttaminen sekä kuvata talousarvion toteutumisen seuranta ja raportointia kunnassa. Työn tarkoituksena on helpottaa perehtymistä aiheeseen esimerkiksi henkilöstön vaihdos -tilanteissa. Opinnäytetyö syventää tekijän omaa osaamista ja sitä kautta on myös hyödyllinen työnantajalle.

## 1.2 Opinnäytetyön sisältö ja rakenne

Opinnäytetyön toisessa luvussa käsitellään taloussuunniteluun vaikuttavia säännöksiä sekä yleisiä ohjeita ja suosituksia. Tarkastelussa ovat erityisesti talousarvioon ja sen laadintaan liittyvät säännökset, mutta myös muita aiheeseen liittyviä säännöksiä käsitellään.

Kolmannessa luvussa kerrotaan Pirkkalan kunnan omista talouden ohjauskeinoista. Näitä ovat esimerkiksi talousarvion täytäntöönpano-ohjeet, talousarvion toteutumisen seuranta ja raportointi, talousarvio ja muutostalousarvio sekä muut tarvittaessa laadittavat erilliset ohjeistukset. Talousarvio on talouden ohjauskeinoista merkittävin, ja muut ohjauskeinot tukevat talousarvion laadintaa ja toteuttamista.

Talousarvio on kunnalle seuraavaksi kalenterivuodeksi laadittava suunnitelma kunnan toiminnan ja talouden tavoitteista, joita kunnan on toiminnassaan noudatettava. Talousarvion yhteydessä laaditaan myös taloussuunnitelma vähintään kolmeksi vuodeksi. Näistä ensimmäinen vuosi on talousarviovuosi. Talousarvioon otetaan toiminnan edellyttämät määrärahat ja tuloarviot sekä siinä osoitetaan, miten rahoitustarve katetaan, eli kuinka paljon toimintaa rahoitetaan esimerkiksi verotuloilla ja kuinka paljon tarvitaan lainaa.

Neljännessä luvussa perehdytään tarkasti kunnan talousarvioon ja -suunnitelmaan. Luvussa selvitetään taloussuunnittelun periaatteita sekä talousarvion ja -suunnitelman rakennetta ja sisältöä. Lisäksi käsitellään talousarvion sitovuutta, valmistelua, hyväksymistä ja täytäntöönpanoa sekä talousarvion toteutumisen seuranta. Tässä luvussa käsitellään aiempaa laajemmin talousarvioon vaikuttavaa lainsäädäntöä sekä muuta aineistoa.

Viidennessä luvussa kuvataan Pirkkalan kunnan talousarvioprosessin vaiheet sekä aikataulu. Luvussa selvitetään myös prosessin eri vaiheiden käytännön toteuttamistapoja ja vastuutahoja sekä kuvataan taloushallinnon rooli talousarvioprosessin aikana. Luvussa viitataan myös kunnan omiin sääntöihin ja ohjeisiin, joita talousarvion valmistelussa on huomioitava.

Talousarvion toteutumista on syytä seurata vuoden aikana vähintään neljännessä vuosittain. Talousarvion toteutumisen seuranta ja raportointi erotetaan kokonaan omaksi kokonaisuudekseen kuudennessa luvussa. Luvussa käsitellään ensiksi siihen liittyvä yleinen lainsäädäntö ja ohjeistus. Sen jälkeen kuvataan talousarvion toteutumisen seuranta ja raportointia Pirkkalan kunnassa sekä siihen liittyviä kunnan ohjeita ja sääntöjä.

### **1.3 Tutkimusmenetelmät ja aineisto**

Tutkimusmenetelmänä on lainopillinen tutkimus liittyen kunnan taloussuunnitelmaan. Myös jatkuva havainnointi sekä oma kokemus ja tietämys aiheesta ovat suuressa osassa tutkimuksen aikana. Tiedon keruu perustuu jo olemassa olevaan aineistoon ja tietoon, ja työ on lähinnä teoreettinen kuvaus aiheesta.

Keskeisenä aineistona työssä ovat kuntaliiton suositukset ja ohjeistukset, kunnan sisäiset ohjeet ja kuntalaki. Tiedon lähteenä käytetään Pirkkalan kunnan talousarvioita ja -suunnitelmia, talousarvion seurantaraportteja sekä muuta kunnan aineistoa. Työssä käytetään myös valtiovarainministeriön aineistoa sekä tutkitaan eri lakeja ja asetuksia, hallituksen esityksiä sekä aiheeseen liittyvää kirjallisuutta.

## 2 KUNTIEN TALOUSSUNNITTELUUN VAIKUTTAVAT SÄÄNNÖKSET

Kuntien taloussuunnitteluun ja sitä kautta talousarvion laadintaan vaikuttavat kuntasektorin ohjeiden taustalla useat valtion- ja EU:n tasoiset säädökset. Kansalliset säädökset laaditaan EU:n säännösten ohjaamina. Kansallisia säädöksiä ovat esimerkiksi eduskunnan säätämät lait ja valtioneuvoston asetukset. Kansallisten säädösten soveltamiseen ohjeistusta antaa muun muassa valtiovarainministeriö sekä kuntaliitto esimerkiksi laatimalla ohjeita ja suosituksia. Kuntien taloussuunnittelussa tulee ottaa huomioon myös lakeja, jotka eivät suoraan koske kuntien taloutta. Tässä luvussa tuodaan esiin kuntien taloussuunnittelun lainsäädännöllinen perusta.

### 2.1 Kuntien taloussuunnittelun lähtökohdat

Kuntien taloussuunnittelusta säädetään korkeimmillaan EU:n tasolla. Harjulan ja Prättälän (2020) mukaan Euroopan unionin vaikutus Suomen kuntiin voi aiheutua suoraan lainsäädännön, asetusten ja direktiivien kautta tai välillisesti esimerkiksi EU-tason strategioiden tai rahoitusohjelmien kautta.

Yksi EU tason vaikuttava säädös on budjettikehysdirektiivi (85/2011/EU), joka asettaa laatuvaatimuksia valtiovarainministeriön laatimalle kuntatalouden ennusteelle. Direktiivi sisältää julkisen talouden kehystä ja sen kattavuutta koskevia vaatimuksia. Direktiivin mukaan kansallisen suunnitelman tulee muun muassa sisältää julkisen talouden monivuotiset tavoitteet ja valtioneuvoston arvion keskipitkän aikavälin tavoitteiden saavuttamisesta (9 artikla 1 mom.). Direktiivin vaatimukset on pantu täytäntöön valtioneuvoston asetuksella julkisen talouden suunnitelmasta (120/2014). Asetus on annettu julkisen talouden monivuotisia kehyksiä koskevista vaatimuksista annetun lain (869/2012) 6 §:n nojalla.

Asetuksen mukaan valtioneuvosto laatii **julkisen talouden suunnitelman** vuosittain seuraavaksi neljäksi vuodeksi huhtikuun loppuun mennessä. Suunnitelma sisältää myös kuntataloutta koskevan osan. Kuntataloutta koskevassa osassa annetaan myös kuntatalouden rahoitusasemalle euromääräinen rajoite valtion

toimenpiteistä johtuvalle kuntataloudelle aiheutuvalle menojen muutokselle (valtioneuvoston asetus julkisen... 2-3 §).

Julkisen talouden suunnitelmaan sisältyy kehyspäättös, jonka perustana on asetusten lisäksi myös valtiontalouden kehusehdotukset, talousarvioehdotukset sekä toiminta- ja taloussuunnitelmien laadintaperiaatteista annettu valtioneuvoston päätös. Julkisen talouden suunnitelma otettiin käyttöön vuonna 2015, jonka myötä julkista taloutta on ohjattu aiempaa voimakkaammin. Julkisen talouden suunnitelma on koko julkisen talouden sisältävä hallituksen päätösasiakirja, joka sisältää myös kuntataloutta koskevan osan. Julkisen talouden suunnitelma koostaa valtioneuvoston julkista taloutta koskevan päätöksenteon yhteen ja kuvaa kehyslinjaukset sekä talousnäkymät valtiontaloudelle ja kuntataloudelle. (Kuntaliitto 2019: Julkisen talouden suunnitelma ja kuntatalousohjelma).

Julkisen talouden suunnitelmaa täydentää kuntien osalta valtiovarainministeriön laatima **kuntatalousohjelma**<sup>1</sup>, joka on laadittu valtion ja kuntien yhteismenettelyssä. Kuntatalousohjelma syventää valtion talousarviovalmistelun kuntataloutta koskevaa arviointia. Se arvioi kuntatalouden tilaa ja kuntien mahdollisuuksia selvittää peruspalvelujen järjestämisestä valtion talousarvioesityksen mukaisella rahoituksella. Kuntatalousohjelmassa esitetään myös valtiovarainministeriön kansantalousosaston kuntatalouden kehitysarvio kuntien kirjanpidon käsittein. (Kuntaliitto 2019: Julkisen talouden suunnitelma ja kuntatalousohjelma).

Kuntien talousarvion perustana on myös valtion talousarvio, jonka laatimista varten on annettu asetus valtion talousarviosta (1243/1992).

Asetuksen 1 §:n mukaan: Talousarvioesityksen valmistelun vaiheita ovat valtiontalouden kehusehdotusten laadinta ja valtioneuvoston päätös valtiontalouden kehysistä, virastojen ja laitosten talousarvioehdotusten laadinta, hallinnonalojen ja muiden talousarvioehdotusten laadinta, valtiovarainministeriön ehdotuksen laadinta eduskunnalle annettavaksi talousarvioesitykseksi sekä esitysehdotuksen käsittely valtioneuvoston yleisistunnossa.

---

<sup>1</sup> ohjelma, joka syventää julkisen talouden suunnitelman kuntataloutta koskevaa arviointia. Kuntatalousohjelma on haettavissa kuntaliiton kotisivuilta [www.kunnat.net//kuntatalous](http://www.kunnat.net//kuntatalous)

Asetuksessa säädetään valtion talousarvion laadinnasta ja rakenteesta, toiminta- ja taloussuunnitelman laadinnasta ja rakenteesta sekä talousarvion toimeenpanosta. Asetuksessa on säännökset myös maksuliikkeen ja kirjanpidon hoitamisesta sekä seurantajärjestelmien käytöstä.

Laissa julkisen hallinnon tiedonhallinnasta (tiedonhallintalaki 906/2019) säädetään viranomaisten tietoaineistojen yhdenmukaisesta hallinnasta. Tiedonhallintalain 3 §:n mukaan lakia sovelletaan tiedonhallintaan ja tietojärjestelmien käyttöön, joita on käytössä myös kuntien talouden hoitoa varten. Tiedonhallintalain 6 §:ssä säädetään julkisen hallinnon tietovarantojen yhteen toimivuuden yleisestä ohjauksesta, joka on valtionvarainministeriön tehtävä. 7 §:n mukaan valtionvarainministeriön on myös huolehdittava valtion ja kuntien yhteistyön koordinoinnista tämän lain tarkoitusten toteuttamisen edistämiseksi.

## **2.2 Kuntalaki**

Tärkein kuntia koskeva laki on kuntalaki (kuntaL 410/2015), josta löytyy säännöksiä myös taloussuunnittelua ja talousarvion laadintaa koskien. Kuntalain taloutta koskevat säännökset on koottu pääosin kuntalain 110-120 pykäliin. Harjulan ja Prättälän (2020) mukaan kuntalaki on kunnallishallintoa koskeva yleislaki, jonka erityislakien säännökset syrjäyttävät ristiriitatilanteissa. Suhteessa taas hallinnon yleisiin säännöksiin kuntalaki on erityislain asemassa ja ristiriitatilanteessa syrjäyttää nämä. Erityislakia ja yleislakia sovelletaan kuitenkin usein rinnakkain. Kuntalain 2 §:n mukaan kuntalakia sovelletaan kunnan hallinnon ja talouden järjestämiseen, jollei lailla toisin säädetä.

Kuntalain 109 §:n mukaan kunnilla on velvoite julkaista talousarvio ja -suunnitelmatiedot yleisessä tietoverkossa. Kuntalain 110 §:ssä säädetään talousarvion ja -suunnitelman valmistelusta, rakenteesta, sisällöstä ja sitovuudesta. Sen mukaan kunnan valtuuston on vuoden loppuun mennessä hyväksyttävä talousarvio seuraavaksi kalenterivuodeksi sekä taloussuunnitelma vähintään kolmeksi vuodeksi. Taloussuunnitelman ensimmäinen vuosi on talousarviovuosi. 110 §:n mukaan ta-

lousarvion ja -suunnitelman on myös toteutettava kuntastrategiaa<sup>2</sup>. Kunnat määrittelevät kuntastrategian toteutumisen arvioinnin ja seurannan kuntastrategiasaan.

Kuntalain 110.3 §:n vaatimuksena talousarviolle on, että talousarvioon sisällytetään toiminnan tavoitteiden ja tehtävien edellyttämät määrärahat ja tuloarviot. Lisäksi osoitetaan, miten rahoitustarve katetaan. Talousarviossa ja -suunnitelmassa on oltava käyttötalous- ja tuloslaskelmaosa sekä investointi- ja rahoitusosa (kuntaL 110.4 §). Mikäli kunnan taseessa on alijäämää, on taloussuunnitelmaan sisällytettävä toimenpiteet, joilla alijäämä katetaan neljän vuoden kuluessa (kuntaL 110.3 §).

Kuntalain taloussäännösten yhtenä periaatteena talouden suunnittelussa ja seurannassa on laskelmien yhdenmukainen rakenne, jolloin ne ovat keskenään vertailukelpoisia. Kuntalain 113 §:n mukaan kunnan tilinpäätökseen kuuluu muun muassa talousarvion toteutumisvertailu, joten jo talousarvion laadinnassa tämä tulee ottaa huomioon. Talousarvion laskelmien rakenteet ja tietosisällöt tulee olla yhtenevät talousarviossa ja tilinpäätöksessä.

Kuntalain eri säännökset korostavat tavoitteiden merkitystä ja noudattamista. Valtuusto ylimpänä toimielimenä päättää kunnan ja kuntakonsernin toiminnan ja talouden keskeisistä tavoitteista ja määrärahojen ja tuloarvioiden on liityttävä tavoitteisiin. Lisäksi kunnanhallituksen on toimintakertomuksessa annettava selvitys tavoitteiden toteutumisesta. Kuntalaki velvoittaa myös kuntien tarkastuslautakuntia arvioimaan tavoitteiden toteutumista. (KuntaL 14 §, 110 §, 113 §).

Kuntalain 121.2 §:n mukaan tarkastuslautakunnan tehtävänä on muun muassa arvioida valtuuston asettamien tavoitteiden toteutumista. Kuntalain 90 §:n mukaan valtuusto hyväksyy hallintosäännön, jossa annetaan tarpeelliset määräykset muun muassa kunnan taloushoidosta. Kunnan talouden hoidosta vastaa kunnanhallitus (kuntaL 39 §), eli se vastaa myös talousarvion valmistelusta.

---

<sup>2</sup> Strategia, jolla valtuusto päättää kunnan toiminnan ja talouden pitkän aikavälin tavoitteista, ja jonka mukaisesti kuntaa johdetaan (kuntalaki 37 ja 38 §).

Kuntalain 125 §:stä ilmenee, että tilivelvollisia ovat toimielinten jäsenet ja asianomaisen toimielimen tehtäväalueen johtavat viranhaltijat. Hallituksen esityksessä kuntalaiksi (HE 268/2014, 125 §:n yksityiskohtaiset perustelut) on todettu, että asianomaisen toimielimen tehtäväalueen johtavia viranhaltijoita ovat toimielinten esittelijät ja itsenäisestä tehtäväkokonaisuudesta vastaavat viranhaltijat ainakin silloin, kun he ovat suoraan toimielimen alaisia.

Tilivelvollisella tarkoitetaan siis sitä, että viranhaltija vastaa oman tehtäväkokonaisuutensa taloudesta ja toiminnasta. Tilivelvollinen vastaa omasta ja alaistensa tekemisistä ja tekemättä jättämisistä. Tosin tämä vastuu viranhaltijalle kuuluisi jo asemansakin puolesta. Tilivelvollisuuden myötä toiminta menee valtuuston arvioitavaksi ja viranhaltijaan voidaan kohdistaa muistutus tilintarkastajan antamassa tilintarkastuskertomuksessa ja viranhaltijalle voidaan myöntää tai olla myöntämättä vastuuvapaus. Kuntalain 125 §:n mukaan tilintarkastuskertomuksessa on tilivelvollista kohtaan tehtävä muistutus, mikäli kunnan hallintoa tai taloutta on hoidettu vastoin lakia tai valtuuston päätöksiä, eikä virhe tai aiheutunut vahinko ole vähäinen.

### **2.3 JHS 199 suositus**

JUHTA - Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta on antanut talousarvion laatimista varten suosituksen: JHS<sup>3</sup> 199 Kuntien ja kuntayhtymien talousarvio ja -suunnitelma. Suositusta soveltavat kunnat ja kuntayhtymät sekä sellaiset palveluntarjoajat, jotka vastaavat kuntien tai kuntayhtymien lakisääteisestä talousraportoinnista (JHS 199 Kuntien... 2019, 2).

Suositukseseen sisältyvät valtiovarainministeriön toimeksiannosta kerättävät tiedot sekä kirjanpitolautakunnan kuntajaoston tilinpäätös- ja toimintakertomusyleisohjeen mukaiset talousarvion toteutumisvertailut. JHS 199 suosituksessa määritellään kuntien talousarvioille yhteinen rakenne ja sitä kautta edistetään kuntalain 109 §:n luomaa velvoitetta julkaista talousarvio ja -suunnitelmatiedot yleisessä

---

<sup>3</sup> Julkishallinnon suositus, julkishallinnossa käytettäväksi tarkoitettu yhtenäinen menettelytapa, määrittely tai ohje (laki julkisen hallinnon tietohallinnon ohjauksesta, 634/2011, 5 §).

tietoverkossa. Tietojen yhdenmukaisuutta tarvitaan erityisesti kuntatalousohjelman kehittämiseen liittyen, jonka myötä kuntien talousarviot, tilinpäätökset ja osavuositoteumat raportoidaan julkisesti samanaikaisesti ja samalla tarkkuudella. (JHS 199 Kuntien... 2019, 2).

JHS 199 suosituksessa on kolme suositusta kuntien talousarvion laatimiselle. Ensimmäinen suositus koskee valtiovarainministeriön toimeksiannosta kerättäviä tietoja. Toimeksiannon mukaan kunnan talousarviota ja -suunnitelmaa koskevat tiedot kerätään ulkoisena siten, että liikelaitokset sisältyvät lukuihin. Kuitenkin taloustilastoa ja kunnan omaa seuranta varten kunnan on laadittava laskelmat myös siten, että ne sisältävät myös sisäiset erät. (JHS 199 Kuntien... 2019, 3).

Toinen suositus koskee talousarvion toteutumisvertailua. Suosituksessa viitataan edellisessäkin luvussa mainittuun kuntalain 113 pykälään, jonka mukaan tilinpäätökseen kuuluu muun muassa talousarvion toteutumisvertailu. Suositus viittaa myös kirjanpitolautakunnan kuntajaoston antamaan yleisohjeeseen kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta, jota käsitellään tarkemmin tämän työn otsikon 4.3. alla. (JHS 199 Kuntien... 2019, 4). Kolmantena kohtana suosituksissa viitataan kyseisen suosituksen liitteenä olevaan käsikirjaan kuntien ja kuntayhtymien talousarvion ja -suunnitelman laatimisesta. (JHS 199 Kuntien... 2019, 5).

### **JHS 199 Liite 1, käsikirja**

JHS 199 suosituksen käsikirja on kunnan talousarvion ja -suunnitelman laatimisessa tärkein työkalu. Käsikirjassa on tarkat kuvaukset talousarvion ja -suunnitelman eri osien sisällöstä ja se on soveltamisohje talousarvion sitovien tietojen laatimiselle. Kunnat ja kuntayhtymät voivat soveltaa ohjeistusta omien tietojärjestelmiensä ja organisaationsa mukaisesti.

Kyseessä on alun perin kuntaliiton vuonna 2011 antama suositus kunnan ja kuntayhtymän talousarvion ja -suunnitelman laatimisesta, joka siirrettiin vuonna 2016 JHS 199:n liitteeksi, ohjaavaksi käsikirjaksi. Suositus palautui kuntaliitolle takaisin vuonna 2020 ja se on tarkoitus päivittää vielä vuoden 2020 aikana. Tämän työn tekohetkellä kuntaliiton päivitystä asiakirjaan ei ole vielä saatavilla, joten työssä hyödynnetään nykyistä versiota. Käsikirjan sisältöä avataan tarkemmin tämän

työn kappaleessa 4, joka käsittelee kunnan talousarvion ja -suunnitelman rakennetta ja sisältöä.

## **2.4 Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta**

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto<sup>4</sup> antaa ohjeita kuntatalouden hoitamiseen. Kunnan tulee noudattaa kuntajaoston ohjeita (HE 268/2014, 67 §:n yksityiskohdaiset perustelut). Kuntajaosto on antanut yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta. Kuntalain 110.5 §:n mukaan kunnan toiminnassa ja taloudenhoidossa on noudatettava talousarviota. Yleisohjeessa on annettu ohjeet talousarvion toteutumisvertailusta tilinpäätöksen yhteydessä. Ne löytyvät yleisohjeen kappaleesta 4. Ohjeessa on esitetty tilinpäätöksessä esitettävät talousarvion toteutumisvertailut taulukkoina. Toteutumisvertailussa seurattavia asioita ovat määrärahojen ja tuloarvioiden toteutumisen lisäksi myös toiminnallisten tavoitteiden toteutuminen. Yleisohjeen talousarvion toteutumisen seurantaan liittyviä ohjeita ja muita säännöksiä käsitellään tarkemmin tämän työn luvussa 7.

## **2.5 Talousarvion yhteys kirjanpitoon ja taloustilastoon**

Talousarviolla on kiinteä yhteys kirjanpitoon. Koska talousarvion toteutumista on seurattava tilinpäätöksessä, tulee kirjanpito jo talousarviovaiheessa järjestää siten, että tämä on mahdollista. Talousarviossa myös noudatetaan kirjanpidon suoriteperustetta määrärahojen ja tuloarvioiden arvioimisessa, eli kirjanpitokäytäntö ohjaa menojen ja tulojen merkitsemistä myös talousarviossa. (JHS Kuntien ja... 2016, 10; Ala-Aho, Leppänen & Oulasvirta 2019).

---

<sup>4</sup> Taho, joka antaa kunnille ja kuntayhtymille ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolain ja kuntalain 113 - 116 § soveltamisesta (kuntalaki 112 §).

Talousarviossa kaikista taloustapahtumista käytetään käsitteitä meno ja tulo. Menoja ovat toimintamenojen lisäksi myös esimerkiksi investointimenot ja lainanlyhennykset. Tuloja ovat esimerkiksi verotulot, valtionosuudet, korkotulot, lainanotto ja toimintatulot (maksu-, myynti- ja muut tulot). (JHS Kuntien ja... 2016, 10).

Talousarviotietoja kerätään kunnilta valtiovarainministeriön toimeksiannosta kuntatalousohjelmaa varten. Tiedot kerätään ulkoisen talousarvion mukaisena, eli sisäiset erät on pystyttävä talousarviossa erottelemaan. Tämä tapahtuu myös kirjanpidon tunnisteilla. (JHS Kuntien ja... 2016, 10).

Kuntalain 112 §:ssä säädetään, että kunnan kirjanpitovelvollisuuteen, kirjanpitoon ja tilinpäätökseen sovelletaan kuntalain säännösten lisäksi kirjanpitolakia. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolain ja kuntalain 113-116 §:n ja 120 §:n soveltamisesta. Kuntajaosto on antanut yleisohjeita koskien tiettyjä kokonaisuuksia (esim. tilinpäätös) sekä yksittäisiä kysymyksiä koskevia lausuntoja. Nämä ovat osa hyvää kirjanpitoa, jota on kirjanpitolain 3 §:n mukaan noudatettava. (Ala-Aho ym. 2019).

### **3 KUNNAN TALOUDEN OHJAUSKEINOT/PIRKKALAN KUNTA**

Talouden ohjauskeinoina Pirkkalan kunnassa ovat muun muassa talousarvion täytäntöönpano-ohjeet, talousarvion toteutumisen seuranta ja raportointi, talousarvio ja muutostalousarvio. Myös useissa muissa kunnan ohjeissa on taloussuunniteluun ja talousarvion ja -suunnitelman laadintaan liittyvää ohjeistusta. Talousarviota ja -suunnitelmaa käsitellään omana kokonaisuutenaan kappaleessa neljä.

#### **3.1 Talousarvion täytäntöönpano-ohjeet**

Kunnanhallitus antaa talousarvion perusteella vuosittain erilliset talousarvion täytäntöönpano-ohjeet. Ohjeet sisältävät muun muassa jatkuvassa talouden hoitamisessa noudatettavia määräyksiä, toimintaperiaatteita ja euromääräisiä rajoituksia. Ohjeissa määrätään muun muassa talousarviomuutosten käsittelystä, hankintojen suorittamisesta, osto- ja myyntilaskujen käsittelystä ja käteiskassojen hoitamisesta. Ohjeissa on luetteloitu myös kunnan erilaiset ja maksut ja niistä määräävät toimielimet ja viranhaltijat. Ohjeessa on määräykset myös kunnan sisäisten tilaisuuksien järjestämisestä taloudellisesti.

#### **3.2 Muita talouden hoitoon liittyviä määräyksiä**

Talousarvion täytäntöönpano-ohjeen lisäksi talouden hoitoon liittyviä määräyksiä on myös kunnan hallintosäännössä, talousarviossa, kuntien hankintaohjeessa ja ohjeissa vieraanvaraisuudesta, eduista ja lahjoista. Kuntalain 90 §:n mukaan valtuusto hyväksyy hallintosäännön, jossa annetaan tarpeelliset määräykset muun muassa kunnan talouden hoidosta.

Pirkkalan kunnan hallintosäännön mukaan johtaminen perustuu valtuuston muiden päätösten ohella taloussuunnitelmaan ja talousarvioon. Valtuusto vastaa kunnan toiminnasta ja taloudesta ja käyttää kunnan päätösvaltaa sekä siirtää toimivaltaansa hallintosäännön määräyksillä. Kunnanhallitus vastaa valtuuston

päätösten valmistelusta, täytäntöönpanosta ja laillisuuden valvonnasta sekä johtaa kunnan toimintaa, hallintoa ja taloutta. Kuntaa johtaa valtuuston valitsema pormestari, joka valitaan varsinaisista valtuutetuista valtuuston toimikaudeksi ja joka johtaa kunnan hallintoa, taloudenhoitoa ja muuta toimintaa. (Hallintosääntö 1:2 §).

Hallintosäännön kahdeksannessa luvussa ovat taloudenhoitoa koskevat määräykset. Siinä määritellään muun muassa talousarvion täytäntöönpanoa, toiminnan ja talouden seuranta ja talousarvion sitovuutta koskevat ohjeet. Kahdeksannesta luvusta löytyvät säännökset myös rahatoimen hoitamisesta (lainanotto, antolainaus, sijoitukset), maksuista päättämisestä ja määrärahojen käyttövaltuuksista euromääräisine rajoineen.

Hankinnoissa pitää hallintosäännössä olevien määrärahan käyttövaltuuksien lisäksi huomioida myös kunnan hankintaohje ja talousarvio. Hankintaohjeessa on lähinnä hankintamenettelyyn liittyvää ohjeistusta pohjautuen hankintalainsäädäntöön. Hankintaohjeen on antanut kuntien hankintapalvelut KuHa Oy. Kunnan ohjeissa vieraanvaraisuudesta, eduista ja lahjoista määrätään vieraanvaraisuuden vastaanottamisesta ja osoittamisesta.

Kaikista keskeisin kunnan talouden ohjauskeinoista on vuosittain seuraavalle vuodelle laadittava talousarvio, jonka puitteissa kunnan talous on pyrittävä järjestämään. Talousarviota käsitellään tarkemmin seuraavassa luvussa.

## 4 KUNNAN TALOUSARVIO JA -SUUNNITELMA

Kunnat laativat vuosittain talousarvion seuraavalle vuodelle sekä taloussuunnitelman seuraaville (vähintään) kolmelle vuodelle. Kunnan talousarvion ja -suunnitelman laatimisessa on otettava huomioon useita eri lakeja ja muita säännöksiä ja ohjeita. Taloussuunnitteluun vaikuttavia säännöksiä, ohjeita ja suosituksia antavat muun muassa valtiovarainministeriö, kuntaliitto, kirjanpitolautakunnan kuntajaosto ja julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta JUHTA (lakkautettu 31.12.2019). Kuntalain ohella talousarvion valmistelua ohjaavat myös useat muut lait. Näiden lisäksi kuntien omat valtuustot ja hallitukset antavat tarkempia ohjeita talousarvion laatimiselle. Lakeja, ohjeita ja sääntöjä käsiteltiin pintapuolisesti luvussa kaksi. Tässä luvussa paneudutaan syvemmin talousarviota ja -suunnitelmaa koskevaan sääntelyyn sekä talousarvion rakenteeseen ja sisältöön.

### 4.1 Taloussuunnittelun tehtävät ja periaatteet

#### Talousarvion tehtävät

Taloussuunnittelun tehtävänä on tavoitteiden asettaminen, kunnan strategiset tavoitteet, resurssien jako tehtäville ja hankkeille ja toiminnan ja investointien rahoitus. Suunnitelmat tulee tehdä siten, että ne turvaavat kunnan tehtävien hoitamisen. Toisaalta suunnitelmissa on otettava huomioon kunnan talouden velvoitteet ja vastuut ja suunnitelmien on oltava myös realistisia. (JHS 199 Kuntien ja... 2016,11).

Lähtökohtana talouden suunnittelussa ovat kunnan strategiassa toiminnalle asetetut tavoitteet, arvioidut toimintaympäristön muutokset (esim. väestö tai elinkeinojen kehitys) ja ennakoitujen talouden kehitysnäkymät. Mahdollisten tytäryhteisöjen toiminta ja talous tulee kytkeä tavoitteiden avulla tiiviisti kunnan strategiaan. (JHS 199 Kuntien ja... 2016, 11). Ala-Ahon ym. (2019) mukaan talousarvion tavoitteiden asettaminen saattaa olla haastavaa, koska suuresta osasta palveluja säädetään lailla, eikä kunnilla ole resurssiensa puitteissa suuria mahdollisuuksia vaikuttaa palveluiden sisältöön.

Käsikirjan mukaan (JHS 199 Kuntien ja... 2016, 11) talousarviolla ja -suunnitelmalla on kunnassa kolme päätehtävää. Ensin asetetaan investointihankkeita ja palvelutoimintaa koskevat tavoitteet. Toiseksi arvioidaan menojen ja tulojen suuruus eri tehtäville ja hankkeille. Nämä arviot ovat sitovia määrärahoja ja tuloarvioita. Kolmanneksi osoitetaan, miten investoinnit ja varsinainen toiminta rahoitetaan.

Talousarvion menoista käytetään nimitystä määrärahat ja tuloista tuloarviot. Käsitteitä määräraha tai tuloarvio ei ole tarkemmin määritelty laissa. Harjulan ja Prättälän (2020) mukaan määräraha on valtuuston toimielimelle antama valtuutus varojen käyttämiseen, joka on euromäärältään ja käyttötarkoitukseltaan rajattu. Tuloarvio on vastaavasti valtuuston toimielimelle asettama tulotavoite.

### **Talousarvion periaatteet**

Taloussuunnittelun periaatteita ovat tasapainoperiaate, brutto- ja nettoperiaate, suorite- ja realisointiperiaate, täydellisyysperiaate ja kehysbudjetointiperiaate. (JHS 199 Kuntien ja... 2016, 17-18).

Tasapainoperiaatteen mukaan taloussuunnitelman on oltava tasapainossa tai ylijäämäinen (JHS 199 Kuntien ja... 2016, 17). Mikäli kunnan taseeseen kertyy alijäämää, on taloussuunnitelmaan yksilöitävä toimenpiteet sen kattamiseksi enintään neljän vuoden kuluessa (kuntalaki 110 §). Alijäämäisen taloussuunnitelman voi tehdä vain silloin, jos kunnan taseessa on ylijäämää. Mikäli kunta ei saa määräajassa katettua taseeseen kertynyttä alijäämää, käynnistetään arviointimenettely. Arviointimenettely voidaan käynnistää myös eräiden muiden kriteerien täyttyessä, jotka löytyvät kuntalain 118 pykälästä.

Talouden tasapainoperiaatteeseen sisältyy myös se, etteivät kunnan sitoumukset ja niihin liittyvät riskit saa ylittää sen voimavaroja, joten riskienhallinnan on toimitettava kunnissa. Tällaisia sitoumuksia voivat olla esimerkiksi lainatakaukset tai vakuudet yhteisöille, jotka eivät ole kunnan määräysvallassa. (JHS 199 Kuntien ja... 2016, 17; Harjula & Prättälä 2020). Lainojen, takausten tai muiden vakuuksien myöntämisestä ja niissä huomioitavista riskeistä säädetään kuntalain 129 §:ssä.

Kunnan taloudessa ei tavoitella varsinaisesti talouden ylijäämää, vaan menojen ja tulojen tasapainoa pidemmällä aikavälillä. Vuotuisen talousarvion ei tarvitse välttämättä olla tasapainossa (Heuru, Mennola & Ryyänen 2008, 293).

Bruttoperiaate tarkoittaa, että menot ja tulot budjetoidaan erikseen määrärahoina ja tuloarvioina. Bruttoperiaatetta käytetään esimerkiksi silloin, kun tehtävän menot eivät riipu siihen kohdistuvista tuloista tai kun tehtävä rahoitetaan pääosin verorahoituksella. Nettoperiaate taas tarkoittaa, että talousarviossa sitovuus määrätään tulojen ja menojen erotuksena. Esimerkiksi tehtävien kohdalla, jotka rahoitetaan pääosin palvelujen myynti- tai maksutuloilla, nettobudjetointi on tarkoituksenmukaista. (JHS 199 Kuntien ja... 2016, 18).

Menojen suoriteperiaate tarkoittaa, että talousarvioon ja -suunnitelmaan otetaan varainhoitovuoden aikana vastaanotetuista tuotannontekijöistä aiheutuvat tulot ja muut sellaiset menot, joiden suorittamiseen kunta on varainhoitovuoden aikana sitoutunut. Tulojen realisointiperiaate tarkoittaa, että talousarvioon ja -suunnitelmaan otetaan varainhoitovuoden aikana suoritteiden luovuttamisesta aiheutuvat ja muut lopullisesti kunnalle kuuluvat tulot. (JHS 199 Kuntien ja... 2016, 17).

Täydellisyysperiaatteella tarkoitetaan sitä, että kunnan talousarvioon on otettava kaikki tiedossa olevat menot ja tulot. Myös kunnan sisäiset ostot ja myynnit budjetoidaan, vaikka niihin ei liittyisi rahankäyttöä. (JHS 199 Kuntien ja... 2016, 17).

Kehysbudjetointiperiaatteesta kerrotaan käsikirjassa, että valtuustolla on harkintavalta päättää määrärahakokonaisuuksista. Pääsääntöisesti määräraha asetetaan tehtäväkohtaisena, mutta joissakin tapauksissa voidaan asettaa lautakunnalle tai palvelualueelle kokonaismääräraha useiden eri tehtävien hoitamiseen. (JHS 199 Kuntien ja... 2016, 17).

Edellisten periaatteiden lisäksi Harjula ja Prättälä (2020) mainitsevat yhtenä periaatteena myös vuotuis-periaatteen, joka ilmenee kuntalaista: "valtuuston on hyväksyttävä kunnalle seuraavaksi vuodeksi talousarvio" (KuntaL 110.1 §). Harjulan ja Prättälän (2020) mukaan kuntalaissa ei ole säännelty niin sanottua monivuotista menoa. Taloussuunnitelmassa ei myönnetä valtuustoa sitovasti määrärahaa useammalle vuodelle, vaan sitovuus koskee vain talousarviovuotta. Tämä

herättää kysymyksen, että miten kunta voi solmia sellaisia sopimuksia, joista aiheutuu menoja useammalle vuodelle? Harjulan ja Prättälän (2020) mukaan kunta voi kuitenkin sitoutua useamman vuoden menoihin sopimuksilla, kun toimieliemelle on annettu toimivalta tehdä esimerkiksi työsopimus tai vuokra- tai urakkasopimus. Valtuusto käytännössä antaa valtuuden solmia useamman vuoden mittaisia sopimuksia hyväksymällä talousarviossa tietyt taloudelliset puitteet esimerkiksi investoinneille ja henkilöstön ottamiselle.

## **4.2 Talousarvion ja -suunnitelman rakenne ja sisältö**

Kuntien talousarvio muodostuu käyttötalous- ja tuloslaskelmaosasta sekä investointi- ja rahoitusosasta (kuntaL 110.4 §). Taloussuunnitelmassa ja tilinpäätöksen toteutumisvertailussa noudatetaan samaa rakennetta (Harjula & Prättälä 2020). Käyttötalousosassa asetetaan palvelutavoitteet ja budjetoidaan niiden järjestämiseen vaadittavat menot ja tulot. Investointiosassa budjetoidaan pitkävaikutteisten tuotantovälineiden<sup>5</sup> hankinta, rahoitusosuudet ja omaisuuden myynti. Tuloslaskelmassa osoitetaan tulo-rahoituksen riittävyys käyttömenoihin ja poistoihin. Rahoitusosassa osoitetaan rahan lähteet ja käyttö. (JHS 199 Kuntien ja... 2016, 18-19; Harjula & Prättälä 2020).

### **4.2.1 Talousarvion yleisperustelut**

Talousarvioon tulee sisällyttää laskelmien ja eurojen lisäksi paljon myös muuta tietoa. Seuraavissa kappaleissa tarkastellaan talousarvion sisältövaatimuksia tarkemmin.

#### **Yleiset perusteet**

Talousarviokirjan alussa esitetään yleisperustelut. Yleisperusteita tarkastellaan kansantalouden, kuntatalouden sekä alueellisen ja oman kunnan kehityksen näkökulmista. Yleisperusteluissa käsiteltäviä asiakokonaisuuksia ovat muun muassa väestökehitys, työllisyystilanne, asuntojen rakentamistarve, suunnittelukaudelle ajoittuvat alueelliset kehittämishankkeet sekä elinkeinotoiminnan kehitys

---

<sup>5</sup> Pitkävaikutteisia tuotantovälineitä ovat esimerkiksi rakennukset, kiinteät rakenteet ja kalusto.

sekä alueellisesti että omassa kunnassa. Kuntia koskeva uusi lainsäädäntö tai lainsäädäntömuutokset ovat tärkeitä yleisperusteluissa esiintuvia seikkoja. Näiden asioiden lisäksi yleisperusteluissa on tarpeen esittää tapahtuneet muutokset ja kehittämistarpeet kuntien yhteistoiminnassa, kunnan hallinnossa ja organisaatiossa. (JHS 199 Kuntien ja... 2016, 19-20).

Pirkkalan kunnan talousarviossa nämä yleisperustelut esitetään ohjeen mukaisesti talousarviokirjan alussa otsikolla ”Talousarvion ja taloussuunnitelman yleiset lähtökohdat”. Luvussa kerrotaan kuntalaista löytyvät taloussuunnittelun säännökset sekä käsitellään lyhyesti yleistä taloudellista tilannetta ja kuntien toimintaympäristöä ja kuntatalouden näkymiä. Lisäksi kerrotaan Pirkkalan kunnan talouden lähtökohdista ja toimintaympäristöstä.

#### **4.2.2 Kuntastrategia ja palvelusuunnitelmat**

Talousarvion ja -suunnitelman laadinnan keskeisiä perusteita ovat valtuuston hyväksymä kuntastrategia ja palvelusuunnitelmat (KuntaL 110.2 §). Kuntastrategia esitetään yleensä tiivistettynä talousarvion ja -suunnitelman alussa. Siinä esitetään tavallisesti kunnan visio, arvot, eettiset periaatteet ja strategiset tavoitteet. Palvelusuunnitelmilla tarkennetaan strategian palvelujen kehittämistä koskevia linjauksia ja niillä pyritään turvaamaan kunnan palvelujen saatavuus ja riittävä palvelutaso. Palvelusuunnitelmien tiivistelmät voidaan ottaa talousarvion ja -suunnitelman alkuun kuntastrategian yhteyteen tai esittää ne kunkin palvelualueen budjettiosuuden alussa. (JHS 199 Kuntien ja... 2016, 20).

Kuntastrategiasta johdetaan myös muita suunnitelmia, kuten henkilöstö- ja elinkeinopolitiikat tai tasa-arvo-ohjelmat. Myös nämä esitetään tarpeellisessa laajuudessa kuntastrategian yhteydessä. Talousarvioon otettuja strategisia tavoitteita seurataan suunnittelukauden aikana mitattavilla tunnusluvuilla ja tavoitearvoilla. (JHS 199 Kuntien ja... 2016, 20).

Pirkkalan kuntastrategia on esitetty talousarvion 2020 sivulta 8 lähtien. Talousarviossa kuvataan strategian tavoitteet, mittarit sekä strategiaa toteuttavat toimen-

piteet. Toimenpiteet määritellään vuosittain, strategia kokonaisuudessaan on laadittu useammaksi vuodeksi kerrallaan (valtuustokausi). Talousarvion 2020 sivulla 14 esitetään Pirkkalan kunnan hyvinvointi- ja turvallisuussuunnitelma ja sivulla 15 konsernin tavoitteet.

#### **4.2.3 Käyttötalousosa**

Käyttötalouden budjetointikäytäntö määräytyy tehtäväkohtaisesti riippuen siitä, miten sen menot katetaan. Tehtävät voivat olla joko budjetti- tai kohderahoitteisia. Budjettirahoituksella tarkoitetaan kunnan tehtävien rahoittamista valtuuston myöntämällä määrärahoilla. Budjettirahoituksessa varojen lähteenä on ensisijaisesti sellainen yleiskatteinen rahoitus (esim. verotulot ja valtionosuudet), jota ei ole sopimuksin tai säännöksiin kohdennettu määrätyn tehtävän rahoittamiseen. (JHS 199 Kuntien ja... 2016, 23).

Kohderahoituksella tarkoitetaan tehtävän rahoittamista pääosin tulorahoituksella, joka muodostuu myynti- tai maksutuloista tai avustuksista, tuista tai korvauksista määrätyn tehtävän suorittamiseen liittyen. (JHS 199 Kuntien ja... 2016, 24). Tässä työssä ei perehdytä kohderahoitteisen tehtävän budjetointiin tämän syvemmin.

Käyttötaloudessa suositellaan esitettäväksi myös tehtäväalueen palvelusuunnitelma, jossa esitetään kuntalaisten hyvinvointia koskevat tavoitteet. Palvelusuunnitelma voidaan esittää kunkin tehtävän käyttötalousosan alussa tai koottuna koko tehtäväalueen alussa. (JHS 199 Kuntien ja... 2016, 25).

Käyttötalouden perusteluissa selvitetään toiminnan painopisteitä ja kehittämistarpeita sekä arvioidaan tuotannontekijöiden (henkilöresurssit, toimitilat ym.) voimavarojen riittävyyttä. Perusteluissa selvitetään myös tavoitteiden asettamiseen ja saavuttamiseen liittyviä epävarmuustekijöitä ja haasteita. (JHS 199 Kuntien ja... 2016, 26). Pirkkalan kunnan talousarvion käyttötalousosassa jokainen tulosalue määrittelee erikseen tehtävänsä sekä toimintaympäristönsä ja kehittämistoimenpiteensä. Käyttötalousosa alkaa talousarvion sivulta 22.

Tehtävän tai tehtävien hoitamiseksi kunnan valtuusto osoittaa määrärahan tai asettaa tuloarvion tehtävien hoitamiseksi siten, että tehtävälle asetetut tavoitteet toteutuvat. Määrärahat ja tuloarviot annetaan vain ulkoisista menoista, eivätkä vyörytys- tai muut sisäiset erät sisälly niihin. Määrärahat osoitetaan niihin menoihin, jotka kohdentuvat talousarviovuodelle suoriteperusteisesti. Suoriteperuste tarkoittaa sitä, että talousarviovuodelle kuuluvat tulot ja menot huomioidaan riippumatta niihin perustuvien maksujen suorituspäivästä. (JHS 199 Kuntien ja... 2016, 27). Pirkkalan kunnan talousarviossa tulosalueiden käyttötalousluvut esitetään eriteltyinä ulkoisiin ja sisäisiin eriin. Lisäksi laskelmissa esitetään poistot ja arvonalentumiset sekä tilikauden tulos.

Tavaroiden ja palvelujen hankintamenot budjetoidaan pääsääntöisesti ilman arvonlisäveroa. Kunnat saavat eräistä arvonlisäverolaissa (AVL 130 a §) tarkoitetuista verottomista hankinnoista ja avustuksista (terveyden- ja sairaudenhoitoon sekä sosiaalihuoltoon liittyvistä) viiden prosentin suuruisen laskennallisen palautuksen. Laskennalliseen palautukseen oikeuttavista menoista budjetoidaan 95 prosenttia laskutusarvosta. (JHS 199 Kuntien ja... 2016, 28).

#### **4.2.4 Tuloslaskelmaosa**

Talousarvion tuloslaskelma on kunnan kokonaistaloudellinen laskelma, joka osoittaa tulorahoituksen riittävyyden kustannuksiin. (JHS 199 Kuntien ja kuntayhtymien... 2016, 33). Ala-Ahon ym. (2019) mukaan tuloslaskelmaan kootaan kaikki talousarviovuoden aikana ennakoituvat tuotot ja kulut. Käsikirjan sivulla 34 on esimerkki tuloslaskelman muodosta. Mikäli kunnalla on liikelaitoksia, tuloslaskelma laaditaan niistä erikseen. Tuloslaskelmaan sisältyy toimintatulot ja -menot, verotulot, valtionosuudet, rahoitustulot ja -menot, poistot ja arvonalentumiset, saannaiset erät ja tilinpäätössiirrot (esim. poistoerojen tai vapaaehtoisten varausten muutokset). Välituloksina esitetään toimintakate ja vuosikate ja lopuksi tulos. (JHS 199 Kuntien ja... 2016, 33).

Tuloslaskelmaosan yhteydessä esitetään myös tulorahoituksen riittävyyttä koskevia tunnuslukuja. Tunnuslukujen laskentakaavat ja selitykset on annettu kirjantolautakunnan kuntajaoston yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta. (JHS 199 Kuntien ja... 2016, 39).

Tuloslaskelmassa esitetään talousarviovuosi ja taloussuunnitelmavuodet omina sarakkeinaan. Näiden lisäksi esitetään kuluvan vuoden talousarvion ja sitä edeltävän vuoden vastaavat tuloslaskelmaosat. Lukuihin sisältyvät sekä ulkoiset että sisäiset tulot ja menot. (JHS 199 Kuntien ja... 2016, 40). Pirkkalan kunnan talousarviossa tuloslaskelma ja tunnusluvut esitetään sivulla 67. Sivulla 68 esitetään talousarviovuoden luvut eriteltynä sisäisiin ja ulkoisiin eriin.

#### **4.2.5 Investointiosa**

Investointiosasta on myös esitetty mallitaulukko JHS 199 suosituksen liitteessä. Investoinneista esitetään niiden kustannusarviot ja niiden jaksottuminen talousarvio- ja suunnitelmavuosille sekä niitä koskevat tavoitteet. Myös investointeihin saatavat rahoitusosuudet ja muut tulot esitetään taulukossa. Investointimenoa ovat pysyviin vastaaviin aktivoitavien hyödykkeiden hankintamenot sekä sijoitukset osakkeisiin ja osuuksiin. Valtuusto hyväksyy investointiosan kustannusarviot, määrärahat ja tuloarviot. Hankkeet tai hankeryhmät voidaan ryhmitellä toimielimittäin, jos tarpeen. (JHS 199 Kuntien ja... 2016, 40; Ala-Aho ym. 2019).

Valtuustoon nähden sitova taso määritellään investointiosassa tai sen perusteissa. Mikäli investointeja on rahoitettu leasingilla, vuokratuloja ei merkitä investointiosaan vaan käyttötalouteen. (JHS 199 Kuntien ja... 2016, 40). Pirkkalan kunnan investoinnit löytyvät talousarviosta alkaen sivulta 69. Hankkeet on ryhmitelty toimielimittäin ja valtuustoon nähden sitovat tasot on tuotu esiin.

Investointimeno budjetoidaan sille vuodelle, jona investointikohteena oleva hyödyke tai sen osa otetaan vastaan. Investointiin aikaisemmin tehty varaus ei vähennä budjetoitavan menon määrää. Hankintamenot budjetoidaan arvonlisäverottomin hinnoin. Investointeihin budjetoidaan myös sijoitukset tytäryhteisöjen

osakkeisiin ja pääomaosuuksiin sekä peruspääomasijoitukset kuntayhtymiin ja kunnan omistamiin taseyksiköihin. (JHS 199 Kuntien ja... 2016, 41).

Investointiosaan budjetoitava tulo voi olla valtionosuutta tai muuta investointiin saatua rahoitusosuutta. Rahoitusosuus budjetoidaan tuloksi sille vuodelle, jonka aikana oikeus tuloon arvioidaan syntyvän. (JHS 199 Kuntien ja... 2016, 41).

#### **4.2.6 Rahoitusosa**

Talousarvion rahoitusosassa esitetään toiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirrat. Rahoituslaskelmaan löytyy malli käsikirjasta sivulta 42. Rahoituslaskelma esitetään vähennyslaskukaavalla, jossa välisummana esitetään toiminnan ja investointien rahavirta ja lopussa vaikutus maksuvalmiuteen. (JHS 199 Kuntien ja... 2016, 42). Kuten tuloslaskelmaosassa, myös rahoituslaskelman yhteydessä esitetään tunnuslukuja. Pirkkalan kunnan rahoituslaskelma tunnuslukuineen löytyy talousarviokirjan sivulta 75.

### **4.3 Talousarvion sitovuus ja toteutumisen seuranta**

#### **Talousarvion ja tavoitteiden sitovuus**

Kuntalain 110 §:n mukaan talousarvion sitovia eriä ovat valtuuston hyväksymät toiminnan ja talouden tavoitteet ja niiden edellyttämät määrärahat ja tuloarviot. Yhtä lailla kuin eurot, myös tavoitteet ovat osa talousarviota. Kunnan on noudatettava talousarviota toiminnassa ja taloudenhoidossa (kuntaL 110.5 §). Ala-Ahon ym. (2019) mukaan kunnan talousarvio poikkeaa yritysten budjetista merkittävästi juuri sitovuutensa takia, ja sen noudattamatta jättämisestä voivat tilivelvolliset joutua vastuuseen. Talousarvion noudattamista seurataan kunnan tarkastus- ja arviointitoiminnoilla.

Lähtökohtaisesti siis kaikki tavoitteet on tarkoitettu toteutettaviksi. Tavoitteet ja määrärahat ovat tiiviisti kytköksissä toisiinsa ja määrärahamuutosten yhteydessä tuleekin selvittää muutoksen mahdolliset vaikutukset myös toiminnallisten tavoit-

teiden toteutumiseen. Määrärahamuutosten lisäksi valtuuston on tarvittaessa hyväksyttävä muutokset myös toiminnallisiin tavoitteisiin. (JHS 199 Kuntien ja... 2016, 46).

Kaikkia yksittäisiä tavoitteita ei kuitenkaan määritellä valtuustotasolla eivätkä ne ole valtuustoon nähden sitovia. Joihinkin suorite- tai yksikkökustannustavoitteisiin on järkevää jättää joustovaraa, eikä määritellä niitä valtuustotasolla. Esimerkiksi toimenpidetavoitteissa taas tavoite on yksiselitteinen ja tarkka, jolloin se on järkevää määritellä valtuustossa sitovaksi. Sellaiset tavoitearvot, joiden kohdalla kunnan on mahdollista päättää palvelun riittävydestä ja saatavuudesta, voidaan määritellä hyvinkin sitoviksi. Sellaiset tavoitearvot, jotka ovat riippuvaisia muusta kuin kunnan omasta toiminnasta (esimerkiksi muutokset väestössä tai asiakasryhmässä), ovat ehdollisia ja edellyttävät tiettyjen ulkoisten edellytysten täyttymistä. Hanketavoitteet ovat pääsääntöisesti aikaan ja rahaan sidottuja. Kunnan asemaa ja aluetta koskevat strategiset tavoitteet taas ovat ajallisesti väljiä suuntatavoitteita. (JHS 199 Kuntien ja... 2016, 46).

Harjula ja Prättälä (2020) toteavat sitovuudesta, että se on kunnan sisäistä, eli kunnan toimielimet ja henkilöstö ovat velvollisia noudattamaan talousarviota. Kunnan ulkopuolisella tahoilla (esim. yhteisö) ei ole oikeutta saada sille talousarviossa varattua avustusta vain talousarvion perusteella. Oikeus syntyy yleensä vasta päätöksellä, jonka kunnan viranomainen tekee talousarvion perusteella.

### **Määrärahojen ja tuloarvioiden sitovuus**

Talousarvioon otetaan määrärahat, joita kunnan toiminnan tavoitteet edellyttävät. Tavoitteet on päätetty valtuustossa kuntalain 110 §:n ja 14 §:n mukaisesti. Määrärahojen käyttötarkoitus ja määrä on valtuustossa rajattu tietyille kunnan toimielimelle. Toimielin ei saa ylittää sille varattua määrärahaa, vaan jos määräraha ei riitä, on talousarviota muutettava (muutostalousarvio). Kuten alkuperäinenkin talousarvio, myös määrärahojen lisäykset on hyväksyttävä valtuustossa. Muutoksen yhteydessä on myös osoitettava, miten lisärahoitustarve katetaan. Toimielimellä ei kuitenkaan ole velvollisuutta käyttää sille annettua määrärahaa kokonaan, jos toiminnalle asetetut tavoitteet saadaan muutoin saavutettua. (JHS 199 Kuntien ja... 2016, 47).

Perinteinen oikeudellinen ongelma määrärahan sitovuudessa on, onko määräraha vain valtuuttava vai myös velvoittava. Viranomaiselle ei talousarvion sitovuuden perusteella muodostu velvollisuutta käyttää myönnettyjä määrärahoja. Velvollisuus voi tosin olla välillinen seuraus tavoitteiden velvoittavuudesta. Kunta saattaa myös aiemmilla sopimuksilla olla sitoutunut tiettyyn menoon. (Harjula & Prättälä 2020).

Viranomaiselle ei voida perustaa oikeutta päättää määrärahan käyttämisestä pelkästään talousarvion perusteella, vaan siihen on oltava lakiin tai sääntöön perustuva toimivalta. Toisaalta taas viranomainen ei voi pelkästään toimivallan perusteella sitoa kuntaa menoon, jolle ei ole talousarviossa varattu tarkoitusta varten määrärahaa. Toimielin ei saa ylittää sille osoitettua määrärahaa. Kuntalaissa ei ole erityisiä säädöksiä lisätalousarviosta, vaan jos määräraha osoittautuu riittämättömäksi, on talousarviota muutettava. Se, että talousarviossa ei ole varattu määrärahaa jollekin toiminnolle, ei vapauta kuntaa suorittamasta lakisääteisiä menoja tai sellaisia menoja, johon kunta on sopimuksilla sitoutunut. (Harjula & Prättälä 2020).

Tuloarvioiden sitovuuteen on kunnallisoikeudessa yleensä suhtauduttu torjuvasti. Jos talousarvion määrärahat ovat bruttomääräinen, sitovuus riippuu siitä, onko tuloarviot kytketty toiminnallisiin tai taloudellisiin tavoitteisiin siten, että niistä poikkeaminen edellyttää talousarvion muuttamista. Jos esimerkiksi verotulot ovat jäämässä osittain toteutumatta, on rahoitustarpeeseen osoitettava kate muulla rahoituksella tai menojen karsimisella. (Harjula & Prättälä 2020). Käytännössä tämä usein tarkoittaa lainan ottamista.

Talousarvion hyväksymisen yhteydessä päätetään määrärahojen sitovuustasosta. Talousarviossa on osoitettava selkeästi, mitkä erät ovat valtuustoon nähdessä sitovia. Sitovuustasot voi määrittää esimerkiksi talousarvion eri osien<sup>6</sup> perusteluteksteissä. Määrärahat voidaan määritellä sitoviksi joko brutto- tai nettoperiatteen mukaan. Nettoperiate tarkoittaa sitä, että määrärahoista päätetään tulojen ja menojen erotuksena. Menojen pysyminen määrärahojen puitteissa ei yksinään ole kuntatalouden tarkoittama talouden tavoite. (JHS 199 Kuntien ja...

---

<sup>6</sup> Talousarvion osat ovat käyttötalous-, investointi-, tuloslaskelma- ja rahoitusosa.

2016, 47). Pirkkalan kunnan talousarvion käyttötalouden ja investointien sitovuustasot on määritelty sivulla 16. Samassa yhteydessä on määritykset käyttösunnitelmista, talousarvion seurannasta ja muutoksista talousarvioon.

Valtuuston asettamat tulotavoitteet ovat myös velvoittavia (kuntalaki 110 §). Jos esimerkiksi ennakoitujen verotulot tai maanmyyntitulot ovat jäämässä olennaisilta osin toteutumatta, on rahoitustarpeita katettava muualta. Tämä tarkoittaa esimerkiksi menojen karsimista, lainanottoa tai tulo-rahoitusta. Tuloarvioiden alittuminen saattaa johtaa myös siihen, että tavoitteita joudutaan tarkistamaan uudelleen, jos tavoitteiden toteutuminen riippuu tuloarvioiden toteutumisesta. (JHS 199 Kuntien ja... 2016, 47).

Talousarvion lakisääteinen sitovuus koskee valtuuston hyväksymiä tavoitteita ja eriä. Toimielimet tekevät kuitenkin talousarviosta omat käyttösunnitelmansa, jotka toimitin hyväksyy. Niihin sisältyvät määrärahat ja -tuloarviot sitovat toimielimen alaisia viranhaltijoita.

Talousarvion määrärahoista ja tuloarvioista voidaan esittää talousarviossa yhteenvetolaskelma, johon on koottu käyttötalouden osan, investointiosan, tuloslaskelmaosan ja rahoitusosan valtuuston sitoviksi hyväksymät erät. (JHS 199 Kuntien ja... 2016, 47). Pirkkalan kunnan talousarviosta 2020 laskelma löytyy sivulta 76.

### **Taloussuunnitelman sitovuus**

Taloussuunnitelma on kunnan viranomaisia ja viranhaltijoita toiminnallisesti velvoittava asiakirja. Talousarvion sitovuus on kuitenkin oikeudellisesti vahvempi kuin taloussuunnitelman (JHS 199 Kuntien ja... 2016, 48; Harjula & Prättälä 2020).

### **Käyttösunnitelman sitovuus**

Kunnanhallitus ja muut toimielimet ohjaavat toimintaa käyttösunnitelmien ja niiden toteutumisvertailujen avulla. Investointiosasta laaditaan hankesuunnitelma, jossa investointiosa jaetaan eri kohteille ja hankkeille. Toimielimet jakavat käyttösunnitelmalla määrärahat ja tuloarviot osamäärärahoiksi ja tuloarvioiksi ja asettavat tarkemmat tavoitteet. Käyttösunnitelma ei itsessään anna toimivaltaa tehdä määrärahojen käyttöä koskevia päätöksiä, joten kuntien on huolehdittava

siitä, että toimialoille annetaan toimivalta asianmukaisilla päätöksillä (esim. johdosääntö tai toimielinten tekemät toimivallan edelleen siirtämistä koskevat päätökset). (Harjula & Prättälä 2020).

Harjulan ja Prättälän (2020) mukaan laki ei tunne käyttösuunnitelmaa, joten sen sitovuudesta ei ole laissa säädetty. Käyttösuunnitelmalla toteutetaan talousarviota ja viranomaisella on oikeus antaa käyttösuunnitelmassaan alaisiaan velvoittavia ohjeita. Alemmilla viranomaisilla taas on velvollisuus noudattaa ohjeita. Näin ollen käyttösuunnitelman vastainen päätös olisi toimivallan ylittämistä.

### **Talousarvion toteutumisvertailu ja seuranta**

Kuten jo aiemmin on todettu, tilinpäätökseen on sisällytettävä talousarvion toteutumisvertailu. Se noudattaa samaa asetelmaa kuin alkuperäinen talousarvio. Toteutumisvertailun avulla seurataan tuloksen muodostumisen lisäksi valtuustoon nähden sitovia eriä. Toteutumisvertailulla seurataan tavoitteiden, määrärahojen ja tuloarvioiden toteutumista. Tilinpäätöksen lisäksi talousarvion toteutumista on perusteltua seurata myös talousarviovuoden aikana esimerkiksi kolmen-neljän kuukauden välein. (JHS 199 Kuntien ja... 2016, 49). Talousarvion toteutumisen seuranta ja siitä raportoimista käsitellään perusteellisemmin tämän työn kuudennessa luvussa.

#### **4.4 Talousarvion ja -suunnitelman valmistelu, hyväksyminen ja täytäntöönpano**

JHS 199 suosituksen liitteen luvussa kahdeksan on kuvattu talousarvion ja -suunnitelman valmisteluprosessia. Valmistelu toistuu vuosittain ja siihen osallistuvat sellaiset kunnan toimielimet, viranhaltijat ja työntekijät, joilla on tulosvastuuta tavoitteiden toteutumisessa ja jotka ovat tilivelvollisia kunnan varojen käytöstä. Käsikirjasta löytyy yleiset ohjeet prosessin vaiheista, aikatauluista ja vastuutahoista. (JHS 199 Kuntien ja... 2016, 50). Näitä yleisiä ohjeita ei tässä työssä käsitellä syvällisemmin, mutta talousarvioprosessia kuvataan tarkemmin tämän työn seuraavassa kappaleessa, jossa käsitellään Pirkkalan kunnan talousarvion ja -suunnitelman valmistelua.

Talousarvion hyväksymisestä ja laatimisesta todetaan laissa vain, että talousarvion hyväksyy valtuusto (kuntal 110.1). Kunnanhallituksen käsittelystä ei laissa mainita. Harjulan ja Prättälän (2020) mukaan talousarvion valmistelun päävastuu on kuitenkin kunnanhallituksella, sillä kuntalain 39 §:n mukaan se vastaa kunnan talouden hoidosta ja valtuuston päätösten valmistelusta. Kuntalaissa ei ole myöskään säädöstä menettelystä tapauksessa, jossa talousarviota ei ole hyväksytty. Kunnan tulot on tällöinkin kannettava ja välttämättömät menot suoritettava.

## **5 TALOUSARVIO JA -SUUNNITELMA PROSESSINA - PIRKKALAN KUNTA**

Tämä luku käsittelee talousarvion ja -suunnitelman valmistelua Pirkkalan kunnassa. Luvussa eritellään prosessin eri vaiheet ja aikataulu sekä kuvataan prosessin toteuttamista. Luvun lopussa esitetään taulukkona talousarvioprosessin eri vaiheet, niiden toteuttamisen aikataulu ja valmistelun toteuttava sekä päättävä toimielin (taulukko 1).

### **5.1 Suunnittelukehys**

Pirkkalan kunnassa talousarvioprosessi aloitetaan jo aikaisin keväällä kehys-suunnittelulla. Käytännössä taloushallinto antaa toimialoille ohjeet ja aikataulun, joita noudattaen toimialat laativat tarpeidensa mukaan laskelmat seuraavalle vuodelle tarvittavista tuloista ja määrärahoista. Keväällä (yleensä toukokuussa) järjestetään kunnanhallituksen talousarvioseminaari, jossa toimialojen esityksiä talousarvioksi ja niiden perusteita käsitellään ja arvioidaan. Talousarvioseminaarissa tehdyn valmistelun pohjalta taloushallinto laatii ja kunnanhallitus hyväksyy talousarvion kehysten, joka sisältää tuloslaskelman sekä tuloarvio- ja määräraha-kehysten toimielimittäin. Kehysten valmistelun pohjana hyödynnetään edellisen vuoden tilinpäätöksen ja kuluvan vuoden talousarvion lukuja.

Pirkkalan kunnan hallintosäännön 8:1 §:n mukaan kunnanhallitus hyväksyy suunnittelukehukset ja talousarvion laadintaohjeet, joiden pohjalta toimielimet laativat talousarvioehdotuksensa. Kunnanhallitus hyväksyy kehysten yleensä kesäkuussa. Kehys sisältää tuloslaskelman sekä tuloarvio- ja määräraha-kehysten toimielimittäin.

### **5.2 Laadintaohjeet**

Talousarvion laadintaohjeella tarkoitetaan kunnanhallituksen menettelyohjetta, joka koskee laadinnan aikataulua ja talousarvion eri osia. Pirkkalan kunnassa

tarkemmat talousarvion laadintaohjeet antaa talousjohtaja kunnanhallituksen valtuuttamana. Laadintaohjeet julkaistaan heti kehiksen antamisen jälkeen.

Laadintaohje sisältää koko prosessin aikataulutuksen ja siinä on määritelty vastuutahot kullekin talousarvion laadinnan vaiheelle. Laadintaohjeessa on myös opastettu budjetointiohjelman käyttöä ja se sisältää myös yksityiskohtaisia ohjeita ja informaatiota tiettyjen erien budjetointiin liittyen. Laadintaohjeessa on opastettu myös talousarviokirjan eri osioiden lomakkeiden täyttämistä (kuntastrategia, käyttötalousosa ja investoinnit).

Talousarvion valmistelun yhteydessä valmistellaan myös henkilöstörakentamiseen vaikuttavat vakanssiesitykset. Näitä ovat uusien vakanssien perustamiset, käyttämättömien vakanssien lakkautukset sekä vakanssimuutokset, kuten esimerkiksi nimikkeen, hinnoittelutunnuksen tai kelpoisuusehdon muutokset. Laadintaohjeeseen on sisällytetty myös ohje siitä, mitä on investointi, eli mitä saa kirjata investointeihin ja mitkä menot kuuluvat käyttötalouden puolelle.

### **5.3 Toimielinten talousarvio ja -suunnitelmaehdotukset**

Toimielimet valmistelevat talousarvio ja -suunnitelmaehdotuksensa kunnanhallituksen antamien kehysten ja talousjohtajan antamien tarkempien ohjeiden pohjalta. Käytännössä toimielimet syöttävät itse budjetointiohjelmaan omat tuloarvionsa ja määrärahasa talousarviovuodelle. Lisäksi toimielimet kirjaavat taloushallinnon valmistelemiin pohjiin kuntastrategian mukaiset tavoitteensa ja tulosalue kohtaisiin lomakkeisiin tulosalueen lakisääteiset ja muut tehtävät sekä tulosalueen toimintaympäristön ja kehittämistoimenpiteet talousarviovuodelle. Lisäksi tulosalueet täyttävät lomakkeille informatiivisia tunnuslukuja. Taloushallinnon rooli tässä valmistelun vaiheessa on tukea toimialoja valmistelussa sekä koota ja muuten käsitellä toimialojen tuottamaa tietoa.

Lautakunnat käyvät talousarvion lähetekeskusteluita vuoden aikana tarpeen mukaan. Tavallisesti ensimmäinen lähetekeskustelu on keväällä ennen ensimmäistä kunnanhallituksen talousarvioseminaaria. Toinen lähetekeskustelu käydään kesällä talousarvion suunnitteluohjeen antamisen jälkeen ja kolmas ennen syksyllä

järjestettävää toista kunnanhallituksen talousarvioseminaaria. Seminaarissa käydään läpi toimialojen ehdotukset talousarvioksi sekä tilannetta koko kunnan tasolla. Seminaarissa yleensä myös käsitellään kokonaistalouden tilannetta sekä talousarvioon vaikuttavia ajankohtaisia aiheita. Mikäli tarpeen, seminaarin pohjalta toimielimet tekevät tarvittavat muutokset talousarvioesityksiinsä seminaarin yhteydessä tai välittömästi sen jälkeen. Syksyn talousarvioseminaarin jälkeen toimialajohtajat valmistelevat oman toimialansa talousarvioesitykset lautakuntakäsittelyyn.

Talousarvioseminaarin pohjalta Pirkkalan pormestari valmistelee oman talousarvioesityksensä (pormestarin esitys talousarvioksi). Pormestarilla on oikeus tehdä talousarvioesitykseensä muutoksia poiketen toimielinten ehdotuksista.

#### **5.4 Talousarvio ja -suunnitelmaehdotuksen hyväksyminen**

Pormestarin esityksen pohjalta kunnanhallitus valmistelee talousarvio- ja suunnitelmaesityksen valtuustolle. Kunnanhallitus voi tehdä muutoksia pormestarin esitykseen. Kuntalaissa ei ole erikseen säädetty siitä, mihin mennessä hallituksen on annettava oma esityksensä. Kunnanhallitus päättää kuitenkin seuraavan vuoden veroprosentista, joka on annettava verohallinnossa 17.11. mennessä, joten hallituksen esitys talousarvioksi tulee käytännössä olla sitä ennen selvillä.

Kuntalain 110 §:n mukaan valtuuston on hyväksyttävä vuoden loppuun mennessä kunnalle seuraavaksi kalenterivuodeksi talousarvio sekä taloussuunnitelma kolmeksi tai useammaksi vuodeksi. Mikäli valtuusto ei käsittelyssään hyväksy talousarviota tai vaatii siihen muutoksia, palautuu ehdotus hallitukselle uudelleen valmisteltavaksi. Kaikki talousarvion erät hyväksytään yksinkertaisella enemmistöllä. Laissa ei rajoiteta talousarviokäsittelyjen lukumäärää.

## 5.5 Käyttösuunnitelmien hyväksyminen

Valtuuston hyväksymisen jälkeen kunnanhallitus saattaa talousarvion lautakuntien noudatettavaksi. Tämä tapahtuu vuosittain laadittavalla erillisellä talousarvion täytäntöönpano-ohjeella, josta kerrottiin talouden ohjauskeinoja käsittelevässä kolmannessa kappaleessa. Tämän jälkeen kunnanhallitus ja lautakunnat laativat ja hyväksyvät omat käyttösuunnitelmansa. Käyttösuunnitelma tarkoittaa tehtävän käyttötalousosan jakamista osatehtäville osatavoitteiksi, osamäärärahoiksi ja osatuloarvioiksi.

Pirkkalaan kunnassa määrärahat ja tuloarviot on jaettu käyttösuunnitelmiin tulosalueittain tiliryhmätasolla. Investointiosa jaetaan eri hankkeille ja kohteille (hankesuunnitelma), joka on siis tarkempi kuin valtuustoon nähden sitova taso. Käyttö- ja hankesuunnitelmat laaditaan aina vain vuodeksi kerrallaan ja ne tehdään tavallisesti heti alku vuodesta. Käyttö- ja hankesuunnitelmat hyväksyy toimielin (lautakunnat, kunnanhallitus), joka vastaa tavoitteiden toteutumisen tuloksista ja joka on tilivelvollinen tehtävän taloudesta. Pirkkalan kunnan hallintosäännön 8:2 §:n mukaan toimielin voi siirtää käyttösuunnitelman hyväksymistä koskevaa toimivaltaa alaiselleen viranhaltijalle.

## 5.6 Talousarvion sitovuus

Pirkkalan kunnan hallintosäännön 4 §:n mukaan talousarviosta päättäessään valtuusto määrittelee, mitkä ovat valtuuston sitovina hyväksymät toiminnan tavoitteet. Valtuusto antaa talousarvion noudattamista koskevat määräykset eli määräykset siitä, miten talousarvio ja sen perustelut sitovat kunnan viranomaisia. Talousarviolla valtuusto voi ohjata kunnan taloutta ja asettaa rajoja viranomaisten toiminnalle. Valtuusto voi päättää muutoksista talousarvioon talousarviovuoden aikana.

## 5.7 Muutokset talousarvioon

Hallintosäännön 8:5 §:n mukaan mahdolliset muutosehdotukset talousarvioon on tehtävä valtuustolle siten, että valtuusto ehtii ne käsitellä talousarviovuoden aikana. Talousarviovuoden jälkeen muutoksia voidaan käsitellä vain poikkeustapauksissa. Talousarvioon ei voi tehdä muutosehdotuksia talousarvioon enää tilinpäätöksen allekirjoittamisen jälkeen. Muutosesityksissä on selvitettävä myös muutoksen vaikutus toiminnan tavoitteisiin ja tuloarvioihin. Vastaavasti tuloarvion tai toiminnan tavoitteiden muutosesityksessä on selvitettävä muutoksen vaikutukset määrärahoihin.

## 5.8 Taloushallinnon rooli talousarvioprosessissa

Vaikka vastuu talousarvion laadinnasta on määritelty toimialoille ja johdolle, on taloushallinnolla merkittävä rooli koko laadintaprosessin ajan. Taloushallinnon tehtävänä on ohjeistaa ja ohjata toimialojen valmistelua, sekä osaltaan huolehtia siitä, että aineistot sisältävät kaiken tarpeellisen tiedon. Taloushallinnon rooli on toimialojen rinnalla aktiivisesti selvittää esimerkiksi tulevia lakisääteisiä muutoksia ja niiden mahdollisia vaikutuksia talousarvioon.

Taloushallinnon on huolehdittava myös aineiston kokoamisesta ja siitä, että kaikki aineisto on yhdenmukaista ja selkeää. On myös varmistettava, että kaikki tarvittava aineisto on olemassa ja että se on oikeanlaista. Taloushallinto huolehtii myös tiettyjen erien budjetoinnista sekä stilisoi ja huolehtii talousarvioesitykset kunnan toimielimille. Tarvittaessa taloushallinto tekee vaihtoehtoisia laskelmia eri muuttujien valossa päättäjiä varten. Taloushallinnon tehtävänä on myös ennustaa ja budjetoida muun muassa verorahoituksen (valtionosuudet ja verotulot) kerittyminen, tulevat suunnitelman mukaiset poistot, tuleva rahoitustarve sekä budjetoida muita rahoituslaskelman eriä.

Taloushallinto laatii kaiken aineiston pohjalta talousarviokirjaan vaadittavat koko kunnan tasoiset laskelmat sekä laatii kirjan yleisosan tekstit ja muut tiedot. Vas-

tuu talousarviokirjan valmistumisesta ja osaltaan myös sen sisällöstä on taloushallinnolla. Seuraavassa taulukossa on koottu yhteen talousarvioprosessin vaiheet jaoteltuna viranhaltijoiden ja luottamushenkilöiden toimenpiteisiin.

Taulukko 1. Talousarvioprosessin vaiheet.

	<b>Viranhaltijat</b>	<b>Luottamushenkilöt</b>
Maaliskuu	Valmistelumateriaali	
Huhtikuu	Valmistelumateriaali	Lautakuntien lähetekeskustelut
Toukokuu	Talousarvion suunnitteluohje	Kunnanhallituksen talousarvioseminaari: Kh ja lautakuntien puheenjohtajat
Kesäkuu		Talousarvion suunnitteluohje Lautakuntien lähetekeskustelut
Elokuu	Talousarvion valmistelu	
Syyskuu	Talousarvion valmistelu	Lautakuntien lähetekeskustelut Kunnanhallituksen talousarvioseminaari: Kh ja lautakuntien puheenjohtajat
Lokakuu	Toimialajohtajien talousarvioesitys	Lautakuntien talousarviokäsittelyt
Marraskuu	Pormestarin talousarvioesityksen valmistelu	Pormestarin talousarvioesitys  Kunnanhallituksen talousarviokäsittely Valtuuston talousarvioinfo Valtuuston talousarviokäsittely

## 6 TALOUSARVION SEURANTA/RAPORTOINTI

Tämä luku käsittelee talousarvion toteutumisen seuranta ja raportointia. Aluksi käsitellään näihin liittyviä säännöksiä sekä muita ohjeistuksia, periaatteita ja käytäntöjä. Tämän jälkeen tutustutaan raportointiin Pirkkalan kunnassa. Tilinpäätöksen yhteydessä talousarvion toteutumisesta raportoidaan yksityiskohtaisesti koko vuoden tasolla. Lisäksi talousarvion toteutumisesta on syytä seurata myös vuoden aikana. Talousarvion seurantaan ja raportointiin vaikuttavat ohjeet ja säännökset löytyvät pääasiassa kuntalaista ja kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeesta tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta (2019). Näistä viimeinen sisältää tarkat ohjeet siitä, mitä tilinpäätöksen toteutumisvertailuun tulee sisällyttää. Vuoden aikaista raportointia koskevat ohjeet löytyvät kuntien hallintosäännöistä ja talousarvioista.

### 6.1 Talousarvion toteutumisen seuranta tilinpäätöksessä

Talousarvion toteutumisvertailu on yksi tilinpäätöksen neljästä osasta (KuntaL 113 §). Kuntalain 110.5 §:n mukaan kunnan toiminnassa ja taloudenhoidossa on noudatettava talousarviota. Tarkemmat ohjeet tilinpäätöksen ja toteutumisvertailun sisällöstä löytyvät kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeesta kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta (2019).

Toteutumisvertailussa seurattavia asioita ovat toiminnallisten tavoitteiden, määrärahojen ja tuloarvioiden toteutuminen. Tavoitteiden toteutumisesta annetaan selvitys tilinpäätöksen talousarvion toteutumisvertailuosassa (KuntaL 113 §, 115 §). Tarkastuslautakunnan tehtävänä on arvioida valtuuston asettamien tavoitteiden toteutumista (KuntaL 121.2 §), ja juuri toimintakertomuksen toteutumisvertailu on tässä keskeinen tietolähde.

Kuntalain 110.4 §:n mukaan talousarviossa myös osoitetaan, miten rahoitustarve katetaan. Siten toteutumisvertailussa on käytävä myös ilmi, onko menot rahoitettu talousarviossa määrättyllä tavalla. Käytännössä tämä tarkoittaa rahoituslas-

kelman erien toteutumisen seuranta. Toteutusvertailussa noudatetaan kuntalain 110.4 §:n määräämää talousarvion rakennetta, eli siinä on oltava käyttötalous- ja tuloslaskelmaosa sekä investointi- ja rahoitusosa. Toteutusvertailun laadinnasta vastaa kunnanhallitus sekä tilivelvolliset toimielimet ja viranhaltijat.

Toteutusvertailuissa tulee näkyä alkuperäinen talousarvio, talousarviomuutokset, muutettu talousarvio ja toteuma sekä poikkeama muutetun talousarvion ja toteuman välillä. Toteutusvertailussa valtuustoon nähden sitovat erät osoitetaan esimerkiksi varjostettuna, lihavoiden tai muulla havainnollisella tavalla. Tilinpäätöksen yhteydessä ei enää tehdä muutoksia talousarvioon, vaan valtuusto ottaa poikkeamiin kantaa tilinpäätöksen hyväksymisen yhteydessä. (Yleisohje tilinpäätöksen... 2019, 45).

Tavoitteiden merkitystä ja seuranta korostetaan useissa kuntalain säännöksissä, joita on käsitelty jo aiemmin tässä työssä. Kuntalain 113 § velvoittaa kunnanhallituksen antamaan toimintakertomuksessa selvityksen talousarviossa asetettujen tavoitteiden toteutumisesta. Strategisten tavoitteiden toteutumisesta on suositeltavaa raportoida ainakin tilinpäätöksessä (Yleisohje tilinpäätöksen... 2019, 45).

Käyttötalouden toteutusvertailussa selvitetään tavoitteiden, määrärahojen ja tuloarvioiden mahdolliset poikkeamat ja niiden syyt niiltä osin kuin valtuusto ei ole niihin hyväksynyt talousarviomuutoksia. Talousarviossa ja toteutusvertailussa voidaan esittää myös muita tehtävän kannalta olennaisia tietoja, kuten pysyvien vastaavien muutoksia tai henkilöstön määrää. (Yleisohje tilinpäätöksen... 2019, 49, 52).

Tuloslaskelmaosan toteutusvertailu sisältää eriä, joita seurataan käyttötalousosassa (tulot ja menot) sekä eriä, joita seurataan vain tuloslaskelmassa. Tuloslaskelmassa seurattavia määrärahoja ja tuloarvioita ovat verotulot, valtionosuudet, rahoitustulot ja -menot sekä satunnaiset erät. Tuloslaskelman erät esitetään samalla tarkkuudella kuin ne on esitetty talousarviossa. Suunnitelman mukaisia poistoja ei käsitellä määrärahana, koska niissä ei ole kysymys rahan käytöstä. Ne pitää kuitenkin esittää tilinpäätöksessä, sillä valtuusto on hyväksynyt poistosuunnitelman perusteet. Verotuloista, tuloveron ja kiinteistöveron määräytymisen

perusteista ja valtionosuuksista on esitettävä tilinpäätöksessä tarkempi erillinen erittely (Yleisohje tilinpäätöksen... 2019, 53, 55).

Investointiosan toteutuminen esitetään vastaavalla tavalla kuin talousarviossa. Toteutumisvertailussa seurataan myös hankkeiden tulojen ja nettomenojen toteutumista. Rahoitusosan toteutumisessa osoitetaan, miten kunnan menot on rahoitettu. Siinä kootaan yhteen laskelmaan tulorahoitus, investoinnit, anto- ja ottolainaus sekä muu rahoitustoiminta (Yleisohje tilinpäätöksen... 2019, 56-57).

Myös kuntaliiton hallintosäntömallista (2016, 54) löytyy talousarvion toteutumisen seurantaan ja raportointiin liittyvää säännöstöä. Kuntien on laadittava oma hallintosäntönsä hallintosäntömallin mukaisesti. Hallintosäntöön sisällytettävät määräykset löytyvät kuntalain 90 §:stä. Hallintosäntömallin (2016, 28) mukaan toimielimien tulee seurata talousarvion toteutumista säännöllisesti, esimerkiksi kuukausittain. Toiminnan ja talouden toteutumisesta raportoidaan toimielimille talousarvion hyväksymisen yhteydessä päätetyllä tavalla. Hallintosäntömallin (2016, 28) mukaan kunnanhallitus antaa valtuustolle puolivuositain/neljännesvuositain raportin tavoitteiden toteutumisesta ja taloudellisen aseman kehittymisestä sekä arvion tulevasta kehityksestä ja riskeistä.

## **6.2 Talousarvion seuranta ja raportointi puolivuositain/neljännesvuositain**

Puolivuositain (tai neljännesvuositain) tehtävässä raportoinnissa pitää edellä mainitun mukaisesti raportoida talouden lisäksi myös tavoitteiden toteutumisesta. Seurantaraportissa käsitellään eurojen lisäksi usein sanallisesti tavoitteiden toteutumista yksiköittäin. Strategisten tavoitteiden (jotka ovat osa talousarviota) toteutumisesta on suositeltavaa raportoida ainakin tilinpäätöksen yhteydessä, mutta usein niistä raportoidaan myös vuoden aikana. Tilinpäätöksen yhteydessä tehtävään raportointiin voi käyttötalouden osioon sisällyttää myös toiminnan kannalta olennaisia tietoja, kuten henkilöstön määrän tai pysyvien vastaavien muutoksia. Näitä tietoja voi olla tarpeen seurata myös puolivuotisraportissa. (Yleisohje tilinpäätöksen... 2019, 45).

### **6.3 Talousarvion seuranta ja raportointi kuukausittain**

Kunnat raportoivat talousarvion toteutumisesta hallintosääntömallin (2016, 28) mukaisesti valtuustolle neljännesvuosittain tai puolivuositain. Tämän lisäksi kunnat voivat talousarvion hyväksymisen yhteydessä päättää myös tätä useammin tapahtuvasta raportoinnista. Kunnat ovat monilta osin erilaisia keskenään, ja sen myötä raportoinnin tarvekin on erilainen. Luonnollisesti Tampereella ja muissa suurissa kunnissa raportointitarpeet ovat huomattavasti suuremmat kuin pienemmissä kunnissa. Vaikka raportointia ei tehtäisi kuukausittain, ei se silti poista tili-velvollisten velvollisuutta seurata talousarvion toteutumista ja reagoida poikkeamiin tarvittaessa.

### **6.4 Talousarvion seuranta ja raportointi Pirkkalan kunnassa**

Talousarvio ja -suunnitelma on kunnan toiminnan ja talouden tärkein ohjausväline. Toiminnan ohjaus tapahtuu käyttötalouso- ja investointiosassa toimielimille osoitettujen resurssien kautta. Talouden ohjaus puolestaan toteutuu tuloslaskelmaa ja rahoituslaskelmaa tarkastelemalla, jotka kokoavat kaikki resurssitarpeet yhteen ja niistä voidaan päätellä kunnan tulojen riittävyys koko toiminnan ylläpitämiseksi. (Talousarvio 2019, 16).

Pirkkalan kunnan talousarvion toteutumisen seuranta ja raportointia koskevat määräykset löytyvät talousarviosta sekä hallintosäännöstä. Niiden mukaan talousarvion toteutumisesta raportoidaan kuukausittain lautakunnille ja kunnanhallitukselle ja puolivuositain valtuustolle. Raportoinnissa annetaan selvitys merkittävistä poikkeamista määrärahojen käytössä tai tuloarvioiden toteutumisesta. Puolivuotisraportissa annetaan selvitys myös talousarvion toiminnallisten tavoitteiden toteutumisesta. (Talousarvio 2019, 16; hallintosääntö 8:3 §).

Kuten tässä työssä on jo useasti todettu, valtuusto hyväksyy talousarvion yhteydessä talousarvion sitovuustasot eli sen, millä tasolla tavoitteet, tuloarviot ja määrärahat sitovat organisaatiossa. Pirkkalan kunnan talousarvion (2019, 16) mukaan käyttötalouden osalta toimielimiä sitovat toimintatulot ja toimintamenot,

jotka käsittävät sekä sisäiset että ulkoiset erät. Tulosalueiden välisistä muutoksista, joilla ei ole talousarvion kokonaismenoja lisäävää vaikutusta, voi päättää asianomainen toimielin (lautakunta, kunnanhallitus). Lautakuntien välisistä muutoksista, joilla ei ole talousarvion kokonaismenoja lisäävää vaikutusta, päättää kunnanhallitus. Määrärahan lisäyksistä päättää aina valtuusto.

Investointiosassa sitovia eriä ovat irtain omaisuus toimielimittäin (lautakunnat, kunnanhallitus). Talonrakennuksen ja yhdyskuntatekniikan investoinnit sitovat erikseen yhdyskuntalautakuntaa. Maa-alueiden sitovuustaso on kunnanhallitus. Muutokset investointiosan talousarvioon hyväksytään samoilla periaatteilla kuin käyttötalouden puolella (Talousarvio 2019, 16). Pirkkalan kunnan talousarviossa (2019, 76) on esitetty yhteenveto sitovista eristä, josta ilmenee talousarvion kaikkien osien sitovat tasot.

### **Tilinpäätöksen toteutumisvertailu**

Käytännössä tilinpäätöksen toteutumisvertailussa noudatetaan kirjanpitolautakunnan yleisohjeen mukaista rakennetta. Pirkkalan kunnan talousarviossa (2019, 8) on määritelty, että strategiaa toteuttavat toimenpiteet ja valtuustokauden mittarit esitetään vuosittain talousarvioissa ja niiden seuranta tehdään tilinpäätöksen yhteydessä. Strategian toteutumista seurataan mittaristolla, joka on laadittu Pirkkalan kuntastrategian seurantaan varten.

Käyttötalousoosassa tulosalueet raportoivat talousarviossa määriteltyjen kehittämistoimenpiteiden (tavoitteet) toteutumisesta. Toteutuneet toimintatuotot ja -kulut esitetään eriteltynä ulkoisiin ja sisäisiin eriin, lisäksi tuotot ja kulut esitetään pylväinä tiliryhmittäin. Käyttötalousoosassa esitetään myös syyt mahdollisille poikkeamille tavoitteissa tai määrärahojen tai tuloarvioiden toteutumisissa.

Yleisohjeessa kuntien ja... (2019) on maininta, että toteutumisvertailussa voidaan esittää yleisohjeessa eriteltyjen tietojen lisäksi myös muita tehtävien kannalta olennaisia tietoja. Pirkkalan kunnan tilinpäätöksen toteutumisvertailussa tällaisina tietoina esitetään tulosalueittain pysyvien vastaavien lisäykset ja vähennykset sekä niiden arvo vuoden alussa ja lopussa. Lisäksi tulosalueittain esitetään investointien tulot ja menot, henkilötyövuodet, asukastutkimuksen tavoitetason toteutuminen sekä muita tulosaluekohtaisia informatiivisia tunnuslukuja.

Näistä esitetään vertailutietona tilinpäätöstiedon lisäksi tilinpäätösvuoden talousarviotieto sekä edellisen vuoden tilinpäätöstieto. Informatiiviset tunnusluvut on jaoteltu taloudellisiin ja toiminnallisiin tunnuslukuihin.

Tulosaluekohtaisten tietojen lisäksi tilinpäätöksen toteutumisvertailussa esitetään tuloslaskelma, tarkemmat erittelyt verotuloista ja valtionosuuksista sekä investointien toteumatiedot projekteittain ja rahoituslaskelma. Investoinneissa sitovuustasot esitetään omilla riveillään. Lisäksi talon rakennuksen ja yhdyskuntatekniikan investoinneista on kerrottu, onko kyseessä uus/laajennusinvestointi. Kaikissa laskelmilla on kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeen mukaisesti alkuperäinen talousarvio, talousarviomuutokset, muutettu talousarvio ja toteuma sekä poikkeama muutetun talousarvion ja toteuman välillä. Investoinneissa näiden lisäksi esitetään toteumatieto myös prosentteina. Viimeisenä laskelmana esitetään yhteenveto valtuuston hyväksymien erien toteutumisvertailusta.

### **Puolivuotisraportti ja neljännesvuosisraportti**

Pirkkalan kunnan puolivuotisraportti on kevennetty versio tilinpäätöksen toteutumisvertailusta. Tilinpäätöksen tapaan siinä raportoidaan strategian mittareiden ja strategiaa toteuttavien toimenpiteiden seurannan tilanne kesäkuun lopussa. Käyttötalouden osalta raportoidaan tilinpäätöstä hieman suppeammalla esitystavalla tulosalueiden toteutuneet kehittämistoimenpiteet talousarviossa määriteltyihin toimenpiteisiin nähden. Toimintatulojen ja -menojen puolivuotistoteumat raportoidaan vastaavasti kuin vuoden lopun tiedot tilinpäätöksessä. Pysyviä vastaavia, investointeja, henkilötyövuosia, asukastutkimuksen tavoitetason toteutusta ja informatiivisia tunnuslukuja ei esitetä puolivuotisraportissa vuonna 2020.

Ennen vuotta 2019 puolivuotisraporteissa esitettiin tietoja hieman laajemmin. Esimerkiksi informatiivisten tunnuslukujen osalta kuitenkin todettiin, että ne eivät ole riittävän informatiivisia vielä kesäkuussa, jotta niitä olisi tarkoituksenmukaista raportissa esittää. Tarpeen mukaan nämäkin voidaan ottaa uudelleen osaksi puolivuotisraporttia.

Tuloslaskelman kesäkuun toteumat raportoidaan muilta osin kuten tilinpäätöksessä, mutta euromääräisten tietojen lisäksi toteumatiedot ilmoitetaan suhteelli-

sena prosenttiosuutena. Lisäksi tuloslaskelman yhteydessä laaditaan tilinpäätösennuste sen hetkisten tietojen valossa. Vuoden toisen puoliskon ajan tätä enustetta päivitetään kuukausittaisen seurantaraportoinnin yhteydessä. Puolivuotisraportissa esitetään myös investointien toteumat projekteittain sekä rahoituslaskelma. Puolivuotisraporttiin on otettu oma osionsa myös henkilöstöstä, jossa on tietoja Pirkkalan kunnan henkilöstömenoista, sairauspoissaoloista ja työtapa-turmista sekä henkilövahvuudesta.

Puolivuotisraportissa kerrotaan myös tiiviisti sanallisesti talousarvion toteutumisesta vuoden ensimmäisellä puoliskolla sekä käsitellään muita kunnan talouteen vaikuttavia asioita. Puolivuotisraportissa on myös mukana kunnan kuukausittais-sissakin raporteissa esitettävät kuvaajat kunnan asukasluvun, työttömyysasteen, verotulojen ja lainakannan kehityksestä. Puolivuotisraportti menee myös valtuus-tolle tiedoksi lautakuntien ja kunnanhallituksen käsittelyn jälkeen.

Neljännesvuosiraportissa kerrotaan talousarvion toteutumisesta tiivistetysti sekä esitetään kuvaajat asukasluvun, työttömyysasteen, verotulojen ja lainakannan kehityksestä. Raporttiin kuuluu myös kunnan tuloslaskelma, kaikkien kunnan tu-losalueiden käyttötalouden toteumat sekä investointien toteumatiedot. Käyttöta-louden toteumissa esitetään vain tuotot, kulut ja netto. Investointien toteumat esi-tetään sitovuustasoittain yhteissummina, joten neljännesvuosiraportti on huomattavasti suppeampi kuin puolivuotisraportti. Neljännesvuosiraportissa on myös tie-toja henkilöstön määrästä ja sairauspoissaoloista. Tämä raportti menee ainoas-taan lautakuntien ja kunnanhallituksen käsittelyyn.

### **Kuukausiraportit**

Pirkkalan kunnan organisaatio jakaantuu vuonna 2020 kolmeen lautakuntaan ja kunnanhallitukseen, jolle raportointi tehdään sekä koko kunnan, että erikseen konsernihallinnon osalta. Lautakuntien raporteissa esitetään käyttötalouden osalta tuotot ja kulut tulosalueittain sekä lautakunnan osalta yhteensä. Yhdyskun-talautakunnalle raportoidaan myös investointien toteumat projekteittain. Lautakuntien raporteissa tietoja ei käsitellä sanallisesti, mutta toimielinten pykäläselos-teissa voidaan avata esimerkiksi merkittäviä poikkeamia talousarvioon nähden.

Kunnanhallituksen kuukausiraportteihin sisältyy käyttötalouden toteumat kunnanhallituksen alaisten tulosalueiden osalta tulosalueittain sekä tilanne koko kunnan tasolla. Koko kunnan osalta raportissa esitetään sanallinen arvio talousarvion toteutumisesta ja kunnan taloudellisesta tilanteesta sekä taulukot asukasluvun ja työttömyysasteen kehityksestä. Raportissa esitetään myös kunnan tuloslaskelma sekä verotulot ja lainakanta eriteltynä. Investointien toteumat esitetään sitovuustasoittain.

Talousarvion seurantaraporttien sisältö vaihtelee välillä suurestikin riippuen siitä, miltä ajalta ja kenelle (lautakunnat, kunnanhallitus) raportoidaan. Seuraavissa taulukoissa 2 ja 3 on havainnollistettu vuoden aikaisten seurantaraporttien sisältöä. Taulukossa 2 on kunnanhallitukselle tehtävien raporttien sisältö ja taulukossa 3 lautakuntatasolla tehtävien raporttien sisältö.

TAULUKKO 2. Kunnanhallituksen raporttien sisältö.

	kuukausittain	neljännes- vuosittain	puoli- vuosittain
Talousarvion toteutuminen tiivistetysti	x	x	x
Asukasluvun kehitys	x	x	x
Työttömyysasteen kehitys	x	x	x
Kuntastrategia			x
Tuloslaskelma koko kunta	x	x	x
Käyttötalous tulosalueittain Kh:n alainen, eurot	x	x	
Käyttötalous tulosalueittain koko kunta, eurot		x	x
Käyttötalous tulosalueittain, tavoitteet			x
Investoinnit	x	x	x
Rahoituslaskelma			x
Henkilöstö		x	x
Verotulot	x	x	x
Lainat	x	x	x
<b>Taho</b>	Kunnanhallitus	Kunnanhallitus	Lautakunnat Kunnanhallitus Valtuusto

TAULUKKO 3. Lautakuntien raporttien sisältö.

	kuukausittain	neljännes- vuosittain	puoli- vuosittain	Huomioita
Talousarvion toteutuminen tiivistetysti				
Asukasluvun kehitys				
Työttömyysasteen kehitys				
Kuntastrategia				
Tuloslaskelma koko kunta				
Käyttötalous tulosalueittain, eurot	x	x	x	
Käyttötalous tulosalueittain, tavoitteet			x	
Investoinnit	x	x	x	Vain yhdyskunta- lautakunta
Rahoituslaskelma				
Henkilöstö				
Verotulot				
Lainat				
<b>Taho</b>	Lautakunnat	Lautakunnat	Lautakunnat Kunnanhallitus Valtuusto	

Edellisissä taulukoissa on kuvattu vuodenaikaisten talousarvion toteutumisarporttien sisältöä. Näiden lisäksi talousarvion toteutumisesta raportoidaan tilinpäätöksen yhteydessä. Tilinpäätökseen sisältyvän talousarvion toteutumisvertailun sisältö on seuraava:

- Kuntastrategia
- Käyttötalous
- Tuloslaskelma
- Investoinnit
- Rahoituslaskelma
- Yhteenvedo valtuuston hyväksymien sitovien erien toteutumisvertailusta

## 7 POHDINTA

Kunnan taloussuunnitteluun ja sen käytännön toteuttamiseen vaikuttavat useat eri instanssit, säädökset ja ohjeistukset. Kunnan taloussuunnittelua koskevat säännökset ovat melkein poikkeuksetta osana jotakin lakia, joka käsittelee kunnan muutakin toimintaa. Taloutta koskevat osat on poimittava isoista kokonaisuuksista, joka osaltaan luo haasteita kuntatalouden parissa työskentelyyn. Talousarvion ja -suunnitelman laatiminen kunnassa edellyttää lakien ja asetusten tuntemisen lisäksi laaja-alaista asiantuntemusta kuntataloudesta yleisesti.

Opinnäytetyöstä ilmenee, että talousarvio vaatii ehdottomasti kokonaisuudesta vastaavan vastuuhenkilön, joka huolehtii prosessin etenemisestä. Substanssi-osaamisen lisäksi vastuuhenkilöllä on oltava myös muun laista osaamista. Talousarvioprosessista vastaavan on tunnettava hyvin kunnan organisaatio, jotta osataan huomioida eri toimialojen erityispiirteet valmistelun aikatauluissa. Yksi tärkeimmistä edellytyksistä on taito hallita suuria kokonaisuuksia ja yhdistellä niitä tarkoituksenmukaisesti.

Talousarvion toteutumisen seuranta on talousarvion laatimisen tapaan tarkkaan säädeltyä. Seurantaan on tietyt vähimmäisvaatimukset, joiden lisäksi kunnat voivat toteuttaa seurantaa useammin tai laajemmin. Seurantaraportteihin voi sisällyttää talouden lisäksi myös muita kunnan kannalta olennaisia asioita. Raporttien sisältö saattaa muuttua vuosien varrella sen mukaan, mikä milloinkin on ajan-kohtaista ja mikä ennen kaikkea kiinnostaa kunnan päättäjiä.

Parhaaseen lopputulokseen raportoinnissa päästään, kun sisäistetään se, miksi ja kenelle raportoidaan. Hyvä raportointi ei ole ainoastaan olemassa olevien tietojen keräämistä ja dokumentointia, vaan myös tiedon analysoimista ja perustelua. Opinnäytetyöstä ilmenee, että Pirkkalan kunnan raportointi on laadukasta ja hyvin toteutettua, sillä siihen kuuluu niin sanottujen pakollisten osien lisäksi myös toiminnan kannalta olennaisia, päättäjiä kiinnostavia tietoja.

Tämän työ tuo ilmi sen, että kokonaisuutena Pirkkalan kunnan talouden suunnittelu ja siihen liittyvä työ on toteutettu huolellisesti ja säännösten mukaisesti. Talousarviokirjan ja talousarvion seurannan raporttien sisältöä ja esitystapaa on vuosien varrella muokattu muuttuvien tarpeiden ja vaatimusten mukaisesti, joten aineisto on pysynyt tarkoituksenmukaisena.

Opinnäytetyötä voi alkuperäisen tarkoituksensa mukaisesti hyödyntää kunnan taloussuunnittelussa ja talousarvion valmistelussa tulevaisuudessa. Erityisesti työ hyödyttää kunnan talousarvion kokonaisuudesta vastaavia. Opinnäytetyön perusteella on helppo laatia kunnalle myös kevyempi, tiivistetty ohjeistus aiheeseen liittyen.

Opinnäytetyöstä ilmenee, että talousarvion lakisääteinen sitovuus koskee vain valtuuston hyväksymiä tavoitteita ja eriä. Pirkkalan kunnalla käyttötalouden osalta tämä tarkoittaa toimielimen toimintatuloja ja toimintamenoja. Nämä jaetaan käyttösuunnitelmalla tarkemmin toimielimen sisällä osamäärärahoiksi ja -tuloarvioiksi. Pirkkalan kunnan talousarvio jo alun perin laaditaan tarkalla tasolla ja käytännössä käyttösuunnitelma on monilta osin sama kuin itse talousarvio. Tästä herää kysymys, onko käyttösuunnitelmaa tarkoituksenmukaista laatia lainkaan tässä tapauksessa? Lakihan ei tunne käyttösuunnitelmaa, kuten tässä työssä tuli ilmi. Tai vastaavasti, onko talousarviota tarkoituksenmukaista laatia niin tarkalla tasolla, kun määrärahat voisi myöhemmin käyttösuunnitelmalla vasta jakaa tarkemmin?

Tämän työn jatkoksi voisi tutkia, mitä laki ja yleiset käytännöt ja tulkinnat sanovat talousarvion laadinnan tarkkuudesta sekä käyttösuunnitelmien tarkoituksesta. Pirkkalan kunnan käytäntöjä voisi näiden osalta tarkastella kriittisesti ja miettiä, ovatko ne tarkoituksenmukaisia vai olisiko niitä perusteltua muuttaa. Toisena jatkotutkimuksena voisi myös selvittää Pirkkalan kunnan talousarvioprosessin toimivuutta ja kartoittaa sen mahdollisia ongelmakohtia ja riskejä, sekä etsiä prosessista kehittämiskohteita. Tutkimus kannattaisi aloittaa talousarviotyöhön osallistuville henkilöille kohdennetulla kyselyllä.

## LÄHTEET

Ala-aho V., Leppänen P., Oulasvirta L. 2019. Tarkastus ja arviointi kunnissa ja kuntayhtymissä. Helsinki: Alma Talent Oy.

Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501.

Direktiivi 8.11.2011/85/EU. Euroopan neuvoston direktiivi jäsenvaltioiden julkisen talouden kehyksiä koskevista vaatimuksista. Euroopan unionin virallinen lehti 23.11.2011. Luettu 23.9.2020. <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:306:0041:0047:FI:PDF>

Hallintosäntö 2019. Pirkkalan kunta. Kunnanhallitus 26.11.2018 § 266, oheismateriaali.

Hallintosäntömalli. 2016. Kuntaliitto.

Hallituksen esitys eduskunnalle kuntien taloustietojen tuottamista ja raportointia koskevaksi lainsäädännöksi 19.12.2019/60.

Hallituksen esitys eduskunnalle perustuslakien perusoikeussäännösten muuttamisesta 17.12.1993/309.

Hallituksen esitys kuntalaiksi 27.11.2014/268.

Hallituksen esitys eduskunnalle uudeksi Suomen hallitusmuodoksi 6.2.1998/1.

Harjula H., Prättälä K. 2020. Kuntalaki - Tausta ja tulkinnat. Helsinki: Alma Talent Oy.

Heuru K., Mennola E., Ryyänen A. Kunta - Kunnallisen itsehallinnon perusteet 2008. Helsinki: Edita Publishing Oy.

JHS 199 Kuntien ja kuntayhtymien talousarvio ja -suunnitelma. 2019. Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta JUHTA.

JHS 199 Kuntien ja kuntayhtymien talousarvio ja -suunnitelma, Liite 1 Käsikirja. 2019. Julkisen hallinnon tietohallinnon neuvottelukunta JUHTA.

Julkisen talouden suunnitelma vuosille 2021-2024. 2020. Valtiovarainministeriö.

Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336.

Kuntalaki 10.4.2015/410.

Kuntaliitto. 2019. Julkisen talouden suunnitelma ja kuntatalousohjelma. Luettu 20.9.2020. <https://www.kuntaliitto.fi/talous/kuntatalous-ja-valtio/julkisen-talouden-suunnitelma-ja-kuntatalousohjelma>.

Kuntaliitto. n.d. Talous. Luettu 2.9.2020. <https://www.kuntaliitto.fi/talous>.

Kuntatalousohjelma 2021-2024. 2020. Valtiovarainministeriön julkaisuja 2020:64.

Kuntien hankintaohje. 2018. KuHa Oy.

Laki julkisen hallinnon tiedonhallinnasta 9.8.2019/906.

Laki julkisen talouden monivuotisia kehyksiä koskevista vaatimuksista 22.12.2012/869.

Laki kunnallisesta viranhaltijasta 11.4.2003/304.

Ohjeet vieraanvaraisuudesta, eduista ja lahjoista. 2012. Pirkkalan kunta. Kunnanhallitus 13.2.2012, oheismateriaali.

Perustuslaki 11.6.1999/731.

Talousarvio 2020. Pirkkalan kunta. Kunnanhallitus 25.11.2019 § 306, liite.

Talousarvion täytäntöönpano-ohjeet 2020. Pirkkalan kunta. Kunnanhallitus 13.1.2020 3 §, oheismateriaali.

Valtioneuvoston asetus julkisen talouden suunnitelmasta 13.2.2014/120.

Valtioneuvoston asetus valtion talousarviosta 11.12.1992/1243.

Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta. 2019. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Helsinki: Työ- ja elinkeinoministeriö.