

KUNNAN UUDISTUNUT KONSERNITILINPÄÄTÖS

LAHDEN AMMATTIKORKEAKOULU
Liiketalouden ala
Liiketalouden koulutusohjelma
Taloushallinto
Opinnäytetyö
Kevät 2010
Eeva Aro

Lahden ammattikorkeakoulu
Liiketalouden koulutusohjelma

ARO, EEVA:

Kunnan uudistunut konsernitilinpäätös

Taloushallinnon opinnäytetyö, 45 sivua, 8 liitesivua

Kevät 2010

TIIVISTELMÄ

Tämä tutkimus käsittelee kunnan konsernitilinpäätöstä. Konsernitase on sisällytetty kuntien tilinpäätökseen tilikaudesta 1997 lähtien. Vuonna 2007 voimaan tulleella kuntalain muutoksella konsernitilinpäätöksen sisältöä laajennettiin, ja tilikaudesta 2008 lähtien kunnilta on edellytetty täydellisen konsernitilinpäätöksen laadintaa pienimpiä kuntia lukuun ottamatta. Täydelliseen konsernitilinpäätökseen sisältyy konsernitaseen lisäksi konsernin tuloslaskelma ja rahoituslaskelma.

Tämän tutkimuksen tavoite on kuvata, miten kunnan konsernitilinpäätös laaditaan. Toisena tavoitteena on kartoittaa, millaisia ongelmia kunnan konsernitilinpäätöksen laadintaan mahdollisesti liittyy. Tarkoitus on myös selvittää, mitkä seikat helpottavat tai voisivat helpottaa konsernitilinpäätöksen laadintaprosessia.

Tutkimuksen teoriaosan lähteinä on käytetty aiheeseen liittyvää kirjallisuutta, artikkeleita, lainsäädäntöä ja Internet-aineistoa. Aluksi käsitellään kunnallistalouden erityispiirteitä ja kunnan kirjanpidon lähtökohtia, minkä jälkeen kuvaillaan yksityiskohtaisesti kunnan tilinpäätöksen rakennetta. Lopuksi selvitetään, millaisella tekniikalla kunnan konsernitilinpäätös laaditaan.

Tutkimuksen empiirisen osuuden case-kuntia ovat Lahden kaupunki ja Nastolan kunta, jotka sijaitsevat Päijät-Hämeen maakunnassa. Empiirinen aineisto kerättiin pääasiassa teemahaastatteluilla, joilla kartoitettiin kuntien vuoden 2008 konsernitilinpäätökseen osallistuneiden henkilöiden kokemuksia. Haastattelut tehtiin keuhällä 2009.

Tutkimus osoitti, että haastavin konsernitilinpäätöksen osuus oli rahoituslaskelman laadinta, ja yleisesti ottaen sisäisten erien eliminointi ja täsmäyttäminen oli aikaa vievää. Aikataulullisia ongelmia ja lisätyötä aiheutui muun muassa siitä, että tytäryhteisöiltä ja kuntayhtymiltä ei saatu ajoissa riittäviä tietoja konsernitilinpäätöksen laadintaa varten. Tutkimustulosten perusteella voi päätellä, että konsernitilinpäätöksen laadintaprosessi helpottuisi, kun tytäryhteisöille ja kuntayhtymille annettavat ohjeet olisivat mahdollisimman selkeät ja yksiselitteiset.

Avainsanat: kunnallistalous, kunnat, kuntakonsernit, tilinpäätös, konsernitilinpäätös

Lahti University of Applied Sciences
Degree Programme in Business Studies

ARO, EEVA:

The Revised Consolidated Financial
Statements of a Municipality

Bachelor's Thesis in Financial Management, 45 pages, 8 appendices

Spring 2010

ABSTRACT

This study focuses on the consolidated financial statements of a municipality. The consolidated balance sheet has been part of the financial statements of municipalities since the financial year 1997. After the municipal law reform in 2007, the majority of municipalities have been obliged to compile a complete set of consolidated financial statements since the financial year 2008. This signifies that consolidated financial statements including a balance sheet, a profit and loss account as well as a statement of changes in financial position have been required.

The aim of this study was to describe the means by which the consolidated financial statements are compiled. Another goal was to find out if there are any specific problems concerning the compilation of consolidated financial statements. A further objective of the study was to discover ways of facilitating the process.

The sources for the theoretical section of this study include literature, articles, legislation and Internet sources related to the topic. Firstly, a general review about municipal finances and accounting is presented. Secondly, the structure of the financial statements of a municipality is described. Finally, the techniques of compiling the consolidated financial statements of a municipality are presented.

The empirical section of the study is based on a qualitative case research. The municipalities under investigation are the city of Lahti and the municipality of Nastola located in the Päijät-Häme Region. The data were obtained mainly by theme interviews carried out in summer 2009. The interviewees participated in the compiling of the consolidated financial statements of the financial year 2008.

The results of the study showed that the most challenging and time consuming parts of the process were the statement of changes in financial position and the elimination and balancing of internal items. There were difficulties in obtaining sufficient information from subsidiaries and municipal federations early enough. It seems that explicit and unambiguous instructions given to the subsidiaries and municipal federations would have saved both time and the amount of work required for the process.

Key words: municipal finances, municipalities, consolidated municipalities, financial statements, consolidated financial statements

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	1
1.1	Tutkimuksen tavoite, tutkimusongelmat ja aiheen rajaukset	2
1.2	Tutkimusmenetelmät	3
1.3	Aiemmat tutkimukset	4
1.4	Tutkimuksen rakenne	5
2	KUNNAN TOIMINTA JA TALOUS	7
2.1	Kunnan tehtävät	7
2.2	Kunnan tulot, menot ja rahoitus	9
2.3	Kirjanpidon tehtävät kunnassa	11
2.4	Kunnan kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevat säännökset	12
3	KUNNAN TILINPÄÄTÖS	15
3.1	Tuloslaskelma	16
3.2	Tase	18
3.3	Rahoituslaskelma	19
3.4	Muut tilinpäätösasiakirjat	20
4	KUNNAN KONSERNITILINPÄÄTÖS	22
4.1	Kuntakonserni ja konsernitilinpäätöksen yhdisteltävät yhteisöt	22
4.2	Konsernitilinpäätöksen laadintavelvollisuus	25
4.3	Konsernitilinpäätöksen laadintatekniikka	26
4.3.1	Tuloslaskelma	27
4.3.2	Tase	27
4.3.3	Rahoituslaskelma	28
4.3.4	Muut tilinpäätösasiakirjat	29
5	KOKEMUKSIA PÄIJÄTHÄMÄLÄISTEN KUNTIEN KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN LAADINNASTA	30
5.1	Lahden kaupunki	30
5.2	Nastolan kunta	34
5.3	Johtopäätökset	37
6	YHTEENVETO	40

LÄHTEET

42

LIITTEET

46

KUVIOLUETTELO

- KUVIO 1 Tutkimuksen rakenne
- KUVIO 2 Kunnan palvelukokonaisuus
- KUVIO 3 Kuntien ja kuntayhtymien menojen ja tulojen rakenne
- KUVIO 4 Kunnan tilinpäätösaineisto
- KUVIO 5 Konsernituloslaskelman ja konsernin rahoituslaskelman laadintavellisuuden selvittäminen
- KUVIO 6 Lahden kaupungin konsernirakenne
- KUVIO 7 Nastolan kunnan konsernirakenne

1 JOHDANTO

Kunnan tehtävänä on järjestää kuntalaisten peruspalvelut, joista tärkeimmät liittyvät sosiaali- ja terveydenhuoltoon, opetus- ja sivistystoimeen sekä ympäristöön ja tekniseen infrastruktuuriin (Hagerlund 2008). Kunnan oman organisaation eli niin sanotun peruskunnan lisäksi kuntapalveluja tuottavat nykyisin yhä enemmän esimerkiksi kunnan tytäryhteisöt (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2007).

Kuntakonsernin tasearvo on suomalaisissa kunnissa keskimäärin 1,36-kertainen kunnan tasearvoon verrattuna. Kun kuntakonsernin tasearvo on yli kaksinkertainen kunnan tasearvoon nähden, tytäryhteisötalous on muodostunut jo oleellisesti merkittävämmäksi kuin peruskunnan talous. (Hynynen 2008.) Kunnan ja sen tytäryhteisöjen muodostamasta taloudellisesta kokonaisuudesta, kuntakonsernista, saadaankin oikea ja riittävä kuva vasta konsernitilinpäätöksellä, jossa on huomioitu muun muassa konsernin sisäiset erät ja keskinäinen omistus. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2007.)

Kuntien kirjanpito on 1990- ja 2000-luvulla lähentynyt merkittävästi yritysten kirjanpitoa. Vuoden 1997 alusta lähtien kunnissa on sovellettu samaa kirjanpitolakia kuin yrityksissäkin, ja samasta vuodesta lähtien kuntalaki on edellyttänyt konsernitaseen ja sen liitetiedot sisältävän konsernitilinpäätöksen laadintaa. Täydellinen konsernitilinpäätös on kunnissa kuitenkin vielä uusi asia.

Vuonna 2007 kuntalakiin tehtiin merkittävä muutos (Laki kuntalain muuttamisesta 519/2007), joka edellytti kunnilta täydellisen konsernitilinpäätöksen laadintaa joitakin poikkeuksia lukuun ottamatta. Muutos koskee kuntia, joilla on liikevaihdoltaan merkittäviä tytäryhteisöjä tai joiden tytäryhteisöjen osuus konsernitaseesta on merkittävä (Myöhänen 2008). Täydelliseen konsernitilinpäätökseen sisältyy konsernitaseen lisäksi myös konsernituloslaskelma ja konsernin rahoituslaskelma sekä näiden liitetiedot. Ensimmäinen täydellinen konsernitilinpäätös tuli laatia viimeistään tilikaudelta 2008, mutta se saatiin haluttaessa laatia jo tilikaudelta 2007. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2007.)

Konsernitilinpäätöksen laajentuneen sisällön on arvioitu tuovan uudenlaisia haasteita konsernitilinpäätöksen laatijoille. Haasteet voivat liittyä esimerkiksi monipuoliseen kuntakonsernirakenteeseen, konsernin rahoituslaskelman laatimiseen ja täsmäyttämiseen sekä aikataulun noudattamiseen. (Myöhänen 2008.)

Hiljattaiset muutokset kunnan konsernitilinpäätöksen laadinnassa herättivät mielenkiinnon tutkia aihetta. Tutkimuksen kohteeksi haluttiin valita mahdollisimman ajankohtainen, kunta-alaan liittyvä aihe. Päijät-Tilin Oy:n ehdotus kunnan konsernitilinpäätöksen laadinnasta osoittautuikin sopivaksi ja mielenkiintoiseksi aiheeksi.

1.1 Tutkimuksen tavoite, tutkimusongelmat ja aiheen rajaukset

Tutkimuksen teoriaosan tavoitteena on luoda pohja empiiriselle osuudelle perehtymällä kuntatalouden erityispiirteisiin ja koota hyödyllinen tietokokonaisuus kunnan tilinpäätöksen ja konsernitilinpäätöksen laadinnan nykytilasta. Teoriaosan lähdeaineistona on käytetty kunnallistalouteen liittyvää kirjallisuutta, artikkeleita, lainsäädäntöä sekä Internetiä. Teoriaosassa käsitellään kunnan tehtäviä ja niiden toteuttamistapoja, kirjanpidon roolia kunnan taloudenohjauksessa, kunnan tilinpäätöksen muodostumista sekä konsernitilinpäätöksen laadintaa.

Tutkimuksen empiirisen osan case-kohteita ovat Päijät-Hämeessä sijaitsevat Lahden kaupunki ja Nastolan kunta, jotka eroavat toisistaan merkittävästi niin kooltaan kuin konsernirakenteeltaankin. Tavoitteena on kartoittaa case-kuntien konsernitilinpäätösten laatijoiden kokemuksia laajentuneen konsernitilinpäätöksen laadinnasta. Vastausta etsitään seuraavaan päätutkimusongelmaan:

- Miten Lahden kaupungin ja Nastolan kunnan konsernitilinpäätöksen laatijat ovat kokeneet uudistuneen konsernitilinpäätöskäytännön?

Pääongelma voidaan jakaa seuraaviin alaongelmiin:

- Miten kuntalain muutos (519/2007) on vaikuttanut Lahden kaupungin ja Nastolan kunnan konsernitilinpäätöksen laadinnan vaativuuteen sekä vaadittuun työmäärään?

- Millaisia mahdollisia haasteita ja ongelmia case-kuntien konsernitilinpäätöksen laadintaan on liittynyt?
- Mitkä tekijät ovat edistäneet case-kuntien konsernitilinpäätöksen laadinnan sujuvuutta?
- Miten Lahden kaupungin ja Nastolan kunnan konsernitilinpäätöksen laadintaa voitaisiin jatkossa helpottaa?

Teoreettinen viitekehys kootaan siten, että se tukisi kunnan konsernitilinpäätöksen laadinnan periaatteiden ymmärtämistä. Mielenkiinnon kohteena tutkimuksessa on erityisesti kunnan konsernituloslaskelma ja -tase sekä konsernin rahoituslaskelma. Kunnan taloudenohjaukseen hyvin olennaisena osana kuuluva taloussuunnittelu ja talousarvion laadinta jätetään yksityiskohtaisen tarkastelun ulkopuolelle. Taloussuunnittelu ei liity olennaisesti konsernitilinpäätöksen laadintaan, eikä teoriaosuutta ole haluttu kasvattaa liian laajaksi. Tutkimuksen empiirisessä osassa ei myöskään keskitytä konsernitilinpäätöksen teknisen toteutuksen kuvaamiseen.

1.2 Tutkimusmenetelmät

Tämä tutkimus on luonteeltaan kvalitatiivinen eli laadullinen. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa tutkittava kohdejoukko valitaan tarkoituksenmukaisesti eikä satunnaisotantaa käyttäen. Lähtökohtana kvalitatiivisessa tutkimuksessa on todellisen elämän kuvaaminen, ja tavoitteena on kuvata kohdetta mahdollisimman kokonaisvaltaisesti. Kvalitatiivisen tutkimuksen tutkimusmenetelmiksi sopivat sellaiset menetelmät, jotka tuovat tutkimuksen kohteena olevien henkilöiden omat näkökulmat esille. Kvalitatiivisen tutkimuksen kohteita käsitellään ainutlaatuisina, eikä saatuja tuloksia pyritä yleistämään. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2007, 157 - 160.)

Tutkimus toteutetaan tapaus- eli case-tutkimuksena, joka on erityisesti kvalitatiiviseen tutkimukseen soveltuva tutkimusmenetelmä. Case-tutkimuksessa kerätään yksityiskohtaista ja intensiivistä tietoa yksittäisestä tapauksesta tai pienestä joukosta tapauksia, jotka ovat toisiinsa suhteessa. Tutkimuksen kohteena on

yksilö, ryhmä tai yhteisö, ja aineistoa kerätään usein useammalla kuin yhdellä metodilla. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2007, 130 - 131.)

Empiirisen osan aineisto kerätään teemahaastatteluilla. Teemahaastattelulle on tyypillistä se, että haastattelun aihepiirit eli teema-alueet tiedetään, mutta kysymysten tarkka muoto ja järjestys selviävät vasta haastattelun edetessä (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2007, 203). Teemahaastattelu sopii tähän tutkimukseen hyvin sen takia, että se tuo erityisen hyvin esille haastateltavien omat kokemukset, joita tässä tutkimuksessa on tavoitteena kartoittaa.

Lahden kaupungin konsernitilinpäätöksen laadinnasta haastatellaan Asta Aaltoa, joka työskentelee palvelusihteerinä Lahden Talouspalveluissa. Nastolan kunnan konsernitilinpäätös laaditaan kuntatilitoimisto Päijät-Tili Oy:ssä, jossa haastatellaan kunnan konsernitilinpäätöksen laadintaan osallistuvaa laskentasihteerä Maija Toivolaa.

1.3 Aiemmat tutkimukset

Kunnan konsernitilinpäätöksestä on tehty aikaisemmin muutamia opinnäytetöitä erilaisista näkökulmista. Näistä useimmat on laadittu 1990-luvun loppupuolella tai 2000-luvun alkupuolella, jolloin kuntalaki edellytti vasta konsernitaseen laadintaa. (Lankoski, 1995; Helonsalo, 1998; Taskinen, 1999; Sarja, 2001; Avikainen, 2008.)

Lankoski (1995) on laatinut opinnäytetyön konsernitilinpäätöksestä kunnan uudistuneessa tilinpäätöskäytännössä. Opinnäytetyössään Lankoski on laatinut Pälkäneen kunnan konsernitaseen vuoden 1994 tilinpäätösten mukaan. Helonsalon (1998) opinnäytetyön tavoitteena on ollut kuvata, kuinka kunnan konsernitilinpäätös laaditaan ja kuinka laadinta ja sen säännökset eroavat yrityksen laatimasta konsernitilinpäätöksestä. Taskinen (1999) on opinnäytetyössään selvittänyt Varkauden kunnan ensimmäisen kuntakonsernitilinpäätöksen laadintatekniikkaa.

Sarjan (2001) tutkimuksen tavoitteena on ollut tiettyjen kuntien konsernitilinpäätöksiä vertailemalla selvittää, millaista lisäinformaatiota konsernitilinpäätös antaa pelkkään kunnan tilinpäätökseen verrattuna. Avikainen (2008) on laatinut opinnäytteen kuntalakiin vuonna 2007 tehdyn muutoksen vaikutuksista Tampereen kaupungin konsernitilinpäätöksen laadintaan.

Tämä tutkimus on aiheeltaan ajankohtainen, koska ensimmäinen täydellinen konsernitilinpäätös on valmistunut tutkimuksen laadinta-aikana. Tutkimuksen näkökulma eroaa edellä mainituista aiemmista tutkimuksista siten, että tässä tutkimuksessa keskitytään erityisesti konsernitilinpäätöksen laadintaan osallistuvien ammattilaisten kokemuksiin ja mahdollisesti ilmenneisiin ongelmiin.

1.4 Tutkimuksen rakenne

Tutkimuksen toinen, kolmas ja neljäs luku sisältävät kunnallistalouteen, kirjanpitoon ja tilinpäätökseen liittyvää keskeistä teoretietoa, joka muodostaa viitekehyksen tutkimuksen empiiriselle osuudelle.

Tutkimuksen toinen luku käsittelee kunnan toimintaa ja kunnallistalouden periaatteita. Aluksi käsitellään kunnan tehtäviä eli toimialoja, minkä jälkeen edetään kunnan tulojen ja menojen rakenteeseen sekä toiminnan rahoitukseen. Seuraavaksi selostetaan, millainen rooli kirjanpidolla on kunnan toiminnassa. Luvun lopuksi kerrotaan kunnan kirjanpitovelvollisuudesta sekä säännöksistä, joita kunnan kirjanpidossa ja tilinpäätöksen laadinnassa noudatetaan.

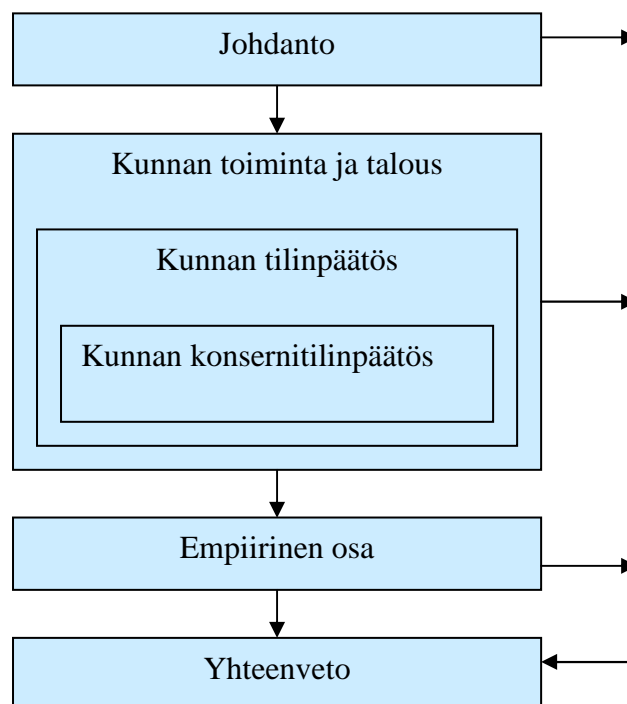
Kolmas luku käsittelee kunnan tilinpäätöksen sisältöä. Tuloslaskelman, taseen ja rahoituslaskelman sisältöä käsitellään yksityiskohtaisesti. Muita tilinpäätökseen kuuluvia asiakirjoja käsitellään ainoastaan lyhyesti, koska ne eivät ole tämän tutkimuksen kannalta olennaisia.

Neljäs luku käsittelee kunnan konsernitilinpäätöksen laadintaa. Aluksi selvitetään, miten kuntakonserni muodostuu sekä millaiset yhteisöt yhdistellään konsernitilinpäätökseen. Seuraavaksi selostetaan, miten konsernitilinpäätöksen

laadintavellisuus ja laajuus määritellään. Lopuksi selvitetään, millä tavoin konsernituloslaskelma, -tase ja rahoituslaskelma muodostuvat.

Viides luku sisältää tutkimuksen empiirisen eli kokemusperäisen osan. Aluksi esitellään case-kunnat ja niiden tilinpäätöksestä vastaavat organisaatiot sekä haastatteluihin osallistuneet henkilöt. Tämän jälkeen käydään läpi haastatteluista saatu aineisto. Lopuksi empiirisestä aineistosta tehdään päätelmiä.

Yhteenveto kokoaa tutkimuksen olennaisen sisällön johdannosta, teoriaosasta ja empiirisestä osasta. Tutkimuksen rakennetta havainnollistaa kuvio 1. Kuvio osoittaa, kuinka tutkimus etenee johdannosta yhteenvetoon asti. Kunnan toimintaa ja taloutta käsittelevän perustiedon jälkeen tarkastellaan kunnan tilinpäätöstä, josta edetään kunnan konsernitilinpäätökseen ja empiiriseen osaan.



KUVIO 1. Tutkimuksen rakenne.

Seuraavaksi edetään aiheen varsinaiseen käsittelyyn. Luvussa 2 perehdytään aluksi kunnan tehtäviin, talouden rakenteeseen sekä kirjanpidon rooliin kunnan taloudenohjauksessa.

2 KUNNAN TOIMINTA JA TALOUS

Kuntaa voidaan tarkastella monesta eri näkökulmasta: mahdollisia näkökulmia ovat juridinen oikeushenkilö, poliittinen kansalaisyhteisö tai palveluja tuottava ja rahoittava talousyksikkö. Kun tarkastellaan kunnan taloudenohjausta, näkökulmana on lähinnä talousyksikkönäkökulma. (Myllyntaus 2002, 10.)

2.1 Kunnan tehtävät

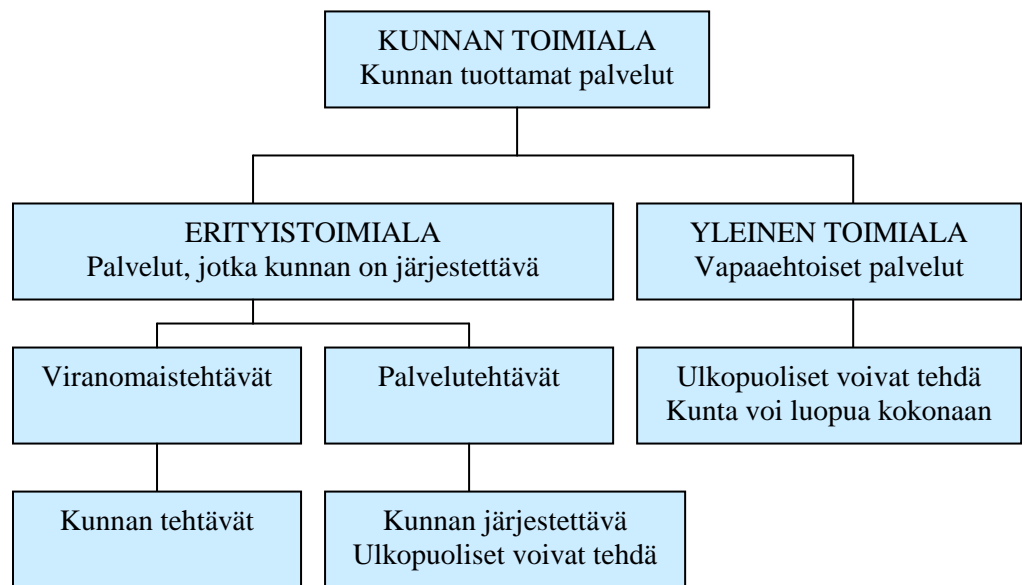
Kunnan tehtävänä on edistää asukkaidensa hyvinvointia ja kestäväää kehitystä alueellaan (Kuntalaki 365/1995). Asukkaiden hyvinvoinnin edistämiseksi tarkoitetaan peruspalvelujen tuottamista (Suorto 2008, 9). Kestävällä kehityksellä tarkoitetaan paitsi ekologisesti ja taloudellisesti, myös sosiaalisesti kestäväää kehitystä: taloudellisen toiminnan on oltava sopusoinnussa luonnon kanssa, ja asukkaiden vaikutusmahdollisuuksia ja sosiaalista oikeudenmukaisuutta on korostettava. (Harjula & Prättälä 2007, 104.)

Kuntalain mukaan kunta hoitaa sille laissa määrättyt tehtävät. Kunta voi omilla päätöksillään ottaa hoidettavakseen myös muita kuin lainsäädäntöön perustuvia tehtäviä. Nämä tehtävät kunta voi hoitaa itse tai hankkia muilta palvelujen tuottajilta. (Kuntalaki 365/1995.) Kuntalaki ei yksilöi kunnalle kuuluvia tehtäviä, vaan niistä säädetään erikseen omissa laeissaan.

Kunnan tehtävät jaetaan perinteisesti erityistoimialaan ja yleiseen toimialaan. Erityistoimialaan kuuluvat tehtävät, jotka kunnat ovat velvollisia hoitamaan kunnan eri lakien sisältämien säännösten mukaan. Yleiseen toimialaan kuuluvat tehtävät, jotka kunta omilla päätöksillään voi ottaa hoidettavakseen. (Harjula & Prättälä 2007, 105.) Erityistoimialaan kuuluvat esimerkiksi monet opetus- ja kulttuuritoimen sekä sosiaali- ja terveydenhuollon palveluista. Lisäksi siihen kuuluu ympäristöön ja tekniseen infrastruktuuriin liittyviä palveluja kuten vesihuolto ja kaavoitus. Esimerkkejä yleisestä toimialasta ovat vapaa-ajan toimintaan liittyvät palvelut, energiahuolto ja elinkeinojen tukeminen. (Suorto 2008, 9 - 10.)

Kunta voi itse ratkaista, miten se tuottaa palvelunsa. Ainoastaan viranomaistehtävät kunnan täytyy toteuttaa itse tai yhteistyössä muiden kuntien kanssa esimerkiksi kuntayhtymässä. Muut palvelut kunta voi ostaa esimerkiksi yksityisiltä palvelujen tuottajilta tai yhdistyksiltä. (Korhonen & Merisalo 2008, 28.)

Kuvio 2 havainnollistaa kunnan toimialan jakoa erityis- ja yleiseen toimialaan sekä palvelujen tuottamistapoja.



KUVIO 2. Kunnan palvelukokonaisuus (Korhonen & Merisalo 2008, 28).

Kuntayhtymä on kuntien yhteistoimintamuoto, jossa on kyse kuntien pysyvästä yhteistyöstä jollakin tehtäväalueella. Kuntayhtymä perustetaan perussopimuksella, jonka kunnanvaltuustot hyväksyvät. Kuntayhtymä on itsenäinen oikeushenkilö, johon sovelletaan kuntia koskevaa lainsäädäntöä. (Tilastokeskus 2009.) Esimerkkejä Päijät-Hämeen seudulla sijaitsevista kuntayhtymistä ovat Päijät-Hämeen sosiaali- ja terveydenhuollon kuntayhtymä sekä Päijät-Hämeen koulutuskonserni.

2.2 Kunnan tulot, menot ja rahoitus

Kunnan tulojen hankkimisen tarkoitus ja omistus on erilainen kuin muilla talousyksiköillä. Kunnalla ei ole omistajuuteen perustuvaa sijoituspääomaa eikä se pyri lisäämään tulojaan lisätäkseen siihen sijoitetun pääoman tuottoa. Kunnan tulojen keräämisen tarkoituksena on toiminnan rahoitus. (Myllyntaus 2002, 10.)

Myös kuntayhtymän tulojen hankkimisen tarkoituksena on toiminnan rahoittaminen. Toisin kuin kunnalla, kuntayhtymällä on omistajien siihen sijoittamaa pääomaa, joka jakautuu jäsenkuntaosuuksiin. Jäsenkunnat voivat myös vaatia kuntayhtymältä korkoa sijoittamalleen pääomalle. Kuntayhtymällä ei ole verotusoikeutta kuntalaisiin. (Myllyntaus 2002, 10.) Jäsenkuntien luovuttamien varojen ja kuntayhtymälle siirtämien velkojen erotuksesta eli nettovarallisuudesta muodostuu kuntayhtymän peruspääoma. Peruspääoma jakautuu jäsenkuntaosuuksiin luovutettujen nettovarallisuusosuuksien suhteessa. (Suorto 2008, 71.)

Kunnan kirjanpidossa menot ja tulot ryhmitellään sekä tehtävittäin että meno- ja tulolajeittain. Tehtäväluokkia ovat yleishallinto, sosiaali- ja terveystoimi, opetus- ja kulttuuritoimi sekä muut palvelut. Tehtäväluokat jakautuvat edelleen osatehtäviin. Tehtäväluokituksen lisäksi käytetään meno- ja tulolajiluokitusta. Menolajeja ovat palkat ja niihin kiinteästi liittyvät henkilöstömenot, tavaroiden ja palvelujen ostot, avustukset sekä muut toimintamenot. Lisäksi kunnilla on menoja investoinneista, lainanhoidosta ja lainanannosta muille yhteisöille. Kunnan tulot koostuvat toimintatuloista, verotuloista, valtionosuuksista sekä valtionavuista. (Korhonen & Merisalo 2008, 106.)

Kuvio 3 kuvaa kuntien ja kuntayhtymien yhteenlaskettuja menoja ja tuloja tilikaudella 2008. Prosenttiosuudet perustuvat Tilastokeskuksen tietoihin. Kuvio kertoo, että palkat muodostavat suurimman yksittäisen osan kuntien ja kuntayhtymien menoista. Sosiaali- ja terveystoimi aiheuttaa menoista noin puolet, kun taas opetus- ja kulttuuritoimen osuus on noin neljäsosa. Kuntien ja kuntayhtymien yhteenlasketuista tuloista lähes puolet muodostuu kuntien saamista verotuloista.

Palkat 38 %	Sosiaali- ja terveystoimi 49 % (Toimintamenot ja investoinnit)	Verotulot 48 % (kunnallisvero 41 % yhteisövero 4 % kiinteistövero 3 %)
Sosiaalivakuutusmaksut ja eläkkeet 12 %		
Materiaalin ostot 10 %		
Palvelujen ostot 18 %	Opetus- ja kulttuuritoimi 24 % (Toimintamenot ja investoinnit)	Käyttötalouden valtionosuudet 17 %
Avustukset 5 %	Muut tehtävät 21 %	Toimintatulot 26 % (myyntitulot 15 % maksutulot 5 % muut toim. tulot 6 %)
Lainanhoito 4 %		
Investoinnit 11 %	Rahoitustoiminta ja muut menot 6 %	Lainanotto 5 %
Muut menot 2 %		Muut tulot 4 %

KUVIO 3. Kuntien ja kuntayhtymien menojen ja tulojen rakenne (Suomen Kuntaliitto 2009).

Tilastokeskuksen antamien tietojen mukaan kuntien ja kuntayhtymien menot olivat yhteensä noin 37,4 miljardia euroa ja tulot noin 36,9 miljardia euroa tilikaudella 2008 (Suomen Kuntaliitto 2010). Edelliseen tilikauteen 2007 verrattuna

menot ja tulot kasvoivat: tilikaudella 2007 sekä tulot että menot olivat Tilastokeskuksen mukaan noin 34,4 miljardia euroa (Elinkeinoelämän Keskusliitto 2009).

2.3 Kirjanpidon tehtävät kunnassa

Kirjanpidon tehtävät kirjanpitolakia sovellettaessa voidaan jakaa yleiseen erillään-pitotehtävään ja informaatiotehtäviin. Erilläänpitotehtävässä kunta noudattaa liiketapahtumien rekisteröinnissä samoja perusteita kuin muutkin kirjanpitovelvolliset. Sen sijaan informaatiotehtävissä kunta-alalla on erilaisia painotuksia ja tunnuspiirteitä. (Myllyntaus 2002, 121 - 122.)

Kunnan tulot, menot, omaisuus ja velat pidetään kirjanpidon avulla erillään muiden talousyksiköiden vastaavista eristä. Kunnalla voi olla liikelaitoksia, taseyksikkönä toimivia rahastoja tai muita taseyksiköitä, joiden kirjanpito eriytetään tilikauden ajaksi kunnan muusta toiminnasta. Ne eivät kuitenkaan ole erillisiä kirjanpitovelvollisia, vaan ne ovat osa kunnan muodostamaa talousyksikköä. Kirjanpitolain mukaan ensisijainen menon ja tulon kirjaamisperuste on suoriteperuste. Esimerkiksi verotuloihin ja valtionosuuksiin ei kuitenkaan liity välitöntä vastikkeellisuutta, ja ne kirjataan suoriteperustetta vastaavalla tavalla. (Leppänen 2001, 8; Myllyntaus 2002, 122.)

Kirjanpidon informaatiotehtävänä kunnassa on selvittää tilikauden tulos, antaa oikea kuva kunnan rahoitusasemasta, mahdollistaa talousarvion toteutumisvertailu sekä ylijäämän siirtäminen tai alijäämän kattaminen. (Myllyntaus 2002, 123.)

Tilikauden tuloksen osoittamisessa lähtökohtana on tulorahoituksen riittävyyden arviointi. Kunnan tulorahoituksesta suurin osa on verorahoitusta, joten tilikauden tulos osoittaa toiminnan tuloksellisuutta vain tulorahoituksen riittävyyden tarkoituksessa. Sen sijaan kuntayhtymän tilikauden tuloksen perusteella voidaan arvioida sekä tulorahoituksen riittävyyttä että toiminnan taloudellisuutta ja kannattavuutta. (Myllyntaus 2002, 123.)

Kunnan rahoitusasemaa kuvaavat rahoituslaskelma ja tase. Rahoituslaskelma osoittaa kunnan rahoitusasemassa tapahtuneet muutokset tilikauden aikana. Se osoittaa myös rahoitusjäämän, joka on tulorahoituksen ja nettoinvestointien erotus. Tase kuvaa kunnan rahoitusasemaa tilinpäätöspäivänä, ja sillä on tuloksen ja rahoitusjäämän ohella merkitystä kunnan taloudellisen tilanteen arvioinnissa. Taseen avulla voidaan myös arvioida kunnan toimintaan liittyviä velvoitteita ja sitoumuksia. (Myllyntaus 2002, 123.)

Kunnan kirjanpito tuottaa tietoa myös talousarvion toteutumisvertailuun, joka on kunnan tilinpäätöksen lakisääteinen osa. Talousarvion ja kirjanpidon yhteys on kuntataloudessa kiinteä: Kirjanpidossa pääkirjan tehtävä-, vastuualue- ja kustannuspaikkaluokituksen laadinnassa kiinnitetään huomiota siihen, että niiden käyttö talousarvion toteutumisseurannassa on mielekästä. Toisaalta talousarvio laaditaan suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla. (Myllyntaus 2002, 124.)

Kunnan tilinpäätöksen tehtävänä on myös osoittaa seuraavalle tilikaudelle siirtyvän ylijäämän tai alijäämän määrä. Jos tilikaudelta syntyy voittoa eli ylijäämää, voidaan tehdä esimerkiksi varaussiirtoja. Toisaalta alijäämän kattamisesta kunnan on esitettävä toimenpiteitä. (Myllyntaus 2002, 124.)

2.4 Kunnan kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevat säännökset

Kirjanpitovelvollisen on noudatettava kirjanpitonsa ja tilinpäätöksensä laadinnassa hyvää kirjanpitolittoa (Kirjanpitolaki 1336/1997, 1 luku 3 §). Hyvä kirjanpitolittoa on kokonaisuus, joka muodostuu eri tasoisista normeista, suosituksista ja vakiintuneista menettelytavoista, eikä sitä ole missään tyhjentävästi määritelty. Kuntien kirjanpidossa hyvän kirjanpitolittoa lähteitä ovat lähinnä seuraavat:

1. kuntalaki
2. kirjanpitolaki- ja asetus
3. kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeet
4. kirjanpitolautakunnan ja sen kuntajaoston muut ohjeet ja lausunnot

5. Suomen Kuntaliiton kirjanpitoa koskevat suositukset sekä valtionosuusviranomaisten ja tilastokeskuksen ohjeet
6. kirjanpidon yleiset periaatteet

(Leppänen 2001, 17 - 18.)

Kuntalain kahdeksas luku sisältää vähäisen määrän kunnan taloutta koskevia säännöksiä. Kuntalaissa säädetään esimerkiksi kunnan tilinpäätöksen osista ja tilikaudesta (Kuntalaki 365/1995, 68 §). Kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevia yksityiskohtaisia säännöksiä kuntalaki ei kuitenkaan sisällä, vaan siinä viitataan kirjanpitolakiin: kunnan kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä noudatetaan kirjanpitolakia soveltuvin osin (Kuntalaki 365/1995, 67 §).

Kirjanpitolain säännöksistä kunnan kirjanpitoon vaikuttavat merkittävimmin kirjanpidon perusrakenteet ja lähtökohdat kuten esimerkiksi kahdenkertainen kirjanpito, kirjaamisperusteet ja tilinpäätöksen laadinnan lähtökohdat. Myös useat käsitteet kuten konserni, määräysvalta ja hankintameno määritellään kirjanpitolain mukaan. Sen mukaan ratkaistaan myös esimerkiksi tuottojen ja kulujen jaksottaminen sekä saamisten, rahoitusvarojen ja velkojen arvostaminen taseessa.

(Leppänen 2001, 18.)

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolain soveltamisesta sekä kuntalain kuntataloutta koskevien säännösten soveltamisesta kunnissa ja kuntayhtymissä (Kuntalaki 365/1995, 67 §). Kuntajaoston antamat ohjeet ovat luonteeltaan joko yleisohjeita tai yksittäisiin kirjanpito- tai tilinpäätösongelmiin liittyviä lausuntoja. Yleisohjeet ovat kaikkia kuntia ja kuntayhtymiä sitovia. Hyvä kirjanpitolapa edellyttää lisäksi, että myös muut kunnat ja kuntayhtymät noudattavat yksittäisiä lausuntoja vastaavissa tilanteissa. (Harjula & Prättälä 2007, 528.)

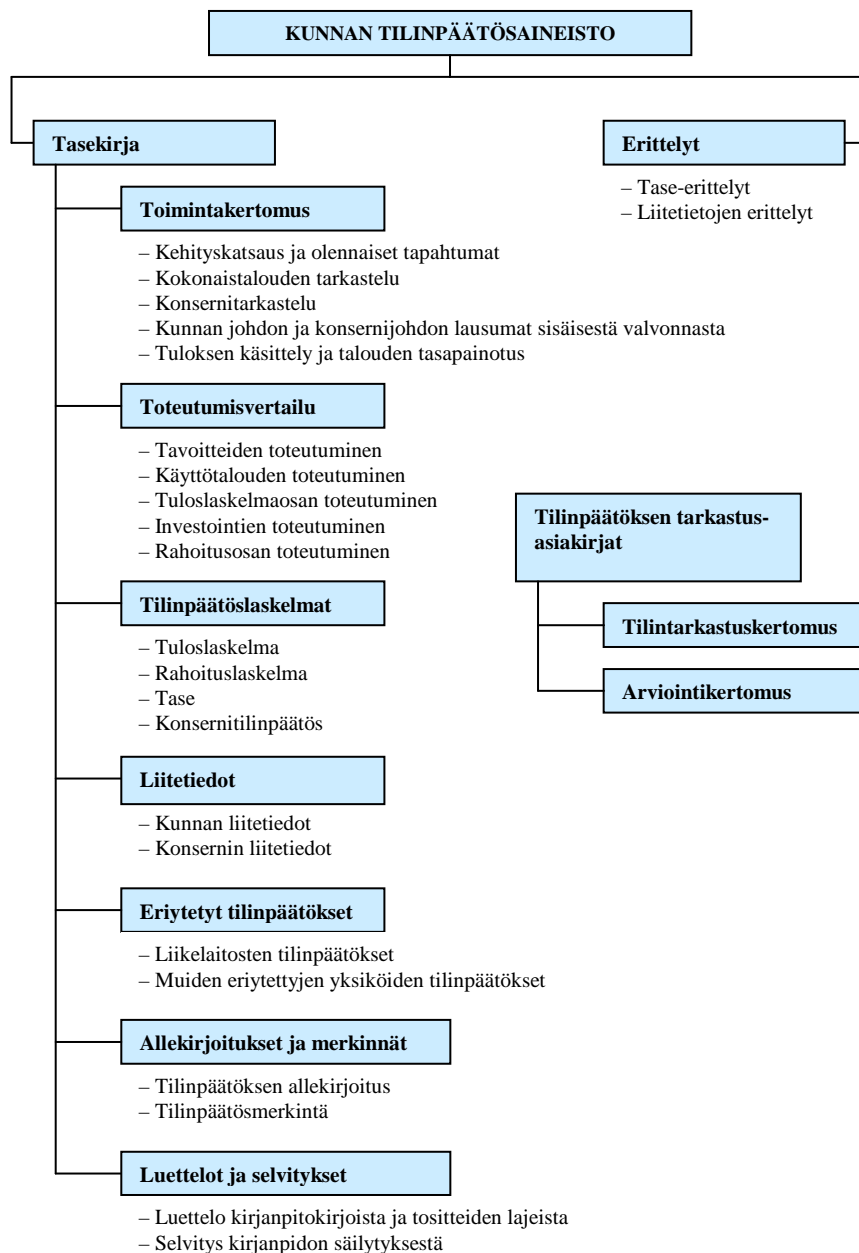
Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on antanut esimerkiksi tilinpäätöstä ja toimintakertomusta, tuloslaskelmaa, tasetta ja rahoituslaskelmaa sekä konsernitilinpäätöstä koskevat yleisohjeet. Yksittäisiä kirjanpito- ja tilinpäätösongelmia koskevia lausuntoja kuntajaosto on antanut vuodesta 1996 lähtien useita vuosittain.

Konsernitilinpäätökseen liittyvät lausunnot koskevat muun muassa kuntakonsernisuhteen syntymistä ja konsernitilinpäätöksen laadintaa kuntaliitostilanteissa. (Suomen Kuntaliitto 2009.)

Seuraavassa luvussa käsitellään yksityiskohtaisesti kunnan tuloslaskelman, taseen ja rahoituslaskelman sisältöä ja muodostumista. Muita tilinpäätösasiakirjoja käsitellään lyhyesti.

3 KUNNAN TILINPÄÄTÖS

Kunnan tilinpäätöslaskelmiin kuuluvat tuloslaskelma, tase, rahoituslaskelma ja niiden liitetiedot sekä talousarvion toteutumisvertailu ja toimintakertomus (Kuntalaki 365/1998, 68 §). Kuvio 4 havainnollistaa kunnan tilinpäätöksen sisältöä, johon kuuluvat tilinpäätöslaskelmien ja näiden liitetietojen lisäksi myös muun muassa toimintakertomus ja talousarvion toteutumisvertailu.



KUVIO 4. Kunnan tilinpäätösaineisto (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2008).

3.1 Tuloslaskelma

Kunnan tuloslaskelma osoittaa, riittääkö tuottoina kertynyt tulorahoitus palvelujen tuottamisesta aiheutuneiden kulujen kattamiseen. Tuloslaskelmassa kunnan tulot esitetään Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston antaman kaavan mukaisesti (Liite 1). Toiminnan tuotot ja kulut esitetään tuloslaskelmassa tuotto- ja kululajeittain (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2006a).

Kuntien tulot koostuvat toimintatuotoista, verotuloista, valtionosuuksista ja -avuksista sekä muista tuloista. Lisäksi kunta voi saada satunnaisia tuottoja, jotka voivat aiheutua esimerkiksi kunnan omistamien yhtiöiden myyntivoitoista. (Lauslahti 2003, 81-95.)

Toimintatuotoilla on merkittävä osuus kunnan palvelujen rahoittamisessa. Toimintatuottoja ovat myyntituotot, maksut, tuet ja avustukset EU:lta ja yleishyödyllisiltä yhteisöiltä. Myyntituottoja kunta voi saada esimerkiksi järjestämällä yrityksille työterveyspalveluja tai myymällä laboratoriopalveluja lähikunnille. Maksutuottoja kunta saa kuntalaisilta esimerkiksi terveydenhuollosta, pysäköinnistä, rakennusvalvonnasta, sähköstä ja vesimaksuista. (Lauslahti 2003, 85.)

Tukiin ja avustuksiin merkitään sellaiset tuotot, joiden antaja ei saa välitöntä vastasuoritusta kunnalta. Tällaisia avustuksia ovat muun muassa työllistämistuki, EU-tuki kunnan omaan kehittämissuunnitelmaan, Kansaneläkelaitoksen korvaukset oman henkilöstön työterveyshuollon järjestämisestä tai lukion ja ammatillisten oppilaitosten opiskelijoiden koulumatkatuki. Jos avustus on saatu investoinnin rahoitusta varten, sitä ei merkitä tukiin ja avustuksiin vaan vähennetään menonsiirtona omaisuuden hankintahinnasta. (Leppänen 2001, 117.)

Kunnan verotulot koostuvat kunnallisverosta, yhteisöverosta, kiinteistöverosta ja mahdollisesta koiraverosta. Kunnallisvero muodostaa suurimman osan kunnan verotuloista. Kunta voi itse päättää kunnan tuloveroprosentista. Yhteisövero on yhteisön maksama tulovero. Verotuksellisessa mielessä yhteisöjä ovat muun muassa osakeyhtiöt, osuuskunnat, säätiöt sekä aatteelliset ja taloudelliset yhdistykset.

Yhteisöveron tuotto jaetaan valtion, kuntien ja seurakuntien kesken. Vuonna 2008 valtion osuus yhteisöverosta oli 76,22 prosenttia, kuntien 22,03 prosenttia ja seurakuntien 1,75 prosenttia. Kiinteistövero määräytyy kiinteistön arvon perusteella, ja kunta määrittelee kiinteistöveroprosenttinsa noudattaen kiinteistöverolaissa määriteltyjä rajoja. (Suorto 2008, 19 - 26.)

Kuntien välillä on merkittäviä taloudellisia ja sosiaalisia eroja mutta yhtäläiset velvollisuudet tuottaa lakisääteisiä palveluja. Valtio tasaakin kuntien välisiä tuloeroja maksamalla kunnille valtionosuuksia. Valtionosuuksia maksetaan muun muassa yhteisöverosta saaduilla tuloilla. Valtionosuudet jakautuvat siten, että taloudellisesti heikommalla kunnalla saavat suuremman osuuden kuin vauraat kunnat. Valtionavut ovat valtion kunnalle antamaa harkinnanvaraista avustusta, jota voidaan myöntää kunnan erityisen vaikean tilapäisen taloudellisen tilanteen vuoksi. (Lauslahti 2003, 92.)

Toiminta- ja verotuottojen sekä valtionosuuksien ja -apujen ohella kunta voi saada myös muita tuottoja. Jotkin kunnat saavat korkotuottoja esimerkiksi sijoittamalla varoja korollisille tileille tai lainaamalla rahaa kuntalaisille. Nämä korkotuotot kirjataan tuloslaskelmassa rahoituseriin. (Lauslahti 2003, 95.)

Kunnan toimintakuluja ovat henkilöstökulut, palvelujen ostot, aineet, tarvikkeet ja tavarat, avustukset sekä muut toimintakulut. Henkilöstökuluihin sisältyvät ennakkipidätyksen alaiset palkat, palkkiot ja niihin verrattavat kulut. Myös eläkekulut, sosiaaliturvamaksut sekä lakisääteiset ja vapaaehtoiset henkilövakuutusmaksut sisältyvät henkilöstökuluihin. Palvelujen ostot muodostuvat asiakaspalveluista sekä sellaisista palveluista, joita kunta käyttää omassa palvelutoiminnassaan. Asiakaspalvelut ovat kuntalaisille tarkoitettuja palveluja, joita kunta ostaa muilta palveluntuottajilta. Kunnan omassa palvelutoiminnassaan käytetyt palvelut sisältävät muun muassa toimisto- ja pankkipalvelut, vakuutukset sekä rakennus- ja kunnossapitopalvelut. Aineet, tarvikkeet ja tavarat ovat esimerkiksi toimisto- ja koulutarvikkeita, elintarvikkeita, lääkkeitä tai rakennusmateriaaleja. (Leppänen 2001, 118 - 119.)

Toimintakulujen lisäksi kunnille syntyy kuluja rahoituksesta sekä investoinneista esimerkiksi rakennuksiin, koneisiin ja kalustoon. Rahoituskuluja ovat korkokulut sekä muut rahoituskulut. Muihin rahoituskuluihin merkitään esimerkiksi lainojen kurssitappiot sekä viivästyskorot, jotka eivät aiheudu varsinaisesta rahoitustoiminnasta. Suunnitelman mukaisiin poistoihin merkitään ennalta laaditun suunnitelman mukaiset, tilikaudelle jaksotetut osuudet kuluviiden pitkävaikutteisten tuotantokelijöiden hankintamenoista.. Kunnalla voi olla myös satunnaisia kuluja: satunnaiset kulut voivat syntyä esimerkiksi myyntitappioista tai vaikkapa vahingonkorvauksista. (Leppänen 2001, 121 - 122.)

3.2 Tase

Tase antaa kuvan kunnan rahoitusasemasta. Kunnan tase laaditaan Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston antaman kaavan mukaisesti (Liite 2). Kunnan taseen rakenne muistuttaa rakenteeltaan pitkälti yrityksen tasetta mutta sisältää lisäksi toimeksiantoja koskevat rivit.

Toimeksiantojen varat vastaavaa-puolella ja toimeksiantojen pääomat vastattavaa-puolella muodostuvat kunnan hoitamista toimeksianto- ja välitystehtävistä. Nämä voivat olla niin sanottuja välitettäviä valtion lainoja, EU-tukia tai esimerkiksi lahjoituksia, joiden käyttöä on rajoitettu esimerkiksi sopimuksella. Lahjoituksesta voidaan perustaa myös niin sanottu lahjoitusrahasto. Kun kunta saa toimeksiantona varoja, kyse ei ole sen omista tuloista tai menoista, vaan toiselle talousyksikölle kuuluvien varojen välittämisestä eteenpäin. Toimeksiannoissa onkin kyse rahoitustapahtumista. (Leppänen 2001, 64.)

Taseen vastaavaa-puoli jakautuu pysyviin vastaaviin, toimeksiantojen varoihin sekä vaihtuviin vastaaviin. Pysyvät vastaavat ovat kunnan investointeja kiinteisiin resursseihin kuten rakennuksiin, koneisiin, maa- ja vesialueisiin, investointeja aineettomiin resursseihin sekä sijoituksia muun muassa osakkeisiin ja osuuksiin. (Leppänen 2001, 124 - 128.)

Toimeksiantojen varat eritellään valtion toimeksiantoihin, lahjoitusrahastojen erityiskatteisiin ja muihin toimeksiantojen varoihin. Vaihtuvat vastaavat koostuvat vaihto-omaisuudesta, saamisista, rahoitusarvopapereista sekä rahoista ja pankkisaamisista. (Leppänen 2001, 126 - 132.)

Vastattavaa-puoli muodostuu omasta pääomasta, poistoerosta ja vapaaehtoisista varauksista, pakollisista varauksista, toimeksiantojen pääomista sekä vieraasta pääomasta. Oma pääoma jakautuu peruspääomaan, liittymismaksurahastoon, arvonorotusrahastoon sekä muihin omiin rahastoihin. Kunnissa vapaaehtoisia varauksia ovat lähinnä investointivaraukset, joilla varaudutaan tuleviin investointihankkeisiin. Pakollisia varauksia voivat olla esimerkiksi eläkevaraukset, potilasvahinkovastuu tai ympäristövelvoitteiden aiheuttamat menot. (Leppänen 2001, 132 - 134.)

Toimeksiantojen pääomat jakautuvat toimeksiantoihin, lahjoitusrahastojen pääomiin sekä muihin toimeksiantojen pääomiin. Toimeksiantojen pääomat osoittavat kunnan velan, joka aiheutuu toimeksianto- tai välitystehtävästä ja josta vastataan toimeksiantajalle. (Leppänen 2001, 134.)

Vieras pääoma jaetaan taseessa pitkäaikaiseen ja lyhytaikaiseen vieraaseen pääomaan, jotka jaetaan edelleen kahdeksaksi alakohdaksi.. Pitkäaikainen vieras pääoma on velkaa, joka erääntyy maksettavaksi vuoden tai sitä pidemmän ajan kuluttua tilinpäätöspäivästä. (Leppänen 2001, 132 - 135.)

3.3 Rahoituslaskelma

Rahoituslaskelman laadinnassa käytetään Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston antamaa yleisohjetta. Yleisohje sisältää tarvittavan kaavan rahoituslaskelman laatimista varten (Liite 3).

Rahoituslaskelma on kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen keskeinen osa. Rahoituslaskelma ja sen liitetiedot täydentävät tuloslaskelman, taseen ja näiden liitetietojen antamaa kuvaa tulorahoituksen riittävydestä, investoinneista, sijoituksista, pääomarahoituksesta sekä rahoitusaseman muutoksista. Kunnan rahoituslaskelmasta ilmenevät erikseen toiminnan ja investointien rahavirrat. Toiminnan rahavirta osoittaa, missä määrin kunta on tulorahoituksensa avulla pystynyt saamaan rahavaroja toimintaedellytysten säilyttämiseen, uusiin investointeihin ja lainojen takaisinmaksuun. Investointien rahavirta puolestaan osoittaa, miten kunta on käyttänyt varoja palvelutuotantonsa edellytysten järjestämiseen ja tulevan rahavirran kerryttämiseen pitkällä aikavälillä. Rahoituksen rahavirralla osoitetaan, miten alijäämäinen toiminnan rahavirta on rahoituksellisesti katettu tai miten ylijäämä on käytetty rahoitusaseman ja investointien muuttamiseen.

(Kirjanpitolausautakunnan kuntajaosto 2006c.)

Rahoituslaskelma täsmäytetään rahavarojen muutoksen avulla. Laskemalla yhteen toiminnan ja investointien rahavirta ja rahoituksen rahavirta saadaan selville kunnan rahavarojen muutos. Rahavarojen muutos saadaan lisäksi niin, että vuoden lopun taseessa olevista rahoitusarvopapereista sekä rahoista ja pankkisaamisista vähennetään vuoden alun vastaavat arvot. (Kirjanpitolausautakunnan kuntajaosto 2006c.)

3.4 Muut tilinpäätösasiakirjat

Tuloslaskelman, taseen ja rahoituslaskelman sekä näiden liitetietojen lisäksi kunnan tilinpäätös sisältää toimintakertomuksen ja talousarvion toteutumisvertailun. Toimintakertomuksessa selvitetään talousarviossa hyväksytyjen toiminnallisten tavoitteiden toteutumista kunnassa ja kuntakonsernissa. Siinä selvitetään myös sellaisia kunnan tai kuntakonsernin talouteen liittyviä olennaisia seikkoja, joita ei tarvitse sisällyttää tilinpäätökseen. (Kuntalaki 365/1995, 69 §.) Tällaisia seikkoja ovat muun muassa yleinen ja oman alueen taloudellinen kehitys sekä olennaiset muutokset kunnan toiminnassa ja taloudessa (Kirjanpitolausautakunnan kuntajaosto 2008).

Kunnan on noudatettava toiminnassaan ja taloudenhoidossaan talousarviota. Talousarvon toteutumisvertailussa seurataan kunnan toiminnallisten tavoitteiden, määrärahojen ja tuloarvioiden toteutumista. (Kuntalaki 365/1995, 65 §.)

Kunnan tilinpäätöslaskelmiin sisältyvää konsernitilinpäätöstä käsitellään seuraavassa luvussa.

4 KUNNAN KONSERNITILINPÄÄTÖS

Kunnan, joka tytäryhteisöineen muodostaa kuntakonsernin, on laadittava konsernitilinpäätös ja sisällytettävä se tilinpäätökseensä. Konsernitilinpäätös laaditaan samalta päivältä kuin kunnan tilinpäätös. (Kuntalaki 365/1995, 68a §.)

Konsernitilinpäätös laaditaan joko täydellisenä konsernitilinpäätöksenä tai ainoastaan konsernitaseen ja sen liitetiedot käsittävänä. Täydellinen konsernitilinpäätös on konsernitaseen, konsernituloslaskelman ja näiden liitetietojen muodostama kokonaisuus. Täydellisen konsernitilinpäätöksen laadintavollisuus on kunnalla, jolla on liikevaihdoltaan merkittäviä tytäryhteisöjä tai jolla tytäryhteisöjen osuus konsernitaseesta on merkittävä. Pienten kuntakonsernien ei siis tarvitse laatia konsernituloslaskelmaa eikä konsernin rahoituslaskelmaa. (Myöhänen 2008.)

4.1 Kuntakonserni ja konsernitilinpäätökseen yhdisteltävät yhteisöt

Kuntalaki määrittelee kuntakonsernin käsitteen kirjapitolaisissa olevan konsernimääritelmän mukaisesti. Yhteisö, jossa kunnalla on kirjapitolain 1 luvun 5 §:n mukainen määräysvalta, on kunnan tytäryhteisö. Kuntakonsernilla tarkoitetaan kuntaa tytäryhteisöineen (Kuntalaki 365/1995, 16a §). Konserniyhteisöjä ovat kuntakonsernin emoyhtiö eli kunta sekä sen tytäryhteisöt (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2007).

Määräysvaltasuhde syntyy, kun kunnalla on yksin tai muiden kuntakonsernin yhteisöjen kanssa määräysvalta yhteisössä. Emoyhteisölle voi syntyä määräysvalta niinkin, että tytäryhteisöllä on yksin tai toisen tytäryhteisön kanssa määräysvalta jossakin yhteisössä. (Kirjanpitolaki 1336/1997, 1 luku 6 §.)

Perussäännön mukaan emoyhteisöllä on määräysvalta toisessa yhteisössä, kun sillä on enemmän kuin puolet kohdeyhtymän kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä taikka oikeus nimittää tai erottaa enemmistö jäsenistä kohdeyhtymän hallituksessa. Emoyhteisöllä on kohdeyhtymässä määräysvalta myös siinä tapauksessa, jos kohdeyhtymä johdetaan yhteisesti kohdeyhtymän kanssa tai

kirjanpitovelvollinen tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa kohdeyrityksessä. Kunnan tytäryhteisö voi olla luonteeltaan osakeyhtiö, kuntayhtymä, liikelaitoskuntayhtymä, yhdistys, muu yhteisö tai säätiö. (Kirjanpitolausakunnan kuntajaosto 2007.)

Omistusyhteisyhteisö on sellainen kuntakonserniin kuulumaton yhteisö, jossa kunta omistaa sellaisen omistusosuuden, joka luo kunnan ja yhteisön välille pysyvän yhteyden ja on tarkoitettu edistämään kunnan tai sen kanssa samaan konserniin kuuluvan yhteisön toimintaa. Tavallisesti yhteisöä pidetään omistusyhteisyhteisönä, jos kunnalla on vähintään 20 prosenttia yhteisön osakepääomasta tai vastaavasta pääomasta. Omistusyhteisyhteisönä voidaan pitää myös esimerkiksi yhteisöä, jossa kunnalla on hallituspaikka, vaikka osuus olisi vähemmän kuin viidesosa. (Kirjanpitolausakunnan kuntajaosto 2007.)

Osakkuusyhteisö on sellainen omistusyhteisyhteisö, jossa jollakin konserniyhteisöllä on yksin tai yhdessä samaan konserniin kuuluvien yhteisöjen kanssa huomattava vaikutusvalta liiketoiminnan ja rahoituksen johtamisessa, mutta joka ei kuulu kuntakonserniin. Tavallisesti omistusyhteisyhteisöä pidetään osakkuusyhteisönä, jos kunnalla on vähintään viidesosa ja enintään puolet omistusyhteisyhteisön osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä. Huomattavalla vaikutusvallalla tarkoitetaan sitä, että konserniyhteisöllä on mahdollisuus vaikuttaa toisen yhteisön taloudellisten ja operatiivisten päätösten tekoon, mutta konsernisuhteeseen tarvittavaa määräysvaltaa ei ole. (Kirjanpitolausakunnan kuntajaosto 2007.)

Kunnan konsernitilinpäätökseen yhdistellään täysimääräisenä konserniyhteisöjen eli kunnan ja tytäryhteisöjen tilinpäätökset. Niiden kuntayhtymien tilinpäätökset, joissa kunta on jäsenenä, yhdistellään kuntayhtymän peruspääoman jäsenosuuksien mukaisessa suhteessa. Lisäksi konsernitilinpäätökseen yhdistellään konserniyhteisöjen omistusosuutta vastaava määrä osakkuusyhteisöjen voitosta tai tappiosta sekä oman pääoman muutoksesta. Muita omistusyhteisyhteisöjä kuin osakkuusyhteisöjä ei yhdistellä konsernitilinpäätökseen, mutta niistä on ilmoitettava lisätietoja liitetiedoissa. (Kirjanpitolausakunnan kuntajaosto 2007.)

Kirjanpitolaissa mainitaan muutamia poikkeustilanteita, joissa tytäryhteisö voidaan jättää yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen. Yhdistely voidaan jättää tekemättä seuraavanlaisissa tilanteissa:

- Yhdistely ei ole tarpeellista oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta tilanteesta.
- Omistus on lyhytaikainen ja tarkoitettu luovutettavaksi edelleen.
- Konsernitilinpäätökseen tarvittavia tietoja ei ole saatavissa ajoissa tai tietojen hankinta edellyttäisi kohtuuttomia menoja.
- Merkittävät ja pitkäaikaiset rajoitukset estävät olennaisesti kuntaa käyttämästä vaikutusvaltaansa tytäryhteisössä.

(Kirjanpitolaki 1336/1997, 6 luku 3 §.)

Kun oikean ja riittävän kuvan antamista arvioidaan, otetaan huomioon, miten yhdistelemättä jättäminen vaikuttaisi konsernin tilikauden tulokseen ja omaan pääomaan. Esimerkki lyhytaikaisesta omistuksesta on tytäryhtiö, joka on tullut pantin realisoinnin yhteydessä kunnan tilapäiseen omistukseen. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2007.) Esimerkiksi tytäryhteisön konkurssitilanteessa emoyhteisö menettää määräys- ja vaikutusvaltansa tytäryhteisössä, jolloin konkurssiin asetettua tytäryhteisöä ei yhdistellä konsernitilinpäätökseen (Kirjanpitolautakunta 2006). Kirjanpitolaissa mainittuja poikkeustilanteita voidaan soveltaa kunnan tytäryhteisöjen lisäksi myös kuntayhtymien yhdistelemättä jättämiseen (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2007).

Osakkuusyhteisön tilinpäätöstiedot voidaan jättää yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen, jos yhdisteleminen on tarpeetonta oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (Kirjanpitolaki 1336/1997, 6 luku 12 §).

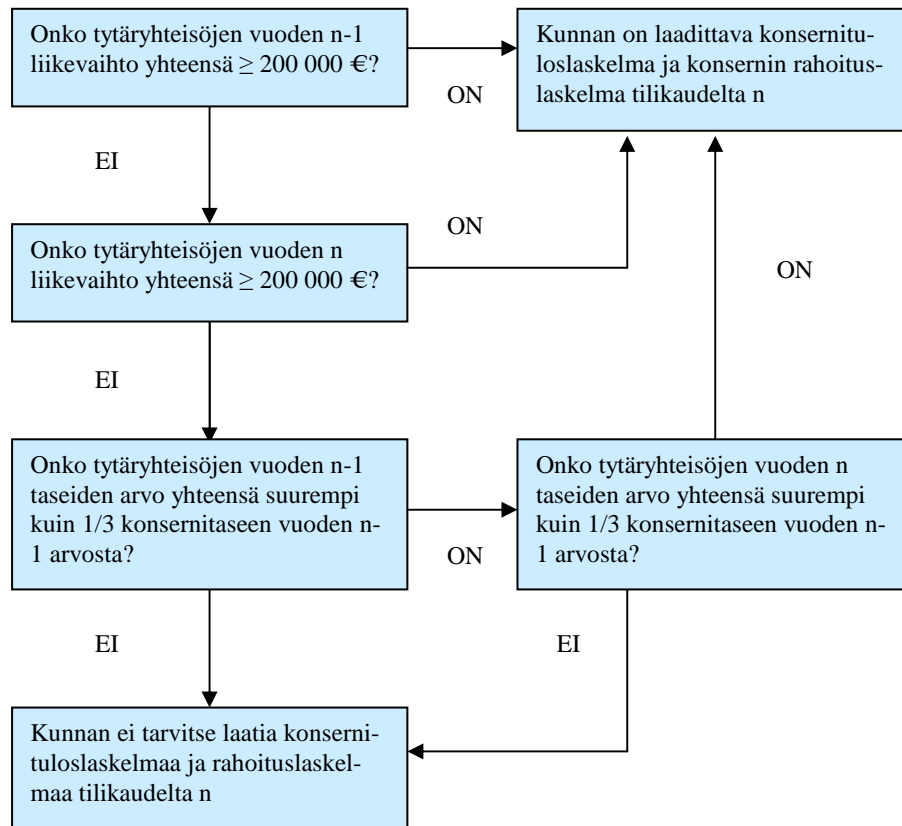
4.2 Konsernitilinpäätöksen laadintavelvollisuus

Kunnan, joka tytäryhteisöineen muodostaa kuntakonsernin, on laadittava konsernitilinpäätös ja sisällytettävä se tilinpäätökseensä. Konsernitilinpäätös laaditaan samalta päivältä kuin kunnan tilinpäätös. (Kuntalaki 365/1995, 68a §.) Vaikka kunnalla ei olisi tytäryhteisöjä, sen on perusteltua laatia taseen sisältävä konsernitilinpäätös, jos se on kuntayhtymän jäsen. Konsernitilinpäätöksen laadintavelvollisuus voi siis syntyä joko sillä perusteella, että kunnalla on määräysvalta vähintään yhdessä yhteisössä tai sillä perusteella, että kunta on jonkin kuntayhtymän jäsen. (Myöhänen 2008.)

Täydellinen konsernitilinpäätös on konserniyhteisöjen taseiden ja tuloslaskelmien sekä niiden liitetietojen yhdistelmä. Täydelliseen konsernitilinpäätökseen sisältyy myös konsernin rahoituslaskelma, joka antaa selvityksen kuntakonsernin varojen hankinnasta ja niiden käytöstä tilikauden aikana. (Kuntalaki 365/1995, 68a§.)

Konsernitilinpäätöksen laajuus riippuu konsernin koosta. Kunnan ei tarvitse laatia konsernituloslaskelmaa ja konsernin rahoituslaskelmaa, jos sen tytäryhteisöjen yhteenlaskettu liikevaihto tai sitä vastaava tuotto on ollut sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella alle 200 000 euroa. Konsernituloslaskelma täytyy kuitenkin aina laatia, jos tytäryhteisöjen taseiden yhteenlaskettu arvo on sekä päättyneellä että sitä edeltäneellä tilikaudella ylittänyt yhden kolmasosan kuntakonsernin päättynyttä tilikautta edeltäneen tilikauden taseen arvosta. (Kuntalaki 365/1995, 68a §.) Näin ollen pienet kuntakonsernit voivat laatia konsernitilinpäätöksen, joka sisältää ainoastaan konsernitaseen ja sen liitetiedot.

Kuviota 5 voidaan käyttää apuna, kun arvioidaan, onko kunta velvollinen laatimaan konsernituloslaskelman ja konsernin rahoituslaskelman.



n = päättynyt tilikausi, n-1 = päättynyttä tilikautta välittömästi edeltänyt tilikausi

KUVIO 5. Konsernituloslaskelman ja konsernin rahoituslaskelman laadintavelvollisuuden selvittäminen (HE 263/2006).

4.3 Konsernitilinpäätöksen laadintatekniikka

Kunnan konsernitilinpäätös laaditaan kuntalakia, kirjanpitolakia ja kirjanpitoasetusta noudattaen. Näiden säännösten soveltamisessa käytetään apuna Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston antamaa yleisohjetta kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2007.)

4.3.1 Tuloslaskelma

Konsernituloslaskelma ja sen liitetiedot osoittavat kuntakonsernin tulorahoituksen riittävyyden ja toiminnan taloudellisen tuloksen sen jälkeen, kun

- konserniyhteisöjen ja konsernitilinpäätökseen yhdisteltyjen kuntayhtymien sisäiset tuotot ja kulut sekä sisäinen voitonjako on eliminoitu
- konserniyhteisöjen ja konsernitilinpäätökseen yhdisteltyjen kuntayhtymien taseisiin aktivoitujen olennaisten sisäisten katteiden muutokset on otettu huomioon
- ulkopuolisten omistus tytäryhteisöjen tuloksesta on merkitty konsernituloslaskelmassa omaksi eräkseen
- kuntakonsernin osuus osakkuusyhteisöjen tuloksesta on merkitty konsernituloslaskelmassa omalle rivilleen ja
- saadut osingot tai muut vastaavat voitto-osuudet on vähennetty konsernituloslaskelmasta.

(Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2007.)

Konsernituloslaskelman kaava (Liite 4) on rakenteeltaan yleispiirteisempi kuin kunnan ja kirjanpitoasetuksen mukaiset tuloslaskelmakaavat, koska sen katsotaan antavan riittävät tiedot kuntakonsernin tulorahoituksesta ja toiminnan taloudellisesta tuloksesta myös lyhennettynä. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2007.)

4.3.2 Tase

Konsernitase ja sen liitteet osoittavat kuntakonsernin taloudellisen aseman selvittämällä konserniyhteisöjen varat, velat ja vastuut ulkopuolisille sen jälkeen, kun

- konserniyhteisöjen ja konsernitilinpäätökseen yhdisteltyjen kuntayhtymien keskinäiset saamiset ja velat on vähennetty
- konserniyhteisöjen ja konsernitilinpäätökseen yhdisteltyjen kuntayhtymien taseisiin aktivoitujen olennaiset sisäiset katteet on vähennetty
- konserniyhteisöjen ja konsernitilinpäätökseen yhdisteltyjen kuntayhtymien keskinäinen omistus on vähennetty

- ulkopuolisten omistus tytäryhteisöissä on merkitty konsernitaseeseen omalla eräänään ja
- osakkuusyhteisön osakkeiden ja osuuksien hankintamenoon tai hankintamenojäännökseen on lisätty tai siitä on vähennetty osakkuusyhteisön edellä mainittu tuloslaskelmaan merkitty osuus tilikauden tuloksesta sekä muu kuntakonsernin omistusosuutta vastaava osuus oman pääoman muutoksesta.

(Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2007.)

Konsernin sisäisen omistuksen eliminointi tehdään pääsääntöisesti pariarvomenetelmää käyttäen. Pariarvomenetelmässä tytäryhteisön osakkeiden tai osuuksien hankintameno eliminoidaan tilikauden päättyessä olevaa osake-, osuus- tai muuta pääomaa vastaan. Jos omistusosuus tytäryhteisöstä on alle sataprosenttinen, eliminointi tehdään konsernin omistusosuutta vastaan. Jos osakkeiden hankintameno on suurempi kuin konsernin osuus tytäryhteisön osake-, osuus- tai muusta pääomasta, eliminointiero vähennetään muista oman pääoman eristä. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2007.)

Konsernitaseen kaava (liite 5) vastaa kunnan tasekaavan rakennetta. Konsernitase voidaan tehdä myös lyhennettynä, koska sen arvioidaan antavan riittävät tiedot myös lyhyessä muodossa (liite 6).

4.3.3 Rahoituslaskelma

Konsernin rahoituslaskelma osoittaa kuntakonsernin varojen hankinnan ja niiden käytön tilikauden aikana. Sen laadinnassa huomioidaan konsernituloslaskelmaan ja taseeseen tehdyt eliminoinnit ja yhdistelykirjaukset. Konsernin rahoituslaskelma voidaan laatia konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien yhteisöjen rahoituslaskelmien yhdistelynä. Konsernin sisäiset rahavirrat vähennetään tekemällä tarvittavat eliminointikirjaukset. Toinen vaihtoehto on laatia konsernin rahoituslaskelma konsernituloslaskelman sekä -taseen sekä tiettyjen täydentävien tietojen avulla. Viimeksi mainittu menetelmä on käytännössä suositeltava, koska kaikki

konserniyhtiöt eivät välttämättä ole velvollisia laatimaan rahoituslaskelmaa.
(Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2007.)

Konsernin rahoituslaskelma laaditaan vastaavin periaattein kuin kunnan rahoituslaskelma. Konsernin rahoituslaskelma laaditaan Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston antaman kaavan mukaisena (liite 7).

4.3.4 Muut tilinpäätösasiakirjat

Konsernin tilinpäätökseen sisällytetään tuloslaskelman, taseen ja rahoituslaskelman näiden liitetiedot, jotka laaditaan konserniyhteisöjen liitetietojen yhdistelmänä. Liitetiedoissa tulee huomioida konsernitilinpäätöstä laadittaessa tehdyt eliminoinnit ja oikaisut. Lisäksi laaditaan yhdistelylaskelmat varmentamaan konsernitilinpäätöstä. Yhdistelylaskelmat laaditaan niin, että konserniyhteisöjen tilinpäätösten yhteys konsernituloslaskelmaan ja taseeseen voidaan todeta vaikeuksitta.
(Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2007.)

Seuraava luku sisältää tämän tutkimuksen empiirisen osan, joka käsittelee kahden kunnan ensimmäisestä täydellisestä konsernitilinpäätöksestä saatuja kokemuksia.

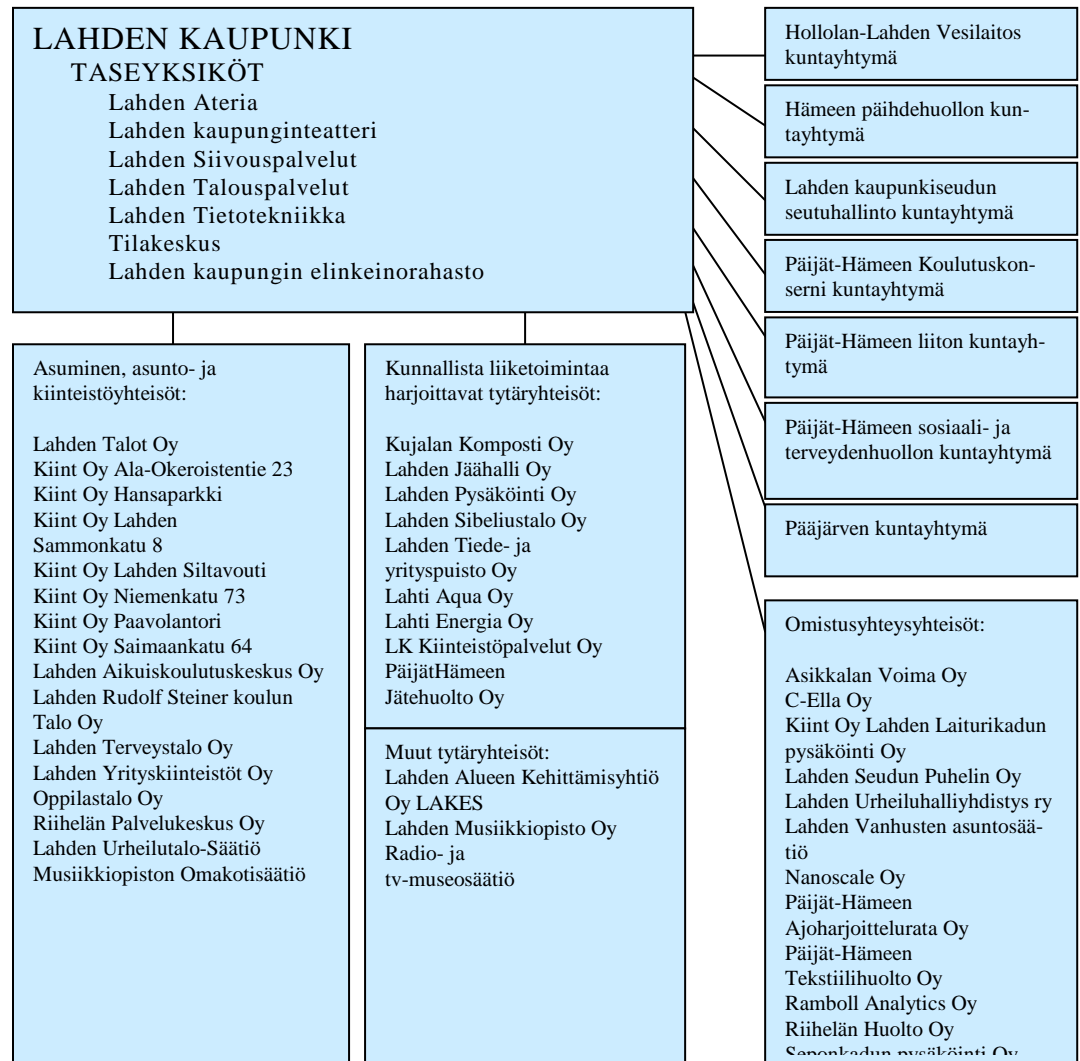
5 KOKEMUKSIA PÄIJÄTHÄMÄLÄISTEN KUNTIEN KONSERNITILINPÄÄTÖKSEN LAADINNASTA

Tutkimuksen case-kohteiksi valitut Lahden kaupunki ja Nastolan kunta laativat ensimmäisen täydellisen konsernitilinpäätöksensä vuodelta 2008. Kunnat valittiin sillä perusteella, että ne eroavat toisistaan merkittävästi kooltaan ja konsernirakenteeltaan. Lahti on vuonna 1905 perustettu kaupunki, jonka asukasluku oli vuoden 2008 lopussa 100 080 (Lahden kaupunki 2009a). Nastola on Lahden alueella sijaitseva kunta, jonka asukasluku oli vuoden 2008 lopussa 15 044 (Nastolan kunta 2009a). Molemmat case-kunnat sijaitsevat Päijät-Hämeessä, Etelä-Suomessa.

Tarkoituksena oli selvittää case-kuntien konsernitilinpäätöksen laadintaan osallistuvien henkilöiden kokemuksia uudistuneesta tilinpäätöskäytännöstä. Aineisto kerättiin kesän 2009 aikana teemahaastatteluilla, jotka tehtiin case-kuntien konsernitilinpäätökseen osallistuville henkilöille. Haastateltavilta kysyttiin muun muassa uudistuneen konsernitilinpäätöskäytännön vaikutuksista työmäärään sekä konsernitilinpäätöksen haasteista. Liite 8 sisältää luettelon kaikista läpikäytyistä teema-alueista. Haastattelut nauhoitettiin, minkä ansiosta kaikki haastateltavien esille tuomat asiat saatiin taltioituksi. Aineisto purettiin nauhalta tekstiksi jäsentelyä ja päätelmien tekoa varten. Aineistoa täydennettiin tarvittaessa sähköpostitse tehdyillä lisäkysymyksillä.

5.1 Lahden kaupunki

Lahden kaupungin konsernitilinpäätökseen on vuonna 2008 yhdistelty 37 tytäryhteisöä sekä seitsemän kuntayhtymää, joissa kaupunki on jäsenenä. Lisäksi kaupunki on osakkaana 12 osakkuusyhteisössä, jotka on yhdistelty konsernitilinpäätökseen pääomaosuusmenetelmällä. (Lahden kaupunki 2009b.) Lahden kaupungin konsernirakennetta havainnollistaa kuvio 6. Kuviossa tytäryhteisöt on jaettu ryhmiin niiden harjoittaman toiminnan mukaan. Lisäksi kuvioista ilmenevät omistusyhteisyydet sekä ne kuntayhtymät, joissa Lahden kaupunki on jäsenenä.



KUVIO 6. Lahden kaupungin konsernirakenne (Lahden kaupunki 2009b).

Lahden kaupungin konsernitilinpäätös laaditaan Lahden Talouspalveluissa, joka toimii Lahden kaupungin taseyksikkönä. Lahden Talouspalvelut aloitti toimintansa vuonna 2007, ja se tuottaa kaupungille taloushallinnon peruspalveluja. (Lahden kaupunki 2010.)

Lahden kaupungin konsernitilinpäätöksen laadinnasta vastaa Asta Aalto, joka työskentelee Lahden Talouspalveluissa palvelusihteerinä. Aalto on valmistunut ylioppilasmerkonomiksi kauppaoppilaitoksen sihteerilinjalta. Hän kuvaa peruskoulutustaan varsin lyhyeksi työnsä vaativuuteen verrattuna, ja käytännön työssä saaduilla kokemuksilla onkin ollut suuri merkitys työssä vaadittavia valmiuksia

ajatellen. Hänellä on työkokemusta yksityiseltä sektorilta noin 20 vuotta, josta suurimman osan hän on työskennellyt rahoituslaitoksessa kirjanpitäjänä. Lahden talouspalvelut -taseyksikössä Aalto on työskennellyt syksystä 2007 alkaen, ja hänen päätehtävänä on alusta lähtien ollut kaupungin konsernitilinpäätöksen laatiminen sekä erilaisiin järjestelmäprojekteihin osallistuminen. Aalto on halunnut lisäksi perehtyä myös kaupungin peruskirjanpitoon, jonka ymmärtäminen helpottaa luonnollisesti konsernitilinpäätöksen laatimista. (Aalto 2009.)

Aallon mukaan työskentely yksityisellä sektorilla on ollut hyödyllistä, sillä se on auttanut ymmärtämään, mitä konsernitilinpäätöksen laadinta merkitsee yrityksen näkökulmasta. Yhteistyö yhtiömuotoisten tytäryhteisöjen kanssa onkin helpottunut tämän ansiosta. (Aalto 2009.)

Lahden kaupungin konsernitilinpäätöksessä on käytössä atk-ohjelma nimeltään Basware Group Consolidation, jolla on konsernitilinpäätöksen laadinnassa erittäin merkittävä rooli. Toimivan atk-ohjelman merkitystä Lahden kaupungin konsernitilinpäätöksen laadinnassa lisää monipuolinen konsernirakenne ja erityisesti tytäryhteisöjen suuri määrä. (Aalto 2009.)

Kaupungin peruskirjanpidon ja konsernitilinpäätösohjelman välillä ei ole ainakaan toistaiseksi yhteyttä. Peruskirjanpitojärjestelmästä kerätään tiedot käsin Excel-ohjelmaa hyväksi käyttäen, minkä jälkeen tiedot syötetään konsernitilinpäätösohjelman. Yhteyden muodostaminen vaatisi Aallon mukaan liikaa aikaa ja vaivaa sen antamaan mahdolliseen hyötyyn nähden. Se ei siis olennaisesti helpottaisi konsernitilinpäätöksen laadintaa. (Aalto 2009.)

Aalto on Lahden Talouspalveluihin työhön tultuaan käynyt kunnan konsernitilinpäätöksen peruskurssin lisäksi erilaisilla koulutuspäivillä, joilla on käsitelty ajan-kohtaisia uudistuksia kunnan konsernitilinpäätöksessä. Koulutuksia Aalto on pitänyt itselleen erittäin hyödyllisinä: sen lisäksi, että koulutuksissa kuulee kouluttajan kokemuksista, syntyy myös muiden kurssia käyvien kirjanpitäjien kanssa keskustelua muun muassa konsernitilinpäätöksen laadinnan ongelmista. (Aalto 2009.)

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeita Aalto pitää hyödyllisinä, vaikkakin ne ovat luonteeltaan varsin yleispiirteisiä. Moniin tapauksiin saa vastauksen yleisohjeisiin perehtymällä, mutta suuressa osassa erikoistapauksia on pyydettävä apua tilintarkastajalta. Yhteistyötään tilintarkastajan kanssa Aalto pitää erittäin toimivana. (Aalto 2009.)

Harjoitusversio Lahden kaupungin täydellisestä konsernitilinpäätöksestä tehtiin jo tilikaudelta 2007. Vaikka sitä ei aika- ja resurssipulan vuoksi ehditty julkaista, siitä oli kuitenkin hyötyä vertailutietona, kun laadittiin tilikauden 2008 konsernitilinpäätöstä. Tilikauden 2008 aikana tehtiin myös neljännesvuosittain konsernin osavuosikatsauksia, joissa olivat mukana merkittävimmät tytäryhtiöt ja kuntayhtymät. Osavuosikatsausten laadinnan hyötynä oli erityisesti se, että sen avulla prosessia saatiin kehitettyä ja saatiin rutiinia varsinaisen konsernitilinpäätöksen laadintaa varten. Myös mukana olleet tytäryhtiöt ja kuntayhtymät kokivat osavuosikatsausten laadinnan erittäin hyödylliseksi. (Aalto 2009.)

Tiedot konsernitilinpäätöksen laadintaa varten saadaan siihen yhdisteltäviltä yhteisöiltä kahdella tavalla: Osa yhteisöistä on niin sanottuja syöttökäyttäjiä, jotka syöttävät tietonsa suoraan konsernitilinpäätösohjelmaan. Osa yhteisöistä ilmoittaa tietonsa Excel-taulukkona. Sekä syöttökäyttäjille että Excel-taulukkona tietonsa ilmoittaville toimitetaan Lahden Talouspalveluista ohje tietojen toimittamista varten. Konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien yhteisöjen antamien tilinpäätöstietojen oikeellisuudessa on ollut suuria eroja. Yleisesti ottaen suuret yhteisöt ovat ilmoittaneet tietonsa tarkemmin ja virheettömämmin kuin pienet. (Aalto 2009.)

Erilaisten tytäryhteisöjen ja kuntayhtymien välillä on eroja siinä, miten ajoissa saadaan riittäviä tietoja konsernitilinpäätöksen laadintaan. Tytäryhteisöt ovat osanneet täyttää konsernitilinpäätöksen tietoja vaihtelevasti. Joissakin tapauksissa on jouduttu käyttämään edellisvuoden tietoja, ja joskus myös työskentelyaikataulua on jouduttu muuttamaan puutteellisten tietojen vuoksi. Esimerkiksi osake- ja kiinteistöyhtiöt kykenevät toimittamaan konsernitilinpäätökseen tarvittavat tiedot ajoissa, mutta suurilla kuntayhtymillä kuten sosiaali- ja terveystyhtymällä tiedot usein viipyvät. (Aalto 2009.)

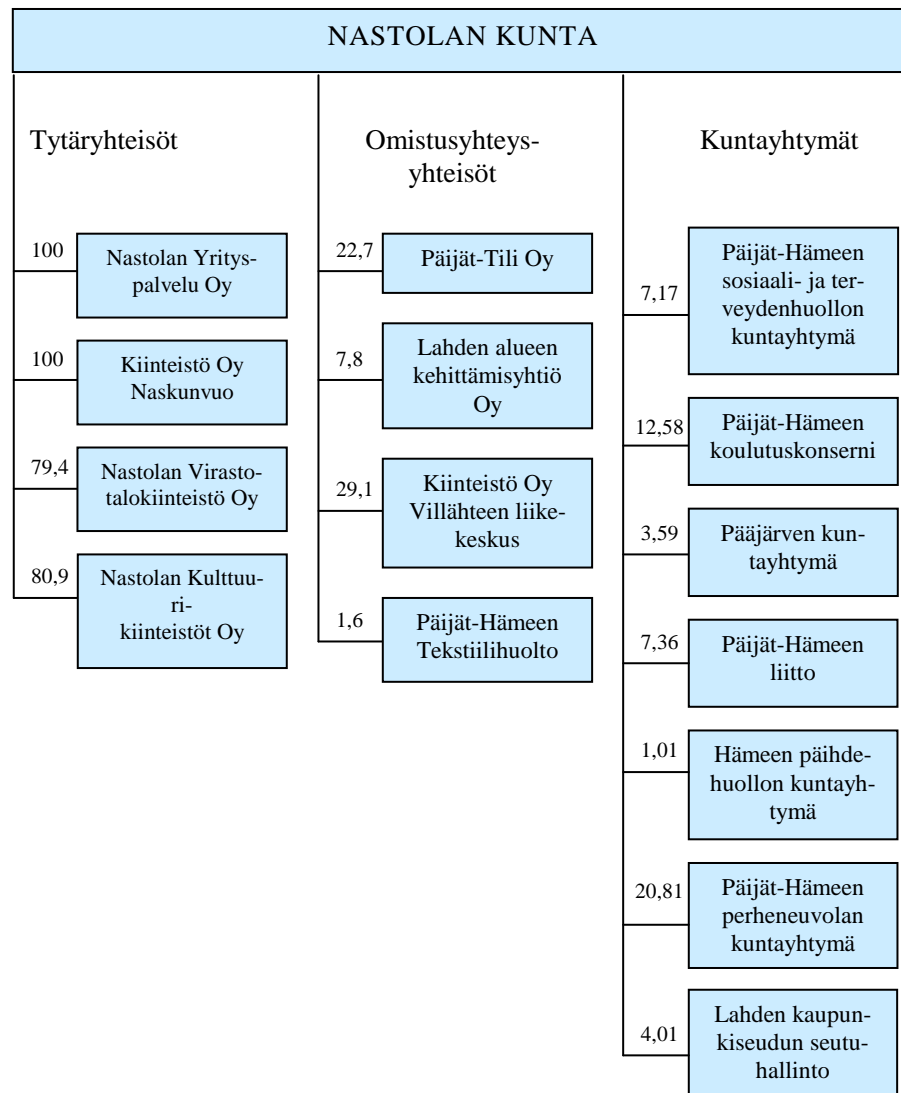
Konsernitilinpäätöksen laadinnan työläimmäksi ja ongelmallisimmaksi vaiheeksi Aalto kokee konsernin sisäisten erien eliminoinnin ja täsmäyttämisen. Myös rahoituslaskelman täsmäyttäminen on haastavaa. Harva tytäryhteisö laatii oman rahoituslaskelmansa, joten konsernin rahoituslaskelma on laadittava konsernin tuloslaskelman ja taseen avulla. Tällä tavalla laadittuna rahoituslaskelman laadinta tuo usein esille virheitä, joita ei tuloslaskelman tai taseen perusteella havaitsisi. (Aalto 2009.)

Tilikauden 2008 konsernitilinpäätöksen tuli Aallon osalta valmistua 23. maaliskuuta 2009 mennessä. Vaikka Aalto ei pidäkään kyseistä aikataulua tiukkana edellisiin työpaikkoihinsa verrattuna, tytäryhteisöjen ja kuntayhtymien antamien tietojen viivästyminen aiheuttaa kiirettä. Konsernitilinpäätöksen laajeneminen on lisännytkin huomattavasti vaadittua työmäärää ja aiheuttanut ylityön tarvetta. Työmäärä ei ole kuitenkaan noussut kohtuuttomaksi, ja Aalto kokee selviytyvänsä laadintaprosessista yksin myös jatkossa. (Aalto 2009.)

5.2 Nastolan kunta

Nastolan kunnan vuoden 2008 konsernitilinpäätökseen on yhdistelty neljä tytäryhteisöä sekä seitsemän kuntayhtymää, joissa kunta on jäsenenä. Lisäksi kunnalla on neljä omistusyhteisyhteisöä. (Nastolan kunta 2009.)

Nastolan kunnan konsernirakennetta havainnollistaa kuvio 7, josta ilmenevät myös kunnan omistusosuudet. Kuviossa yhteisöt on eritelty tytäryhteisöihin, omistusyhteisyhteisöihin ja niihin kuntayhtymiin, joissa kunta on jäsenenä.



KUVIO 7. Nastolan kunnan konsernirakenne (Nastolan kunta 2009).

Nastolan kunnan konsernitalinpäätös laaditaan Päijät-Tili Oy:ssä. Päijät-Tili Oy on vuonna 2004 toimintansa aloittanut kunta-alan tilitoimisto, joka tuottaa talous- ja henkilöstöhallinnon palveluja kunnille ja kuntien omistamille yhtiöille. Päijät-Tili Oy:n perustajia ja asiakkaita ovat Nastolan lisäksi muun muassa Asikkalan ja Hollolan kunta sekä Orimattilan kaupunki. Päijät-Tili Oy:ssä työskentelee noin 30 alan ammattilaista. (Päijät-Tili Oy 2010.)

Nastolan kunnan konsernitilinpäätöksen laatii Päijät-Tili Oy:ssä laskentasihteeri Maija Toivola, joka on koulutukseltaan ylioppilasmerkonomi. Ennen Päijät-Tili Oy:öön tuloaan hän työskenteli noin 28 vuoden ajan Nastolan kunnassa. Päijät-Tili Oy:ssä Toivola on työskennellyt sen toiminnan alkamisesta lähtien eli vuodesta 2004. Nastolan kunnan tilinpäätöksen laadintaan hän on osallistunut noin 20 vuoden ajan ja konsernitilinpäätöksen laadintaan tilikaudesta 2007. (Toivola 2009.)

Nastolan kunnan konsernitilinpäätöksen laadinnassa käytetään apuna Raindance-konsernitilinpäätösohjelmaa. Ohjelma helpottaa huomattavasti konsernituloslaskelman ja -taseen laadintaa, mutta rahoituslaskelman laadinnassa nykyisestä ohjelmasta ei ole juuri apua. Nastolan kunnan peruskirjanpidon ja konsernitilinpäätösohjelman välillä ei myöskään ole suoraa yhteyttä, mikä edellyttää tietojen syöttämistä käsin ohjelmaan. (Toivola 2009.)

Kirjanpitolautakunnan ja kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeita Toivola pitää sinänsä hyvinä perustiedon lähteinä. Perusteellisempia tietoja hän on saanut konsernitilinpäätöksen laadintaan liittyvillä kursseilla, jotka hän on kokenut hyödyllisiksi. Tilintarkastajat ovat mielellään auttaneet ongelmatilanteissa, ja joskus heiltä on tullut lisätietoja myös pyytämättä. (Toivola 2009.)

Nastolan kunnan ensimmäinen täydellinen konsernitilinpäätös tehtiin vuodelta 2008, eikä harjoitusversiota ehditty tehdä ennen tätä. Tästä syystä ei ollut olemassa vertailutietoja, jotka olisivat helpottaneet laadintaprosessia. Tilikauden 2008 konsernitilinpäätös pyrittiin tekemään niin huolellisesti, että seuraavalle tilikaudelle saataisiin jo luotettavat vertailutiedot. (Toivola 2009.)

Nastolan kunnan konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien yhteisöjen tilinpäätöstiedot hankitaan lomakkeella, jonka Päijät-Tili Oy toimittaa kyseisille yhteisöille. Lomake vastaa muodoltaan kunnan tilinpäätöstä, eli yhteisön on muunnettava tilinpäätöstiedot kirjanpitolautakunnan kuntajaoston edellyttämään muotoon. Lomakkeen yhteydessä lähetetään lyhyt ohje, jossa pyydetään lähettämään tilinpäätöstiedot sähköisesti lomakkeella tai toimittamaan pyydetty tiedot muulla tavoin

määräaikaan mennessä. Ohjeesta huolimatta monet yhteisöt ovat toimittaneet ai-noastaan tasekirjansa. Vaikka tasekirjojen tiedot ovat olleet melko täydellisiä, lisä-työtä on aiheuttanut se, että konsernitilinpäätöksen laatijan on ollut itse muunnet-tava tiedot kunnan tilinpäätöstä vastaaviksi. (Toivola 2009.)

Ongelmallisimpana konsernitilinpäätöksen osana Toivola pitää rahoituslaskelmaa, jonka täsmäyttäminen aiheuttaa erityisen paljon aikaa ja vaivaa. Hän myös epäilee rahoituslaskelman tarpeellisuutta. (Toivola 2009.)

Nastolan kunnan tilikauden 2008 konsernitilinpäätöksen tuli valmistua 24.3.2009 mennessä. Aikataulua Toivola piti hyvin tiukkana, koska hänen työkuvaansa liittyy konsernitilinpäätöksen laadinnan lisäksi myös muita tehtäviä. Hän toivoisi-kin, että konsernitilinpäätöksen laadinnan ajaksi saataisiin aputyövoimaa. (Toivola 2009.)

5.3 Johtopäätökset

Tutkimuksessa selvisi, että case-kuntien haasteet ja ongelmat liittyvät hyvin sa-manlaisiin asioihin kuntakonsernien rakenteen ja koon eroista huolimatta. Ongel-mat liittyvät suuressa määrin tytäryhteisöjen ja muiden konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien yhteisöjen antamiin puutteellisiin ja virheellisiin tietoihin.

Vaikka konsernitilinpäätöksen laadintaan liittyy ongelmia, prosessia helpottavat toisaalta monet tekijät: esimerkiksi entistä tiiviimpi yhteistyö tilintarkastajien kanssa, onnistuneet koulutustilaisuudet sekä Lahden kaupungilla myös konsernin osavuosikatsaukset sekä konsernitilinpäätöksen harjoitusversio.

Useimmat ongelmat liittyvät asioihin, johon konsernitilinpäätöksen laatijat eivät itse voi vaikuttaa. Suurimmat ongelmat aiheutuvat lähinnä siitä, että kunnan kon-sernitilinpäätökseen yhdisteltävien yhteisöjen antamat tiedot ovat puutteellisia tai saapuvat liian myöhään. Nämä ongelmat edellyttävät konsernitilinpäätöksen laati-jalta joustavuutta. Lahden kaupungilla haasteita aiheuttaa myös monipuolinen konsernirakenne.

Haastavimmaksi tilinpäätöslaskelmaksi osoittautuu konsernin rahoituslaskelma. Epäilläään myös, onko rahoituslaskelman laadinnasta todellista hyötyä sen vaatimaan aikaan ja vaivaan nähden. Toisaalta rahoituslaskelma on paljastanut Lahden kaupungin konsernitilinpäätöksessä virheitä, joiden havaitseminen olisi pelkän tuloslaskelman ja taseen avulla vaikeaa. Tämän vuoksi rahoituslaskelmasta voikin olla todellista hyötyä konsernitilinpäätöksen laatijalle.

Täydellisen konsernitilinpäätöksen laadinta on olennaisesti haastavampaa kuin pelkän konsernitaseen laadinta, ja se lisää vaadittua työmäärää merkittävästi. Lahden kaupungin osalta työmäärä on lisääntynyt kohtuullisesti, ja tilinpäätöksen laatija kokee selviytyvänsä konsernitilinpäätöksen laadinnasta myös jatkossa yksin. Nastolan kunnan osalta työmäärä on kasvanut kuitenkin niin suureksi, että aputyövoima voisi olla tarpeen ainakin konsernitilinpäätöksen laadinnan ajalle.

Konsernitilinpäätöksen sujuvuutta voitaisiin edistää tytäryhteisöille ja kuntayhtymille annettavilla entistä selkeämmillä ja yksiselitteisemmillä ohjeilla tilinpäätöstietojen toimittamisesta. Ohjeissa olisi syytä korostaa tietojen oikeellisuuden merkitystä konsernitilinpäätöksen laadinnan sujuvuudelle. Erityisesti tulisi painottaa sitä, kuinka tärkeää on, että tiedot on annettu oikeassa muodossa ja riittävän ajoissa. Tilinpäätöstietojen toimittamista koskevien ohjeiden lisäksi tarpeellista olisi myös yleinen tiedottaminen kunnan konsernitilinpäätöksen merkityksestä.

Konsernitilinpäätöksen onnistumiseksi olisi syytä kehottaa konserniyhteisöjä kiinnittämään erityistä huomiota kirjanpitoon täsmällisyyteen jo tilikauden aikana sekä erillistilinpäätöstä laadittaessa. Mahdollisimman virheettömät ja riittävät tilinpäätöstiedot helpottaisivat ja nopeuttaisivat konsernitilinpäätöksen laatijoiden toimintaa ja vähentäisivät myöhempien yhteydenottojen tarvetta. Tästä olisi luonnollisesti hyötyä myös tytäryhteisöjen kirjanpidosta vastaaville. Myös konserniyhteisöjen tilikarttojen yhtenäistämisestä voisi olla apua.

Nastolan kunnassa konsernia koskevien osavuosisikatsausten käyttöönotto voisi tuoda lisähelppotusta konsernitilinpäätöksen laadintaan. Käytössä oleva atk-ohjelma ei tuota rahoituslaskelmaa, ja siksi voitaisiinkin harkita atk-ohjelman päivittämistä.

6 YHTEENVETO

Tämän tutkimuksen tavoitteena oli perehtyä kuntatalouden erityispiirteisiin ja koota hyödyllistä tietoa kunnan tilinpäätöksestä ja konsernitilinpäätöksestä. Empiirisen osuuden tavoitteena oli selvittää, millaisena case-kuntien konsernitilinpäätöksen laatijat ovat kokeneet uudistuneen laatimisprosessin.

Lähivuosikymmeninä kunnan kirjanpito on lähentynyt yritysten kirjanpitoa, kun kirjanpitolakia on alettu soveltaa myös kunnissa. Tästä huolimatta kuntataloudessa on omat erityispiirteensä. Tulojen ja menojen luonne sekä rahoitus, samoin kuin taseen rakenne on kunnalla osin erilainen kuin yrityksellä, eikä kunta tavoittele tuottoa pääomalleen. Konsernitilinpäätöksen laadinta muistuttaa pitkälti yrityksen konsernitilinpäätöksen laadintaa, vaikka joitakin eroavaisuuksia toki on: eroja liittyy esimerkiksi laatimisvelvollisuuden määräytymiseen sekä sisäisen omistuksen eliminointiin.

Kuntataloudesta on saatavilla hyvin runsaasti kirjallisuutta ja muuta aineistoa. Tutkimuksen teoriaosuudessa haastavinta olikin löytää juuri tähän tutkimukseen sopiva, relevantti tieto. Tutkimuksessa pyrittiin käyttämään mahdollisimman uutta ja ajantasaista teoria-aineistoa, ja aineisto onkin lähes poikkeuksetta 2000-luvulta.

Tutkimuksen laadinta osoittautui kokonaisuudessaan odotettua haastavammaksi, ja tutkimus vei myös enemmän aikaa kuin alun perin oli suunniteltu. Erityisesti kuntatalouden perusteisiin tutustuminen oli aikaa vievää, sillä aihe oli tutkimuksen laatijalle ennestään vieras. Tutkimuksessa saatiin tästä huolimatta vastaukset asetettuihin tutkimusongelmiin. Esille tuli haastattelujen perusteella myös joitakin kehittämis ehdotuksia, jotka voisivat edistää konsernitilinpäätöksen laadintaa case-kunnissa.

Jatkossa kunnan konsernitilinpäätöksen laadintaan voitaisiin perehtyä esimerkiksi tutkimuksessa, jossa keskityttäisiin jonkin kunnan täydellisen konsernitilinpäätöksen laadintaan teknisen toteutuksen näkökulmasta. Haastattelun kautta

konsernitilinpäätöksen teknisestä toteutuksesta on lähes mahdotonta saada kattavaa kuvaa. Tällaiseen tutkimukseen tutkimusmenetelmäksi sopisikin parhaiten osallistuva havainnointi, eli tutkimuksen tekijän tulisi itse osallistua konsernitilinpäätöksen laadintaan. Kuntakonsernista valittaisiin peruskunnan lisäksi jotkin konsernitilinpäätökseen yhdisteltävistä yhteisöistä, joiden avulla kuvattaisiin konsernitilinpäätöksen laadinnan kulkua ja pohdittaisiin mahdollisia kehittämissihteitä.

Myös rahoituslaskelman hyödyntämismahdollisuuksia voitaisiin tutkia jatkossa. Tällaisesta tutkimuksesta olisi selkeästi hyötyä, sillä kunnan konsernitilinpäätöksen tarpeellisuutta on epäilty kunnissa yhä enemmän kuntalain muutoksen (519/2007) jälkeen.

LÄHTEET

Aalto, A. 2009. Palvelusihteeri. Lahden talouspalvelut. Haastattelu 25.5.2009.

Avikainen, A. 2008. Kuntalain muutoksen (519/2007) vaikutus konsernitilinpäätöksen laadintaan: case: Tampereen kaupunki. Tampere: Tampereen ammattikorkeakoulu.

Elinkeinoelämän Keskusliitto. 2009. Kuntien ja kuntayhtymien tulot ja menot vuonna 2007 [viitattu 20.2.2010]. Saatavissa:
<http://www.ek.fi/kunnat/fi/kuvat/k7.pdf>

Hagerlund, T. 2008. Kunnat ja kuntayhtymät. Suomen Kuntaliitto [viitattu 13.6.2009]. Saatavissa:
http://www.kunnat.net/k_peruslistasivu.asp?path=1;29;102942

Harjula, H. & Prättälä, K. 2007. Kuntalaki: tausta ja tulkinnat. 7., uudistettu painos. Helsinki: Talentum.

HE 263/2006. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kuntalain muuttamisesta. Annettu Helsingissä 17.11.2006.

Helonsalo, M. 1998. Kuntakonsernitilinpäätöksen laatiminen. Kuopio: Savonia-ammattikorkeakoulu.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2007. Tutki ja kirjoita. 13., osin uudistettu painos. Helsinki: Tammi.

Hynynen, E. 2008. Konsernitilinpäätös parantaa omistajaohjausta. Kuntalehti 3/2008, 20 - 23.

Kirjanpitolaki 1336/1997. Annettu Helsingissä 30.12.1997.

Kirjanpitolauslautakunnan kuntajaosto. Kauppa- ja teollisuusministeriö. 2006a. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta. Suomen Kuntaliitto [viitattu 10.7.2009]. Saatavissa:

<http://hosted.kuntaliitto.fi/intra/julkaisut/pdf/p090217115530V.pdf>

Kirjanpitolauslautakunnan kuntajaosto. Kauppa- ja teollisuusministeriö. 2006b. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta. Suomen Kuntaliitto [viitattu 10.7.2009]. Saatavissa:

<http://hosted.kuntaliitto.fi/intra/julkaisut/pdf/p070212113308Y.pdf>

Kirjanpitolauslautakunnan kuntajaosto. Kauppa- ja teollisuusministeriö. 2006c. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän rahoituslaskelman laatimisesta. Suomen Kuntaliitto [viitattu 10.7.2009]. Saatavissa:

<http://hosted.kuntaliitto.fi/intra/julkaisut/pdf/p061214134604N.pdf>

Kirjanpitolauslautakunnan kuntajaosto. Kauppa- ja teollisuusministeriö. 2007. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta. Suomen Kuntaliitto [viitattu 10.7.2009]. Saatavissa:

<http://hosted.kuntaliitto.fi/intra/julkaisut/pdf/p080729093226U.pdf>

Kirjanpitolauslautakunnan kuntajaosto. Työ- ja elinkeinoministeriö. 2008. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta. Suomen Kuntaliitto [viitattu 29.7.2009]. Saatavissa:

<http://hosted.kuntaliitto.fi/intra/julkaisut/pdf/p080619104313N.pdf>

Kirjanpitolauslautakunta. 2006. Yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta [viitattu 4.1.2010]. Saatavissa:

[http://ktm.elinar.fi/ktm/fin/kirjanpi.nsf/0/D8109DDB3AD85C28C225725F005544FB/\\$FILE/KONSERNI2006.doc](http://ktm.elinar.fi/ktm/fin/kirjanpi.nsf/0/D8109DDB3AD85C28C225725F005544FB/$FILE/KONSERNI2006.doc)

Korhonen, S. & Merisalo, M. 2008. Toimiva kunta. Helsinki: FCG Efeko Oy. Kuntalaki 365/1995. Annettu Helsingissä 17.3.1995.

Lahden kaupunki 2009a. Tietoa Lahdesta 2009 [viitattu 23.2.2010]. Saatavissa:
[http://www.lahti.fi/www/images.nsf/files/171DE4DC111B3D5EC22575E50046329C/\\$file/TASKUTILASTO2.pdf](http://www.lahti.fi/www/images.nsf/files/171DE4DC111B3D5EC22575E50046329C/$file/TASKUTILASTO2.pdf)

Lahden kaupunki. 2009b. Lahden kaupungin tilinpäätös 2008.

Lahden kaupunki. 2010. Lahden talouspalvelut [viitattu 26.2.2010]. Saatavissa:
<http://www.lahti.fi/www/cms.nsf/pages/C0D095A67691C2A2C22572B3002BC6EB>

Laki kuntalain muuttamisesta 519/2007. Annettu Helsingissä 27.4.2007.

Lankoski, I. 1995. Konsernitilinpäätös kunnan uudistuvassa tilinpäätöskäytännössä. Lahti: Lahden ammattikorkeakoulu.

Lauslahti, S. 2003. Menestyvä kunta. Kuntalaislähtöinen talousjohtaminen. Helsinki: WSOY.

Leppänen, P. 2001. Kunnan ja kuntayhtymän kirjanpito ja tilinpäätös. Helsinki: Audiator.

Myllyntaus, O. 2002. Kuntatalouden ohjaus. Budjetoinnin ja kirjanpidon teoriaperusteita ja kehityssuuntia. Helsinki: Suomen kuntaliitto.

Myöhänen, S. 2008. Kuntakonsernitaseesta täydelliseen konsernitilinpäätökseen. Tilisanomat 2/2008, 56 - 61.

Nastolan kunta. 2009a. Yleistietoa kunnasta [viitattu 23.2.2010]. Saatavissa:
http://www.nastola.fi/nastola_tietoa/talous.html

Nastolan kunta. 2009b. Nastolan kunnan tilinpäätös 2008.

Päijät-Tili Oy. 2010. Yritysinfo [viitattu 23.2.2010]. Saatavissa:
<http://www.ptili.fi/Julkinen/Yritysinfo/tabid/5030/language/fi-FI/Default.aspx>

Sarja, M. 2001. Kunnan tilinpäätös vs. konsernitilinpäätös. Jyväskylän maalaiskunnan vertailua eräisiin muihin kuntiin/kuntakonserneihin. Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu.

Suomen Kuntaliitto. 2009. Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston antamat lausunnot [viitattu 17.12.2009]. Saatavissa:
http://www.kunnat.net/k_peruslistasivu.asp?path=1;29;347;93749;11434;11315

Suomen Kuntaliitto. 2010. Kuntien menot ja tulot [viitattu 8.1.2010]. Saatavissa:
http://www.kunnat.net/k_peruslistasivu.asp?path=1;29;374;36984;11320;30820;31181

Suorto, A. (toim.). 2008. Kuntatalous - monen muuttujan summa. 2., uudistettu painos. Helsinki: Suomen Kuntaliitto.

Taskinen, I. 1999. Kunnallisen konsernitilinpäätöksen laadinta Varkauden kaupungissa. Kuopio: Savonia-ammattikorkeakoulu.

Tilastokeskus. 2009. Käsitteet ja määritelmät [viitattu 8.1.2010]. Saatavissa:
<http://www.stat.fi/til/ktt/kas.html>

Toivola, M. 2009. Laskentasihteeri. Päijät-Tili Oy. Haastattelut 10.6.2009 ja 31.7.2009.

LIITTEET

LIITE 1	Kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman kaava
LIITE 2	Kunnan ja kuntayhtymän taseen kaava
LIITE 3	Kunnan ja kuntayhtymän rahoituslaskelman kaava
LIITE 4	Kunnan ja kuntayhtymän konsernin tuloslaskelman kaava
LIITE 5	Kunnan ja kuntayhtymän konsernin taseen kaava
LIITE 6	Kunnan ja kuntayhtymän konsernin lyhennetyn taseen kaava
LIITE 7	Kunnan ja kuntayhtymän rahoituslaskelman kaava
LIITE 8	Haastattelujen teema-alueet

LIITE 1

KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN TULOSLASKELMA

	01.01. - 31.12.2006		01.01. - 31.12.2005	
Toimintatuotot				
Myyntituotot	+		+	
Maksutuotot	+		+	
Tuet ja avustukset	+		+	
Muut toimintatuotot	+		+	+
Valmistus omaan käyttöön		+		+
Toimintakulut				
Henkilöstökulut				
Palkat ja palkkiot	-		-	
Henkilösivukulut	-		-	
Eläkekulut	-		-	
Muut henkilösivukulut	-		-	
Palvelujen ostot	-		-	
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	-		-	
Avustukset	-		-	
Muut toimintakulut	-	-	-	-
Toimintakate		=		=
Verotulot		+		+
Valtionosuudet		+		+
Rahoitustuotot ja -kulut				
Korkotuotot	+		+	
Muut rahoitustuotot	+		+	
Korkokulut	-		-	
Muut rahoituskulut	-	+/-	-	+/-
Vuosikate		=		=
Poistot ja arvonalentumiset				
Suunnitelman mukaiset poistot	-		-	
Arvonalentumiset	-	-	-	-
Satunnaiset erät				
Satunnaiset tuotot	+		+	
Satunnaiset kulut	-	+/-	-	+/-
Tilikauden tulos		=		=
Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+)		-/+		-/+
Varausten lisäys (-) tai vähennys (+)		-/+		-/+
Rahastojen lisäys (-) tai vähennys (+)		-/+		-/+
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)		=		=

Kuntayhtymässä jätetään Verotulot ja Valtionosuudet rivit pois (KPA 1:11 §)

(Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2006a.)

KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN TASE**VASTAAVAA**

- A PYSYVÄT VASTAAVAT
- I Aineettomat hyödykkeet
1. Aineettomat oikeudet
 2. Muut pitkävaikutteiset menot
 3. Ennakkomaksut
- II Aineelliset hyödykkeet
1. Maa- ja vesialueet
 2. Rakennukset
 3. Kiinteät rakenteet ja laitteet
 4. Koneet ja kalusto
 5. Muut aineelliset hyödykkeet
 6. Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat
- III Sijoitukset
1. Osakkeet ja osuudet
 2. Joukkovelkakirjalainasaamiset
 3. Muut lainasaamiset
 4. Muut saamiset
- B TOIMEKSIANTOJEN VARAT
1. Valtion toimeksiannot
 2. Lahjoitusrahastojen erityiskatteet
 3. Muut toimeksiantojen varat
- C VAIHTUVAT VASTAAVAT
- I Vaihto-omaisuus
1. Aineet ja tarvikkeet
 2. Keskeneräiset tuotteet
 3. Valmiit tuotteet
 4. Muut vaihto-omaisuus
 5. Ennakkomaksut
- II Saamiset
- Pitkäaikaiset saamiset
1. Myyntisaamiset
 2. Lainasaamiset
 3. Muut saamiset
 4. Siirtosaamiset
- Lyhytaikaiset saamiset
1. Myyntisaamiset
 2. Lainasaamiset
 3. Muut saamiset
 4. Siirtosaamiset
- III Rahoitusarvopaperit
1. Osakkeet ja osuudet
 2. Sijoitukset rahamarkkinainstrumentteihin
 3. Joukkovelkakirjalainasaamiset
 4. Muut arvopaperit
- I
- V Rahat ja pankkisaamiset

VASTATTAVAA

- A OMA PÄÄOMA
- I Peruspääoma
- II Arvonkorotusrahassto
- III Muut omat rahastot
- IV Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä)
- V Tilikauden ylijäämä (alijäämä)
- B POISTOERO JA VAPAAEHTOISET VARAUKSET
1. Poistoero
 2. Vapaaehtoiset varaukset
- C PAKOLLISET VARAUKSET
1. Eläkevaraukset
 2. Muut pakolliset varaukset
- D TOIMEKSIANTOJEN PÄÄOMAT
1. Valtion toimeksiannot
 2. Lahjoitusrahastojen pääomat
 3. Muut toimeksiantojen pääomat
- E VIERAS PÄÄOMA
- I Pitkäaikainen
1. Joukkovelkakirjalainat
 2. Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta
 3. Lainat julkisyhteisöiltä
 4. Lainat muilta luotonantajilta
 5. Saadut ennakot
 6. Ostovelat
 7. Muut velat/Liittymismaksut ja muut velat
 8. Siirtovelat
- II Lyhytaikainen
1. Joukkovelkakirjalainat
 2. Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta
 3. Lainat julkisyhteisöiltä
 4. Lainat muilta luotonantajilta
 5. Saadut ennakot
 6. Ostovelat
 7. Muut velat/Liittymismaksut ja muut velat
 8. Siirtovelat

(Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2006b.)

LIITE 3

KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN RAHOITUSLASKELMA

			Tiedon lähde:
Toiminnan rahavirta			
Vuosikate	XXX		Tuloslaskelmasta
Satunnaiset erät	±XXX		Tuloslaskelmasta
Tulorahoituksen korjauserät	±XXX	XXX	Liitetiedoista
Investointien rahavirta			
Investointimenot	XXX		Vs AI, AII, AIII1
Rahoitusosuudet investointimenoihin	-XXX		Vs AI, AII, AIII1
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot	-XXX	-XXX	Liitetiedoista
Toiminnan ja investointien rahavirta		±XXX	
Rahoituksen rahavirta			
Antolainauksen muutokset			
Antolainasaamisten lisäykset	-XXX		Vs AIII2-4
Antolainasaamisten vähennykset	XXX	±XXX	Vs AIII2-4
Lainakannan muutokset			
Pitkäaikaisten lainojen lisäys	+XXX		Vt E I 1-4
Pitkäaikaisten lainojen vähennys	-XXX		Vt E I 1-4
Lyhytaikaisten lainojen muutos	±XXX	±XXX	Vt E II 1-4
Oman pääoman muutokset		±XXX	Vt A
Muut maksuvalmiuden muutokset			
Toimeksiantojen varojen ja pääomien muutokset	±XXX		Vs B, Vt D
Vaihto-omaisuuden muutos	±XXX		Vs C1
Saamisten muutos	±XXX		VsCII
Korottomien velkojen muutos	±XXX	±XXX	Vt E 15-8, E II5-8
Rahoituksen rahavirta		±XXX	
Rahavarojen muutos			±XXX
Rahavarojen muutos			
Rahavarat 31.12.	XXX		Vs CIII,CIV
Rahavarat 1.1.	XXX	±XXX	Vs CIII,CIV

Vs =Vastaavaa
Vt =Vastattavaa

(Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2006c.)

LIITE 4

KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN KONSERNITULOSLASKELMA

	(Tilikausi)	(Edellinen tilikausi)
	-----	-----
Toimintatuotot	+	+
Toimintakulut	-	-
Osuus osakkuusyhteisöjen voitosta (tappiosta)	+/-	+/-
Toimintakate	=	=
Verotulot	+	+
Valtionosuudet	+	+
Rahoitustuotot ja -kulut		
Korkotuotot	+	+
Muut rahoitustuotot	+	+
Korkokulut	-	-
Muut rahoituskulut	- +/-	- +/-
Vuosikate	=	=
Poistot ja arvonalentumiset		
Suunnitelman mukaiset poistot	-	-
Tilikauden yli- ja alipariarvot	+/-	+/-
Arvonalentumiset	-	-
Satunnaiset erät	+/-	+/-
Tilikauden tulos	=	=
Tilinpäätössierrot	+/-	+/-
Vähemmistöosuudet	+/-	+/-
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)	=	=

(Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2007.)

KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN KONSERNITASE**VASTAAVAA****PYSYVÄT VASTAAVAT**

Aineettomat hyödykkeet
 Aineettomat oikeudet
 Muut pitkävaikutteiset menot
 Ennakkomaksut

Aineelliset hyödykkeet

Maa- ja vesialueet
 Rakennukset
 Kiinteät rakenteet ja laitteet
 Koneet ja kalusto
 Muut aineelliset hyödykkeet
 Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat

Sijoitukset

Osakkuusyhteisöosuudet
 Muut osakkeet ja osuudet
 Joukkovelkakirjalainasaamiset
 Muut lainasaamiset
 Muut saamiset

TOIMEKSIANTOJEN VARAT

Valtion toimeksiannot
 Lahjoitusrahastojen erityiskatteet
 Muut toimeksiantojen varat

VAIHTUVAT VASTAAVAT

Vaihto-omaisuus
 Aineet ja tarvikkeet
 Keskeneräiset tuotteet
 Valmiit tuotteet
 Muut vaihto-omaisuus
 Ennakkomaksut

Saamiset**Pitkäaikaiset saamiset**

Myyntisaamiset
 Lainasaamiset
 Muut saamiset
 Siirtosaamiset

Lyhytaikaiset saamiset

Myyntisaamiset
 Lainasaamiset
 Muut saamiset
 Siirtosaamiset

Rahoitusarvopaperit

Osakkeet ja osuudet
 Sijoitukset rahamarkkinainstrumentteihin
 Joukkovelkakirjalainasaamiset
 Muut arvopaperit

Rahat ja pankkisaamiset**VASTAAVAA YHTEENSÄ****VASTATTAVAA****OMA PÄÄOMA**

Peruspääoma
 Arvonkorotusrahasto
 Muut omat rahastot
 Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä)
 Tilikauden ylijäämä (alijäämä)

VÄHEMMISTÖOSUUDET**POISTOERO JA VAPAAEHTOISET VARAUKSET**

Poistoero
 Vapaaehtoiset varaukset

PAKOLLISET VARAUKSET

Eläkevaraukset
 Muut pakolliset varaukset

TOIMEKSIANTOJEN PÄÄOMAT

Valtion toimeksiannot
 Lahjoitusrahastojen pääomat
 Muut toimeksiantojen pääomat

VIERAS PÄÄOMA**Pitkäaikainen**

Joukkovelkakirjalainat
 Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta
 Lainat julkisyhteisöiltä
 Lainat muilta luotonantajilta
 Saadut ennakot
 Ostovelat
 Muut velat/Liittymismaksut ja muut velat
 Siirtovelat

Lyhytaikainen

Joukkovelkakirjalainat
 Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta
 Lainat julkisyhteisöiltä
 Lainat muilta luotonantajilta
 Saadut ennakot
 Ostovelat
 Muut velat/Liittymismaksut ja muut velat
 Siirtovelat

VASTATTAVAA YHTEENSÄ

(Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2007.)

KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN KONSERNITASE (lyhennetty)**VASTAAVAA****PYSYVÄT VASTAAVAT**

Aineettomat hyödykkeet
 Aineettomat oikeudet
 Muut pitkävaikutteiset menot
 Ennakkomaksut

Aineelliset hyödykkeet

Maa- ja vesialueet
 Rakennukset
 Kiinteät rakenteet ja laitteet
 Koneet ja kalusto
 Muut aineelliset hyödykkeet
 Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat

Sijoitukset

Osakkuusyhteisöosuudet
 Muut osakkeet ja osuudet
 Joukkovelkakirjalainasaamiset
 Muut lainasaamiset
 Muut saamiset

TOIMEKSIANTOJEN VARAT**VAIHTUVAT VASTAAVAT**

Vaihto-omaisuus

Saamiset

Pitkäaikaiset saamiset
 Lyhytaikaiset saamiset

Rahoitusarvopaperit

Rahat ja pankkisaamiset

VASTAAVAA YHTEENSÄ**VASTATTAVAA****OMA PÄÄOMA**

Peruspääoma
 Arvonkorotusrahasto
 Muut omat rahastot
 Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä)
 Tilikauden ylijäämä (alijäämä)

VÄHEMMISTÖOSUUDET**POISTOERO JA VAPAAEHTOISET VARAUKSET**

Poistoero
 Vapaaehtoiset varaukset

PAKOLLISET VARAUKSET

Eläkevaraukset
 Muut pakolliset varaukset

TOIMEKSIANTOJEN PÄÄOMAT**VIERAS PÄÄOMA**

Pitkäaikainen korollinen vieras pääoma
 Pitkäaikainen koroton vieras pääoma
 Lyhytaikainen korollinen vieras pääoma
 Lyhytaikainen koroton vieras pääoma

VASTATTAVAA YHTEENSÄ

(Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2007.)

KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN KONSERNIN RAHOITUSLASKELMA

Toiminnan rahavirta		Tiedon lähde:
Vuosikate	+/-	Konsernituloslaskelmasta
Satunnaiset erät	+/-	Konsernituloslaskelmasta
Tulorahoituksen korjauserät	<u>+/-</u> +/-	Konsernitaseesta, -tuloslaskelmasta, liitetiedoista ja erikseen kerättävistä tiedoista
Investointien rahavirta		
Investointimenot	-	Erikseen kerättävistä tiedoista
Rahoitusosuudet investointimenoihin	+	Erikseen kerättävistä tiedoista
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot	<u>+</u> +/-	Liitetiedoista ja erikseen kerättävistä tiedoista
Toiminnan ja investointien rahavirta	=	
Rahoituksen rahavirta		
Antolainauksen muutokset		
Antolainasaamisten lisäykset	-	Erikseen kerättävistä tiedoista
Antolainasaamisten vähennykset	<u>+</u> +/-	Erikseen kerättävistä tiedoista
Lainakannan muutokset		
Pitkäaikaisten lainojen lisäys	+	Erikseen kerättävistä tiedoista
Pitkäaikaisten lainojen vähennys	-	Erikseen kerättävistä tiedoista
Lyhytaikaisten lainojen muutos	<u>+/-</u> +/-	Erikseen kerättävistä tiedoista
Oman pääoman muutokset		+/- kerättävistä tiedoista
Muut maksuvalmiuden muutokset		
Toimeksiantojen varojen ja pääomien muutokset	+/-	Konsernitaseesta
Vaihto-omaisuuden muutos	+/-	Konsernitaseesta
Saamisten muutos	+/-	Konsernitaseesta
Korottomien velkojen muutos	<u>+/-</u> +/-	Konsernitaseesta
Rahoituksen rahavirta	=	
Rahavarojen muutos		+/-
Rahavarojen muutos		
Rahavarat 31.12.	+	Konsernitaseesta
Rahavarat 1.1.	<u>-</u> +/-	Konsernitaseesta

(Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2007.)

HAASTATTELUJEN TEEMA-ALUEET

- Millainen on haastateltavan henkilön koulutus- ja työtausta?
- Mikä on konsernitilin päätöksen laadinnassa käytettävä ATK-ohjelma? Miten suuri rooli ohjelmalla on konsernitilin päätöksen laadinnassa? Vastaako ohjelma käyttäjän vaatimuksia?
- Millainen on kunnan konsernirakenne?
- Millaista koulutusta haastateltavalle on annettu täydellisen konsernitilin päätöksen laadintaa varten? Millaista hyötyä koulutuksesta on ollut?
- Miten hyödyllisinä ja havainnollisina haastateltava kokee kirjanpitolautakunnan ja kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeet?
- Onko konsernitilin päätöksen sisällön laajentuminen lisännyt yhteistyötä tilintarkastajan kanssa?
- Minkälaisena haastateltava koki tilikauden 2008 konsernitilin päätöksen laadinta-aikataulun?
- Miten tarvittavat tiedot saadaan tytäryhteisöiltä ja kuntayhtymiltä?
- Miten konsernitilin päätöksen laajentuminen on vaikuttanut vaadittuun työmäärään?
- Millaisia haasteita ja ongelmakohtia konsernitilin päätöksen laadintaan on liittynyt?