

# Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma

Suositus

Kuntaliiton  
VERKKOJULKAISU

TOIMITTANUT  
Oiva Myllyntaus

TYÖRYHMÄ  
Oiva Myllyntaus  
Anneli Heinonen  
Tero Tyni  
Annika Suorto  
Jan Björkwall

4. korjattu painos  
ISBN 978-952-213-733-3 (nid.)  
ISBN 978-952-213-734-0 (pdf)  
© Suomen Kuntaliitto  
Helsinki 2011  
Paino: Kuntaliiton paino

Myynti: Kuntaliiton julkaisumyynti  
[www.kunnat.net/verkkokauppa](http://www.kunnat.net/verkkokauppa)  
Tilausnumero 509333

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

# Sisältö

<b>1</b>	<b>Taloussuunnittelua koskevat säännökset</b>	<b>7</b>
1.1	Talousarvio ja -suunnitelma	7
1.2	Talousarvion yhteys kirjanpitoon	8
1.3	Talousarvion ja -suunnitelman laatiminen kuntajaon muutostilanteessa	8
1.3.1	Lakkaavan kunnan talousarvio ja -suunnitelma	8
1.3.2	Toimintaa jatkavan kunnan talousarvio ja -suunnitelma	8
1.3.3	Taloussuunnitelman tasapainottaminen ja toimenpideohjelman laatiminen	9
<b>2</b>	<b>Taloussuunnittelun tehtävät ja periaatteet</b>	<b>10</b>
2.1	Taloussuunnitelman tehtävät	10
2.1.1	Tavoitteiden asettaminen	10
2.1.1.1	Kunnan tai tehtäväalueen aluetta, asemaa, väestöä ja kokonaistaloutta koskevat strategiset tavoitteet	11
2.1.1.2	Asiakkaaseen kohdistuvat vaikuttavuustavoitteet	11
2.1.1.3	Palvelutoiminnan tuotantotavoitteet	12
2.1.1.4	Tavoitteiden mitattavuusvaatimus	12
2.1.2	Resurssien jako tehtäville ja hankkeille	13
2.1.2.1	Resurssien jakaminen budjetti- ja kohderahoitteisessa toiminnassa	13
2.1.2.2	Tavoitteiden sitominen resurssiin	13
2.1.2.3	Kunnan lakisäätöiset ja vapaaehtoiset tehtävät	14
2.1.3	Varsinaisen toiminnan ja investointien rahoitus	15
2.2	Taloussuunnittelun periaatteet	15
2.2.1	Tasapainoperiaate	15
2.2.2	Brutto- ja nettoperiaate	16
2.2.3	Suorite- ja realisointiperiaate	16
2.2.4	Täydellisyysperiaate	16
2.2.5	Kehysbudjetointiperiaate	16
<b>3</b>	<b>Kunnan talousarvion ja -suunnitelman rakenne ja sisältö</b>	<b>17</b>
3.1	Talousarvioasetelman osat ja rakenne	17
3.2	Talousarvion yleisperustelut	18
3.2.1	Suunnitelmien yleiset perusteet ja kehitysnäkymät	18
3.2.2	Kuntastrategian ja palvelusuunnitelmien esittäminen talousarviossa ja -suunnitelmassa	18
3.2.3	Tavoitteiden asettaminen konsernijohdolle ja kunnan edustajille tytäryhteisöissä	19
3.3	Käyttötalousosa kunnan talousarviossa	19
3.3.1	Budjetti- ja kohderahoitteiset tehtävät käyttötalousosassa	19
3.3.2	Budjettirahoitteisen tehtävän käyttötalousosa	21
3.3.2.1	Palvelusuunnitelma	21
3.3.2.2	Budjettirahoitteisen tehtävän tavoitteet ja tunnusluvut	22
3.3.2.3	Käyttötalouden perustelut	23
3.3.2.4	Käyttötalouden määrärahat ja tuloarviot	23
3.3.2.5	Toimintatulojen ja toimintamenojen budjetointi lajeittain	24
3.3.2.6	Laskennalliset kustannukset budjettirahoitteisessa tehtävässä	24
3.3.2.7	Tehtävän kokonaiskustannukset	24
3.3.2.8	Arvonlisäveron käsittely	24
3.3.3	Kohderahoitteisen tehtävän käyttötalousosa	25
3.3.3.1	Kohderahoitteisen tehtävän järjestämismallit	25
3.3.3.2	Kohderahoitteisen tehtävän käyttötalousosa	26
3.3.3.3	Kohderahoitteisen tehtävän palvelusuunnitelma	28
3.3.3.4	Tehtäväkohtaiset tavoitteet	28
3.3.3.5	Kohderahoitteisen tehtävän käyttötalouden perustelut	29
3.3.3.6	Kohderahoitteisen tehtävän tulosbudjetti	30
3.3.3.7	Kohderahoitteisen tehtävän tulosbudjetin sitovat erät valtuustoon nähden	35
3.3.3.8	Tehtävän kokonaiskustannukset	36
3.3.3.9	Arvonlisäveron käsittely	36
3.4	Tuloslaskelmaosa kunnan talousarviossa	36

3.4.1	Tuloslaskelmaosan asetelma	36
3.4.2	Käyttötalousosan yhdistely tuloslaskelmaosaan	37
3.4.2.1	Toimintatulojen, toimintamenojen sekä valmistus omaan käyttöön -erän yhdistely	38
3.4.2.2	Rahoitustulojen ja -menojen yhdistely	38
3.4.2.3	Poistojen ja arvonalentumisten yhdistely	39
3.4.2.4	Satunnaisten erien yhdistely	39
3.4.2.5	Tilinpäätössiirtojen ja tuloverojen yhdistely	39
3.4.3	Tuloslaskelmaosassa budjetoitavat erät	39
3.4.3.1	Verotulojen budjetointi	39
3.4.3.2	Valtionosuuksien budjetointi	40
3.4.3.3	Rahoitustulojen ja -menojen budjetointi	42
3.4.3.4	Satunnaisten erien budjetointi	42
3.4.3.5	Tilinpäätössiirtojen budjetointi	43
3.4.4	Tuloslaskelmaosan tavoitteet ja tunnusluvut	43
3.4.5	Tuloslaskelmaosan vertailutiedot	45
3.5	Investointiosa kunnan talousarviossa	45
3.5.1	Hanketavoitteet	46
3.5.2	Investointimenojen budjetointi	46
3.5.3	Investointitulojen budjetointi	46
3.6	Rahoitusosa kunnan talousarviossa	47
3.6.1	Rahoitusosan asetelma	47
3.6.1.1	Toiminnan rahavirta	48
3.6.1.2	Investointien rahavirta	49
3.6.1.3	Rahoituksen rahavirta	49
3.6.1.4	Vaikutus maksuvalmiuteen	50
3.6.2	Rahoitusosan tavoitteet ja tunnusluvut	50
3.6.2.1	Investointien omarahoitustavoite	50
3.6.2.2	Lainanhoitokykytavoite	51
3.6.3	Tuloslaskelma- ja investointiosan sekä taseyksikön rahoitusosan yhdistely kunnan rahoitusosaan	52
3.6.3.1	Tuloslaskelmaosan yhdistely	52
3.6.3.2	Investointiosan yhdistely	53
3.6.3.3	Muun taseyksikön rahoitusosan yhdistely	53
3.7	Talousarvion ja -suunnitelman yhteydessä esitettävä toimenpideohjelma	53
<b>4</b>	<b>Talousarvion ja muiden taloussuunnitelmien sitovuus ja toteutumisen seuranta</b>	<b>56</b>
4.1	Talousarvion sitovuus	56
4.1.1	Tavoitteen sitovuus	56
4.1.2	Rahamääräisten erien sitovuus	56
4.1.2.1	Määrärahan sitovuus	56
4.1.2.2	Tuloarvion sitovuus	57
4.1.2.3	Määrärahojen ja tuloarvioiden yhteenvetolaskelma	57
4.2	Taloussuunnitelman sitovuus	59
4.3	Käyttö- ja hankesuunnitelman ja kohderahoitteisen tehtävän osabudjettien sitovuus	59
4.4	Talousarvion muuttaminen	59
4.5	Talousarvion toteutumisvertailu	59
<b>5</b>	<b>Kunnan talousarvion ja -suunnitelman valmistelu ja hyväksyminen</b>	<b>61</b>
5.1	Suunnittelukehykset	61
5.2	Laadintaohjeet	62
5.3	Toimielinten talousarvio- ja -suunnitelmaehdotukset	62
5.4	Keskushallinnon yhdistely ja tasapainotus	62
5.5	Talousarvio- ja taloussuunnitelmaehdotuksen hyväksyminen	63
5.6	Käyttösuunnitelmien ja erillisbudjettien hyväksyminen	63
<b>6</b>	<b>Kunnan liikelaitoksen budjetointi ja käsittely kunnan talousarviossa</b>	<b>64</b>
6.1	Liikelaitoksen talousarvion ja -suunnitelman valmistelu ja hyväksyminen	64
6.2	Liikelaitoksen talousarvion rakenne ja sen sitovat erät	65
6.2.1	Liikelaitoksen sitovat tavoitteet	66
6.2.2	Perustelutekstit	67

6.2.3	Menojen ja tulojen sitovuus liikelaitoksen talousarviossa _____	67
6.2.3.1	Tulosbudjetin sitovat erät _____	67
6.2.3.2	Investointibudjetin sitovat erät _____	67
6.2.3.3	Rahoitusbudjetin sitovat erät _____	68
6.2.3.4	Liikelaitoksen tulojen ja menojen budjetointi lajeittain _____	68
6.2.5	Liikelaitoksen talousarvion muuttaminen _____	68
6.2.6	Liikelaitoksen talouden tasapainottamisvaatimus _____	68
6.3	Liikelaitoksen vaikutus kunnan talouteen _____	69
6.3.1	Liikelaitosten vaikutus kunnan tuloksen muodostumiseen _____	69
6.3.2	Liikelaitoksen vaikutus toiminnan rahoitukseen _____	71
<b>7</b>	<b>Muun taseyksikön budjetointi ja käsittely kunnan talousarviossa _____</b>	<b>74</b>
7.1	Muun taseyksikön talousarvion ja -suunnitelman valmistelu ja hyväksyminen _____	74
7.2	Muun taseyksikön talousarvion rakenne _____	74
7.3	Muun taseyksikön sitovat tavoitteet _____	75
7.4	Muun taseyksikön talousarvioperustelut _____	75
7.5	Menojen ja tulojen sitovuus muun taseyksikön talousarviossa _____	76
7.5.1	Tulosbudjetin sitovat erät _____	76
7.5.2	Investointibudjetin sitovat erät _____	76
7.5.3	Rahoitusbudjetin sitovat erät _____	77
7.5.3.1	Rahoitusbudjetti kirjanpidollisessa taseyksikössä _____	77
7.5.3.2	Rahoitusbudjetti laskennallisessa taseyksikössä _____	77
7.6	Muun taseyksikön tulojen ja menojen budjetointi lajeittain _____	78
7.7	Muun taseyksikön talousarvion muuttaminen _____	78
7.8	Muun taseyksikön talouden tasapainottamisvaatimus _____	78
<b>8</b>	<b>Taloussuunnittelu kuntien välisessä yhteistoiminnassa _____</b>	<b>79</b>
8.1	Yhteistoiminnan järjestämismallit _____	79
8.2	Budjetointi- ja taloussuunnittelu sopimuskuntamallissa _____	80
8.2.1	Tilaaajan budjetointi _____	82
8.2.2	Tuottajan budjetointi _____	83
8.2.3	Rahoittajan budjetointi _____	84
8.2.4	Talousarvion ja -suunnitelman laadintaa ohjaavat sopimukset ja suunnitelmat _____	84
8.2.4.1	Yhteistoimintasopimus _____	85
8.2.4.2	Palvelusuunnitelma _____	86
8.2.4.3	Palvelusopimukset _____	86
8.2.4.4	Tuotantosopimukset _____	86
8.2.4.5	Investointien rahoitussopimukset _____	86
8.3	Kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma _____	87
8.3.1	Kuntayhtymän taloussuunnittelua koskevat säännökset _____	87
8.3.2	Taloussuunnittelun tehtävät _____	87
8.3.2.1	Tavoitteiden asettaminen _____	87
8.3.2.2	Resurssien jakaminen tehtäville, hankkeille ja pääomarahoitukseen eriin _____	89
8.3.2.3	Toiminnan ja investointien rahoitus _____	89
8.3.3	Taloussuunnittelun periaatteet _____	89
8.3.4	Kuntayhtymän talousarvion ja -suunnitelman rakenne ja sisältö _____	89
8.3.4.1	Talousarvion osat _____	89
8.3.4.2	Yleisperustelut _____	90
8.3.5	Käyttötalousosa kuntayhtymän talousarviossa _____	92
8.3.6	Tuloslaskelmaosa kuntayhtymän talousarviossa _____	93
8.3.6.1	Tuloslaskelmaosan asetelma _____	93
8.3.6.2	Käyttötalousoosan yhdistely kuntayhtymän tuloslaskelmaosaan _____	94
8.3.6.3	Tuloslaskelmaosassa budjetoitavat erät _____	96
8.3.6.4	Tuloslaskelmaosan tavoitteet ja tunnusluvut _____	98
8.3.6.5	Tuloslaskelmaosan vertailutiedot _____	99
8.3.7	Investointiosa kuntayhtymän talousarviossa _____	100
8.3.7.1	Hanketavoitteet _____	100
8.3.7.2	Investointimenojen budjetointi _____	100
8.3.7.3	Investointitulojen budjetointi _____	101
8.3.8	Rahoitusosa kuntayhtymän talousarviossa _____	101

	8.3.8.1	Rahoitusosan asetelma _____	101
	8.3.8.2	Rahoitusosan tavoitteet ja tunnusluvut _____	104
8.3.9		Tuloslaskelma- ja investointiosan sekä taseyksikön rahoitusosan yhdistely kuntayhtymän rahoitusosaan _____	105
	8.3.9.1	Tuloslaskelmaosan yhdistely _____	105
	8.3.9.2	Investointiosan yhdistely _____	106
	8.3.9.3	Muun taseyksikön rahoitusosan yhdistely _____	106
8.3.10		Kuntayhtymän talousarvion sitovuus ja toteutumisen seuranta _____	107
	8.3.10.1	Määrärahojen ja tuloarvioiden yhteenveto _____	107
	8.3.10.2	Talousarvion muuttaminen _____	108
	8.3.10.3	Talousarvion toteutumisvertailu _____	108
8.3.11		Kuntayhtymän talousarvion ja -suunnitelman valmistelu ja hyväksyminen _____	108
	8.3.11.1	Suunnittelukeyhykset _____	109
	8.3.11.2	Laadintaohjeet _____	110
	8.3.11.3	Tehtäväkohtaiset budjetti- ja suunnitelmaehdotukset _____	110
	8.3.11.4	Talousarvion yhdistely ja tasapainotus _____	110
	8.3.11.5	Talousarvio ja -suunnitelmaehdotuksen hyväksyminen _____	110
	8.3.11.6	Tehtäväkohtaisten erillisbudjettien hyväksyminen _____	110
8.4		Liikelaitoskuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma _____	111
	8.4.1	Liikelaitoskuntayhtymän sääntely kuntalaissa _____	111
	8.4.2	Taloussuunnittelun tehtävät liikelaitoskuntayhtymässä _____	111
	8.4.2.1	Tavoitteiden asettaminen _____	112
	8.4.2.2	Resurssien jakaminen tehtäville, hankkeille ja pääomarahoitukseen _____	112
	8.4.2.3	Toiminnan ja investointien rahoitus _____	112
	8.4.3	Taloussuunnittelun periaatteet ja talousarvion rakenne _____	112
	8.4.3.1	Talousarvion osat _____	112
	8.4.3.2	Talousarvion yleisperustelut _____	113
	8.4.3.3	Käyttötalousoisa liikelaitoskuntayhtymän talousarviossa _____	113
	8.4.4	Tuloslaskelmaosa liikelaitoskuntayhtymässä _____	113
	8.4.4.1	Tuloslaskelmaosan asetelma _____	113
	8.4.4.2	Liiketoimintasuunnitelman kuvaus _____	114
	8.4.4.3	Tehtäväkohtaiset tavoitteet _____	114
	8.4.4.4	Tuloslaskelmaosan perustelut _____	115
	8.4.4.5	Liikelaitoskuntayhtymän tulosbudjetti _____	116
	8.4.4.6	Tehtävän kokonaiskustannukset _____	116
	8.4.4.7	Arvonlisäveron käsittely _____	116
	8.4.4.8	Tuloslaskelmaosan vertailutiedot _____	116
	8.4.5	Investointiosa liikelaitoskuntayhtymässä _____	116
	8.4.5.1	Hanketavoitteet _____	117
	8.4.5.2	Kustannusarvion ja investointimenojen budjetointi _____	117
	8.4.5.3	Investointitulojen budjetointi _____	117
	8.4.6	Rahoitusosa liikelaitoskuntayhtymässä _____	118
	8.4.6.1	Rahoitusosan asetelma _____	118
	8.4.6.2	Toiminnan rahavirta _____	118
	8.4.6.3	Investointien rahavirta _____	119
	8.4.6.4	Rahoituksen rahavirta _____	119
	8.4.6.5	Vaikutus maksuvalmiuteen _____	120
	8.4.6.6	Rahoitusosan tavoitteet ja tunnusluvut _____	120
	8.4.6.7	Tuloslaskelma- ja investointiosan yhdistely rahoitusosaan _____	122
	8.4.7	Liikelaitoskuntayhtymän talousarvion sitovuus, toteutumisen seuranta ja talousarvion muuttaminen _____	123
	8.4.7.1	Sitovuusperusteet _____	123
	8.4.7.2	Määrärahojen ja tuloarvioiden yhteenveto _____	123
	8.4.7.3	Talousarvion toteutumisvertailu _____	123
	8.4.7.4	Talousarvion muuttaminen _____	124
	8.4.8	Talousarvion ja -suunnitelman valmistelu ja hyväksyminen _____	124
	8.4.8.1	Suunnittelukeyhykset _____	125
	8.4.8.2	Talousarvio- ja suunnitelmaehdotuksen laadinta _____	125
	8.4.8.3	Talousarvio- ja -suunnitelmaehdotuksen hyväksyminen _____	125
9		Tytäryhteisölle asetettavat tavoitteet kunnan ja kuntayhtymän talousarvioissa _____	127

# 1 Taloussuunnittelua koskevat säännökset

## 1.1 Talousarvio ja -suunnitelma

Kunnan ja kuntayhtymän talousarviota ja -suunnitelmaa koskevat säännökset on koottu kuntalain (365/95) 13 ja 65 pykälisiin. Kunnallisen liikelaitoksen ja liikelaitoskuntayhtymän talousarviosta ja -suunnitelmasta on säädetty erikseen 87 e ja 87 f pykälissä.

Valtuusto vastaa kunnan toiminnasta ja taloudesta. Valtuuston tulee päättää kunnan ja kuntakonsernin toiminnan ja talouden keskeisistä tavoitteista sekä päättää talouden, rahoituksen ja sijoitustoiminnan perusteista ja hyväksyä talousarvio. Valtuuston tulee päättää myös kunnan liikelaitokselle asetettavista toiminnallisista ja taloudellisista tavoitteista (KuntaL 13 §).

Talousarvion ja -suunnitelman valmistelusta, rakenteesta ja sisällöstä sekä sen hyväksymisestä, muuttamisesta ja sitovuudesta säädetään kuntalain 65 pykälässä. Valtuuston on vuoden loppuun mennessä hyväksyttävä kunnalle seuraavaksi vuodeksi talousarvio. Sen hyväksymisen yhteydessä valtuuston on hyväksyttävä myös taloussuunnitelma kolmeksi tai useammaksi vuodeksi (*suunnittelukausi*). Talousarviovuosi on taloussuunnitelman ensimmäinen vuosi (KuntaL 65.1 §).

Talousarvion valmistelusta vastaa kunnanhallitus sekä kukin toimielin omalla tehtäväalueellaan. Kunnallisessa liikelaitoksessa valmistelusta vastaa johtokunta (KuntaL 23 ja 53 §).

Talousarviossa ja -suunnitelmassa hyväksytään kunnan toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet. Talousarvio ja -suunnitelma on laadittava siten, että edellytykset kunnan tehtävien hoitamiseen turvataan (KuntaL 65.2 §). Talousarvioon tulee ottaa toiminnallisten tavoitteiden edellyttämät määrärahat ja tuloarviot sekä siinä tulee osoittaa, miten rahoitustarve tulo-rahoituksen lisäksi muutoin katetaan (KuntaL 65.4 §).

Taloussuunnitelman on oltava tasapainossa tai ylijäämäinen enintään neljän vuoden pituisena suunnittelukautena, jos talousarvion laatimisvuoden taseeseen ei arvioida kertyvän ylijäämää. Jos taseen alijäämää ei saada katetuksi suunnittelukautena, taloussuunnitelman yhteydessä on päätettävä yksilöidyistä toimenpiteistä (*toimenpideohjelma*), joilla kattamaton alijäämä katetaan valtuuston erikseen päättämänä kattamiskautena (*alijäämän kattamisvelvollisuus*) (KuntaL 65.3 §).

Kunnan ja kuntayhtymän talousarviossa tulee olla käyttötalous- ja tuloslaskelmaosa sekä investointi- ja rahoitusosa (KuntaL 65.4 §). Kunnallisen liikelaitoksen talousarviossa ja -suunnitelmassa tulee olla tuloslaskelma-, investointi- ja rahoitusosa (KuntaL 87.2 e § ja 87.2 f §).

Valtuusto hyväksyy hallintosäännön, jossa annetaan tarpeelliset määräykset muun muassa kunnan taloudenhoidosta (KuntaL 50.1§ 14 k).

Kunnan ja kuntayhtymän toiminnassa ja taloudenhoidossa on noudatettava talousarviota. Talousarvio ja -suunnitelma sitovat toimielimiä ja henkilöstöä ja ovat samalla näiden ohjauksen ja valvonnan välineitä. Talousarvioon tehtävistä muutoksista päättää kunnassa valtuusto ja kuntayhtymässä valtuusto tai yhtymäkokous (KuntaL 65.5 §).

Kunnallisen liikelaitoksen talousarvioon tehtävistä muutoksista päättää johtokunta (KuntaL 87.5 e § ja 87.5 f §).

Tässä suosituksessa kunnalla tarkoitetaan jäljempänä myös kuntayhtymää, ellei toisin ole sanottu.

## 1.2 Talousarvion yhteys kirjanpitoon

Talousarvion ja kirjanpidon yhteys kuntataloudessa on kiinteä ja niiden vaikutus toisiinsa molemmin suuntainen. Kirjanpito tulee järjestää siten, että sen avulla voidaan seurata talousarvion toteutumista tilinpäätöksessä laadittavassa talousarvion toteutumisvertailussa (KuntaL 68 §, 87i § ja 87j §). Toisaalta talousarviossa noudatetaan kirjanpidon suoriteperustetta määrärahan ja tuloarvion ottamisessa talousarvioon. Kirjanpitokäytäntö ohjaa näin menon ja tulon merkitsemistä talousarviossa ja sen toteutumisvertailussa.

Kuntalain taloussäännöksiin sisältyvänä periaatteena on laskelmien yhdenmukainen rakenne suunnittelussa ja seurannassa. Tulos- ja rahoituslaskelman rakenne ja tietosisältö ovat pääpiirteissään yhtenevät talousarviossa ja tilinpäätöksessä. Eroja laskelmissa on varsinaisesti vain sisäisten erien sekä kunnan liikelaitosten ja muiden taseyksiköiden käsittelyssä.

Talousarviossa käytetään käsitteitä *meno* tai *tulo* kaikista taloustapahtumista. Talousarviossa menoa käytetään yleiskäsitteenä tarkoittaen talousarviovuodelle jaksotettujen toimintamenojen lisäksi myös muuta rahankäyttöä muun muassa investointimenoa, lainanlyhennyistä, antolainausta sekä peruspääoman lisäystä. Tuloja ovat esimerkiksi verotulot, valtionosuudet, mak-su-, myynti- ja muut toimintatulot, korkotulot ja muut rahoitustulot sekä lainanotto.

## 1.3 Talousarvion ja -suunnitelman laatiminen kuntajaon muutostilanteessa

### 1.3.1 Lakkaavan kunnan talousarvio ja -suunnitelma

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

### 1.3.2 Toimintaa jatkavan kunnan talousarvio ja -suunnitelma

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



### 1.3.3 Taloussuunnitelman tasapainottaminen ja toimenpideohjelman laatiminen

Kuntalain talouden tasapainottamista ja alijäämän kattamista koskevia säännöksiä sovelletaan kuntaliitostilanteessa. Lakkaavan kunnan ei tule tehdä kuntaliitosta ennakkoivia muutoksia oman pääoman rakenteessa. Alijäämän kattamisessa tulee noudattaa kuntalain 65 §:n ja sen perustelujen mukaisia perusteita oikean ja riittävän kuvan antamisesta kunnan taloudellisesta asemasta sekä kuntaliitosta edeltävissä tilinpäätöksissä että toimintaa jatkavan kunnan avaavassa taseessa.

Uuden kunnan taloussuunnitelman tulee olla tasapainossa tai ylijäämäinen enintään neljän vuoden pituisena suunnittelukautena, jos avaavaan taseeseen ei arvioida muodostuvan ylijäämää. Uuden kunnan on laadittava toimenpideohjelma, jos avaavan taseen alijäämää ei saada katetuksi talousarviossa ja -suunnitelmassa. Toimenpideohjelman valmistelee yhdistymishallitus ja hyväksyy uusi valtuusto taloussuunnitelman hyväksymisen yhteydessä.

## 2 Taloussuunnittelun tehtävät ja periaatteet

### 2.1 Taloussuunnitelman tehtävät

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

Talousarviolla ja -suunnitelmalla on kunnassa kolme päätehtävää. Ensiksi niissä asetetaan palvelutoimintaa ja investointihankkeita koskevat tavoitteet. Toiseksi talousarvioon ja -suunnitelmaan budjetoidaan menoja ja tuloja koskevat arviot eri tehtäville ja hankkeille. Talousarviovuoden osalta arviot ovat sitovia määrärahoja ja tuloarvioita. Kolmanneksi talousarvioissa ja -suunnitelmassa osoitetaan miten varsinainen toiminta ja investoinnit rahoitetaan.

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

#### 2.1.1 Tavoitteiden asettaminen

Kuntalaki edellyttää kunnan toiminnalta tavoitteellisuutta ja suunnitelmallisuutta. Valtuuston ja kunnan muiden toimielinten on talousarviossa ja -suunnitelmassa sekä niihin perustuvissa käyttösuunnitelmissa ja erillisbudjeteissa hyväksyttävä toimintaa ja taloutta koskevat tavoitteet. Laissa tai sen perusteluissa ei ole tarkemmin määritelty perusteita, joilla jaottelu toiminnallisiin ja taloudellisiin tavoitteisiin tehdään. Toiminnallinen tavoite liittyy nimensä mukaisesti toimintaprosessin ohjaamiseen ja taloudellisilla tavoitteilla ohjataan kunnan tulo- ja pääomarahoitusta sekä resurssien jakoa. Toiminnalliset tavoitteet esitetään ja niihin osoitetaan tarvittavat voimavarat talousarvion ja -suunnitelman käyttötalous- ja investointiosissa.

Tavoitteet on pyrittävä asettamaan siten, että ne kattavat tehtäväalueen perustehtävät ja ovat toteutettavissa niihin osoitetuilla voimavaroilla. Määräraha tai siinä pysyminen tai lakisääteisten velvoitteiden täyttäminen eivät itsessään ole kuntalain tarkoittamia tavoitteita.

Tavoitteita voidaan luokitella eri tavoin. Tässä suosituksessa sovelletaan luokitusta, jonka perusteina ovat toiminnan kohde ja päätöstaso. Toiminnan kohdeluokkia on kolme ja päätöstasoa kaksi. Näiden kriteerien perusteella voidaan muodostaa kuusi tavoiteluokkaa seuraavasti:

KOHDELUOKITUS: MIHIN TAVOITE KOHDISTUU?			
Päätöstaso: Kuka tavoitteesta päättää?	Kunnan tai tehtäväalueen asemaa, aluetta, väestöä ja kokonaistaloutta koskevat tavoitteet	Asiakkaaseen kohdistuvat vaikuttavuustavoitteet	Palvelutoiminnan tuotantotavoitteet
Strategiset tavoitteet • Valtuusto • Lautakunta	• Visiot • palvelustrategiat • Tuloperusteita koskevat tavoitteet • Talouden tasapaino- tavoitteet • Maapolitiikkatavoitteet	• Palvelutaso- ja palvelukykytavoitteet • Priorisointitavoitteet	• Uus- ja laajennus- investointitavoitteet • Sijoitustavoitteet tytäryhteisöihin • Henkilöstöpoliittiset tavoitteet
Operatiiviset tavoitteet • Johtokunta • Toimialajohto		• Asiakastytyväisyys- tavoitteet	• Tuotanto- ja järjestämis- prosessia koskevat tavoitteet • Korvausinvestointeja koskevat tavoitteet

Taulukko 1. Taloussuunnitelman tavoiteluokitus ja tavoitteista päättäminen

### 2.1.1.1 Kunnan tai tehtäväalueen aluetta, asemaa, väestöä ja kokonaistaloutta koskevat strategiset tavoitteet

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

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

Kokonaistaloudelliset tavoitteet voidaan ryhmitellä tulorahoituksen riittävyyttä, vakavaraisuutta ja maksuvalmiutta koskeviin tavoitteisiin. Näillä tavoitteilla on kiinteä yhteys kunnan talouden vakauteen ja tasapainoon.

Kunnan ja tehtäväalueen aluetta ja asemaa koskevat tavoitteet sekä väestövaikutustavoitteet ja kokonaistaloudelliset tavoitteet ovat pääsääntöisesti strategisia tavoitteita, joista päätetään valtuusto- ja lautakuntatasolla.

### 2.1.1.2 Asiakkaaseen kohdistuvat vaikuttavuustavoitteet

Vaikuttavuustavoitteet ovat tehtäväkohtaisia palvelutoiminnan tavoitteita, jotka päätöksen suhteen voivat olla strategisia tai operatiivisia. Palvelutoiminnan vaikuttavuustavoitteet voivat määrittää joko kunnan palvelutoiminnan aikaansaamaa muutosta asiakkaan hyvinvoinnissa tai palvelun laatua, jota arvioidaan palvelun saatavuutena, riittävyytenä, kohdentuvuutena tai asiakastytyväisyytenä.

Vaikuttavuustavoitteita voidaan asettaa joko asiakas-, asiakasryhmä- tai tehtäväkohtaisesti. Tilaaja-tuottaja-toimintatavassa tilaajalle asetettavat tavoitteet ovat pääsääntöisesti vaikuttavuustavoitteita.

Strategisista vaikuttavuustavoitteista päättää luottamustoimielimet kuten valtuusto ja lautakunnat.

Operatiivisista vaikuttavuustavoitteista kuten asiakastyytyväisyystavoitteista päättää yleensä tehtäväalueen luottamustoimielin, kuten lautakunta.

### 2.1.1.3 Palvelutoiminnan tuotantotavoitteet

Tuotantotavoitteet ovat tehtäväkohtaisia tavoitteita, jotka päätöstason suhteen voivat olla strategisia tai operatiivisia. Strategista tuotantokykyä ja toimintavalmiutta ylläpitäviä tai parantavia tavoitteita ovat esimerkiksi tuotantovälineiden uus- ja laajennusinvestointitavoitteet, pääoman sijoittamista koskevat tavoitteet tytäryhteisöihin ja toiminnan uudelleen organisointia koskevat tavoitteet.

Operatiivisia tuotantotavoitteita ovat tavallisesti tuotannontekijöiden ja suoritteiden tai tuotteiden määrää ja laatua koskevat tavoitteet. Operatiivisia tuotantotavoitteita ovat myös tavanomaiset ja toistuvat korvausinvestointeja koskevat tavoitteet sekä tuotamis- tai järjestämistapaa koskevat kehittämis- ja toimenpidetavoitteet, kuten suunnitelmien, selvitysten, tutkimusten ja asiakaskyselyjen tekeminen.

Tilaaaja-tuottaja-toimintatavassa tuottajalle asetettavat tavoitteet ovat pääsääntöisesti tuotantotavoitteita.

Strategisista tuotantotavoitteista päättää valtuusto, lautakunta tai liikelaitoksen johtokunta. Operatiivisista tuotantotavoitteista päättää pääsääntöisesti tehtäväalueen toimialajohto.

### 2.1.1.4 Tavoitteiden mitattavuusvaatimus

Talousarviossa ja -suunnitelmassa asettavien tavoitteiden tulisi olla mitattavissa määrällisesti tai laadullisesti. Määrällistä mittaamista pyritään soveltamaan silloin, kun mitataan toiminnan lopputulosta eli tuotosta tai sen vaikutusta. Toimintaprosessien mittamisessa sovelletaan taas usein laadullista mittaamista.

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

Kunnan asemaa ja aluetta koskevaa strategista tavoitetta voidaan kuvata esimerkiksi sellaisilla määrällisesti mitattavilla muuttujilla kuin ko. toimialan yritysten lukumäärä kunnassa tai kunnan alueella toimivien yritysten osuus toimialan markkinaosuudesta.

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

Vaikuttavuustavoitteen määrällinen mittaaminen on mahdollista silloin, kun tavoitetta kuvaavan muuttujan arvot on objektiivisesti todennettavissa. Esimerkiksi muutos asiakkaan hyvinvoinnissa voidaan todentaa työllistymisenä, tutkinnon suorittamisena tai sairauden parantumisena. Palvelukyvyn määrällinen mittaaminen voi taas perustua palvelun odotusaikaan, hoitojonon pituuteen tai osuuteen ikäluokasta, jolle voidaan tarjota määrättyyn koulutustasoon johtava opiskelupaikka.

Vaikuttavuustavoitteen laadullisia mittareita ovat myös asiakaskyselyyn perustuvat mittarit. Kyselyn kohteena voivat olla esimerkiksi muutokset asiakkaan elämän laadussa tai asiakkaan mielipide kunnan järjestämän palvelun laadusta. Mittari rakennetaan tavallisesti järjestysasteikkoon 1–5.

Tuotantotavoitteiden mittauskohteena ovat tuotantoprosessin osatekijät eli panokset ja tuotokset sekä niiden kustannukset ja tuotot. Mittaaminen voidaan tehdä kappale- tai

rahamäärinä taikka niistä muodostetuilla tunnusluvuilla. Mittareita ovat tuotantotekijä-, kapasiteetti-, suorite- tai tuotemäärät. Tunnuslukuja ovat suorite- tai tuotekohtaiset yksikkökustannukset ja tuottavuutta ja kannattavuutta kuvaavat tunnusluvut.

Myös muille tuotantoon liittyville toiminnoille kuin varsinaiselle tuotannolle voidaan asettaa tavoitteita. Tällaisia toimintoja ovat esimerkiksi tuotantosuunnitelman tai tuotantomenetelmään liittyvän selvityksen laatiminen. Tällöin tavoitteen mittaaminen tarkoittaa lähinnä sen toteamista, onko toimenpide suoritettu vai ei. Tällaiseen tavoitteeseen voidaan liittää myös laadullista arviointia, jolloin mittari voidaan rakentaa järjestysasteikkoon (*esim. toteutettu hyvin...huonosti*).

## 2.1.2 Resurssien jako tehtäville ja hankkeille

### 2.1.2.1 Resurssien jakaminen budjetti- ja kohderahoitteisessa toiminnassa

Resurssien jaolla tarkoitetaan verorahoituksen ja muun yleiskatteisen rahoituksen jakamista määrärahoina ja tuloarvioina tehtäville ja hankkeille.

Budjettirahoitteisen toiminnan ja kohderahoitteisen toiminnan budjetointikäytännöt poikkeavat lähtökohtaisesti toisistaan. Budjettirahoitteisessa toiminnassa budjetoinnin tärkein tehtävä on verorahoituksella koottujen tulojen jakaminen määrärahoina eri tehtäville.

Kohderahoitteisessa toiminnassa, jossa rahoitus perustuu suoritteiden myynnistä saataisiin tuloihin, ovat tulonodotukset menojen budjetoinnin lähtökohtana.

### 2.1.2.2 Tavoitteiden sitominen resursseihin

Kuntalain 65 §:n mukaan tavoitteet tulee sitoa niihin osoitettuihin voimavaroihin. Tämä tarkoittaa, että talousarviossa osoitetaan toiminnallisten tavoitteiden edellyttämät määrärahat ja tuloarviot. Toisaalta tavoitteiden tehtävänä on osoittaa, mitä vaikutuksia varojen käytöllä on tarkoitus saada aikaan.

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

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

- Tavoite esitetään niin yleisellä tasolla, ettei voida osoittaa, kuinka paljon ja minkä laatuista suoritteita sen saavuttaminen edellyttäisi
- Tavoitteen saavuttaminen ajoittuu budjettivuoden ulkopuolelle
- Tavoite ei kuvaa toiminnan päätuotosta vaan sen osaa, esimerkiksi yksittäistä toimenpidettä tai kehittämissuuntaa
- Tavoiteasettelun ja resurssienjaon perustana olevat tehtävä- ja vastuujaoit eivät ole yhtenevät.

Tavoitteiden ja niiden toteuttamiseen osoitettujen varojen yhteys on helpoimmin osoitettavissa tuotantotavoitteissa ja vaikeammin vaikuttavuustavoitteissa ja päämäärätyypisissä strategisissa tavoitteissa.

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

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

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

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

### 2.1.2.3 Kunnan lakisäätöiset ja vapaaehtoiset tehtävät

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

#### **Subjektiiviset oikeudet**

Subjektiiviset oikeudet ovat asiakkaan oikeuksia palveluihin, jotka kunnan on ehdottomasti järjestettävä. Perustuslain nojalla subjektiivisia oikeuksia ovat välttämätön ja kiireellisesti järjestettävä toimeentulo ja huolenpito terveys- ja sosiaalipalveluissa sekä maksuton perusopetus. Erillisellä lailla säädettyjä subjektiivisia oikeuksia ovat muun muassa esiopetus, lasten päivähoito ja kotihoidon tuki sekä eräät vammais- ja lastensuojelupalvelut ja kuntouttava työtoiminta. Subjektiivisilla oikeuksilla on etusija resurssienjaossa. Talousarviossa on osoitettava riittävät resurssit subjektiivisiin oikeuksiin kuuluvien palvelujen järjestämiseen. Määrärahaa on osoitettava tarvetta vastaava määrä. Palvelua ei voi evätä sillä perusteella, ettei siihen ole varattu määrärahaa.

#### **Yleisen järjestämisvelvollisuuden piiriin kuuluvat tehtävät**

Yleisen järjestämisvelvollisuuden piiriin kuuluvat pääosa sosiaalitoimen ja terveydenhuollon palveluista sekä lukio- ja ammatillisen peruskoulutuksen ja ammattikorkeakoulujen opetuspalvelut. Kulttuuritoimessa lakisäätöisiin palveluihin kuuluvat kirjaston, kulttuuritoimen ja liikuntatoimen palvelut. Lakisäätöisiä perusrakenteen ylläpitämis- ja kehittämistehtäviä ovat muun muassa kaavoitus, rakennusvalvonta, vesihuolto, jätevedenpuhdistus, ympäristön suojeleminen ja pelastuspalvelut. Yleisessä järjestämisvelvollisuudessa kunnalla on harkintavaltaa toiminnan laajuuden ja varattavien resurssien suhteen. Lakisäätöinen toiminta on kuitenkin järjestettävä siten, että palveluja on tarjolla ja toimintaan on varattava määrärahoja.

## Vapaaehtoiset tehtävät

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

### 2.1.3 Varsinaisen toiminnan ja investointien rahoitus

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

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

## 2.2 Taloussuunnittelun periaatteet

### 2.2.1 Tasapainoperiaate

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

Taloussuunnitelman on oltava tasapainossa tai ylijäämäinen enintään neljän vuoden pituisena suunnittelukautena, jos talousarvion laatimisvuoden taseeseen ei arvioida kertyvän ylijäämää. Jos taseen alijäämää ei saada katetuksi suunnittelukautena, taloussuunnitelman yhteydessä on päätettävä yksilöidyistä toimenpiteistä (*toimenpideohjelma*), joilla kattamaton alijäämä katetaan valtuuston erikseen päättämänä kattamiskautena. Kuntalain 65.3 §:n säännös alijäämän kattamisvelvollisuudesta ei kuitenkaan koske kuntayhtymää.

Kunta, jonka kuluvan vuoden tasearvio on ylijäämäinen, voi sen sijaan tehdä alijäämäisen taloussuunnitelman. Suunnitelman alijäämäisyys ei kuitenkaan saa olla suurempi kuin talousarvion laadintavuoden tasearvion mukainen kertynyt ylijäämä.

Talouden tasapainoperiaate sisältää myös sen, etteivät kunnan sitoumukset ja niihin liittyvät riskit saa ylittää sen voimavaroja. Erityinen riski liittyy esimerkiksi lainatakuuksiin ja vakuuksiin yhteisöille, jotka eivät ole kunnan määräysvallassa.

## 2.2.2 Brutto- ja nettoperiaate

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

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

Kunnan liikelaitosta sitovana nettoeränä kunnan talousarviossa on tulo, jonka liikelaitoksen tulee tulouttaa korvauksena kunnan liikelaitokseen sijoittamasta oman tai vieraanpääomanehtoista pääomasta sekä meno, joka on kunnan avustusta liikelaitokselle. Liikelaitoksen investoinnit rahoitetaan lähtökohtaisesti tulo-rahoituksella. Niihin ei osoiteta kunnan talousarviossa määrärahaa muuten kuin pääomasijoituksena samaan tapaan, kuin kunta osoittaa rahoitusta tytäryhteisölleen.

## 2.2.3 Suorite- ja realisointiperiaate

Menojen suoriteperiaate tarkoittaa, että talousarvioon ja -suunnitelmaan otetaan varainhoitovuoden aikana vastaanotetuista tuotannon tekijöistä aiheutuvat menot 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.

## 2.2.4 Täydellisyysperiaate

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

## 2.2.5 Kehysbudjetointiperiaate

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

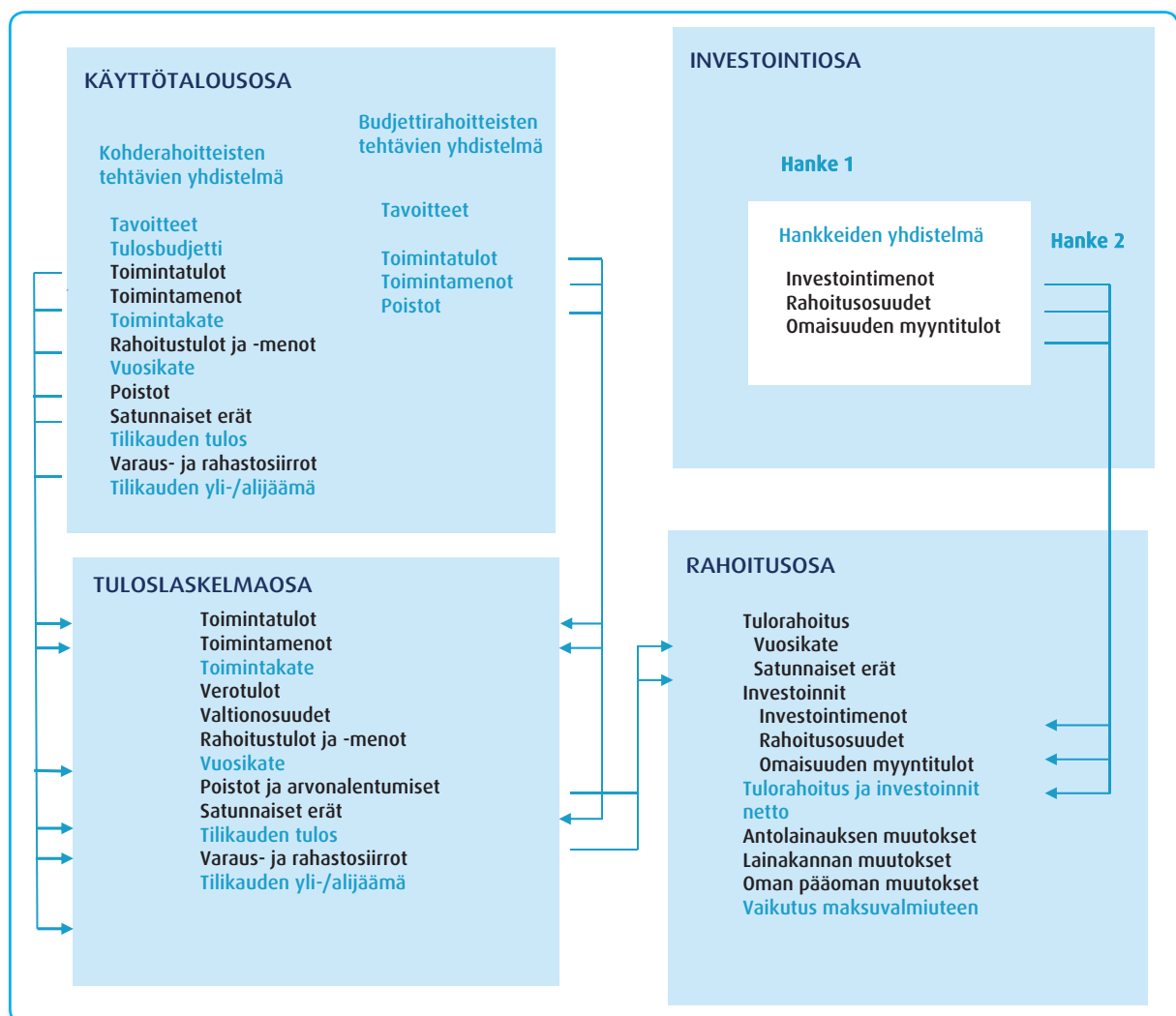


# 3 Kunnan talousarvion ja -suunnitelman rakenne ja sisältö

## 3.1 Talousarvioasetelman osat ja rakenne

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

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



Kaavio 1. Kunnan talousarvio- ja suunnitelmarakenne

## 3.2 Talousarvion yleisperustelut

### 3.2.1 Suunnitelmien yleiset perusteet ja kehitysnäkymät

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

Yleisperusteluissa käsiteltäviä asiakokonaisuuksia ovat muun muassa väestökehitys, työllisyystilanne, asuntojen rakentamistarve, suunnittelukaudelle ajoittuvat alueelliset kehittämishankkeet sekä elinkeinotoiminnan kehitys sekä alueellisesti että omassa kunnassa. Kuntia koskeva uusi lainsäädäntö tai lainsäädäntömuutokset ovat tärkeitä yleisperusteluissa esiintuvia seikkoja. Mainittujen asioiden lisäksi on yleisperusteluissa tarpeen esittää muutokset ja kehittämistarpeet kuntien yhteistoiminnassa, kunnan ja kuntakonsernin hallinnossa ja organisaatiossa sekä henkilöstöpolitiikassa.

Talousarvion tehtävärakennetta sekä tavoitteiden, määrärahojen ja tuloarvioiden sitovuutta ja muuta talousarvion laadintaa ja täytäntöönpanoa koskeva ohjeistus voidaan sijoittaa yleisperusteluihin tai omaksi luvukseksi talousarviossa.

### 3.2.2 Kuntastrategian ja palvelusuunnitelmien esittäminen talousarviossa ja -suunnitelmassa

Valtuuston valtuustokaudeksi tai sitä lyhyemmäksi ajanjaksoksi hyväksymä kuntastrategia ja palvelusuunnitelmat ovat talousarvion ja -suunnitelman laadinnan keskeisiä perusteita.

Kuntastrategiassa esitetään tavallisesti kunnan visio, arvot, eettiset periaatteet ja strategiset tavoitteet. Tiivistetty kuntastrategiatarkastelu sijoitetaan yleensä talousarvion ja -suunnitelman alkuun.

Palvelusuunnitelmilla konkretisoidaan ja tarkennetaan kuntastrategian palvelujen kehittämistä koskevia linjauksia. Palvelusuunnitelmilla pyritään turvaamaan kunnan palvelujen saatavuus ja riittävä palvelutaso. Palvelusuunnitelmien perustana on kuntalaisten elinolojen ja palvelutarpeiden kehittyminen, kunnan käytettävissä olevien taloudellisten ja henkilöstöresurssien kehittyminen ja saatavuus, yhteistyömahdollisuudet muiden kuntien ja yritysten kanssa sekä ulkopuolisen palvelutarjonnan vaihtoehdot ja markkinoiden kehitysnäkymät.

Tiivistelmät palvelusuunnitelmista voidaan ottaa kuntastrategian yhteyteen talousarvion ja -suunnitelman alkuun tai esittää ne erikseen kunkin palvelualueen budjettiosuuden alussa.

Kuntastrategiasta johdettavat muut strategiset suunnitelmat tai -ohjelmat kuten henkilöstö-, elinkeino-, kaavoitus- ja asuntotuotantostategiat sekä tasa-arvo-ohjelmat esitetään tarpeellisessa laajuudessa kuntastrategian yhteydessä.

Strategiset tavoitteet edustavat kunnan tavoitehierarkian ylintä tasoa. Koko kuntaa koskevia strategisia tavoitteita ovat kunnan toimintavalmiutta, aluetta ja asemaa koskevat tavoitteet ja kokonaistaloudelliset tavoitteet.

Palvelualuekohtaisia strategisia tavoitteita ovat kuntalaisten hyvinvoinnin tasoa ylläpitävät tai lisäävät palvelutavoitteet. Tähän ryhmään kuuluvat myös useampaa palvelualueetta koskevat tavoitekokonaisuudet ja tavoiteohjelmat. Muita palvelualuekohtaisia strategisia tavoitteita ovat muun muassa investointitavoitteet sekä toiminnan uudelleenorganisointia ja yhteistyötä koskevat tavoitteet.

Talousarvioon ja -suunnitelmaan otettuja strategisia tavoitteita seurataan suunnittelu-  
kauden aikana mitattavin tunnusluvuin ja niihin perustuvien sitovien tavoitearvoihin.

Strategisten tavoitteiden luokitusta ja tunnuspiirteitä on tarkemmin käsitelty edellä  
luvussa 2.1.1.

### 3.2.3 Tavoitteiden asettaminen konsernijohtolle ja kunnan edustajille tytäryhteisöissä

Valtuuston tulee päättää kunnan ja kuntakonsernin toiminnan ja talouden keskeisistä tavoitteista sekä konserniohjauksen periaatteista (KuntaL 13 §). Valtuusto asettaa strategiset tavoitteet kuntakonsernissa samaan tapaan kuin se määrittelee ne kunnassa. Tavoitteilla ohjataan konsernijohtoa, kuntaa eri yhteisöissä edustavia henkilöitä sekä tytäryhteisöjä.

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

Valtuuston tulee lisäksi asettaa tavoitteita, jotka ohjaavat kunnan edustajia tytäryhteisön toimielimissä.

Valtuuston tulee ohjata asettamillaan tavoitteilla myös tytäryhteisöjä niiden omassa tavoitteenasettelussa. Tytäryhteisöille asetettavia tavoitteita käsitellään laajemmin luvussa 9.

Alla on esimerkki konsernijohtolle ja kunnan edustajille talousarviossa asettavista tavoitteista:

KONSERNIJOHDOLLE JA KUNNAN EDUSTAJILLE ASETETUT TAVOITTEET					
	TP	TA	TA	TS	TS
	201X-2	201X-1	201X	201X+1	201X+2
<b>Konsernijohtolle asetetut tavoitteet</b>					
Konsernijohtoon raportoitava valtuustolle, krt/v					
Konsernin toimintatulot toimintamenoista, %					
Konsernin vuosikate poistoista, %					
Konsernin omavaraisuusaste, %					
Konsernin suhteellinen velkaantuneisuus, %					
Konsernin korolliset lainat/asukas, euroa					
<b>Kunnan edustajille asetetut tavoitteet</b>					
Edustajien raportoitava tytäryhteisöstä kunnanhallitukselle/lautakunnalle, krt/v					

Taulukko 2. Konsernijohtolle ja kunnan edustajille asetettavat tavoitteet

## 3.3 Käyttötalousosa kunnan talousarviossa

### 3.3.1 Budjetti- ja kohderahoitteiset tehtävät käyttötalousosassa

Käyttötalouden budjetoitukäytäntö määräytyy tehtäväkohtaisesti. Tehtävän budjetoitukäytäntö riippuu siitä, rahoitetaanko sen menot määrärahoihin vai tuloilla, jotka tehtä-

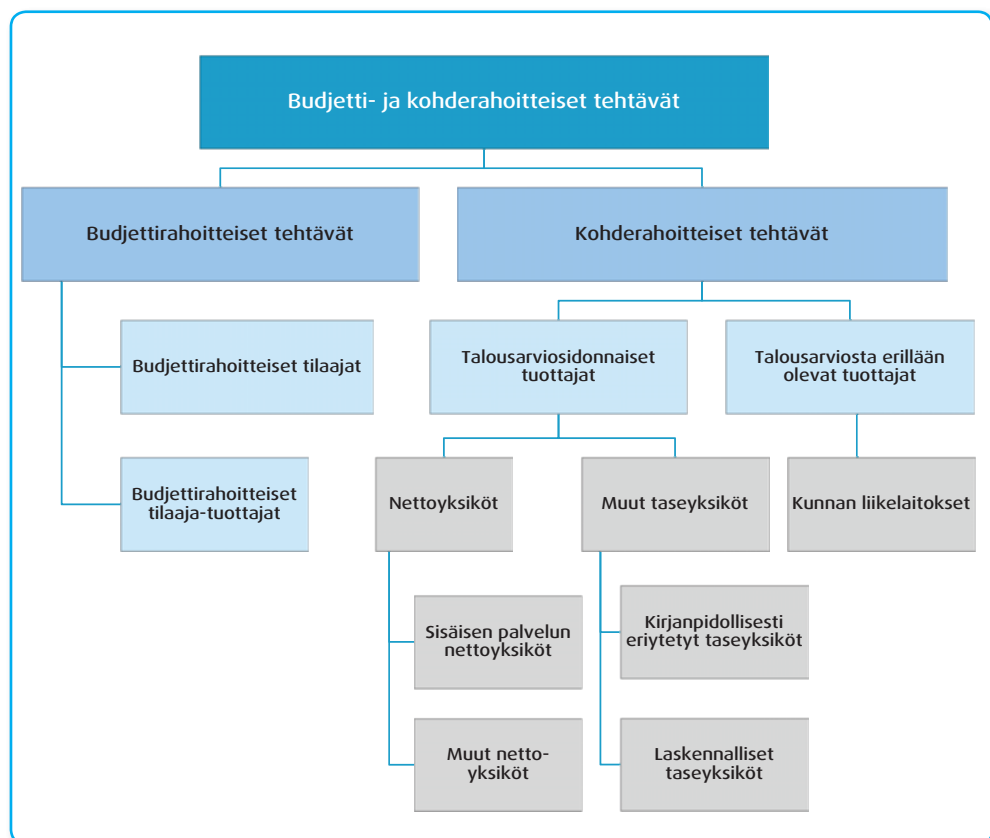
vä saa luovuttamistaan palvelusuoritteista. Rahoitustavan perusteella kunnan palvelutehtävät voidaan jakaa budjettirahoitteisiin ja kohderahoitteisiin tehtäviin.

Budjettirahoituksella tarkoitetaan kunnan tehtävien rahoittamista valtuuston myöntämällä määrärahoilla. Budjettirahoituksessa varojen lähteenä on ensisijaisesti verorahoitus eli kunnan verotulot ja valtionosuudet ja muu sellainen yleiskatteinen rahoitus, jota säännöksin tai sopimuksin ei ole kohdennettu määrätyn tehtävän rahoittamiseen.

Kohderahoituksella tarkoitetaan tehtävän rahoittamista pääosin tulorahoituksella, joka muodostuu luovutettujen palvelujen ja muiden hyödykkeiden vastikkeena saadusta myynti- ja maksutuloista taikka avustuksena, tukena tai korvauksena määrättyjen tehtävien suorittamisesta aiheutuneisiin kustannuksiin. Palvelujen luovuttaminen voi olla markkinaperusteista (esim. liiketoiminnan tulot), lakisääteistä (esim. ammatillisen koulutuksen yksikköhintarahoitus) tai sopimusperusteista (esim. sopimuskuntamallin mukainen kuntien välinen yhteistyö). Kuntayhtymän toiminta ja budjetointi perustuu lähtökohteisesti kohderahoitukseen.

Kaaviossa 2 on kuvattu kunnan tehtävien jakautumista budjetti- ja kohderahoitteisiin tehtäviin. Budjettirahoitteiset tehtävät jaetaan edelleen tilaajatehtäviin ja tehtäviin, jotka vastaavat sekä tilaaja- että tuottajatehtävistä.

Kohderahoitteiset tehtävät ovat tuottajatehtäviä, jotka on sidottu käyttötalouden osalta ensisijaisesti tuloarvioon kunnan talousarvioon tai tehtäviä, jotka ovat kokonaan erillään kunnan talousarviosta. Talousarviosidonnaisia kohderahoitteisia tehtäviä ovat muu taseyksikkö, sisäisen palvelun nettoyksikkö ja muut nettoyksiköt. Kunnan talousarviosta erillään olevia tuottajayksiköitä ovat kunnan liikelaitokset.



Kaavio 2. Budjetti- ja kohderahoitteiset tehtävät kunnan talousarviossa

### 3.3.2 Budjettirahoitteisen tehtävän käyttötalousosa

Budjettirahoitteista käyttötalousosan asetelmaa sovelletaan sekä kokonaisella palvelualueella että sen yksittäisessä budjettirahoitteisessa tehtävässä.

Budjettirahoitteinen tehtävä voi olla tehtävä, joka vastaa yksinomaan palvelujen tilaamisesta joko kunnan omilta tai ulkopuolisilta tuottaja-tehtäviltä tai se voi olla tehtävä, joka vastaa sekä palvelujen järjestämisestä ja tilaamisesta että niiden tuottamisesta joko osittain tai kokonaan.

Budjettirahoitteisen tehtävään suositetaan seuraavaa käyttötalousosan asetelmaa:

Budjettirahoitteisen tehtävän käyttötalousosa					
Tehtävän nimi	TP 201X-2	TA 201X-1	TA 201X	TS 201X+1	TS 201X+2
Palvelussuunnitelman kuvaus					
Tavoitteet ja tunnusluvut					
Valtuuston hyväksymät tavoitteet					
Vaikuttavuustavoitteet					
Tuotantotavoitteet					
Lautakunnan hyväksymät muut tavoitteet					
Vaikuttavuustavoitteet					
Tuotantotavoitteet					
Perustelut					
	TP 201X-2	TA 201X-1	TA 201X	TS 201X+1	TS 201X+2
Tuloarviot ja määrärahat (1000 €)					
Toimintatulot					
Valmistus omaan käyttöön					
Toimintamenot					
Toimintakate (Netto)					
Laskennalliset kustannukset					
Poistot ja arvonalentumiset					
Korko sitoutuneelle pääomalle					
Muut laskennalliset kustannukset					
Tehtävän kokonaiskustannukset					
= valtuustoon nähden sitovat erät					

Asetelma 1. Budjettirahoitteisen tehtävän käyttötalousosa

#### 3.3.2.1 Palvelusuunnitelma

Käyttötalousosassa suositetaan esitettävän tehtäväalueen palvelusuunnitelma. Palvelusuunnitelmassa esitetään kuntalaisten hyvinvointia koskevat tavoitteet ao. tehtäväalueella. Palvelusuunnitelma voidaan esittää koottuna tehtäväalueen käyttötalousosan alussa tai purkaa se esitettäväksi kunkin tehtävän käyttötalousosan alussa. Palvelusuunnitelmassa esitettävät tavoitteet ohjaavat tehtäväkohtaista tavoiteasettelua jäljempänä esitettävällä tavalla.

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

### 3.3.2.2 Budjettirahoitteisen tehtävän tavoitteet ja tunnusluvut

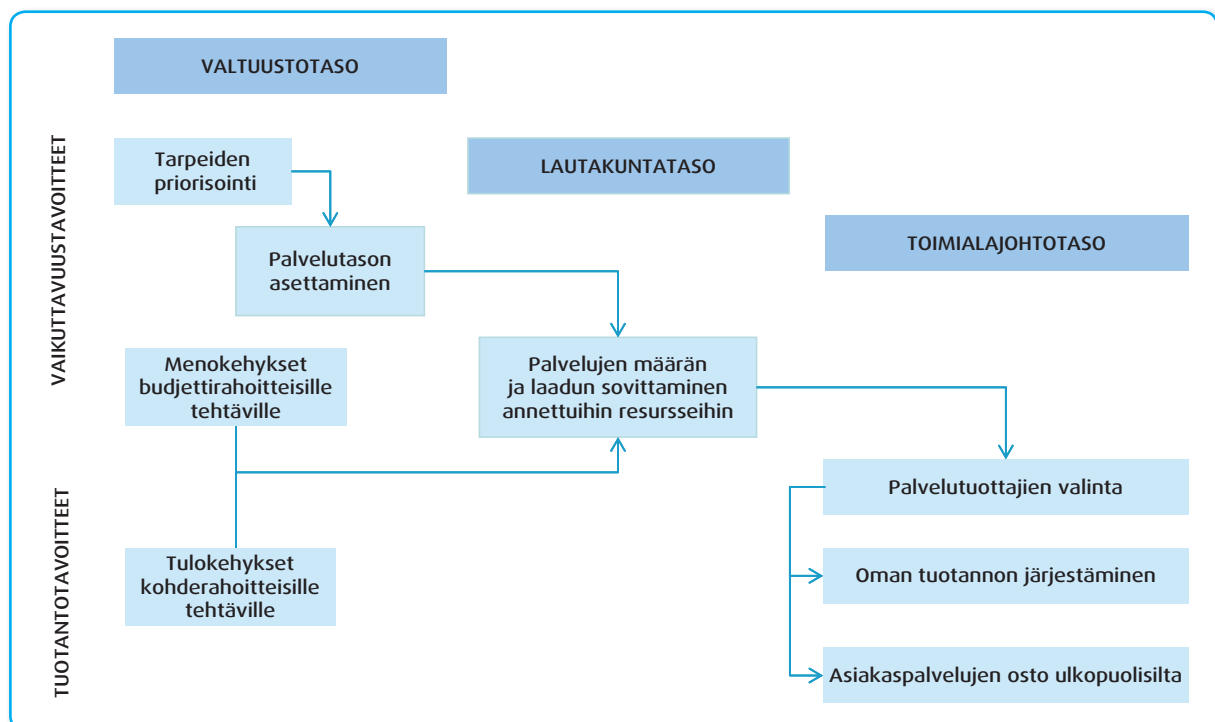
Kuntalain 13 § ja 65.2 § mukaan talousarvioon otetaan lähtökohtaisesti valtuuston hyväksymät tavoitteet. Kuntien talousarviokäytäntö on kuitenkin yleisesti muotoutunut siihen suuntaan, että tehtävän käyttötalousosan tavoiteasettelu on tätä laajempi. Toisin sanoen talousarviossa esitetään perustelutietona tavoitteita, joiden ei katsota olevan valtuustoon nähden sitovia. Laajempaa tavoiteasettelua puoltaa se, että lautakunnan toimivaltaan kuuluvilla tavoitteilla saattaa olla merkittävä informaatioarvo myös valtuuston tavoitteista päättämässä.

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

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

Valtuuston tehtävälle asettamat tavoitteet ovat ensisijaisesti vaikuttavuustavoitteita, joissa näkökulmana on palvelun vaikutus asiakkaaseen. Vaikuttavuustavoitteet määrittävät joko palvelun aikaansaamaa muutosta asiakkaan hyvinvoinnissa tai palvelun laatua, jota arvioidaan sen saatavuutena, riittävytenä, kohdentuvuutena tai asiakastytyväisyytenä. Vaikuttavuustavoitteiden tunnuspiirteitä on tarkemmin käsitelty edellä luvussa 2.1.1.2.

Vaikuttavuustavoitteet valmistelee ja esittää valtuuston edelleen hyväksyttäväksi lautakunta, jonka toimialaan tehtävä kuuluu. Vaikuttavuustavoitteen asettamisessa korostuu tilaaja-näkökulma ja palvelutarpeiden priorisointi, jotka kuuluvat kunnassa pääsääntöisesti luottamustoimielinten tehtäviin.



Kaavio 3. Tavoitehierarkia päätöksenteossa

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

Tavoitteiden sitominen resursseihin tapahtuu hierarkisesti kolmella tasolla:

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

Sekä vaikuttavuus- että tuotantotavoitteet tulee määritellä siten, että niiden toteutumisista voidaan mitata ja arvioida. Tavoitteiden mitattavuutta on tarkemmin käsitelty edellä luvussa 2.1.1.4.

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

### 3.3.2.3 Käyttötalouden perustelut

Perusteluissa selvitetään tarkemmin palvelutarpeisiin, tavoitteiden asettamiseen sekä niiden saavuttamiseen liittyviä haasteita ja epävarmuustekijöitä. Perusteluissa tehdään lisäksi selkoa toiminnan painopisteistä ja kehittämistarpeista sekä arvioidaan voimavarojen riittävyttä muun muassa henkilöresurssien, toimitilojen ja muiden tuotannontekijöiden osalta.

### 3.3.2.4 Käyttötalouden määrärahat ja tuloarviot

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

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

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

Tehtävän käyttötalousosaan otetaan tuloarviot tehtävälle varainhoitovuoden aikana suoritteiden luovuttamisesta saatavista tuloista ja muista lopullisesti tehtävälle kuuluvista tuloista. Lisäksi tehtävään budjetoidaan erikseen valmistus omaan käyttöön tuloa, jos tehtävä valmistaa aktivoitavan hyödykkeen kunnan omaan käyttöön eikä valmistuskustannuksia budjetoida menonsiirtona tehtävän menoja vähentäen.

### 3.3.2.5 Toimintatulojen ja toimintamenojen budjetointi lajeittain

Edellä esitetyssä käyttötalousosan asetelmassa 1 toimintatulot ja -menot on esitetty erittelemättä niitä lajeittain. Toimintatulot ja -menot voidaan esittää myös eriteltyinä. Tulo- ja menolajien luokituksessa sekä tietosisällöissä noudatetaan tällöin Suomen Kuntaliiton julkaisussa *Tililuettelomalli kunnille ja kuntayhtymille (2011) ja Yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta (2011)* annettuja ohjeita.

Tässä suosituksessa toimintatulo- ja -menolajien budjetointia on käsitelty seikkaperäisesti kohderahoitteisen tehtävän tulosbudjettia käsittelevässä luvussa 3.3.3.6, jossa annettuja ohjeita voi soveltaa myös budjettirahoitteisen tehtävän toimintatulojen ja -menojen erittelyssä.

Toimintatulojen ja -menojen kehityksen arvioinnissa voidaan käyttää perusteena valtakunnallista peruspalveluohjelmaa. Siinä arvioidaan kuntien toimintaympäristön ja palvelujen kysynnän muutoksia ja kuntatalouden kehitystä seuraavaksi nelivuotiskaudeksi. Arviossa otetaan huomioon kuntien tehtävien muutokset. Ohjelma sisältää toimenpiteitä kuntien tulojen ja menojen tasapainottamiseksi.

Peruspalveluohjelma valmistellaan valtiovarainministeriössä yhteistyössä opetus- sekä sosiaali- ja terveysministeriön kanssa. Kuntatalouden kehitysarvion sekä peruspalvelujen tilaa koskevan osan valmistelee kunnallistalouden ja -hallinnon neuvottelukunta. Ohjelma valmistellaan valtioneuvoston kehyspäättökseen yhteydessä ja se hyväksytään valtiovarainministerin johtamassa peruspalveluohjelman ministeriryhmässä, johon asiantuntijoina osallistuvat kuntien keskusjärjestön edustajat.

Peruspalveluohjelma on haettavissa Kuntaliiton kotisivuilta [www.kunnat.net/kuntatalous](http://www.kunnat.net/kuntatalous). Tietoa muun muassa palkkatason ja sosiaalivakuutusmaksujen muutosennusteista sekä muiden keskeisten indeksilukujen ennusteista talousarviovuodelle löytyy esimerkiksi Kuntaliiton kotisivuilta kohdista *Kuntatalouden tilastoja ja Indeksit*.

### 3.3.2.6 Laskennalliset kustannukset budjettirahoitteisessa tehtävässä

Budjettirahoitteisen tehtävän käyttötalousosassa esitetään määrärahan ja tuloarvion lisäksi määrärahaan sisällyttömät kustannuslaskennalliset erät, kuten tehtävän osuus hallinnon yleiskustannuksista sekä pysyvien vastaavien hyödykkeiden suunnitelmapiisot ja korvaus tehtävän tuotantovälineisiin sitoutuneesta pääomasta. Kokonaiskustannusten perusteella voidaan laskea budjettirahoitteisen tehtävän palvelutuotannon omakustannusarvo, jota voidaan hyödyntää tuotantovaihtoehtojen vertailussa ja toiminnan tuloksellisuuden arvioinnissa.

### 3.3.2.7 Tehtävän kokonaiskustannukset

Budjettirahoitteisen tehtävän käyttötalousosassa esitetään kaikki menot, joiden perusteella tehtävän kokonaiskustannukset ovat laskettavissa. Niiden perusteella voidaan laskea oman tuotannon arvo. Kokonaiskustannuksiin perustuvista tiedoista voidaan muodostaa tehtävän tuloksellisuutta ja kustannusvaikuttavuutta kuvaavat tunnusluvut.

### 3.3.2.8 Arvonlisäveron käsittely

Tavaroiden ja palvelujen hankintamenot budjetoidaan pääsääntöisesti arvonlisäverotomien hinnoin. Kunta saa 5 prosentin suuruisen laskennallisen palautuksen arvonlisäverolaissa tarkoitetuista verottomista terveyden- ja sairaudenhoitoon sekä sosiaalihuoltoon liittyvistä hankinnoista sekä tällaisen toiminnan harjoittajalle myönnetystä avus-



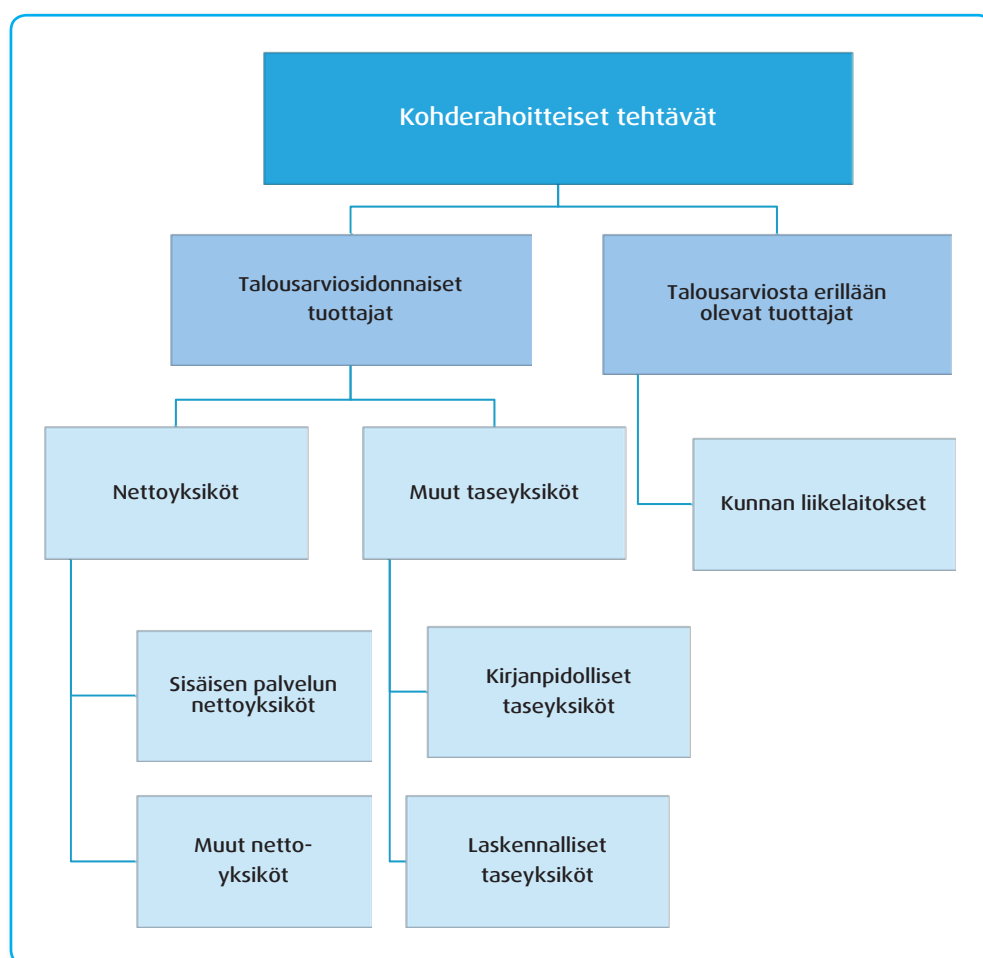
tuksesta. Laskennalliseen palautukseen oikeuttavista menoista budjetoidaan näin ollen 95 prosenttia laskutusarvosta.

### 3.3.3 Kohderahoitteen tehtävän käyttötalousosa

#### 3.3.3.1 Kohderahoitteen tehtävän järjestämismallit

Kohderahoitusta sovelletaan palveluja tuottavissa tehtävissä kuten liikelaitoksissa, muissa taseyksiköissä sekä nettoperiaatteella toimivissa yksiköissä, jotka saavat varsinaiseen toimintansa rahoituksen kokonaan tai osittain korvauksena tuottamistaan palveluista.

Kohderahoitteiset tehtävät jaetaan tehtäviin, jotka ovat sekä käyttötalouden että investointien osalta sidottu tuloarvioin ja määrärahoihin kunnan talousarvioon sekä tehtäviin, joiden menoihin ja tuloihin ei rahoituseriä lukuun ottamatta osoiteta määrärahaa tai tuloarvioita.



Kaavio 4. Kohderahoitteen tehtävän järjestämismallit

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

Taseyksiköt ovat joko *kirjanpidollisia taseyksiköjä tai laskennallisia taseyksiköjä*. Niensä mukaisesti taseyksiköille laaditaan tase. Kirjanpidolliset ja laskennalliset taseyksiköt eroavat toisistaan laskelmien laadintatekniikan ja tasejatkuvuuden osalta.

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

Laskennallisesti taseyksikkö eriytetään kunnan kirjanpidossa tehtävätunnisteilla ja erillistileillä muodostamatta siitä kuitenkaan erillistä kirjanpitoyksiköä, joka tilinavauksessa eriyttäisiin kunnan muusta kirjanpidosta ja joka tilinpäätöksessä yhdisteltäisiin muuhun kirjanpitoon.

Laskennallisella taseyksiköllä ei ole omia rahatilejä tai yhdystiliä.

Laskennallisesti eriytetyn taseyksikön tilikauden yli- ja alijäämä ei kumuloidu edellisten tilikausien yli- ja alijäämäerän kautta käytettäväksi tai katettavaksi seuraavilla tilikausilla. Sen sijaan tilinpäätössiirrot vapaaehtoiisiin varauksiin ja omiin rahastoihin ovat mahdollisia myös laskennallisesti eriytetyssä taseyksikössä.

Kirjanpidollisen ja laskennallisen taseyksikön käyttötalouden ja investointien käsittely kunnan talousarviossa on yhdenmukainen. Rahoituksen budjetoinnissa kirjanpidollinen ja laskennallinen taseyksikkö poikkeavat toisistaan. Poikkeamia selvitetään luvussa 7.5.3.

Talousarviosta erillään oleva tehtävä on kunnan liikelaitos. Sen käsittely kunnan talousarviossa poikkeaa sekä käyttötalouden, investointien että rahoituksen osalta muista taseyksiköistä. Liikelaitoksen budjetointia käsitellään luvussa 6.

### 3.3.3.2 Kohderahoitteisen tehtävän käyttötalousosa

Kohderahoitteisen tehtävän käyttötalousosassa esitetään tehtävän palvelusuunnitelman kuvaus, tehtävän tavoitteet ja niiden toteutumista mittaavat tunnusluvut, tehtävän tulosbudjetti ja tehtävän kokonaiskustannukset.

	TP	TA	TA	TS	TS
Tehtävän nimi	201X-2	201X-1	201X	201X-1	201X-2
<b>Palvelussuunnitelman kuvaus</b>					
<b>Tavoitteet ja tunnusluvut</b>					
Valtuuston hyväksymät tavoitteet					
Vaikuttavuustavoitteet					
Tuotantotavoitteet					
Lautakunnan/johtokunnan hyväksymät tavoitteet					
Vaikuttavuustavoitteet					
Tuotantotavoitteet					
<b>Perustelut</b>					
<b>Tulosbudjetti (1000 €)</b>					
Toimintatulot					
Myyntitulot/Liikevaihto					
Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen lisäys (+) tai vähennys (-)					
Valmistus omaan käyttöön					
Muut tulot					
Tuet ja avustukset, kunnalta					
<b>Toimintamenot</b>					
Materiaalit ja palvelut					
Aineet, tarvikkeet ja tavarat					
Palvelujen ostot					
Henkilöstömenot					
Muut menot					
<b>Toimintakate</b>					
<b>Rahoitustulot ja -menot</b>					
Korkotulot (sisäiset)					
Muut rahoitustulot					
Korkomenot (sisäiset)					
Korvaus peruspääomasta					
Laskennallinen korko (nettoyksikkö)					
Muut rahoitusmenot					
<b>Vuosikate</b>					
<b>Poistot ja arvonalentumiset</b>					
Suunnitelman mukaiset poistot					
Arvonalentumiset					
<b>Satunnaiset tulot ja -menot</b>					
Satunnaiset tulot					
Satunnaiset menot					
<b>Tilikauden tulos</b>					
Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+)					
Vapaaehtoisten varausten lisäys (-) tai vähennys (+)					
Tuloverot					
<b>Tilikauden ylijäämä (alijäämä)</b>					
<b>Tehtävän kokonaiskustannukset</b>					
<b>SITOVUUS VALTUUSTOON NÄHDEN</b>					

Asetelma 2. Kohderahoitteen tehtävän käyttötalousosa

### 3.3.3.3 Kohderahoitteen tehtävän palvelusuunnitelma

Kohderahoitteen tehtävän käyttötalousosassa esitetään tehtävän osuus ko. tehtäväalueen palvelusuunnitelmassa. Palvelusuunnitelman tavoitteet ohjaavat tehtäväkohtaista tavoiteasettelua jäljempänä 3.3.3.4. luvussa esitettävällä tavalla.

Valtuuston tulisi hyväksyä ja tarkistaa oman tuotannon palvelusuunnitelmat vuosittain joko erillisenä asiakirjana tai talousarvion ja -suunnitelman yhteydessä osana tuottaja-tehtävien käyttötalousosan hyväksymistä.

### 3.3.3.4 Tehtäväkohtaiset tavoitteet

Palvelusuunnitelmat jaksotetaan kunkin tehtävän käyttötalousosassa konkreettisiksi vuosittaisiksi tavoitteiksi. Kuntalain 13 § ja 65.2 § mukaan talousarvioon otetaan lähtökohtaisesti valtuuston hyväksymät tavoitteet. Muiden toimielinten ja toimialajohdon toimivaltaan kuuluva tavoiteasettelu esitetäisiin siten tehtäväkohtaisissa käyttösuunnitelmissa, jotka toimielimet hyväksyisivät sen jälkeen, kun valtuusto on hyväksynyt talousarvion. Tätä menettelyä voidaan soveltaa myös muuna taseyksikköinä ja nettoyksikköinä järjestetyissä tehtävissä.

Kuntien talousarviokäytäntö on kuitenkin yleisesti muotoutunut siihen suuntaan, että tehtävän käyttötalousosan tavoiteasettelu on valtuuston asettamia tavoitteita laajempi. Toisin sanoen talousarviossa esitetään perustelutietona myös muita kuin valtuustoon nähden sitovia tavoitteita. Laajempaa talousarviossa esitettävää tavoiteasettelua puoltaa se, että lauta- tai johtokunnan toimivaltaan kuuluvilla tavoitteilla saattaa olla merkittävä informaatioarvo myös valtuuston tavoitteista päättämiseksi. Lisäksi erityisesti kohderahoitteisissa tehtävissä sovelletaan pitkälle vietyä nettobudjetointia, minkä vuoksi tarvetta talousarvion määrärahojen ja tuloarvioiden yksityiskohtaisempaan jakamiseen erillisissä käyttösuunnitelmissa ei samalla tavalla ole kuin bruttoperiaatetta ja kehysbudjetointia sovellettaessa.

Liikelaitoksessa johtokunta hyväksyy liikelaitokselle erillisen talousarvion, sen jälkeen, kun valtuusto on hyväksynyt kunnan talousarvion. Valtuustoon liikelaitokselle esittämät tavoitteet esitetään tavallisesti osana liikelaitoksen talousarviota.

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

Kohderahoitteen tehtävän käyttötalousosassa on käytävä selkeästi ilmi, mitkä ovat valtuuston tehtävälle sitovaksi hyväksymät tavoitteet ja mitkä ovat muita, esimerkiksi lautakunnan hyväksymiä tavoitteita. Tätä tarkoittaen edellä esitettyyn asetelmasuositukseen on ryhmitelty erikseen valtuuston hyväksymät tavoitteet ja lauta- tai johtokunnan hyväksymät muut tavoitteet.

Alla olevassa taulukossa on esimerkinomaisesti kuvattu kohderahoitteen tehtävän erityyppisiä tavoitteita, niiden saavuttamista kuvaavia tunnuslukuja sekä päätöksentekotasoa ja sitä, missä asiakirjassa tavoite hyväksytään.

KOHDERAHOITTEISELLE TEHTÄVÄLLE ASETETTAVAT TAVOITTEET				
Tavoitteet ja tunnusluvut	Tavoitearvo	Tavoiteluokka	Päätöstaso	Päätösasiakirja
Toiminnan laajuus				
Liittymien osuus kunnan talouksista	> 70 %	Vaikuttavuus	Valtuusto	Palvelustrategia tai -suunnitelma
Markkinaosuus (seudullinen)	> 80 %	Tuotanto	Ltk/Jhtk	Käyttötalousosa/Tuloslaskelmaosa
Toiminta-aste: Toteutunut/Kokonaisuoritemäärä	> 77 %	Tuotanto	Ltk/Jhtk	Käyttötalousosa/Tuloslaskelmaosa
Palvelun laatu				
Asiakastytyväisyys: asteikko 1–5	> 4	Vaikuttavuus	Ltk/Jhtk	Käyttötalousosa/Tuloslaskelmaosa
Toimitusaika	< 2 vkoa	Tuotanto	Ltk/Jhtk	Käyttötalousosa/Tuloslaskelmaosa
Taloudellisuus ja hinnoittelu				
Yksikköhinta kunnallisen tuotannon keskiarvosta	< 95 %	Tuotanto	Ltk/Jhtk	Käyttötalousosa/Tuloslaskelmaosa
Kannattavuus				
Katetuotto %	> 32 %	Kannattavuus	Ltk/Jhtk	Käyttötalousosa/Tuloslaskelmaosa
Sijoitetun pääoman tuotto	> 8 %	Kannattavuus	Valtuusto	Palvelustrategia tai -suunnitelma
Ympäristötavoitteet				
Kuormitusaste	< 10	Vaikuttavuus	Valtuusto/ Ltk/Jhtk	Palvelustrategia tai -suunnitelma
Investoinnit				
Kustannusarvio	< 11 milj.	Tuotanto	Valtuusto	Investointiosa
Jaksotus (2012/13/14)	30 %/	Tuotanto	Ltk/Jhtk	Investointiosa
	50 %/20 %	Tuotanto	Ltk/Jhtk	Investointiosa

Taulukko 3. Kohderahoitteen tehtävän tavoitteet ja tunnusluvut

Valtuusto asettaa kohderahoitteen tehtävälle ensisijaisesti vaikuttavuutta, ja kannattavuutta sekä merkittäviin investointeihin liittyviä tavoitteita.

Tuotantotavoitteista päättää pääsääntöisesti tehtävästä vastaava toimielin, joka voi olla lauta- tai johtokunta tai päätösvalta voi olla siirretty toimialajohdolle. Tuotantotavoitteet lauta- tai johtokunta hyväksyy sen jälkeen kun valtuusto on hyväksynyt tehtävän vaikuttavuus- ja kannattavuustavoitteet.

Sekä vaikuttavuus- että tuotantotavoitteet tulee määritellä siten, että niiden toteutusta voidaan mitata ja arvioida. Tavoitteiden mitattavuutta on laajemmin käsitelty edellä luvussa 2.1.1.4.

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

### 3.3.3.5 Kohderahoitteen tehtävän käyttötalouden perustelut

Käyttötalouden perusteluissa esitetään lisätietoja tehtäväalueen toiminnasta ja taloudesta sen lisäksi, mitä edellä on tavoitteiden osalta esitetty ja mitä jäljempänä tulosbudjetin tulojen ja menojen osalta esitetään. Perusteluihin otettavat tunnusluvut ja niiden tavoitearvot on syytä esittää selkeästi erikseen tavoiteosan sitovista tavoitteista ja niiden tavoitearvoista.

### 3.3.3.6 Kohderahoitteisen tehtävän tulosbudjetti

Kohderahoitteisen tehtävän tulosbudjetilla tarkoitetaan asetelman 2 mukaista katelaskelmaa, jossa tulosvaikutteisista tuloista vähennetään määrättyssä järjestyksessä suoriteperusteen mukaan kertyväksi arvioidut menot.

Kohderahoitteisen tehtävän tulosbudjetti suositetaan laadittavan asetelman 2 mukaisena riippumatta siitä, onko kyse nettoyksiköstä, muusta taseyksiköstä vai liikelaitoksesta. Tulosbudjetin rivien terminologia saattaa vähäisessä määrin poiketa eri hallintomallien välillä. Nettoyksikön tulosbudjetista puuttuvat rahoituserät ja muut toimintakatteen jälkeiset rivit.

#### **Toimintatulojen budjetointi**

Kohderahoituksessa määrättyt tulot kohdistetaan määrättyyn tehtävään. Lähtökohtana on, että tulo-rahoitus kattaa kaikki palvelujen tuottamisesta aiheutuvat kustannukset. Toimintatulot saadaan joko vastikkeena luovutetuista palveluista tai avustuksena, tukena tai korvauksena määrättyjen tehtävien suorittamisesta aiheutuneisiin kustannuksiin. Palvelujen luovuttaminen voi olla markkinaperusteista (esim. liiketoiminnan tulot), lakisääteistä (esim. ammatillisen koulutuksen yksikköhintarahoitus) tai sopimusperusteista (esim. sopimuskuntamallin mukainen kuntien välinen yhteistyö).

#### *Myynti- ja maksutulot*

Myynti- ja maksutuloina budjetoidaan tehtävän tuottamistaan suoritteista saatavat vastikkeet sekä ulkopuolisilta että kunnan muilta tehtäviltä. Myynti- ja maksutulot budjetoidaan suoriteperusteen mukaisesti kunnan tuloksi tilikaudelle, jonka aikana suorite luovutetaan.

Pitkän valmistusajan vaativan suoritteen kohdalla tuloutus valmistusasteen perusteella on mahdollista edellyttäen, että suoritteesta kertyvä erilliskate on luotettavalla tavalla ennakoitavissa.

*Myyntituloina* budjetoidaan tulot tavaroista ja palveluista, jotka on tarkoitettu myytäväksi pääsääntöisesti tuotantokustannukset peittävään hintaan. Liiketoiminnan suoritteista perittävät korvaukset budjetoidaan myyntituloina riippumatta siitä, kattavatko ne tuotantokustannukset.

Myyntituloina budjetoidaan myös ns. täyden korvauksen periaatteella saadut korvaukset suoritteista, jotka kunta on valtion toimeksiannosta tuottanut ja luovuttanut oman tai muun kunnan asukkaalle.

Kuntayhtymän myyntituloina budjetoidaan jäsenkuntien korvaukset suoritteista, jotka kuntayhtymä luovuttaa jäsen- tai muun kunnan asukkaalle.

*Maksutuloina* budjetoidaan asiakasmaksut ja muut maksut tavaroista ja palveluista, joiden hinnoittelun tarkoituksena ei ole kattaa tuotantokustannuksia kokonaisuudessaan tai joiden hinnat määritellään asiakkaan maksukyvyyn mukaan.

Budjetoitavista myynti- ja maksutuloista vähennetään oikaisuerät, joita ovat myynnin perusteella määräytyvät välilliset verot, kuten arvonlisäverot ja muut vastaavat myynnin perusteella määräytyvät verot ja myyntiin välittömästi liittyvät vuosi-, käteis- ym. alennukset ja hyvitykset.

Muut myyntiin liittyvät oikaisuerät kuten esimerkiksi myyntisaamisista syntyneet luototappiot ja muut myynnin oikaisuerät sekä välilliset verot, jotka eivät perustu välittömästi myynnin määrään, kuten valmisteverot, budjetoidaan tulosbudjetissa muina

toimintamenoina. Myyntiin liittyvistä menoeristä myyntirahteja ja myyntiprovisioita ei käsitellä oikaisueränä vaan ne budjetoidaan luonteensa mukaiseen menolajiin.

Vaihtokaupan myynti- ja ostosuoritukset budjetoidaan bruttoperusteisesti. Hyödykkeen myynti budjetoidaan investointitulona ja/tai muuna toimintatulona. Vaihdoissa vastaanotettu hyödyke, joka on tarkoitettu edelleen myytäväksi, budjetoidaan valmistevaraston lisäyksenä ja omaan käyttöön otettava hyödyke budjetoidaan taloudellisesta pitoajasta riippuen investointi- tai toimintamenona.

#### *Liikevaihto*

Liikelaitoksessa ja liiketoimintaa harjoittavassa muussa taseyksikössä myyntitulojen sijasta käytetään käsitettä liikevaihto. Liikevaihtoon luetaan liikelaitoksen varsinaisen toiminnan myyntitulot, mistä vähennetään myönnettävät alennukset sekä arvonnlisävero ja muut välittömästi myynnin määrään perustuvat verot.

Liikevaihtoon budjetoidaan sekä kunnan ulkopuolisilta että kunnan muilta toimintayksiköiltä saatavat myyntitulot.

Pitkän valmistusajan vaativan suoritteen kohdalla sallitaan tuloutus valmistusasteen perusteella. Tuloutuksen budjetointi valmistusasteen perusteella tulee kyseeseen esimerkiksi kunnan liikelaitoksessa, jonka valmistamien ja myymien investointihyödykkeiden osuus on sen liikevaihdosta merkittävä.

Liikevaihtona budjetoidaan myös ei-palautettavat liittymismaksut.

Liiketoiminnan muina tuloina budjetoidaan tulot, joilla on yhteyttä liikelaitoksen suoritustuotantoon kuulumatta kuitenkaan siihen. Ne ansaitaan tavanomaisen liiketoiminnan puitteissa, mutta ovat liiketoimintaa harjoittavalle tehtävälle merkitykseltään toissijaisia. Muun muassa pysyvien vastaavien hyödykkeiden myynnistä saatavat myyntivoitot sekä vakuutuksen perusteella saatavat kohdistamattomat korvaukset budjetoidaan liiketoiminnan muina tuloina. Viranomaistoiminnasta saadut tulot budjetoidaan tulosbudjetissa liiketoiminnan muihin tuloihin.

Muilta kuin omalta kunnalta tai kuntayhtymältä taikka liikelaitoskuntayhtymässä jäseneltä saatavat toimintatuet ja avustukset budjetoidaan liiketoiminnan muina tuloina, tai jos ne ovat olennaisia, ne voidaan budjetoida omaksi eräksi tukiin ja avustuksiin.

#### *Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastomuutokset*

Arvoltaan merkittävät valmistevarastojen muutokset budjetoidaan erikseen muiden toimintatulojen jälkeen. Varaston lisäys budjetoidaan tulona ja varaston vähennys budjetoidaan tulon vähennyksenä. Valmistevaraston muutoksen budjetointi tulee kyseeseen lähinnä myytäväksi tarkoitettujen tonttien ja liiketoiminnan keskeneräisten töiden kohdalla.

#### *Valmistus omaan käyttöön*

Tehtävän omaan käyttöön valmistettavan aktivoitavan hyödykkeen valmistuksen arvo budjetoidaan toimintatulojen jälkeen omana nimikkeenä *Valmistus omaan käyttöön*. Valmistus omaan käyttöön -erän tuloutuksen budjetoinnilla eliminoidaan omaan käyttöön valmistettavasta hyödykkeestä aiheutuvien menojen vaikutus budjettivuoden tulokseen silloin, kun hyödykkeen valmistusmenoja sisältyy tehtävän tulosbudjetin menoihin.

Vaihtoehtoisesti tehtävän omaan käyttöön valmistetun hyödykkeen valmistusarvo voidaan budjetoida tehtävän investointimenona ja vähentää tulosbudjettiin budjetoidut omasta valmistuksesta aiheutuvat menot. Näin menetellen tulosbudjetissa ei esitetä *Valmistus omaan käyttöön* -erää.

Molemmissa vaihtoehtoissa omaan käyttöön valmistetun hyödykkeen hankintameno budjetoidaan tehtävän investointimenona, johon ei sisällytetä sisäistä katetta.

Kun kohderahoitteinen tehtävä valmistaa hyödykkeen kunnan muulle tehtävälle, budjetoidaan valmistuksesta aiheutuvat menot toimintamenoina ja hyödykkeen myynti budjetoidaan liikevaihtona tai myyntitulona, joihin eriin voidaan budjetoida myös sisäistä katetta.

#### *Muut toimintatulot*

Muina toimintatuloina budjetoidaan muut kuin säännöllisesti kertyvät toimintatulot. Tällaisia ovat mm. vuokratulot, jotka voidaan budjetoida myös omalla rivillään, jos niiden määrä toimintatuloissa on olennainen. Muina toimintatuloina budjetoidaan myös olennaiset pysyvien vastaavien aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden myyntivoitot.

Liikelaitoksessa ja liiketoimintaa harjoittavassa muussa taseyksikössä *Muiden tulojen* sijasta käytetään nimikettä *Muut liiketoiminnan tulot*. Liiketoiminnan muihin tuloihin luetaan tulot, joilla on yhteyttä liikelaitoksen suoritustuotantoon kuulumatta kuitenkaan siihen. Ne on ansaittu tavanomaisen liiketoiminnan puitteissa, mutta ovat liikelaitokselle merkitykseltään toissijaisia.

Muun pysyvien vastaavien hyödykkeiden myynnistä saadut myyntivoitot sekä vakuutuksen perusteella saadut kohdistamattomat korvaukset budjetoidaan liiketoiminnan muina tuloina.

Viranomaistoiminnasta saatavat tulot budjetoidaan liiketoiminnan muihin tuloihin. Muilta kuin omalta kunnalta tai kuntayhtymältä taikka liikelaitoskuntayhtymässä kuntayhtymän jäseneltä saadut toimintatuet ja avustukset budjetoidaan liiketoiminnan muina tuloina tai, jos ne ovat määrältään olennaisia, muina tukina ja avustuksina.

#### *Tuet ja avustukset*

Tukena ja avustuksena budjetoidaan tuet, avustukset ja muut tulonsiirrot valtiolta, Euroopan unionilta ja muulta yhteisöltä silloin, kun tuki tai avustus ei ole kunnan suoriteidensa perusteella saama korvaus eikä investoinnin rahoitusosuus. Vaikka liikelaitos tai muu taseyksikkö hoitaisi laskennallisen valtiosuuden piirissä olevaa toimintaa, sen tulosbudjettiin ei sisällytetä erillistä valtiosuus -erää.

Liikelaitoksen ja muun taseyksikön toimintaansa kunnalta tai kuntayhtymältä saama tuki tai toiminta-avustus budjetoidaan erillisenä *Tuet ja avustukset kunnalta/kuntayhtymältä* -eränä. Läpinäkyvällä budjetoinnilla varmistetaan, ettei markkinaehtoista liiketoimintaa rahoiteta verorahoitteisilla avustuksilla ja tuilla.

Kuntien yhteistoiminnassa muun sopimuskunnan kuin vastuukunnan kohderahoitteiselle tehtävälle osoittama tuki ja avustus budjetoidaan *Liiketoiminnan muut tuotot* -erään tai, jos se on olennainen, erään *Muut tuet ja avustukset*.

Kunta ei voi osoittaa omalle liikelaitokselle tai muulle taseyksikölle investointiavustusta rahoitusosuutena hankintameno.

Muun sopimuskunnan yhteistoimintapalveluja tuottavalle vastuukunnan kohderahoitteiselle tehtävälle antaman investointiavustuksen tehtävä budjetoi investointituloihin rahoitusosuutena.

### **Toimintamenojen budjetointi**

Kohderahoitetun tehtävän toimintamenot budjetoidaan suoriteperusteisesti. Välittömien ulkoisten menojen lisäksi budjetoidaan tehtävän osuus yhteiskustannuksista, tu-



kipalvelujen kustannukset sekä pysyvien vastaavien hyödykkeiden suunnitelmapoistot ja korko kohteen tuotantovälineisiin sitoutuneelle pääomalle. Kohderahoitteiselle tehtävälle tulee budjetoida vain sisäiseen laskutukseen ja ennakkohinnoitteluun perustuvia sisäisen palvelun ja yleishallinnon kustannuksia.

#### *Aineet, tarvikkeet ja tavarat*

Aineet, tarvikkeet ja tavarat -menoryhmään budjetoitavien hyödykkeiden menolajiluokituksessa ja sisällössä noudatetaan *Yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta (2011) ohjeistusta*.

*Ostot tilikauden aikana ja Varastojen lisäys tai vähennys* -eriä voidaan tulosbudjetissa käyttää, jos tehtävä käyttää kaikkien varastojensa käsittelyssä yhdenmukaisesti tätä menettelyä.

#### *Palvelujen ostot*

Palvelujen ostoihin budjetoidaan tehtävän suoritustuotannossaan käyttämien palvelujen ostot.

Asiakaspalveluina budjetoidaan kuntalaisille hankitut lopputuotepalvelut, joita tehtävä ostaa kunnan ulkoisilta palvelun tuottajilta.

Muiden palvelujen ostona budjetoidaan tehtävän suoritustuotannossaan käyttämät palvelut.

Myös henkilöstölle hankitut sosiaali-, terveys-, opetus- ja kulttuuripalvelut budjetoidaan muiden palvelujen ostoina.

#### *Henkilöstömenot*

Henkilöstömenoina budjetoidaan ennakonpidätyksen alaiset palkat, palkkiot ja niihin verrattavat menot sekä välittömästi palkan, palkkion tms. perusteella määräytyvät menot, kuten eläkemenot, sosiaaliturvamaksut ja lakisääteiset ja vapaaehtoiset henkilövaikutusmaksut.

Budjetoitavissa henkilöstömenoissa otetaan huomioon talousarviovuonna maksettavien palkkasuoritusten henkilösivukuluineen lisäksi talousarviovuoteen kohdistuvat lomapalkka- ja lomarahavelat sekä näiden muutokset. Peruskoulun, lukion ja ammattioppilaitosten opettajien sekä muiden vuosituntityöaikajärjestelmään kuuluvien opetusalan viranhaltijoiden palkkojen jaksotus otetaan kuitenkin huomioon vain lomarahojen ja niiden henkilösivukulujen osalta.

KuEL-maksu käsittää kaksi osaa, jotka eivät ole suoraan riippuvaisia maksetuista palkkoista. Toinen on eläkemenoperusteinen maksu ja toinen varhaiseläkemenoperusteinen maksu (ns. Varhe -maksu). Molemmat maksut budjetoidaan mahdollisuuksien mukaan ao. tehtävien toimintamenoihin.

#### *Muut menot*

Muina toimintamenoina budjetoidaan vuokramenot, välilliset verot sekä pysyvien vastaavien myyntitappiot, jotka eivät luonteeltaan täytä satunnaisten erien tunnusmerkkejä sekä viranomaistoiminnan menot.

Metsänhoitomaksu ja kiinteistövero toisen kunnan alueella olevasta kiinteistöstä budjetoidaan myös muina menoina.

Liikelaitoksen maksama liiketoiminnan tulovero budjetoidaan muina menoina, ellei sitä budjetoida tilinpäätössiirtojen jälkeen erilliseen *Tuloverot* -erään.

## **Rahoitustulojen ja -menojen budjetointi**

Rahoitustulojen ja -menojen luokituksessa ja sisällössä noudatetaan *Yleisohjeen kunnallisen liikelaitoksen käsittelystä* (2008) ohjeistusta.

### *Korkotulot*

Korkotuloina budjetoidaan ulkoisten ja sisäisten saamisten korot. Sisäisiä korkotuloja ovat keskuskassan ja liikelaitoksen välisen yhdystilisaatavan korot sekä kunnalle annettusta lainasta saatavat korot. Jos korkotulot omalta kunnalta tai sopimus- taikka jäsenkunnalta ovat olennaisia, ne budjetoidaan omana eränä *Korkotuotot kunnalta/kuntayhtymältä*.

### *Muut rahoitustulot*

Muina rahoitustuloina budjetoidaan osingot ja osuuspääomien korot, viivästyskorot sekä kurssivoitot rahoituslainoista ja arvopapereiden myyntivoitot.

### *Korkomenot*

Rahoitusmenoina budjetoidaan erikseen kunnalle maksettavat korkomenot ja muille maksettava korkomenot. Kunnalle maksettavat korkomenot voivat olla sisäisestä lainasta tai yhdystilivelasta maksettavia korkoja. Liikelaitoskuntayhtymässä jäseniltä saadun lainan korot budjetoidaan muista korkomenoista erikseen *Kunnalle/kuntayhtymälle maksettavina korkomenoina*.

### *Korvaus peruspääomasta*

Korvaus peruspääomasta budjetoidaan tuloksesta riippumattomana menoneränä. Tämä tuo hinnoitteluun ennustettavuutta ja luotettavuutta, mikä on välttämätöntä varsinkin sellaisessa kunnallisessa toiminnassa, jonka markkina-asema on määräävä tai jossa kilpailua ei ole.

### *Laskennallinen korko*

Nettoyksikössä esitetään rahoitusmenona laskennallinen korko tuotantovälineisiin sitoutuneelle pääomalle. Sitoutunut pääoma lasketaan talousarvion laadintavuoden tilinpäätösarvion mukaisesta pysyvien vastaavien kirjanpitoarvosta tai käyvästä arvosta. Käypänä arvona poistonalaisten hyödykkeiden osalta käytetään nykykäyttöarvoa ja ei-poistonalaisten hyödykkeiden osalta todennäköistä luovutusarvoa.

## **Poistot ja arvonalentumiset**

Poistot ja arvonalentumiset budjetoidaan erikseen. Poistoista ja arvonalennuksista annetaan ohjeet *yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista* (2008).

Tuotantovälineiden poistot budjetoidaan pääsääntöisesti suunnitelmapoistojen määräisinä. Muussa taseyksikössä ja nettoyksikössä ja on mahdollista budjetoida poistot, jotka lasketaan tuotantovälineiden nykykäyttöarvosta.

## **Satunnaiset tulot ja menot**

Satunnaisiksi tuloiksi ja menoiksi katsotaan sellaiset tulot ja menot, jotka perustuvat kunnan tavanomaisesta toiminnasta poikkeaviin, kertaluonteisiin ja olennaisiin tapahtumiin.

Satunnaisia tuloja kohderahoitteisessa tehtävässä saattaa syntyä lähinnä pysyvien vastaavien luovutusvoitosta. Tavanomaiset luovutusvoitot budjetoidaan kuitenkin muihin toimintatuloihin.

Satunnainen meno voi olla merkittävä, tavanomaiseen toimintaan liittymätön omaisuuden luovutustappio tai korvausvelvoitteen toteutuminen.

Satunnaisia eria käsitellään laajemmin jäljempänä kunnan tuloslaskelmaosaa käsittelevässä luvussa 3.4.3.4.

### **Tilikauden tuloksen käsittelyerien budjetointi**

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

#### *Poistoeron muutokset*

Poistoeron muutosten budjetointi liittyy investointivarauksen purkamiseen. Poistoeron lisäys (-) budjetoidaan purettaessa toteutuneeseen investointiin tehty investointivaraus. Poistoeron vähennys (+) budjetoidaan tehtäessä toteutuneesta hankintamenosta suunnitelmapoistoja. Poistoeron vähennystä (+) voidaan budjetoida enintään mainitun hankintamenon kunkin budjettivuoden suunnitelmapoiston määräästä.

Poistoeroista on tarkemmin *yleisohjeissa kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta* (2011) sekä *taseen laatimisesta* (2010).

#### *Investointivaraukset*

Investointivaraus saadaan tehdä kunnassa vastaista hankintamenoa varten. Investointivarauksen avulla kunta voi varautua tulevaisuudessa tehtävään kuntatalouden kannalta merkittävään investointiin keräämällä sitä varten tuloja etukäteen. Investointivarauksella katettava kohde on yksilöitävä kunnan taloussuunnitelmassa. Vaikka kirjanpitolaki ei edellytäkään vapaaehtoisen varauksen yksilöimistä hankekohdaisesti, hyvän kirjanpitolakan mukaisena voidaan pitää sitä, että investointivarausten tekeminen on suhteutettu lähivuosien investointisuunnitelmiin. Menettely, jossa investointivarausta kartutetaan taikka puretaan tilikauden tuloksen tasaamiseksi ilman, että siirtojen perustana on suunnitellut investointihankkeet tai niiden toteutuminen, ei ole hyvän kirjanpitolakan mukainen.

Investointivarausten lisäyksiä (-) voidaan budjetoida kunnan tuloslaskelmaosan mukaisesta tilikauden tuloksesta enintään kunnan ylijäämäerien määrään.

Investointivaraus puretaan viimeistään tilikaudella, jona hyödyke hankitaan tai jolloin hyödykkeestä aletaan tehdä suunnitelman mukaisia poistoja. Investointivaraus voidaan purkaa peruspääomaan tai tulosvaikutteisesti. Peruspääomaan tulouttamista ei budjetoida. Tulosvaikutteinen purkaminen budjetoidaan erään *Vapaaehtoisten varausten vähennykset* (+).

#### *Tuloverot*

Taseyksiköt budjetoivat tuloveroihin määrärahan, jos tehtävä harjoittaa elinkeinotoimintaa toisen kunnan alueella (esim. kunnan sähkö-, vesi- ja lämpölaitoksen toiminta kunnan oman alueen ulkopuolella) tai omistaa toisen kunnan alueella kiinteistöjä, jotka eivät ole yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä (TVL 21.4 §).

### **3.3.3.7 Kohderahoitteisen tehtävän tulosbudjetin sitovat erät valtuustoon nähden**

Kohderahoitteisen tehtävän budjetoinnissa sovelletaan nettoperiaatetta. Hallintomallista riippuen sitova nettoerä määräytyy eri tavoin. Tulosbudjetin asetelmassa 2 eri hallintomallien sitovat erät on merkitty eri väreihin.

Nettoyksikössä ja muussa taseyksikössä sitova erä valtuustoon nähden on tilikauden tulos. Jos muussa taseyksikössä budjetoidaan poistoero- ja varaussiirtoja, ne käsitellään myös valtuustoon nähden sitovina.

Liikelaitoksen tulosbudjetin valtuustoon nähden sitovat erät määritellään kuntalain 87e.3 §:ssä. Niitä ovat korvaukset kunnan sijoittamasta oman ja vieraanpääomanhoitosta pääomasta sekä kunnan toiminta-avustus liikelaitokselle.

### 3.3.3.8 Tehtävän kokonaiskustannukset

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

### 3.3.3.9 Arvonlisäveron käsittely

Pääsääntöisesti tavaroiden ja palvelujen hankintamenot budjetoidaan arvonlisäverotomin hinnoin. Kunta saa 5 prosentin suuruisen laskennallisen palautuksen arvonlisäverolaissa tarkoitetuista verottomista terveyden- ja sairaudenhoitoon sekä sosiaalihuoltoon liittyvistä hankinnoista sekä tällaisen toiminnan harjoittajalle myönnetystä avustuksesta. Laskennalliseen palautukseen oikeuttavista menoista budjetoidaan näin ollen 95 prosenttia laskutusarvosta.

## 3.4 Tuloslaskelmaosa kunnan talousarviossa

### 3.4.1 Tuloslaskelmaosan asetelma

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

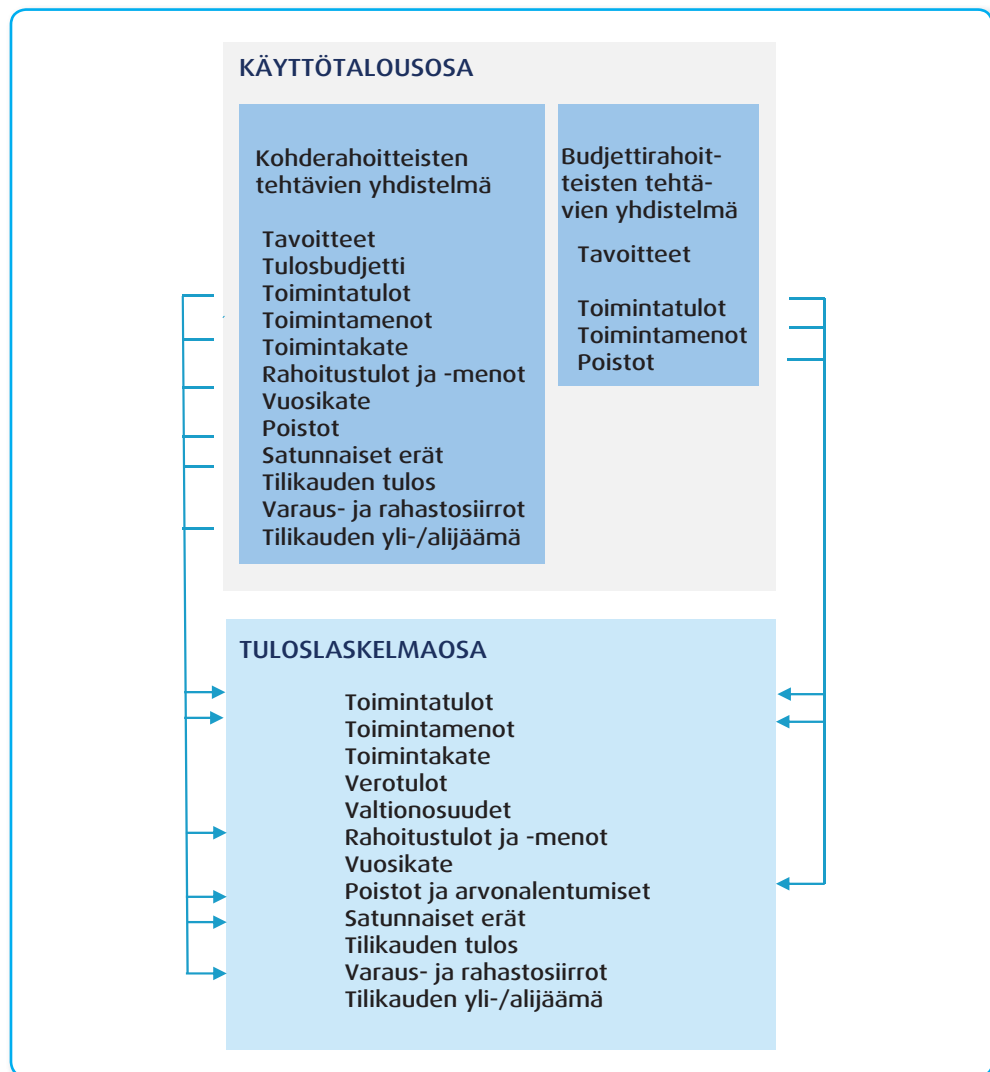
Talousarvioarvion tuloslaskelmaosa laaditaan tilinpäätöksen tuloslaskelman tapaan vähennyslaskukaavan muotoon asetelman kolme mukaisella tavalla. Tuloslaskelmaosan välituloksina esitetään *Toimintakate* ja *Vuosikate*. Tuloslaskelmaosan viimeisenä rivinä esitetään *Tilikauden tulos*, tai jos kunta budjetoit tilinpäätössiirrot, viimeisenä rivinä esitetään *Tilikauden yli-/alijäämä*.

	TP 201X-2	TA 201X-1	TA 201X	TS 201X+1	TS 201X+2
<b>Toimintatulot</b>					
Myyntitulot					
Maksutulot					
Tuet ja avustukset					
Muut toimintatulot					
<b>Valmistus omaan käyttöön</b>					
<b>Toimintamenot</b>					
Henkilöstömenot					
Palvelujen ostot					
Aineet, tarvikkeet ja tavarat					
Avustukset					
Muut toimintamenot					
<b>Toimintakate</b>					
<b>Verotulot</b>					
<b>Valtionosuudet</b>					
<b>Rahoitustulot ja -menot</b>					
Korkotulot					
Muut rahoitustulot					
Korkomenot					
Muut rahoitusmenot					
<b>Vuosikate</b>					
<b>Poistot ja arvonalentumiset</b>					
Suunnitelman mukaiset poistot					
Arvonalentumiset					
<b>Satunnaiset erät</b>					
Satunnaiset tulot					
Satunnaiset menot					
<b>Tilikauden tulos</b>					
Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+)					
Vapaaehtoisten varausten lisäys (-) tai vähennys (+)					
Rahastojen lisäys (-) tai vähennys (+)					
<b>Tuloverot</b>					
<b>Tilikauden yli-/alijäämä</b>					
<b>Tavoitteet ja tunnusluvut</b>					
Toimintatulot / Toimintamenot, %					
Vuosikate / Poistot, %					
Vuosikate, euro/asukas					
Kertynyt yli-/alijäämä					
<b>Asukasmäärä vuoden lopussa</b>					

Asetelma 3. Kunnan tuloslaskelmaosa

### 3.4.2 Käyttötalouden yhdistely tuloslaskelmaosaan

Kunnan käyttötalouden tuloslaskelmaan yhdisteltävät erät koostuvat kohderahoitteisten tehtävien tulosbudjettien eristä ja budjettirahoitteisten tehtävien toimintatuloista, toimintamenoista ja poistoista. Yhdisteltävät erät käyvät ilmi kaaviosta 5.



Kaavio 5. Kunnan käyttötalouden yhdistely tuloslaskelmaosaan

### 3.4.2.1 Toimintatulojen, toimintamenojen sekä valmistus omaan käyttöön -erän yhdistely

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

Toimintatulot ja -menot eritellään lajeittain esimerkiksi asetelman 3 mukaisesti. Toimintatulojen ja -menojen yhteismääriä ei tuloslaskelmaosassa käsitellä tuloarvioina ja määrärahoina, koska niihin sisältyvät tulot ja menot tai niiden erotus on jo budjetoitu eri tehtävien tulosbudjeteissa ja käyttötalousoissa.

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

### 3.4.2.2 Rahoitustulojen ja -menojen yhdistely

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

### 3.4.2.3 Poistojen ja arvonalentumisten yhdistely

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

### 3.4.2.4 Satunnaisten erien yhdistely

Kohderahoitteiset tehtävät budjetoivat satunnaiset erät tulosbudjeteissaan. Muiden taseyksiköiden kuin liikelaitosten satunnaiset erät yhdistellään kunnan talousarvion tuloslaskelmaosan satunnaisiin eriin. Muissa taseyksiköissä satunnaisia eriä muodostuu lähinnä pysyvien vastaavien luovutusvoitoista ja -tappiosta sekä omaisuuden menetyksistä.

Budjettirahoitteisessa tehtävässä, jossa tasetta ei laadita, pysyvien vastaavien luovutusvoittoja ja -tappioita tai muita omaisuuden menetyksiä ei budjetoida tehtäväkohtaisesti, vaan niitä koskevat satunnaiset erät budjetoidaan tavallisesti suoraan kunnan tuloslaskelmaosan satunnaisissa erissä.

### 3.4.2.5 Tilinpäätössiirtojen ja tuloverojen yhdistely

Muiden kohderahoitteisten taseyksiköiden paitsi liikelaitosten tilinpäätössiirrot yhdistellään kunnan tuloslaskelmaosan vastaaviin eriin tilikauden tuloksen jälkeen.

## 3.4.3 Tuloslaskelmaosassa budjetoitavat erät

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

Verotulot  
Valtionosuudet  
Rahoitustulot ja -menot  
Satunnaiset erät  
Tilinpäätössiirrot

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

### 3.4.3.1 Verotulojen budjetointi

Tulolaskelmaosan verotulona budjetoidaan kunnan tulovero, osuus yhteisöveron tuosta, kiinteistövero sekä kunnan mahdollisesti perimä koiravero.

Kunnan tuloveroprosentti ja kiinteistöveroprosentit ovat tärkeitä talousarvion tuloperusteita. Niistä on päätettävä viimeistään talousarvion hyväksymisen yhteydessä. Kunnan tulee ilmoittaa veroprosenttinsa Verohallinnolle viimeistään marraskuun 17. päivänä seuraavaa varainhoitovuotta varten. Verotuksen käytännön toimeenpano kuuluu valtion viranomaisille.

Kunnan verotulot budjetoidaan talousarviossa Verohallinnon tilitysten suoritusajan kohdan mukaisesti.

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

Yhteisöveron talousarviovuoteen kohdistuvia tilityksiä ovat ennakonkannon tilitykset ja muut yhteisöveron tilitykset.

Kunnan kiinteistöverotuloksi budjetoidaan talousarviovuoden aikana tilitettävä kiinteistövero.

Koiraveron, jonka maksuunpanosta ja kantamisesta huolehtii kunta, budjetoidaan joko laskutuslikauden tuloksi tai kertymän mukaan ao. talousarviovuodelle.

Kunnan osuus verotuskustannuksista budjetoidaan käyttötalousosan verotuskustannus-tehtävään *Palvelujen ostoina*.

Verojen korot budjetoidaan tuloslaskelmaosan rahoituseriin sille varainhoitovuodelle, jona korkosuoritus arvioidaan tilityksen perusteella saatavan tai suoritettavan.

Verotulojen budjetoinnissa voidaan hyödyntää Kuntaliiton kuntien verotulojen ennustekehikkoa. Koko kuntasektoria koskeva kehikko löytyy Kuntaliiton kotisivuilta osoitteesta [www.kunnat.net/kuntatalous](http://www.kunnat.net/kuntatalous) kohdassa Verotus. Kuntakohtainen ennustekehikko on tilattavissa Kuntaliiton kuntatalousyksiköstä.

### 3.4.3.2 Valtionosuuksien budjetointi

Talousarvion tuloslaskelmaosan valtionosuuksiin budjetoidaan käyttötalouden valtionosuudet, jotka perustuvat yleiseen valtion ja kuntien väliseen kustannustenjakoon ja joilla ei ole käyttökorvauksen tai maksun luonnetta. Näitä tuloslaskelmaosaan budjetoitavia valtionosuuksia ovat kunnan peruspalvelujen valtionosuus sekä opetus- ja kulttuuritoimen muut valtionosuudet. Nämä valtionosuudet budjetoidaan suoriteperusteella vastaavalla tavalla.

Näihin valtionosuuksiin kuuluvaa harkinnanvaraista valtionosuuden korotusta ei budjetoida varsinaiseen talousarvioon. Ne kunnat, joille harkinnanvaraista valtionosuuden korotusta on hakemuksen perusteella myönnetty, ottavat sen huomioon mahdollisessa talousarvion muutoksessa sen jälkeen, kun päätös on annettu.

Kunnan peruspalvelujen valtionosuus muodostuu seuraavista määräytymisperusteista ja kustannuksista:

- yleisen osan määräytymisperusteet
- sosiaali- ja terveydenhuollon laskennalliset kustannukset
- esi- ja perusopetuksen sekä yleisten kirjastojen laskennalliset kustannukset
- taiteen perusopetuksen ja yleisen kulttuuritoimen määräytymisperusteet
- erityisen harvan asutuksen, saaristokuntien ja saamelaiden osuuden mukaan lisätyn valtionosuuden määräytymisperusteet
- eräät valtionosuuteen erikseen tehtävät lisäykset ja vähennykset.

Lisäksi peruspalvelujen valtionosuuteen sisältyy laskennallisiin verotuloihin perustuva valtionosuuden tasaus, joka lisää tai vähentää kunnalle myönnettävää valtionosuutta. Tämän lisäksi siihen sisältyy järjestelmämuutoksen tasaus, jolla korjataan kunnittain vuoden 2010 uudistuksesta aiheutuneet muutokset. Laskettu menetys lisätään valtionosuuteen ja laskettu lisäys vähennetään siitä vuosittain.



Kunnassa opetus- ja kulttuuritoimen muihin valtionosuuksiin kuuluvat lukion, ammatillisen koulutuksen ja ammattikorkeakoulun ylläpitäjäjärjestelmän mukainen valtionosuus sekä muut laskennalliset valtionosuudet, jotka eivät kuulu peruspalvelujen valtionosuuteen eivätkä opetustoimen asukaskohtaisen kunnan rahoitusosuuden laskennan piiriin, mutta käsitellään yhtenä kokonaisuutena ylläpitäjäjärjestelmän ohessa. Viimeksi mainittuja ovat liikunnan, nuorisotyön, kansalaisopiston, taiteen perusopetuksen tuntiperusteinen, teatterin, orkesterin ja museon sekä aamu- ja iltapäivätoiminnan valtionosuudet.

Esi- ja perusopetuksen kotikuntakorvaustulot budjetoidaan ao. tehtävän toimintatulona ja kotikuntakorvausmenot toimintamenona käyttötalousosassa. Kotikuntakorvaustulot ja -menot tilitetään ja peritään valtionosuustilityksen yhteydessä, mutta ne eivät kuulu kunnan peruspalvelujen valtionosuuteen.

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

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

Tarkemmin eri tulojen ja menojen sisällöstä on mm. Kuntaliiton suosituksessa *Tililuetelomalli kunnille ja kuntayhtymille*.

Kuntayhtymässä lukion, ammatillisen koulutuksen ja ammattikorkeakoulutuksen ylläpitäjäjärjestelmän mukainen yksikköhintarahoitus budjetoidaan myyntituloihin.

Pysyvien vastaavien hyödykkeeseen ja muuhun pitkävaikutteiseen menoon saatava valtionosuus ja -avustus budjetoidaan investointiosan ao. hankkeen investointimenon rahoitusosuutena (investointitulo).

Valtionosuusviranomaiset tekevät talousarviovuoden valtionosuuksia koskevat päätökset edeltävän vuoden joulukuun aikana. Ensimmäiset alustavat kuntakohtaiset laskelmat julkaistaan Kuntaliiton kotisivuilla ([www.kunnat.net](http://www.kunnat.net) > Kuntatalous > Valtionosuudet) talousarviovuotta edeltävän vuoden kesäkuussa lukuun ottamatta opetus- ja kulttuuritoimen ylläpitäjäjärjestelmän mukaisia valtionosuuksia (lukio, ammatillinen koulutus ja ammattikorkeakoulu yms. opetusministeriön päätettävänä olevia muita valtionosuuksia).

Opetus- ja kulttuuriministeriön ylläpitäjäjärjestelmän ja muiden valtionosuuksien talousarviovuotta koskevat, alustavat yksikköhinnat sekä arvio kunnan rahoitusosuudesta julkaistaan talousarviovuotta edeltävän vuoden kesäkuussa. Kuntaliiton kotisivuilla on laskentamalli, jonka avulla kunnat pystyvät näiden tietojen sekä omien kuntakohtaisten tietojen perusteella arvioimaan opetus- ja kulttuuritoimen ylläpitäjäjärjestelmän valtionosuuden. Opetus- ja kulttuuritoimen ylläpitäjäjärjestelmän valtionosuuspäätös tarkistetaan viimeistään talousarviovuoden joulukuun loppuun mennessä. Tarkistus maksetaan tai peritään seuraavan vuoden helmikuussa ja kohdennetaan suoriteperiaatetta vastaavalla tavalla talousarviovuodelle. Tämä tarkistus on myös syytä budjetoida talousarviossa.

Valtionosuuksien tasauksen kuntakohtaiset laskelmat löytyvät Kuntaliiton Internet-sivuilla. Valtionosuuksien tasaus kohdistetaan kokonaan peruspalvelujen valtionosuuteen ja otetaan huomioon tätä koskevan päätöksen yhteydessä. Kuntaliiton sivuille laaditaan vuosittain laskelma peruspalvelujen valtionosuudesta, jossa päätöksen osat

eritellään mm. valtionosuuksien tasaus. Lisäksi laaditaan laskelma kaikista tuloslaskelman laskennallisista valtionosuuksista ja niiden yhteydessä maksettavista eristä, jossa erotellaan valtionosuuksiin kuulumattomat elatustuen takaisinperinnän palautukset vuosilta 2009–2013 sekä esi- ja perusopetuksen kotikuntakorvaustulot ja -menot.

### 3.4.3.3 Rahoitustulojen ja -menojen budjetointi

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

Rahoitustoiminnan tulot ja menot budjetoidaan bruttoperiaatteen mukaisesti. Suoriteperusteesta poiketaan kuitenkin verojen korkojen osalta, jotka budjetoidaan sen varainhoitovuoden tuloksi tai menoksi, jona korkosuoritus tilityksen perusteella saadaan tai suoritetaan.

#### *Rahoitustulot*

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

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

#### *Rahoitusmenot*

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

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

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

### 3.4.3.4 Satunnaisten erien budjetointi

Tuloslaskelmaosan satunnaiset tulot ja -menot muodostuvat suoraan tuloslaskelmaosaan budjetoitavista eristä sekä tuloslaskelmaosaan yhdistellyistä muiden kohderahoitteisten tehtävien kuin liikelaitosten satunnaisista eristä. Vaikka kohderahoitteisten tehtävien mainitut erät on jo kertaalleen budjetoitu ao. tehtävien tulosbudjeteissa,

voidaan tuloslaskelman satunnaisia tuloja ja menoja käsitellä sitovuustarkastelussa tulo- ja menolajeittain kokonaisuuksina riippumatta siitä, onko satunnaiserä yhdistelty vai budjetoitu suoraan tuloslaskelmaosaan.

Satunnaisiksi tuloiksi ja menoiksi katsotaan sellaiset tulot ja menot, jotka perustuvat kunnan tavanomaisesta toiminnasta poikkeaviin, kertaluonteisiin ja olennaisiin tapahtumiin.

Satunnaisia tuloja ja menoja saattaa syntyä mm.

- toiminnan lopettamisesta aiheutuvasta suurehkosta pysyvien vastaavien hyödykkeiden myyntivoitosta tai -tappiosta.
- tytär- ja osakkuusyhteisöjen omistusosuuksien luovuttamisesta tai näiden yhteisöjen purkamisesta taikka fuusioitumisesta.

### 3.4.3.5 Tilinpäätössiirtojen budjetointi

Tuloslaskelmaosan tilinpäätössiirrot muodostuvat suoraan tuloslaskelmaosaan budjetoitavista eristä sekä tuloslaskelmaosaan yhdistellyistä muiden kohderahoitteisten tehtävien kuin liikelaitosten tilinpäätössiirroista ja tuloveroista. Vaikka kohderahoitteisten tehtävien mainitut erät on jo kertaalleen budjetoitu ao. tehtävien tulosbudjeteissa, voidaan tuloslaskelman tilinpäätössiirtoja käsitellä sitovuustarkastelussa lajeittain kokonaisuuksina riippumatta siitä, onko siirtoerä yhdistelty vai budjetoitu suoraan tuloslaskelmaosaan.

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

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

### 3.4.4 Tuloslaskelmaosan tavoitteet ja tunnusluvut

Tuloslaskelmaosan yhteydessä esitetään tulo- ja menorahoituksen riittävyttä koskevat tavoitteet ja niiden saavuttamista mittaavat tunnusluvut.

Myynti- ja maksutulosten osuudelle kunnan toimintamenoista on perusteltua asettaa tavoitearvo. Maksurahoituksen osuutta toimintamenoista kuvataan tunnusluvulla, joka lasketaan kaavasta:

$$\text{Toimintatuotot prosenttia toimintakuluista} \\ = 100 * \text{Toimintatuotot} / (\text{Toimintakulut} - \text{Valmistus omaan käyttöön})$$

Kunnan koko, toimintojen yhtiöittäminen, liikelaitostaminen ja oppilaitosten ylläpitäminen vaikuttavat tunnusluvun arvoon ja selittävät kuntakohtaisia eroja. Tunnuslukua

voidaan tulkita siten, että maksurahoituksen osuuden kasvu vahvistaa kunnan tulorahoitusta.

Vuosikate on keskeinen kateluku arvioitaessa tulorahoituksen riittävyyttä. Perusoletus on, että kunnan tulee kyetä rahoittamaan vuosikatteella keskimääräiset poistonalaisten tuotantovälineiden investoinnit. Tavoitetta mittaa seuraava tunnusluku:

***Vuosikate prosenttia poistonalaisista investoinneista***

$= 100 * \text{Vuosikate} / \text{Keskimääräinen poistonalaisten investointien omahankintameno}$

Keskimääräinen poistonalaisten investointien omahankintameno määräytyy talousarvion laadintavuotta edeltävän tilinpäätösvouden, kuluvan talousarviovuoden ja laadittavan talousarvion ja -suunnitelman poistonalaisten investointien omahankintamenon keskimäärästä. Investoinnin omahankintamenolla tarkoitetaan investoinnin hankintamenon ja siihen saadun rahoitusosuuden (investointiavustus) erotusta. Poistonalaisia investointeja ovat pysyvien vastaavien muiden hyödykkeiden kuin maa- ja vesialueiden ja sijoitusten hankinta.

Jos mainittuihin vuosiin sisältyy määrältään poikkeuksellisia erii, voidaan tällainen poikkeuksellinen tekijä ottaa huomioon laskelmassa. Jos kunnan hyväksymä investointisuunnitelma on taloussuunnitelmaa pidempi, voidaan keskimäärä laskea taloussuunnitelmaa useamman vuoden perusteella.

Kun tunnusluvun arvo on 100 prosenttia tai sitä suurempi, voidaan kunnan tai kuntayhtymän tulorahoituksen katsoa olevan riittävä tai ylijäämäinen. Kunnan talous on heikkenevä ja kunta velkaantuu, kun vuosikate on keskimääräistä poistonalaista investointitasoa alempi. Jos vuosikate on negatiivinen, on kunnan tulorahoitus heikko.

*Vuosikate euroa/asukas*

Vuosikate asukasta kohden on yleisesti käytetty tunnusluku tulorahoituksen riittävyyden arvioinnissa. Kuntakohtainen tavoitearvo tunnusluvulle saadaan jakamalla edellä mainittu keskimääräinen vuotuinen investointitaso asukasmäärällä. Kuntayhtymissä ei lasketa tätä tunnuslukua.

Keskimääräistä, kaikkia kuntia koskevaa tavoitearvoa ei voida asettaa. Kunnan koko, taajama-aste, tekniset verkostot ja toimintojen organisointi ovat tekijöitä, jotka vaikuttavat vuosikatetavoitteen määrittämiseen kunnassa. Asukasmääränä tunnusluvussa käytetään arvioitua asukaslukua suunnitteluvuoden lopussa.

Erityisesti silloin, kun kunnan talouden tasapainoa ja liikkumavaraa verrataan muihin kuntiin, on otettava huomioon erot veroprosenteissa. Riittävä tulorahoitus voi kahdes- ja vertailukunnassa olla saavutettu erilaisella verorasitteella.

*Tilikauden tulos*

Tilikauden tulos on tilikaudelle jaksotettujen tulojen ja menojen erotus, joka lisää tai vähentää kunnan omaa pääomaa. Tilikauden tulokseen saattaa olennaisesti vaikuttaa satunnaiset tuotot tai kulut, mistä syystä tulorahoituksen riittävyyden arviointia ei voida määritellä sen perusteella.

*Taseen kertynyt yli-/alijäämä*

Pitkän aikavälin tulorahoitustavoite voidaan asettaa taseen kertyneen yli-/alijäämän perusteella. Taseen kertyneeseen yli-/alijäämään on tiivistetty kunnan koko tuloshistoria. Kun kertynyt yli-/alijäämä jaetaan kunnan asukasmäärällä, saadaan vertailukelpoinen tunnusluku kuntien välisessä vertailussa. Vertailtavien kuntien tulee kuitenkin kuulua samaan kuntakokoluokkaan.

### ***Kertynyt ylijäämä (alijäämä), €/asukas***

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

Tunnusluvun asukasmääränä käytetään tilinpäätösvuoden päättymispäivän mukaista kunnan asukasmäärää.

Pitkän aikavälin tulorahoituksen tavoitearvon tulisi olla vähintään 300–400 euroa asukas.

## **3.4.5 Tuloslaskelmaosan vertailutiedot**

Talousarvio ja -suunnitelmavuosia koskevien saraketietojen lisäksi tuloslaskelmaosan asetelmassa (asetelma 3) esitetään kuluvan vuoden talousarvion ja sitä edeltävän vuoden vastaavat tuloslaskelmaosat. Kaikkien vuosien osalta tiedot esitetään talousarvion sitovuustarkastelun mukaisesti mukaan lukien sisäiset tulot ja menot.

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

Kunnat, joilla on liikelaitoksia, laativat erilliset laskelmat liikelaitosten vaikutuksesta kunnan talousarviovuoden tuloksen muodostumiseen. Laskelmassa esitetään sitovuustarkastelun mukaisen tuloslaskelmaosan lisäksi liikelaitosten tuloslaskelmayhdistelmä ja kunnan kokonaistuloslaskelmaosa, jossa liikelaitokset yhdistellään tilinpäätöksen tapaan peruskunnan tuloslaskelmaosaan sisäiset erät eliminoiden. Vaikutuslaskelman laatimista selvitetään jäljempänä luvussa 6.3.1.

## **3.5 Investointiosa kunnan talousarviossa**

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

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

Investointiosassa yhdistellään budjettirahoitteisten tehtävien ja liikelaitoksia lukuun ottamatta muiden kohderahoitteisten tehtävien investointiosat.

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

INVESTOINTIOSA					
	TP	TA	TA	TS	TS
	201X-2	201X-1	201X	201X+1	201X+2
Hanke/hankeryhmä					
Hanketavoitteet					
Kustannusarvio ja sen jaksotus					
Investointimenot					
Investointitulot					
Rahoitusosuudet					
Omaisuuksien myynti					
Sitova valtuustoon nähden					

Asetelma 4. Kunnan investointiosa

### 3.5.1 Hanketavoitteet

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

### 3.5.2 Investointimenojen budjetointi

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

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

Investointimenoa budjetoidaan sekä ulkoiset että sisäiset pysyvien vastaavien hyödykkeiden hankinnat. Sisäiset hankinnat käsitellään valmistuksena omaan käyttöön (ks. luvut 3.3.3.6 ja 3.4.2.1).

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

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

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

### 3.5.3 Investointitulojen budjetointi

Talousarvion investointiosaan budjetoidaan investointiin saatu rahoitusosuus, joka voi olla valtionosuutta tai muuta rahoitusosuutta. Rahoitusosuutena esitetään myös lahjoitusrahaston käyttö silloin, kun investointi rahoitetaan sellaisen lahjoitusrahaston

pääomalla, johon liittyy sopimukseen, testamenttiin tai lahjakirjaan perustuvia varojen käyttöä koskevia ehtoja.

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

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

Investointiosaan budjetoidaan aktivoitujen pysyvien vastaavien hyödykkeiden myynnistä saatavat tulot. Myyntitulo budjetoidaan investointitulona koko luovutusarvon määräisenä. Jos myyntihinnan suorituksen arvioidaan jaksottuvan kahdelle tai useammalle vuodelle, merkitään arvioitu myyntisaatava rahoitusosan maksuvalmiuden muutoksiin tai pitkäaikaisten saamisten lisäykseen riippuen siitä onko saaminen lyhyt- vai pitkäaikainen.

## 3.6 Rahoitusosa kunnan talousarviossa

### 3.6.1 Rahoitusosan asetelma

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

TALOUSARVION RAHOITUSOSA

		TP 201X-2	TA 201X-1	TA 201X	TS 201X+1	TS 201X+2
<b>Toiminnan rahavirta</b>						
Vuosikate	+/-					
Satunnaiset erät	+/-					
Tulorahoituksen korjauserät	+/-					
<b>Investointien rahavirta</b>						
Investointimenot	-					
Rahoitusosuudet investointimenoihin	+					
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot	+					
<b>Toiminnan ja investointien rahavirta</b>	+/-					
<b>Rahoituksen rahavirta</b>						
Antolainauksen muutokset						
Antolainasaamisten lisäykset	-					
Antolainasaamisten vähennykset	+					
Lainakannan muutokset						
Pitkäaikaisten lainojen lisäys	+					
Pitkäaikaisten lainojen vähennys	-					
Lyhytaikaisten lainojen muutos	+/-					
Oman pääoman muutokset	+/-					
<b>Vaikutus maksuvalmiuteen</b>	+/-					
Rahavarat 31.12.						
Rahavarat 1.1.						
<b>Tavoitteet ja tunnuslukujen tavoitearvot</b>						
Toiminnan ja investointien rahavirran kertymä						
Lainanhoitokate						
Kassan riittävyys, pv						

Sitova valtuustoon nähden

Asetelma 5. Kunnan rahoitusosa

### 3.6.1.1 Toiminnan rahavirta

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

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



### 3.6.1.2 Investointien rahavirta

Investointien rahavirta muodostuu investointimenojen ja niihin saatujen rahoitusosuuksien ja pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulojen erotuksesta. Mainitut erät siirtyvät talousarvion investointiosasta eikä niihin rahoitusosassa enää osoiteta määrärahaa tai tuloarviota.

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

### 3.6.1.3 Rahoituksen rahavirta

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

#### *Antolainauksen muutokset*

Antolainauksen muutoksena budjetoidaan taseen pysyvien vastaavien *Sijoituksiin* kuuluvien lainasaamisten lisäykset ja vähennykset.

Vaihtuvien vastaavien lainasaamisten muutokset budjetoidaan rahoitusosassa *Vaikutus maksuvalmiuteen* -erässä tai ne voidaan budjetoida sitä ennen omana *Muut lainasaamisten muutokset* -eränä.

Antolainasaamisten lisäykseen budjetoidaan arvio suunnitelmakaudella myönnettävistä antolainoista. Antolainasaamisten vähennykseen budjetoidaan antolainojen suunnitelmakauden lyhennykset.

Antolainauksen muutoksiin budjetoidaan myös sisäinen lainananto ja antolainan palautukset koskien kunnan liikelaitosta ja muuta taseyksikköä.

*Antolainauksen muutokset* -erä on sitova valtuustoon nähden kokonaiseränä tai eriteltyinä.

#### *Lainakannan muutokset*

Lainakannan muutoksiin budjetoidaan pitkäaikaisten lainojen lisäys ja vähennys sekä lyhytaikaisten lainojen muutos. Pitkäaikaisten lainojen vähennyksenä budjetoidaan kunnan pitkäaikaisten lainojen lyhennykset talousarviovuoden aikana. Lyhytaikaisten lainojen lisäykset ja vähennykset budjetoidaan nettomääräisenä.

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

#### *Oman pääoman muutokset*

Kunnassa oman pääoman muutoksiin siirretään kunnan muun taseyksikön peruspääoman lisäys, joka oikaisee edellä investointimenoihin merkityn kunnan pääomasijoituksen muuhun taseyksikköön. Vastaavasti muun taseyksikön peruspääoman alentaminen merkitään oman pääoman vähentymisenä.

*Oman pääoman muutokset* -erä on sitova valtuustoon nähden kokonaiseränä tai eriteltyinä.

### 3.6.1.4 Vaikutus maksuvalmiuteen

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

Tiedossa olevat, merkittävät maksuvalmiuden muutokset pitkäaikaisissa saamisissa tai korottomissa pitkäaikaisissa veloissa on kuitenkin perusteltua budjetoida *Muut maksuvalmiuden muutokset* -rivillä ennen *Vaikutus maksuvalmiuteen* -päätösriviä tai ainakin esittää arvio niiden määrästä perustelutekstissä. Tällaisia merkittäviä maksuvalmiuteen vaikuttavia saamisten ja velkojen muutoksia voivat olla esimerkiksi valtionosuussaamisten, kauppahintasaamisten tai lainasaamisten muutokset taikka muutokset palautuskelpoisten liittymismaksujen määrässä.

*Vaikutus maksuvalmiuteen* -erän positiivinen arvo tarkoittaa kunnan maksuvalmiuden vahvistumista ja negatiivinen sen heikkenemistä. Vaikutus maksuvalmiuteen ei saa olla arvoltaan negatiivinen enempää kuin kunnan rahavarojen arvioidaan olevan talousarviovuoden alussa eli talousarvion laadintavuoden tilinpäätöksessä. Rahavarat ylittävä negatiivinen vaikutus tarkoittaa, ettei talousarviossa ole osoitettu kuntalain 65.4 §:n tarkoittamalla tavalla, miten määrärahojen rahoitustarve katetaan.

Rahoitustarpeen kattamisen varmentamiseksi rahoitusosassa esitetään arvio rahavarojen määrästä talousarviovuoden alussa ja talousarviovuoden lopussa. Viime mainittu saadaan laskemalla yhteen rahavarojen alkuarvo ja vaikutus maksuvalmiuteen etumerkit huomioon ottaen.

## 3.6.2 Rahoitusosan tavoitteet ja tunnusluvut

Rahoitusosan yhteydessä esitetään toiminnan ja investointien rahoitusta koskevat tavoitteet ja niiden saavuttamista mittaavat tunnusluvut.

Toiminnan ja investointien rahoitusta tilikauden aikana tarkastellaan rahoituslaskelman, sen välitulosten ja niistä laskettavien tunnuslukujen avulla.

### 3.6.2.1 Investointien omarahoitustavoite

Tavoitteena toiminnan ja investointien rahoituksessa tulee olla, että investoinnit rahoitetaan pitkällä aikavälillä omarahoituksella. Investoinnin omarahoitustavoitteen toteutuminen on osoitettavissa rahoitusosan *Toiminnan ja investointien rahavirta* -välituloksen kertymän avulla. Kertymän kehitystä tarkastellaan vuosittain lähtien talousarvion laadintavuotta edeltävän tilinpäätösvuoden *Toiminnan ja investointien rahavirrasta*, johon lisätään tai josta vähennetään arvioidut vuosittaiset rahavirrat. Suunnittelukauden lopussa kertymän tulisi olla vähintään 0 tai positiivinen. Tällöin tavoite rahoittaa investoinnit omarahoituksella toteutuisi viiden vuoden tarkastelujaksolla 201X-2–201X+2.

Jos mainittuihin vuosiin sisältyy määrältään poikkeuksellisia satunnaisia tuloja tai menoja taikka tavanomaista suurempia investointeja, on kertymäkautta perusteltua

pidentää. Toiminnan ja investointien rahavirran kertymä ei saisi muodostua pysyvästi negatiiviseksi<sup>1</sup>.

Investointien omarahoitustavoite on perusteltua asettaa sitovaksi valtuustoon nähden suunnittelukaudeksi.

### 3.6.2.2 Lainanhoitokykytavoite

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

Tavoitearvo lasketaan *Lainanhoitokate* -tunnusluvusta:

#### ***Lainanhoitokate***

$$= (\text{Vuosikate} + \text{Korkokulut}) / (\text{Korkokulut} + \text{Lainanlyhennykset})$$

Lainanhoitokate kertoo kunnan tulorahoituksen riittävyyden vieraan pääoman korkojen ja lyhennysten maksuun. Jos kunnan lainakannasta enemmän kuin 20 % on kertalyhenteisiä lainoja, otetaan lyhennyksen määräksi tunnuslukua laskettaessa laskennallinen vuosilyhennys, joka saadaan jakamalla kunnan lainakanta kunkin suunnitteluvuoden lopussa kahdeksalla.

Kunnan lainanhoitokyky on hyvä, kun tunnusluvun arvo on yli 2, tyydyttävä, kun tunnusluku on 1–2 ja heikko, kun tunnusluvun arvo jää alle yhden.

#### ***Maksuvalmiustavoite***

Maksuvalmiustavoitteeksi voidaan asettaa *Kassan riittävyys* -tunnusluvun tavoitearvon perusteella

Tunnusluku lasketaan kaavasta:

#### ***Kassan riittävyys (pv)***

$$= 365 \text{ pv} \times \text{Rahavarat varainhoitovuoden lopussa} / \text{Kassasta maksut varainhoitovuonna.}$$

Kunnan maksuvalmiutta kuvataan kassan riittävyytenä päivissä. Tunnusluku ilmaisee, monenko päivän kassasta maksut voidaan kattaa kunnan rahavaroilla. Rahavarioihin lasketaan rahoitusarvopaperit sekä rahat ja pankkisaamiset. Kassasta maksut kootaan seuraavista varainhoitovuoden tuloslaskelmaosan ja rahoitusosan eristä:

#### Tuloslaskelman osasta:

Toimintamenot – Valmistus omaan käyttöön

Korkomenot

Muut rahoitusmenot

#### Rahoituslaskelman osasta:

Investointimenot

Antolainojen lisäys

Pitkäaikaisten lainojen vähennys (lyhennykset).

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

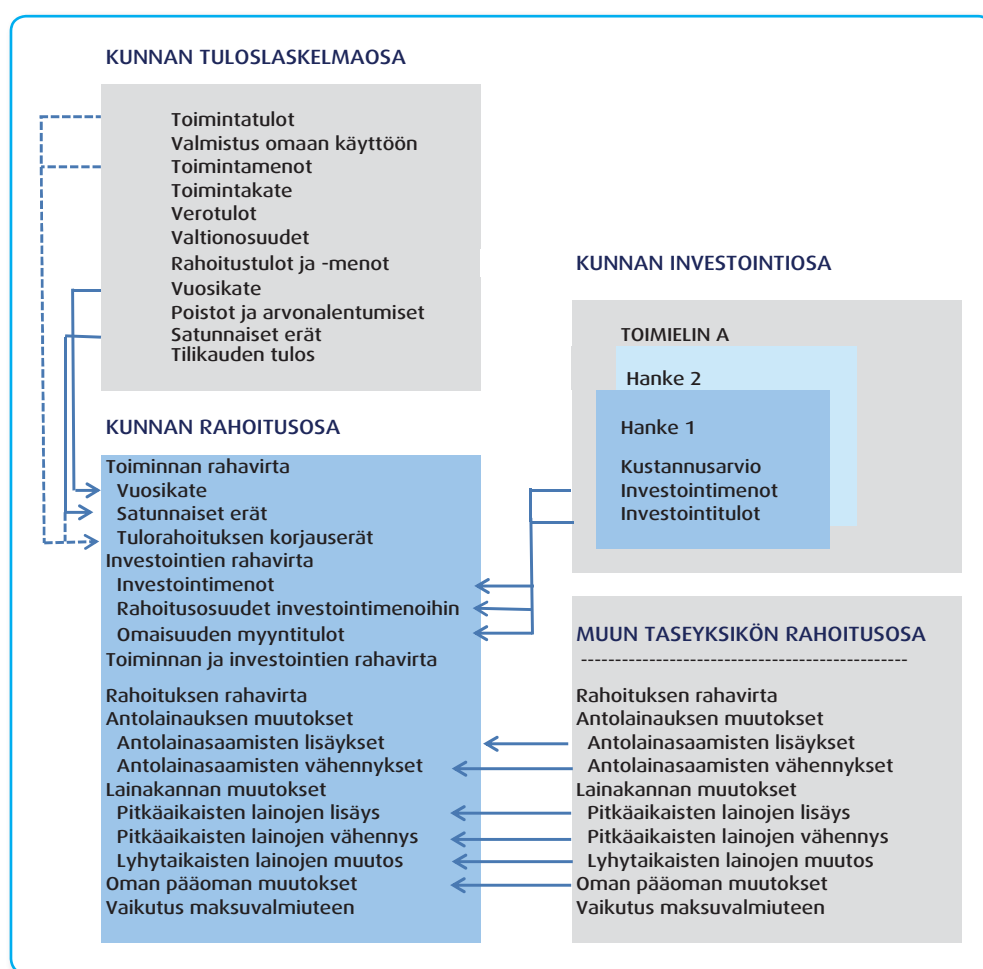
	TP 201X-2	TA201X-1	TA201X	TS201X+1	TS201X+2
Toiminnan ja investointien vuotuinen rahavirta	200	-450	-100	300	80
Toiminnan ja investointien rahavirran kertymä	---	-250	-350	-50	30

Rahavarat varainhoitovuoden lopussa saadaan laskemalla yhteen etumerkit huomioon ottaen varainhoitovuoden alun rahavarat ja varainhoitovuoden rahoitusosan *Vaikutus maksuvalmiuteen* -erä. Talousarviovuoden alun rahavarat saadaan talousarvion laadintavuoden tasearvion mukaisista rahavaroista.

Riittävänä tavoitearvona voidaan pitää 14–30 päivän kassan riittävyyttä.

### 3.6.3 Tuloslaskelma- ja investointiosan sekä taseyksikön rahoitusosan yhdistely kunnan rahoitusosaan

Rahoitusosaan yhdistellään kunnan tuloslaskelma- ja investointiosat. Jos kunnassa on muu taseyksikkö, sen rahoitusosa yhdistellään myös kunnan rahoitusosaan. Yhdisteltävät erät on alla olevassa kaaviossa 6 esitetty nuoliviivoin.



Kaavio 6. Kunnan tuloslaskelma- ja investointiosien sekä muun taseyksikön rahoitusosan yhdistely kunnan rahoitusosaan

#### 3.6.3.1 Tuloslaskelmaosan yhdistely

Tuloslaskelmaosan vuosikate ja satunnaiset tulot ja menot yhdistellään tuloslaskelmaosan mukaisin arvoin rahoitusosaan. Jos toimintatuloihin, toimintamenoihin tai satunnaisiin eriin on budjetoitu pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoittoja tai -tappioita, ne oikaistaan rahoitusosan *Tulorahoituksen korjaukset* -rivillä. Samoin mainitulla rivillä oikaistaan toimintamenoihin budjetoidut pakollisten varausten muutokset. Oikaisuerien yhdistely on kaaviossa 6 esitetty katkoviivalla.

### 3.6.3.2 Investointiosan yhdistely

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

### 3.6.3.3 Muun taseyksikön rahoitusosan yhdistely

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

*Vaikutus maksuvalmiuteen* on jäännöserä, joka tulee kunnan rahoitusosassa otetuksi huomioon myös taseyksikön osalta, kun taseyksikön toiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirtojen yhdistely kunnan rahoitusosan vastaaviin eriin on tehty.

## 3.7 Talousarvion ja -suunnitelman yhteydessä esitettävä toimenpideohjelma

Kuntalain 65.3 §:ssä säädetään toimenpideohjelman laadintavelvoitteesta. Säännös koskee kuntaa, jolla on kattamatonta alijäämää taseessa erityisen suuri määrä ja joka ei saa sitä katettua taloussuunnitelmassa. Toimenpideohjelma kohdistuu taseeseen jo kertyneen alijäämän kattamiseksi. Toimenpideohjelman laatimisesta riippumatta taloussuunnitelma on laadittava tasapainoiseksi tai ylijäämäiseksi, jos kunnalla on kertynyttä alijäämää.

Toimenpideohjelmassa on päätettävä yksilöidyistä toimenpiteistä, joilla kattamaton alijäämä katetaan valtuuston erikseen päättämänä kattamiskautena. Valtuuston on hyväksyttävä toimenpideohjelma taloussuunnitelman yhteydessä osana taloussuunnitelmaa. Toimenpideohjelma voi myös olla erillinen, valtuuston hyväksymä asiakirja. Valtuusto päättää toimenpideohjelman kestosta, joka voi olla nelivuotista taloussuunnitelmaa pidempi. Usealle vuodelle ulottuva toimenpideohjelma tarkistetaan ja hyväksytään vuosittain talousarvion ja -suunnitelman hyväksymisen yhteydessä.

Toimenpideohjelmaan otetaan ne tuloja lisäävät ja menoja vähentävät toimenpiteet, jotka eivät sisälly varsinaiseen taloussuunnitelmaan. Toimenpiteet on esitettävä yksilöityinä, rahamääräisinä ja ajallisesti kohdistettuina.

Määrättyjen toimenpiteiden jättämisestä varsinaisen taloussuunnitelman ulkopuolelle ja niiden esittämistä erillisessä toimenpideohjelmassa saattaa puoltaa niiden erityisluonne tai merkittävä rahallinen arvo. Esimerkiksi palvelurakenteiden olennaista muuttamista koskevien ratkaisujen rahamääräisiä vaikutuksia voi olla vaikea viedä taloussuunnitelmaan ennen kuin yksityiskohtaiset toimeenpanopäätökset on tehty. Erillisessä toimenpideohjelmassa voidaan sen sijaan tehdä periaateratkaisut tarvittavien toimenpiteiden määrästä ja rahamääräisestä tasosta, vaikka niiden kohdistumista tehtävittäin ei vielä olisikaan ratkaistu. Tuloperusteiden muutoksia koskevia ratkaisuja ei myöskään voitane tehdä vuosia etukäteen niin yksilöidyllä tasolla kuin taloussuunnitelmakäytäntö edellyttäisi. Toimenpideohjelmassa riittävänä voidaan lain perustelujen mukaan pitää tarkistettavien tuloperusteiden nimeämistä ja tulonlisäystavoitteiden asettamista tulo-lähteittäin.

Toimenpideohjelmaan otetaan myös sellaiset omaisuuden luovutukset ja niistä saatavat luovutusvoitot, jotka ajoittuisivat enintään nelivuotisen taloussuunnitelman ulkopuo-

lulle. Toimenpideohjelmissa esitetään myös mahdollinen alijäämän kattaminen peruspääomaa alentamalla. Peruspääoman alentamisen perusteena voi olla pysyvien vastaavien määrän pysyvä alentuminen joko omaisuuden luovutuksen, menetyksen tai ylimääräisen poiston taikka arvonalentumisen seurauksena. Peruspääomaa ei kuitenkaan tule alentaa, jos peruspääoman ja arvokorotusrahaston yhteismäärä on alle 2/3 kunnan pysyvien vastaavien määrästä.

Taulukossa 4 on esimerkki toimenpideohjelman esittämisestä talousarviossa ja -suunnitelmassa. Esimerkin tilanteessa kunnalla arvioidaan olevan talousarvion laatimisvuoden 201X-1 taseessa kertynyttä alijäämää 870 rahaa, jota ei kyetä kokonaan kattamaan taloussuunnitelmassa 201X – 201X+3. Kertyneen alijäämän vuoksi taloussuunnitelman pituus voi olla enintään neljä vuotta. Taloussuunnitelma on kuntalain 65.3 § edellyttämällä tavalla laadittu tasapainoon tai ylijäämäiseksi, koska taseessa on kertynyttä alijäämää.

Koska taseen alijäämää ei saada katettua taloussuunnitelmassa, on kunnan laadittava toimenpideohjelma, jossa toimenpiteiden alijäämää vähentävän kokonaisvaikutuksen tulee olla vähintään 860 rahaa eli määrän, joka taloussuunnitelman mukaan kertyneestä alijäämästä on edelleen kattamatta suunnittelukauden lopussa vuonna 201X+3.

TALOUSSUUNNITELMA	TPA 201X-1	TA 201X	TS 201X+1	TS 201X+2	TS 201X+3	TS 201X+4
Tilikauden tulos taloussuunnitelman mukaan	-50	-55	10	25	30	
Kertynyt yli-/alijäämä taloussuunnitelman mukaan	-870	-925	-915	-890	-860	
<b>TOIMENPIDEOHJELMA</b>						
<b>Toimintatulojen muutokset</b>						
Lukion lakkauttaminen				-300	-489	-484,4
Liikelaitoksen yhtiöittäminen				-300	-309	-299
<b>Toimintamenojen muutokset</b>						
Liikelaitoksen yhtiöittäminen				-200	-446	-459,38
Lukion lakkauttaminen				-200	-240	-247,2
<b>Verotulojen muutokset</b>						
Veroprosentin korottaminen					300	309
<b>Rahoituserien muutokset</b>						
Omaisuuksien luovutusvoitto, liikelaitoksen yhtiöittäminen				120	50	50
Rahoitustulojen lisäys, liikelaitoksen yhtiöittäminen				70		
				50	50	50
<b>Poistojen muutokset</b>						
Lukion lakkauttaminen				-3	-43	-43
Liikelaitoksen yhtiöittäminen				-3	-3	-3
					-40	-40
<b>Satunnaisten erien muutokset</b>						
Tytäryhtiön osakkeiden luovutusvoitto				-20		80
Lukiorakennuksen myynti alle tasearvon, luovutustappio				-20		80
<b>Toimenpideohjelman vaikutus tilikauden tulokseen</b>				3	350	456,98
<b>Peruspääoman alentaminen</b>						
pysyvien vastaavien alentumisen perusteella (Liikelaitoksen ja lukion rakennusten luovutus)						52
Taseen kertynyt yli-/alijäämä toimenpiteiden jälkeen	-870	-925	-915	-887	-507	1,98

Taulukko 4. Toimenpideohjelman esittäminen kunnan talousarviossa ja -suunnitelmassa

Toimenpideohjelma laaditaan ulottuvaksi vuoteen 201X+4 eli vuoden taloussuunnitelmaa pidemmäksi. Toimenpiteet ajoittuvat ohjelman kolmelle viimeiselle vuodelle ja jakaantuvat tulosvaikutteisiin toimenpiteisiin ja toimenpiteisiin, joilla alijäämää kateetaan oman pääoman muista eristä.

Tulosvaikutteisilla toimenpiteillä katetaan esimerkissä 810 rahaa taloussuunnitelman mukaisesta kertyneestä alijäämästä ja oman pääoman siirtoin katetaan 52 rahaa. Toimenpideohjelmakauden lopussa taseeseen muodostuisi kertynyttä ylijäämää 2 rahaa.

Tulosvaikutteisten toimenpiteiden vaikutusta verrataan taloussuunnitelman mukaiseen kertyneeseen alijäämään. Tällöin vuosittain toistuviin tuloihin ja menoihin kohdistuvien toimenpiteiden vaikutukset otetaan huomioon alkamisvuoden jälkeen vuosittain toimenpideohjelmakauden loppuun. Kertaluonteiset toimenpidevaikutukset otetaan huomioon vain sinä vuonna kun toimenpide toteutetaan. Kertaluonteisia toimenpiteitä ovat muun muassa omaisuuden luovutusvoitot ja -tappiot sekä ylimääräiset poistot ja arvonalentumiset.

Peruspääoman alentaminen saattaa tulla kyseeseen siltä osin, kun peruspääoman ja arvonkorotusrahaston yhteismäärä on suurempi kuin  $2/3$  pysyvien vastaavien arvosta. Arvonkorotusrahaston pääomaa ei voi siirtää peruspääoman katteeksi. Muiden rahastojen pääomaa voidaan siirtää alijäämän katteeksi, jos rahaston sääntö sen sallii. Tällöinkin rahastopääomalla tulisi ensisijaisesti vahvistaa peruspääomaa, jos sen ja arvonkorotusrahaston yhteismäärä on pienempi kuin mainittu  $2/3$  pysyvien vastaavien arvosta.

Toimenpideohjelman yhteenvedon lopussa esitetään suunnitteluvuosittain taseen kertynyt yli-/alijäämä toimenpiteiden jälkeen. Toimenpideohjelmakauden lopussa taseen kertynyt alijäämä tulee olla katettu ohjelmassa esitettävillä toimenpiteillä.

# 4 Talousarvion ja muiden talous-suunnitelmien sitovuus ja toteutumisen seuranta

## 4.1 Talousarvion sitovuus

Talousarvion sitovia eriä ovat kuntalain 65 §:n mukaisesti valtuuston hyväksymät toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet ja niiden edellyttämät määrärahat ja tuloarviot.

### 4.1.1 Tavoitteen sitovuus

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

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

### 4.1.2 Rahamääräisten erien sitovuus

#### 4.1.2.1 Määrärahan sitovuus

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

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

Määrärahat ja tuloarviot voidaan talousarviossa määrätä sitoviksi joko brutto- tai nettoperiaatteen mukaan. Talousarvion hyväksymisen yhteydessä päätetään sitovuusta-



sosta. Sitovuustaso määritetään esimerkiksi kunkin talousarvion osan (käyttötalous-, investointi-, tuloslaskelma- ja rahoitusosan) yhteydessä perustelutekstissä tai muutoin osoitetaan selkeästi, mitkä erät ovat valtuustoon nähden sitovia. Nettoperiaatteella tarkoitetaan sitä, että valtuusto päättää talousarviossa tulojen ja menojen erotuksen määrärahana tai tuloarviona.

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

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

#### 4.1.2.2 Tuloarvion sitovuus

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

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

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

Jos määrärahat ja tuloarviot on määrätty sitoviksi bruttoperiaatteen mukaan, tuloarvion sitovuus riippuu siitä, onko tuloarvio kytketty toiminnallisiin ja taloudellisiin tavoitteisiin sillä tavoin, että niistä poikkeaminen edellyttää talousarvion muuttamista.

#### 4.1.2.3 Määrärahojen ja tuloarvioiden yhteenvetolaskelma

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

TALOUSARVION MÄÄRÄRAHOJEN JA TULOARVIoidEN YHTEENVETO			
	Sitovuus1)	Määrärahat	Tuloarviot
<b>KÄYTTÖTALOUSOSA</b>			
Toimielin A			
Tehtävä 1	N	1 200	
Tehtävä 2	B	800	100
...			
Toimielin N			
Tehtävä 1	B	1 600	80
<b>TULOSLASKELMAOSA</b>			
Verotulot	B		2 400
Valtionosuudet	B		1 970
Korkotulot	B		150
Muut rahoitustulot	B		70
Korkomenot	B	100	
Muut rahoitusmenot	B	80	
Satunnaiset erät	B	20	10
<b>INVESTOINTIOSA</b>			
Toimielin A			
Hanke/Hankeryhmä 1	B	300	120
Hanke/Hankeryhmä 2	B	1 250	200
...			
Toimielin N			
Hanke/Hankeryhmä 1	B	450	100
<b>RAHOITUSOSA</b>			
Antolainauksen muutokset			
Antolainasaamisten lisäykset	B	100	
Antolainasaamisten vähennykset	B		60
Lainakannan muutokset			
Pitkäaikaisten lainojen lisäys	B		500
Pitkäaikaisten lainojen vähennys	B	150	
Lyhytaikaisten lainojen muutos	N		80
Oman pääoman muutokset	B		30
Vaikutus maksuvalmiuteen		0	180
<b>TALOUSARVION LOPPUSUMMA</b>		<b>6 050</b>	<b>6 050</b>

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

Taulukko 5. Määrärahojen ja tuloarvioiden yhteenvetotaulukko

Yhteenvetolaskelmaan tulee ottaa kaikkien budjetti- ja kohderahoitteisten tehtävien ja investointihankkeiden sitovat määrärahat ja tuloarviot lukuun ottamatta liikelaitosten talousarvioita. Muun taseyksikön vuosikate esitetään laskelmassa käyttötalousoosan sitovana nettomääräisenä tuloarvioina. Koska taseyksikön budjetoidut rahoitustulot ja -menot sisältyvät jo vuosikatteeseen, ei mainittuja eräiä sisällytetä yhteenvetolaskelman tuloslaskelmaosan vastaaviin rahoituseriin.

Yhteenvetolaskelman määrärahojen ja tuloarvioiden yhteismäärien tulee olla yhtä suuret.

## 4.2 Taloussuunnitelman sitovuus

Taloussuunnitelman sitovuus on oikeudellisesti vahvempi kuin taloussuunnitelman. Taloussuunnitelma on kuitenkin kunnan viranomaisia ja viranhaltijoita toiminnallisesti velvoittava asiakirja.

Voimassa oleva taloussuunnitelma ohjaa taloussuunnitelman valmistelua. Siitä saa poiketa vain perustellusta syystä. Taloussuunnitelman velvoittavuus korostuu myös alijäämän kattamissäästöjen myötä.

## 4.3 Käyttö- ja hankesuunnitelman ja kohderahoitteisen tehtävän osabudjettien sitovuus

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

Kohderahoitteisessa tehtävässä ei edellytetä laadittavan budjettirahoitteisen tehtävän tapaan erillistä käyttösuunnitelmaa, vaan sen taloussuunnitelmaan sisältyvät tulos-, investointi- ja rahoitusbudjetit tavoitteineen ovat määrättyjen erien osalta valtuustoon nähden sitovia ja määrättyjen erien osalta tehtävästä vastaavaan toimielimeen nähden sitovia.

## 4.4 Taloussuunnitelman muuttaminen

Kuntalain 65.5 §:n mukaan taloussuunnitelmaan tehtävistä muutoksista päättää valtuusto. Taloussuunnitelman muutosten esittämisvelvoite koskee sekä tavoitteita että niiden edellyttämiä määrärahoja ja tuloarvioita. Esimerkiksi määrärahan korottamisen tai alentamisen yhteydessä on arvioitava, ovatko asetetut tavoitteet oikeassa suhteessa muutettuihin määrärahoihin ja tuloarvioihin.

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

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

Suomen Kuntaliiton hallintosääntömallissa on lähdetty siitä, että taloussuunnitelmaan tehtävät muutokset on esitettävä valtuustolle taloussuunnitelman valmistelun aikana (Hallintosääntömalli 19 §). Taloussuunnitelman valmistelun jälkeen taloussuunnitelman muutoksia voidaan käsitellä vain poikkeustapauksissa. Tällaisia poikkeustapauksia ovat esimerkiksi oleelliset kunnan rahoitustarpeeseen vaikuttavat muutokset.

Taloussuunnitelmapoikkeamista, joita ei ole hyväksytty taloussuunnitelmanmuutoksina valtuustossa, on annettava selvitys toimintakertomuksessa.

## 4.5 Taloussuunnitelman toteutumisvertailu

Kuntalain 68 §:n mukaan kunnan tilinpäätökseen on sisällytettävä taloussuunnitelman toteutumisvertailu.

Talousarvion toteutumisvertailu esitetään valtuustolle samaa asetelmaa noudattaen kuin alkuperäinen talousarvio.

Talousarvion toteutumisvertailulla seurataan tuloksen muodostumisen lisäksi talousarvion sitovia eriä, jotka valtuusto on hyväksynyt käyttötalousosassa toiminnoittain tai tehtävittäin, investointiosassa hankkeittain tai hankeryhmittäin sekä rahoitusosan ja tuloslaskelmaosan sitovia eriä.

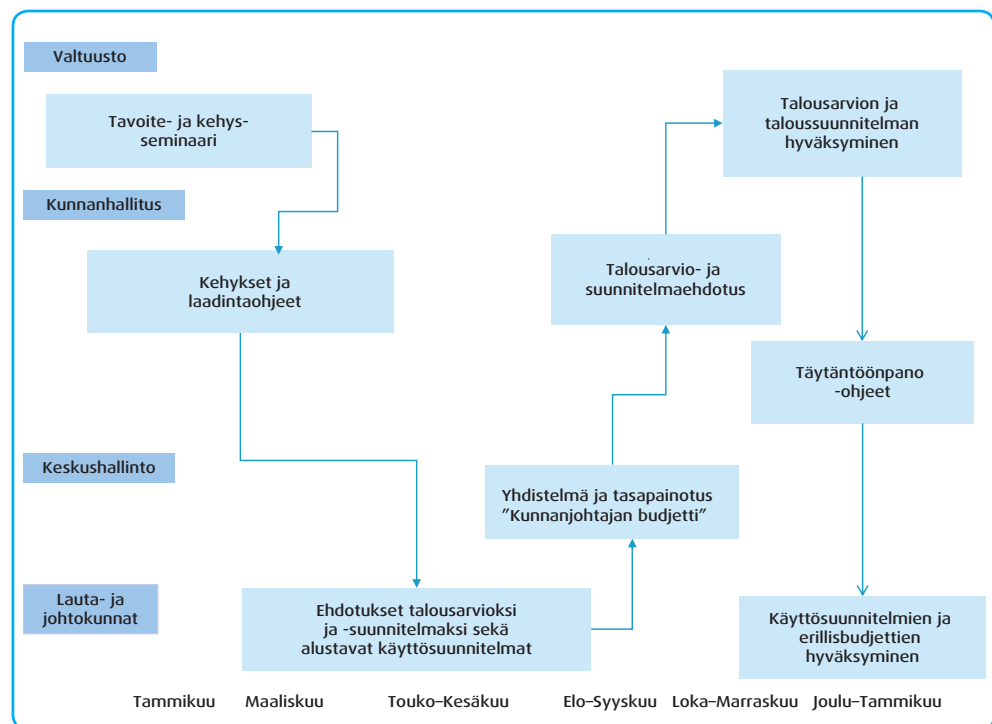
Talousarvion toteutumisvertailussa seurataan sekä tavoitteiden että määrärahojen ja tuloarvioiden toteutumista.

Talousarvion toteutumista on perusteltua seurata mainitun toteutumisvertailun mukaisella asetelmalla myös talousarviovuoden aikana esimerkiksi 3–4 kuukauden välein.

Talousarvion toteutumisvertailusta on annettu ohjeet kirjanpitolautakunnan kuntajoston *Yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta (2009)*.

# 5 Kunnan talousarvion ja -suunnitelman valmistelu ja hyväksyminen

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



Kaavio 7. Kunnan talousarvion ja -suunnitelman valmistelu- ja hyväksymisprosessi

## 5.1 Suunnittelukehykset

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

Tavoiteasettelun ja resurssien budjetoinnin pohjana ovat valtuuston hyväksymä kunnan palvelustrategia ja siihen perustuvat tehtäväkohtaiset palvelusuunnitelmat. Niissä esitetään, miten kunnan palvelut tullaan suunnittelukaudella kuntalaisille eri toimialoilla järjestämään.

Palvelustrategiassa ja -suunnitelmissa otetaan huomioon palvelutarpeiden kehitys, kunnan voimavarojen riittävyys sekä yhteistyö muiden kuntien ja yritysten kanssa. Oman palvelutuotannon vaihtoehtona voidaan käyttää ulkopuolista yksityistä tai toisen kunnan tai kuntayhtymän palvelutarjontaa.

Konserninäkökulma on tärkeä tavoiteasettelussa. Kuntakonsernia koskevilla tavoitteilla valtuusto ohjaa konsernijohton lisäksi kuntaa eri yhteisöissä edustavia henkilöitä.

Valtuuston tavoitteet ohjaavat myös tytäryhteisöjä niiden tavoiteasettelussa, vaikka ne eivät ole oikeudellisesti sitovia.

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

Kehyspäätöksessään kunnanhallitus asettaa budjettirahoitteisille tehtäville bruttomääräiset meno- ja tulokehukset sekä kohderahoitteisille tehtäville nettomääräiset tulokehukset, jotka sidotaan kunnan palvelustrategiassa ja tehtäväkohtaisissa palvelusuunnitelmissa asetettuihin tavoitteisiin. Kehyksessä voidaan asettaa myös menojen kasvua rajoittavia tai tulojen vähimmäistasoa tai palvelujen hinnoittelua koskevia vaatimuksia ja rajoituksia.

## 5.2 Laadintaohjeet

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

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

## 5.3 Toimielinten talousarvio- ja -suunnitelmaehdotukset

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

Tilaaaja- ja tuottaja -tehtävien budjettiehdotukset perustuvat niiden kesken sopimiin palvelusopimuksiin, joiden perusteena ovat valtuuston tilaajalautakunnalle hyväksymät palvelusuunnitelmat tai niitä ohjaavat kehykset.

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

## 5.4 Keskushallinnon yhdistely ja tasapainotus

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

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

## 5.5 Talousarvio- ja taloussuunnitelmaehdotuksen hyväksyminen

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

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

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

## 5.6 Käyttösuunnitelmien ja erillisbudjettien hyväksyminen

Valtuuston hyväksyttyä talousarvion saattaa kunnanhallitus sen täytäntöönpano-ohjeineen lauta- ja johtokuntien noudatettavaksi.

Kunnanhallitus, lautakunnat ja johtokunnat hyväksyvät sen jälkeen budjettirahoitteisten tehtävien käyttö- ja hankesuunnitelmat ja kohderahoitteisten tehtävien tulos-, investointi- ja rahoitusbudjetit.

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

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

Budjettirahoitteisen tehtävän käyttö- ja hankesuunnitelmat laaditaan pääsääntöisesti vain talousarviovuodeksi.

Kohderahoitteisen tehtävän erillisbudjetit hyväksyy tehtävästä vastaava toimielin sen jälkeen, kun valtuusto on kunnan talousarvioissa hyväksynyt tehtävää sitovat erät. Kohderahoitteinen tehtävä laatii mainitut erillislaskelmat myös suunnitteluvuosille.

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

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

## 6 Kunnan liikelaitoksen budjetointi ja käsittely kunnan talousarviossa

Kunnan liikelaitoksen talousarviosta ja -suunnitelmasta säädetään kuntalain 87e §:ssä. Liikelaitoksen kirjanpitoa ja tilinpäätöksen laatimista on lisäksi ohjeistettu kirjanpitolautakunnan *Yleisohjeessa kunnallisen liikelaitoksen kirjanpidollisesta käsittelystä (2007)*.

Jäljempänä tässä luvussa 6 kunnalla tarkoitetaan myös kuntayhtymää, valtuustolla myös kuntayhtymäkokousta, kunnanhallituksella myös yhtymähallitusta ja kunnan liikelaitoksella myös kuntayhtymän liikelaitosta, ellei toisin mainita. Liikelaitoskuntayhtymän budjetointia ja taloussuunnittelua käsitellään luvussa 8.4.

### 6.1 Liikelaitoksen talousarvion ja -suunnitelman valmistelu ja hyväksyminen

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

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

Johtokunnan esitys liitetään osaksi kunnanhallituksen esitystä kunnan talousarvioksi ja suunnitelmaksi valtuustolle. Kunnanhallitus voi esittää muutoksia johtokunnan esitykseen vain kuntalain 87e.3 §:n tarkoittamissa liikelaitosta sitovissa erissä, mutta ei voi muilta osin esittää muutoksia johtokunnan esitykseen liikelaitoksen talousarvioksi ja suunnitelmaksi.

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

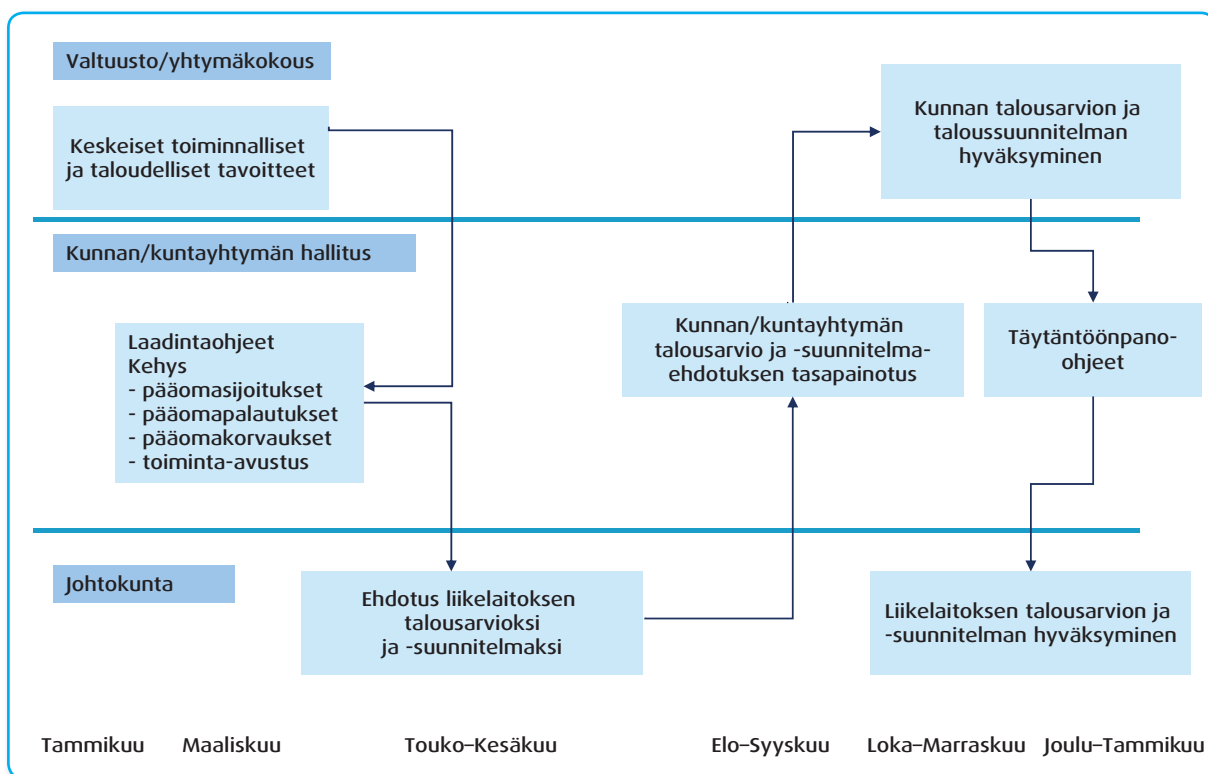
Valtuusto voi johtosäännössä pitää päätösvallan itsellään koskien liikelaitoksen investointien ja muiden pitkävaikutteisten menojen hyväksymistä. Muussa tapauksessa niistäkin päättää johtokunta (KuntaL 87c § 4k).

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

Toisin kuin kunnan muiden tehtävien käyttösuunnitelmien osalta, liikelaitoksen talousarvion hyväksymisen takarajasta säädetään kuntalaissa (KuntaL 87e.4 §). Johtokunnan on päätettävä liikelaitoksen seuraavan vuoden talousarviosta viimeistään vuoden loppuun mennessä.



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

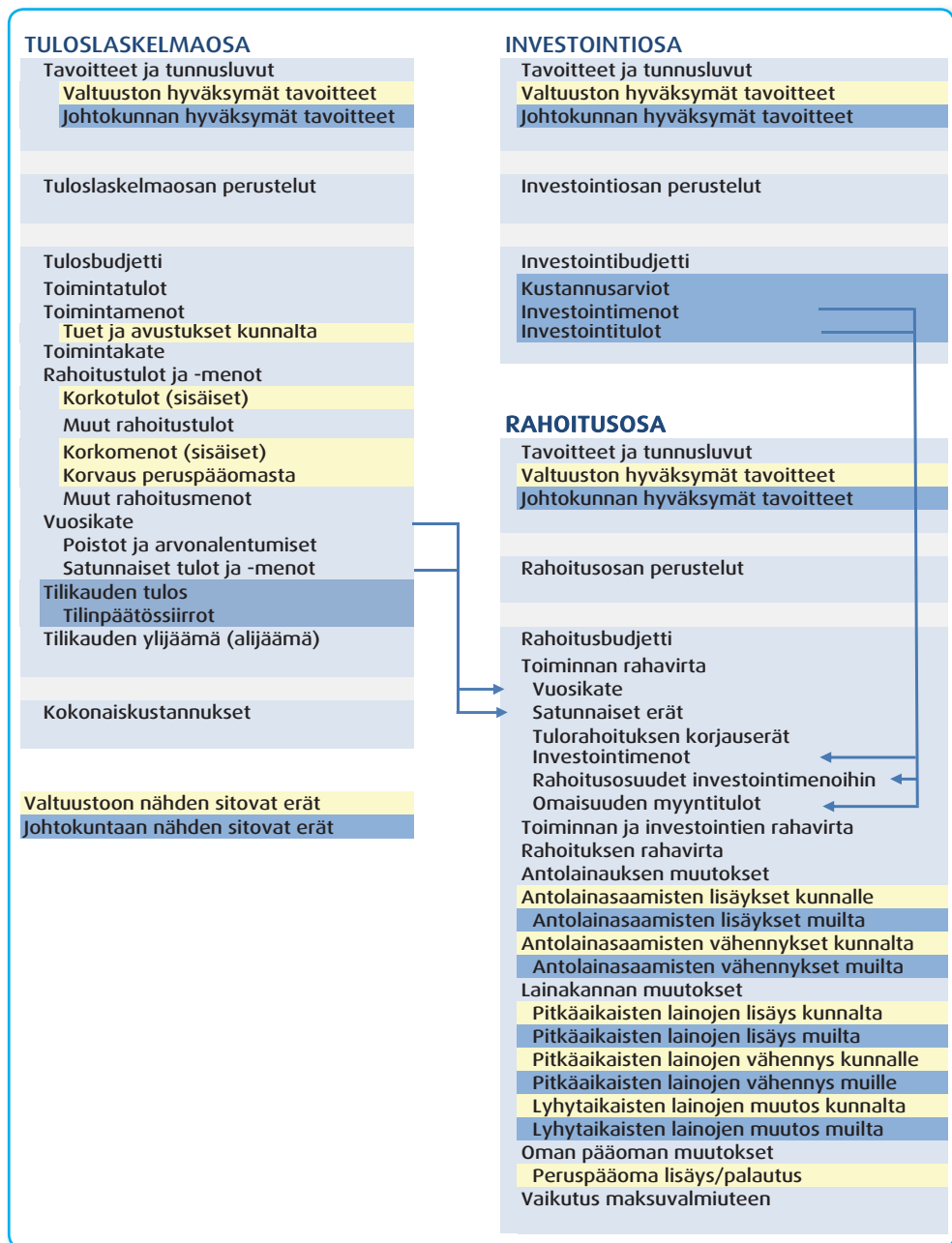


Kaavio 8. Liikelaitoksen talousarvion ja -suunnitelman valmistelu osana kunnan ja kuntayhtymän talousarvion ja -suunnitelman laadintaa

## 6.2 Liikelaitoksen talousarvion rakenne ja sen sitovat erät

Liikelaitoksen talousarviossa on tuloslaskelma-, investointi- ja rahoitusosa. Niissä esitetään liikelaitokselle asetettavat tavoitteet ja niiden toteutumista mittaavat tunnusluvut, talousarvioperustelut ja budjettilaskelmat.

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



Kaavio 9. Liikelaitoksen talousarvion rakenne ja sitovat erät

### 6.2.1 Liikelaitoksen sitovat tavoitteet

Sekä valtuusto että johtokunta asettavat liikelaitokselle sitovia tavoitteita. Valtuuston toimivallasta liikelaitoksen tavoitteiden asettamisessa säädetään kuntalain 13.2 §:ssä ja johtokunnan toimivallasta tavoitteiden asettamisessa kuntalain 87c.3 §:ssä.

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

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

Edellä luvussa 3.3.3.4. esitetystä taulukossa 3 on kuvattu kohderahoitteen tehtävän erityyppisiä tavoitteita, niiden toteutumista mittaavia tunnuslukuja ja päätöksentekotasoa sekä sitä, missä asiakirjassa tavoite hyväksytään. Taulukon 3 tyyppistä tavoiteasettelua suositetaan sovellettavan myös kunnan liikelaitoksessa.

## 6.2.2 Perustelutekstit

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

## 6.2.3 Menojen ja tulojen sitovuus liikelaitoksen talousarviossa

Liikelaitoksen tulos-, investointi- ja rahoitusbudjeteissa menojen ja tulojen sitovuus määrätään sekä valtuuston että johtokunnan suhteen.

### 6.2.3.1 Tulosbudjetin sitovat erät

Valtuustoon nähden sitovia erä liikelaitoksen tulosbudjetissa ovat kuntalain 87e.3 §:n mukaisesti kunnan ja liikelaitoksen väliset pääomarahoituksen korvaukset. Näitä korvauksia ovat korkotulot ja -menot sisäisestä anto- ja ottolainauksesta sekä korvaukset kunnan liikelaitokseen sijoittamasta peruspääomasta. Mainitut rahoituserät voidaan asettaa sitovina joko brutto- tai nettomääräisinä.

Valtuustoon nähden sitovana eränä budjetoidaan kunnan talousarviossa ja liikelaitoksen tulosbudjetissa kunnan tuki ja toiminta-avustus liikelaitokselle määrätyn tehtävän hoitamiseksi.

Johtokuntaan nähden tulosbudjetissa sitovaksi eräksi voidaan asettaa tilikauden tulos. Jos tulosbudjetissa esitetään tilikauden tuloksesta tehtäviä tilinpäätössiirtoerä, ne ovat johtokuntaan nähden sitovia.

Jos liikelaitoksella on eri tehtäviä, asetetaan niiden tulosbudjeteissa vastaavat erät sitoviksi kuin koko liikelaitoksen tulosbudjetissa.

### 6.2.3.2 Investointibudjetin sitovat erät

Liikelaitoksen investointibudjetissa ei pääsääntöisesti ole valtuustoon nähden sitovia meno- tai tuloerä. Valtuusto tai yhtymäkokous voi johtosäännöllä kuitenkin pitää päätösvallan investoinneissa ja muissa pitkävaikutteisissa menoissa itsellään (Kuntal 87 c 4k). Tällöinkään valtuusto ei osoita kunnan talousarviossa liikelaitokselle määrärahaa tai tuloarvioita, vaan päättää johtokunnan sijasta liikelaitoksen erillisen investointibudjetin sisällöstä.

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

### 6.2.3.3 Rahoitusbudjetin sitovat erät

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

Johtokuntaan nähden sitovia eriä ovat ulkoisen anto- ja ottolainauksen erät, jotka voidaan erikseen asettaa sitovaksi netto- tai bruttomääräisinä.

### 6.2.3.4 Liikelaitoksen tulojen ja menojen budjetointi lajeittain

Liikelaitoksen tulosbudjetissa sovelletaan luvussa 3.3.3.6 annettuja ohjeita toimintatulojen ja -menojen, rahoitustulojen ja -menojen, satunnaisten erien sekä tilinpäätössiirtojen budjetoinnista.

Investointimenojen budjetoinnissa sovelletaan luvun 3.5.2 ohjeita. Investointitulojen budjetoinnissa sovelletaan luvun 3.5.3 ohjeita.

Toiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirran sekä *Vaikutus maksuvalmiuteen*-erän budjetoinnissa sovelletaan luvun 3.6.1 ohjeita.

## 6.2.5 Liikelaitoksen talousarvion muuttaminen

Liikelaitoksen talousarvioon tehtävistä muutoksista päättää johtokunta (KuntaL 87 e. 5 §). Johtokunnan on talousarviomuutosta hyväksyessään otettava huomioon valtuuston liikelaitokselle asettamat tavoitteet ja liikelaitosta sitovat erät kunnan talousarviossa.

Kunnan talousarviossa liikelaitoksen sitoviin eriin tehtävistä muutoksista päättää valtuusto.

## 6.2.6 Liikelaitoksen talouden tasapainottamisvaatimus

Johtokunta vastaa liikelaitoksen toiminnan ja talouden tasapainosta. Tavoitteiden on oltava oikeassa suhteessa käytössä oleviin voimavaroihin. Talousarvio ja -suunnitelma on laadittava siten, että edellytykset liikelaitoksen tehtävien hoitamiseen turvataan (KuntaL 65.2 §).

Liikelaitoksen tulojen tulee suunnittelukaudella kattaa toiminnan kustannukset. Pitkällä aikavälillä tulorahoituksella tulee kattaa myös investoinnit siltä osin kuin niitä ei rahoiteta omanpääomanehtoisella rahoituksella. Edellä mainitut rahoitusperiaatteet merkitsevät, ettei toimintaa voi suunnitella siten, että talous muodostuu pitkällä aikavälillä tai pysyvästi alijäämäiseksi.

Kunnan liikelaitoksen talouden tasapainottamisessa ja kertyneen alijäämän kattamisessa noudatetaan soveltuvin osin kuntalain kuntaa koskevia säännöksiä. Vaikka tasapainosäännös viime kädessä sitoo vain kuntaa kokonaisuutena, on perusteltua, että myös liikelaitoksen taloussuunnitelmassa noudatetaan kuntalain 65 §:n mukaista menettelyä. Tämän mukaisesti liikelaitoksen, jonka talousarvion laatimisvuoden taseeseen ei arvioida kertyvän ylijäämää, on laadittava tasapainossa oleva tai ylijäämäinen taloussuunnitelma enintään neljän vuoden pituisena suunnittelukautena.

Jos taseen alijäämää ei saada katetuksi suunnittelukautena, taloussuunnitelman yhteydessä on päätettävä yksilöidyistä toimenpiteistä (toimenpideohjelma), joilla kattamaton alijäämä katetaan. Liikelaitoksen toimenpideohjelma liitetään osaksi kunnan

toimenpideohjelmaa, jos sellainen koko kunnan osalta laaditaan. Toimenpideohjelman laatimisessa sovelletaan luvun 3.7 ohjeita.

## 6.3 Liikelaitoksen vaikutus kunnan talouteen

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

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

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

### 6.3.1 Liikelaitosten vaikutus kunnan tuloksen muodostumiseen

Liikelaitoksen vaikutus kunnan tuloksen muodostumiseen esitetään vertailulaskelmasa, joka sisältää kunnan talousarvion tuloslaskelmaosan, liikelaitosten tulosbudjetit yhteensä sekä kunnan tuloslaskelmaosan, joka on tietosisällöltään vertailukelpoinen kunnan tilinpäätöksen tuloslaskelman kanssa. Tämä tarkoittaa, että viime mainittuun laskelmaan liikelaitokset yhdistellään vastaavalla tavalla kuin tilinpäätöksessä. Lisäksi vertailulaskelmassa voidaan esittää kuntaa ja liikelaitoksia koskevat eliminointisarakeet ja niihin liittyvät eliminointiselitteet taulukon 6 esimerkin mukaisesti.

LIIKELAITOSTEN VAIKUTUS KUNNAN TILIKAUDEN TULOKSEN MUODOSTUMISEEN					
	Talousarvio 201X		Eliminoinnit		Kunnan tuloslaskelmaosa ml. liikelaitokset
	Kunnan tuloslaskelmaosa pl. liikelaitokset	Liikelaitokset yhteensä	Kunta	Liikelaitokset	
Toimintatulot					
Myyntitulot, ulkoiset	30 000 1a)	16 000 1a)			46 000
Myyntitulot, sisäiset	5 000 2)	2 500 3)	-5 000 8)	-2500 8)	0
Tuet ja avustukset, kunnalta		2 000 4)		-2 000 9)	0
Toimintamenot					
Henkilöstömenot	-25 000 1b)	-10 500 1b)			-35 500
Palvelujen ostot, sisäiset	-2 500 3)	-5 000 2)	2 500 8)	5 000 8)	0
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	-3 000 1c)	-1 300 1c)			-4 300
Avustukset liikelaitokselle	-2 000 4)		2 000 9)		0
<b>Toimintakate</b>	<b>2 500</b>	<b>3 700</b>			<b>6 200</b>
Verotulot					
Valtionosuudet					
Rahoitustulot ja -menot					
Korkotulot, sisäiset	1 007 5)		-1 007 10)		
Muut rahoitustulot, sisäiset	960 6)		-960 11)		
Korkomenot, ulkoiset		-1 080 7)			-1 080
Korkomenot, sisäiset		-1 007 5)		1 007 10)	
Korvaus peruspääomasta		-960 6)		960 11)	
Muut rahoitusmenot					
<b>Vuosikate</b>	<b>4 467</b>	<b>653</b>	<b>-2 467</b>	<b>2 467</b>	<b>5 120</b>
Poistot ja arvonalentumiset					
Suunnitelman mukaiset poistot	-4 500	-450			-4 950
Satunnaiset erät					
<b>Tilikauden tulos</b>	<b>-33</b>	<b>203</b>	<b>-2 467</b>	<b>2 467</b>	<b>170</b>

**Vientiselitteet:**

- 1a) Kunnan ulkoiset myyntitulot  
 – Liikelaitosten ulkoinen myynti 16 000  
 – Kunnan muiden tehtävien ulkoinen myynti 30 000
- 1b) Henkilöstömenot  
 – Liikelaitokset 10 500  
 – Kunnan muut tehtävät 25 000
- 1c) Aineet, tarvikkeet ja tavarat  
 – Liikelaitokset 1 300  
 – Kunnan muut tehtävät 3 000
- 2) Kunnan muiden tehtävien sisäinen myynti liikelaitoksille 5 000  
 3) Liikelaitosten sisäinen myynti kunnan muille tehtäville 2 500  
 4) Kunnan avustus liikelaitoksille 2 000  
 5) Sisäinen korko kunnan lainasta liikelaitoksille 1 007  
 6) Korvaukset peruspääomasta 960  
 7) Korot liikelaitoksen ulkoisista lainoista 1 080
- Eliminoidaan:**  
 8) Sisäiset myynnit ja ostot 5000 + 2 500  
 9) Kunnan avustukset liikelaitoksille 2000  
 10) Sisäiset korot 1 007  
 11) Korvaus peruspääomasta 960

Taulukko 6. Liikelaitosten vaikutus kunnan tuloksen muodostumiseen talousarviossa

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

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

Liikelaitosten vaikutus kunnan tuloksen muodostumiseen voidaan selvittää vertailutaulukon 6 ulkoisten erien avulla seuraavalla tavalla:

### Liikelaitosten vaikutus kunnan toimintakatteeseen:

	Liikelaitokset	Kunnan muut tehtävät	Yhteensä
Ulkoinen myynti	16 000	30 000	46 000
Henkilöstömenot	-10 500	-25 000	-35 500
Ulkoiset materiaaliostot	-1 300	-3 000	-4 300
<b>Vaikutus kunnan toimintakatteeseen</b>	<b>4 200</b>	<b>2 000</b>	<b>6 200</b>

### Liikelaitosten vaikutus kunnan vuosikatteen:

	Liikelaitokset	Kunnan muut tehtävät	Yhteensä
<b>Vaikutus kunnan toimintakatteeseen</b>	<b>4 200</b>	<b>2 000</b>	<b>6 200</b>
Ulkoiset rahoituserät	-1 080		
<b>Vaikutus kunnan vuosikatteen:</b>	<b>3 120</b>	<b>2 000</b>	<b>5 120</b>

### Liikelaitosten vaikutus kunnan poistojen määrään ja tilikauden tulokseen:

	Liikelaitokset	Kunnan muut tehtävät	Yhteensä
<b>Vaikutus kunnan vuosikatteen:</b>	<b>3 120</b>	<b>2 000</b>	<b>5 120</b>
Vaikutus kunnan poistoihin	-450	-4 500	-4 950
<b>Vaikutus kunnan tilikauden tulokseen</b>	<b>2 670</b>	<b>-2 500</b>	<b>170</b>

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

## 6.3.2 Liikelaitoksen vaikutus toiminnan rahoitukseen

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

LIIKELAITOSTEN VAIKUTUS KUNNAN TOIMINNAN RAHOITUKSEEN					
	Talousarvio 201X		Eliminoinnit		Kunnan rahoitusosa ml. liikelaitokset
	Kunnan rahoitusosa pl. liikelaitokset	Liikelaitosten rahoitusbudjetti yhteensä	Kunta	Liikelaitokset yhteensä	
Tulorahoitus					
Vuosikate	4 467	653	-2 467 7)	2 467 7)	5 120
Satunnaiset erät					
Tulorahoituksen korjaukset					
Investointien rahavirta					
Investointimenot					
Ulkoiset investointimenot	-6 000	-3 000 2)			-9 000
Peruspääoman lisäys	-1 000 1)		1 000 8)		0
Omaisuuksien ulkoiset luovutustulot		850 3)			850
Toiminnan ja investointien rahavirta	-2 533	-1 497	-1 467	2 467	-3 030
Rahoituksen rahavirta					
Antolainauksen muutokset					
Antolainasaamisten lisäys (sisäiset)	-900 4) 6)		900 9) 10)		0
Antolainasaamisten vähennys (sisäiset)	1 678 5)		-1 678 11)		0
Lainakannan muutokset					
Pitkäaikaisten lainojen lisäys (sisäiset)		600 4)		-600 9)	0
Pitkäaikaisten lainojen vähennys (sisäiset)		-1 678 5)		1 678 11)	0
Oman pääoman muutokset		1 000 1)		-1 000 8)	0
Saamisten muutos					
Korottomien velkojen muutos		1 600 6)		-300 10)	1 300
Rahoituksen rahavirta	778	1 522	-778	-222	1 300
Vaikutus maksuvalmiuteen	-1 755	25	-2 245	2 245	-1 730

**Vientiselitteet:**

- 1) Peruspääoman lisäys 1000
  - 2) Ulkoiset investointimenot  
Liikelaitokset 3 000  
Kunnan muut tehtävät 10 000
  - 3) Liikelaitosten pysyvien vastaavien hyödykkeiden ulkoiset luovutustulot 850
  - 4) Kunnan antolainat liikelaitoksille 600
  - 5) Antolainojen lyhennykset liikelaitoksilta 1 678
  - 6) Palautuskelpoiset liittymismaksut liikelaitokselle , joista ulkoisia 1 300 ja sisäisiä 300
- Eliminoidaan:**
- 7) Sisäiset myynnit, ostot sekä rahoitustuotot ja -kulut 2 467  
(ks. Vaikutus tuloksen muodostumiseen laskelmasta)
  - 8) Peruspääoman lisäys liikelaitokseen 1 000
  - 9) Sisäisten lainojen lisäys liikelaitoksille 600
  - 10) Sisäiset palautuskelpoiset liittymismaksut 300
  - 11) Sisäisten lainojen palautus liikelaitoksilta 1 678

Taulukko 7. Liikelaitosten vaikutus kunnan toiminnan rahoitukseen

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

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

Liikelaitosten vaikutus kunnan toiminnan rahoitukseen voidaan selvittää vertailutaulukon 7 ulkoisten erien avulla seuraavasti:



**Liikelaitosten vaikutus kunnan toiminnan ja investointien rahavirtaan** saadaan seuraavista tuloslaskelmaosan ja rahoitusosan ulkoisista eristä:

	Liikelaitokset	Kunnan muut tehtävät	Yhteensä
Vaikutus kunnan vuosikatteeseen	3 120	2 000	5 120
Ulkoiset satunnaiset erät			
Ulkoiset tulorahoituksen korjauserät			
Ulkoiset investointimenot	-3 000	-6 000	-9 000
Ulkoiset investointitulot	850		
Vaikutus toiminnan ja investointien rahavirtaan	970	-4 000	-3 030

**Liikelaitosten vaikutus kunnan rahoituksen rahavirtaan:**

	Liikelaitokset	Kunnan muut tehtävät	Yhteensä
Ulkoiset antolainasaamisten muutokset			
Ulkoiset lainasaamisten muutokset			
Ulkoiset saamisten muutokset			
Ulkoiset korottomien velkojen muutokset	1 300		1 300
Vaikutus rahoituksen rahavirtaan	1 300		1 300

**Liikelaitosten vaikutus kunnan maksuvalmiuteen:**

	Liikelaitokset	Kunnan muut tehtävät	Yhteensä
Vaikutus toiminnan ja investointien rahavirtaan	970	-4 000	-3 030
Vaikutus rahoituksen rahavirtaan	1 300		1 300
Vaikutus kunnan maksuvalmiuteen	2 270	-4 000	-1 730

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

# 7 Muun taseyksikön budjetointi ja käsittely kunnan talousarviossa

Muun taseyksikön budjetoinnissa ja talousarviokäsittelyssä noudatetaan talousarvion ja -suunnitelman laadintaa koskevia kuntalain 65 §:n säännöksiä. Muun taseyksikön talousarviosta ja -suunnitelmasta kuntalaissa ei ole vastaavia erityissäännöksiä kuin kunnan liikelaitoksesta.

Tämä suositus korvaa kirjanpidollisen ja laskennallisen taseyksikön talousarvion käsittelystä annetun ohjeistuksen Kuntaliiton suosituksessa *Kunnallisen liiketoiminnan eriyttäminen* (2002).

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

## 7.1 Muun taseyksikön talousarvion ja -suunnitelman valmistelu ja hyväksyminen

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

Muun taseyksikön toiminnasta vastaavan toimielimen on valmisteltava taseyksikön talousarvio ja -suunnitelma ja esitettävä se kunnanhallitukselle sen päättämässä aika-  
taulussa.

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

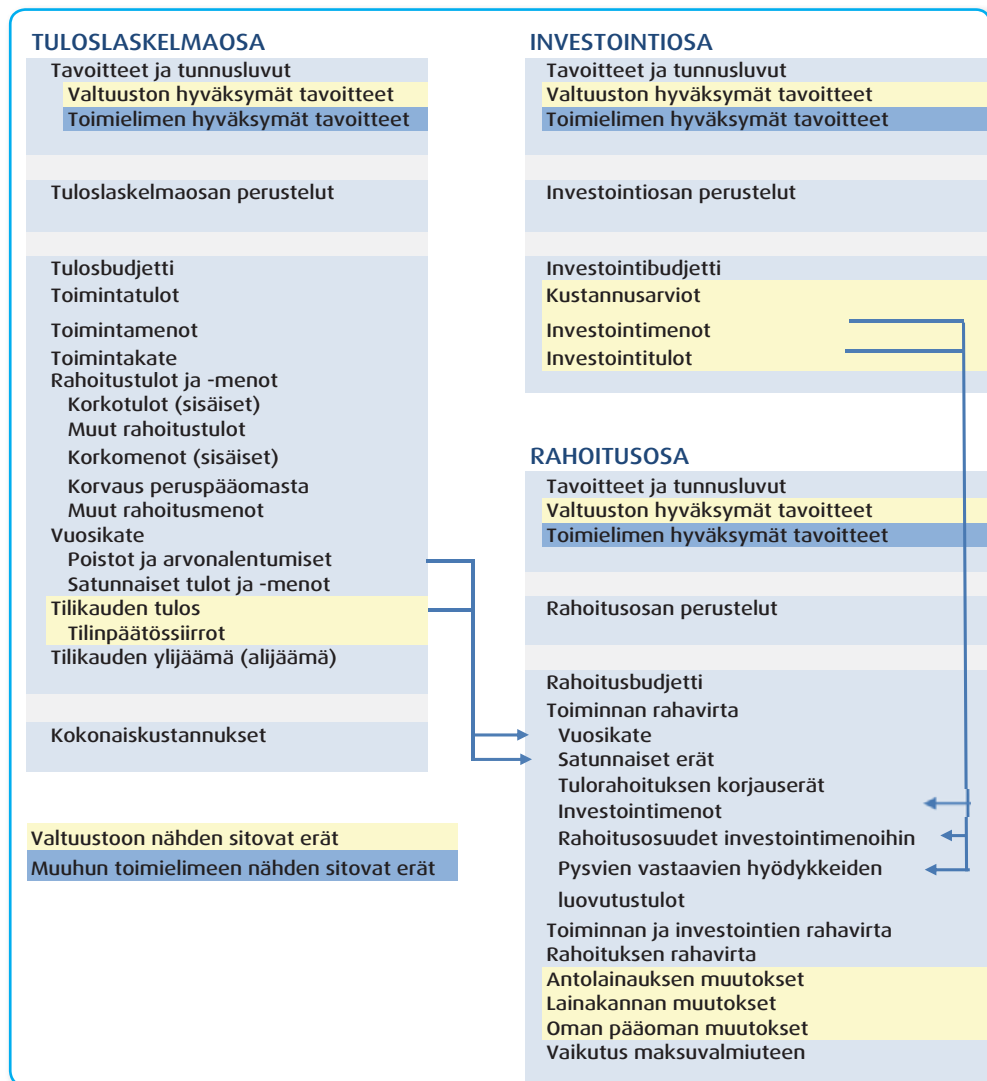
Valtuusto voi hyväksyessään kunnan talousarvion ja -suunnitelman tehdä muutoksia taseyksikköä koskeviin tavoitteisiin sekä määrärahoihin ja tuloarvioihin.

Muun taseyksikön toiminnasta vastaava toimielin voi lopullisesti hyväksyä taseyksikön tuloslaskelma-, investointi- ja rahoitusosat vasta sen jälkeen, kun valtuusto on hyväksynyt kunnan talousarvion ja -suunnitelman.

## 7.2 Muun taseyksikön talousarvion rakenne

Muun taseyksikön talousarviossa on tuloslaskelma-, investointi- ja rahoitusosat. Jokaisessa osassa esitetään taseyksikölle asetettavat tavoitteet, perustelut ja budjettilaskelma.

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



Kaavio 10. Muun taseyksikön talousarvion rakenne ja sitovat erät

### 7.3 Muun taseyksikön sitovat tavoitteet

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

Muulle taseyksikölle asettavat tavoitteet ovat ensisijaisesti tuottantotavoitteita. Vaikutavuutta koskevia tavoitteita on kuitenkin perusteltua asettaa taseyksikölle silloin, kun se vastaa kokonaan tai pääosin ao. palvelujen tuottamisesta kunnan alueella. Tällainen palvelutehtävä on muun muassa alueellinen monopoli kuten kunnan vesihuoltolaitos, jolloin vaikuttavuustavoitteena voisi esimerkiksi olla vesihuoltoliittymien määrätty kattavuus kunnan alueella olevista talouksista.

Luvussa 3.3.3.4 esitetyssä taulukossa 3 on esitetty kohderahoitteisen tehtävän erityyppisiä tavoitteita, niiden saavuttamista kuvaavia tunnuslukuja sekä päätöksentekotasoa ja sitä, missä asiakirjassa tavoite hyväksytään. Taulukossa 3 esitettyä tavoiteasettelua suositetaan sovellettavan myös muussa taseyksikössä.

### 7.4 Muun taseyksikön talousarvioperustelut

Perusteluissa selvitetään tarkemmin taseyksikön tuottamien palvelujen kysyntään, tuottantotavoitteisiin ja niiden saavuttamiseen liittyviä haasteita ja epävarmuustekijöitä. Perusteluissa tehdään lisäksi selkoa toiminnan painopisteistä ja kehittämistarpeista sekä

arvioidaan voimavarojen riittävyttä muun muassa henkilöresurssien, toimitilojen ja muiden tuotantotekijöiden osalta sekä toiminnan kannattavuuden ja pääomarahoi-  
tuksen osalta.

## 7.5 Menojen ja tulojen sitovuus muun taseyksikön talousarviossa

Muun taseyksikön tulos-, investointi- ja rahoitusbudjeteissa meno- ja tulotalouden sitovuus määritetään sekä valtuuston että toimielimen suhteen. Muun taseyksikön tulos-, investointi- ja rahoitusbudjetit ovat osa kunnan talousarviota ja -suunnitelmaa.

### 7.5.1 Tulosbudjetin sitovat erät

Valtuustoon nähden sitova erä on tilikauden tulos. Jos taseyksikkö budjetoit tilinpäätös-siirtoeriä, ne ovat myös valtuustoon nähden sitovia.

Toimielimeen nähden sitoviksi eriksi voidaan asettaa tilikauden tuloksen lisäksi muita-  
kin tulosbudjetin eriä. Jos taseyksiköllä on eri tehtäviä, asetetaan niiden tulosbudjeteis-  
sa vastaavat nimikkeet sitoviksi kuin koko taseyksikön tulosbudjetissa.

### 7.5.2 Investointibudjetin sitovat erät

Muun taseyksikön investointibudjetissa valtuustoon nähden sitovia eriä ovat investoin-  
timenot ja -tulot. Valtuusto voi osoittaa investointiin määrärahan myös hanke- tai han-  
keryhmäkohtaisesti.

Määräraha varataan taseyksikön investointiin vastaavalla tavalla kuin muussakin kun-  
nan budjettisidonnaisessa tehtävässä. Taseyksikön investointisuunnitelmassa esitetään  
hanke- tai hankeryhmäkohtaisesti hankkeen kustannusarvio ja sen jaksottaminen ta-  
lousarviovuodelle ja muille suunnitteluvuosille. Jos kyse on jo käynnistyneestä inves-  
tointihankkeesta, esitetään myös toteutunut hankintameno edellisvuosilta ja arvio ku-  
luvan vuoden hankintamenosta.

Kahdelle tai useammalle vuodelle jaksottuvassa hankkeessa valtuusto hyväksyy hankin-  
tamenon kustannusarvion. Perusteluissa voidaan erikseen todeta mahdollisuus tarkistaa  
jaksotusta uudelleenbudjetoinnilla talousarviomuutoksin tai vastaisissa taloussuunni-  
telmissa.

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

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

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

Pysyvien vastaavien hyödykkeiden myynti budjetoidaan investointiosaan koko arvioi-  
dun myyntihinnan määrästä. Arvioitu myyntivoitto merkitään taseyksikön tulosbud-  
jettiin tuloarviona muihin tuloihin tai satunnaisiin tuloihin. Sekä tulos- että investoin-  
tibudjettiin tulona budjetoitu myyntivoitto oikaistaan rahoitusbudjetin tulo-rahoituk-

sen oikaisuerissä. Jos myyntivoitto tai -tappio käsitellään poistojen oikaisuna, ei oikaisua kunnan rahoitusosassa tehdä.

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

### 7.5.3 Rahoitusbudjetin sitovat erät

Kirjanpidollisesti ja laskennallisesti eriytetyt taseyksiköt poikkeavat toisistaan rahoitusbudjetin sisällön ja sitovuuden osalta.

#### 7.5.3.1 Rahoitusbudjetti kirjanpidollisessa taseyksikössä

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

Toimielimeen nähden sitoviksi voidaan asettaa mainittujen pääomarahoituserien aluerät.

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

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

#### 7.5.3.2 Rahoitusbudjetti laskennallisessa taseyksikössä

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

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

Laskennallisen taseyksikön vaikutus kunnan maksuvalmiuteen voidaan kyllä laskea rahoitusbudjetin perusteella vähentämällä siitä sisäiset erät, mukaan lukien myös tulo-

rahoituksen sisäiset erät. Tällaista laskelmaa tulee käsitellä kuitenkin perustelutietona eikä taseyksikön rahoitusbudjettina.

## 7.6 Muun taseyksikön tulojen ja menojen budjetointi lajeittain

Muun taseyksikön tulosbudjetissa sovelletaan luvussa 3.3.3.6 annettuja ohjeita toimitatulojen ja -menojen, rahoitustulojen ja -menojen, satunnaisten erien sekä tilinpäätössiirtojen budjetoinnista.

Investointimenojen budjetoinnissa sovelletaan luvun 3.5.2 ohjeita. Investointitulojen budjetoinnissa sovelletaan luvun 3.5.3 ohjeita.

Toiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirran sekä *Vaikutus maksuvalmiuteen*-erän budjetoinnissa sovelletaan luvun 3.6.1 ohjeita.

## 7.7 Muun taseyksikön talousarvion muuttaminen

Muun taseyksikön talousarvioon tehtävistä muutoksista päättää valtuusto niiden erien osalta, jotka talousarviossa on asetettu sitoviksi valtuustoon nähden. Muilta osin muun taseyksikön talousarvion tuloslaskelma-, investointi- ja rahoitusosien muuttamisesta päättää taseyksikön toiminnasta vastaava toimielin.

## 7.8 Muun taseyksikön talouden tasapainottamisvaatimus

Muun taseyksikön toiminnasta vastaava toimielin vastaa taseyksikön toiminnan ja talouden tasapainosta. Tavoitteiden on oltava oikeassa suhteessa käytössä oleviin voimavaroihin. Talousarvio ja -suunnitelma on laadittava siten, että edellytykset taseyksikön tehtävien hoitamiseen turvataan (KuntaL 65.2 §).

Taseyksikön tulojen tulee suunnittelukaudella kattaa toiminnan kustannukset. Pitkällä aikavälillä tulorahoituksella tulee kattaa myös investoinnit siltä osin, kuin niitä ei rahoiteta omanpääomanehtoisella rahoituksella. Edellä mainitut rahoitusperiaatteet merkitsevät, ettei taseyksikön toimintaa voi suunnitella siten, että talous muodostuu pitkällä aikavälillä tai pysyvästi alijäämäiseksi.

Taseyksikön talouden tasapainottamisessa ja kertyneen alijäämän kattamisessa noudatetaan soveltuvin osin kuntalain kuntaa koskevia säännöksiä. Vaikka tasapainosäännös viime kädessä sitoo vain kuntaa kokonaisuutena, on perusteltua, että myös taseyksikön taloussuunnitelmassa noudatetaan kuntalain 65 §:n mukaista menettelyä. Tämän mukaisesti taseyksikön, jonka talousarvion laatimisvuoden taseeseen ei arvioida kertyvän ylijäämää, on laadittava tasapainossa oleva tai ylijäämäinen taloussuunnitelma enintään neljän vuoden pituisena suunnittelukautena.

Jos taseen alijäämää ei saada katetuksi suunnittelukautena, taloussuunnitelman yhteydessä on päätettävä yksilöidyistä toimenpiteistä (toimenpideohjelma), joilla kattamaton alijäämä katetaan. Taseyksikön toimenpideohjelma liitetään osaksi kunnan toimenpideohjelmaa, jos sellainen koko kunnan osalta laaditaan. Toimenpideohjelman laatimisessa sovelletaan luvun 3.7. ohjeita.

Kuntayhtymää ja sen muuta taseyksikköä alijäämän kattamista koskevat kuntalain 65.3 §:n säännökset eivät koske. Kuntayhtymän taseyksikön talousarvio ja -suunnitelma on kuitenkin laadittava kuntalain 65.2 §:n tarkoittamalla tavalla siten, että edellytykset kuntayhtymän tehtävien hoitamiseen turvataan. Käytännössä tämä tarkoittaa vastaavaa talouden tasapainovaatimuksen noudattamista kuin kunnan muussa taseyksikössä.

# 8 Taloussuunnittelu kuntien välisessä yhteistoiminnassa

## 8.1 Yhteistoiminnan järjestämisvaihtoehdot

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

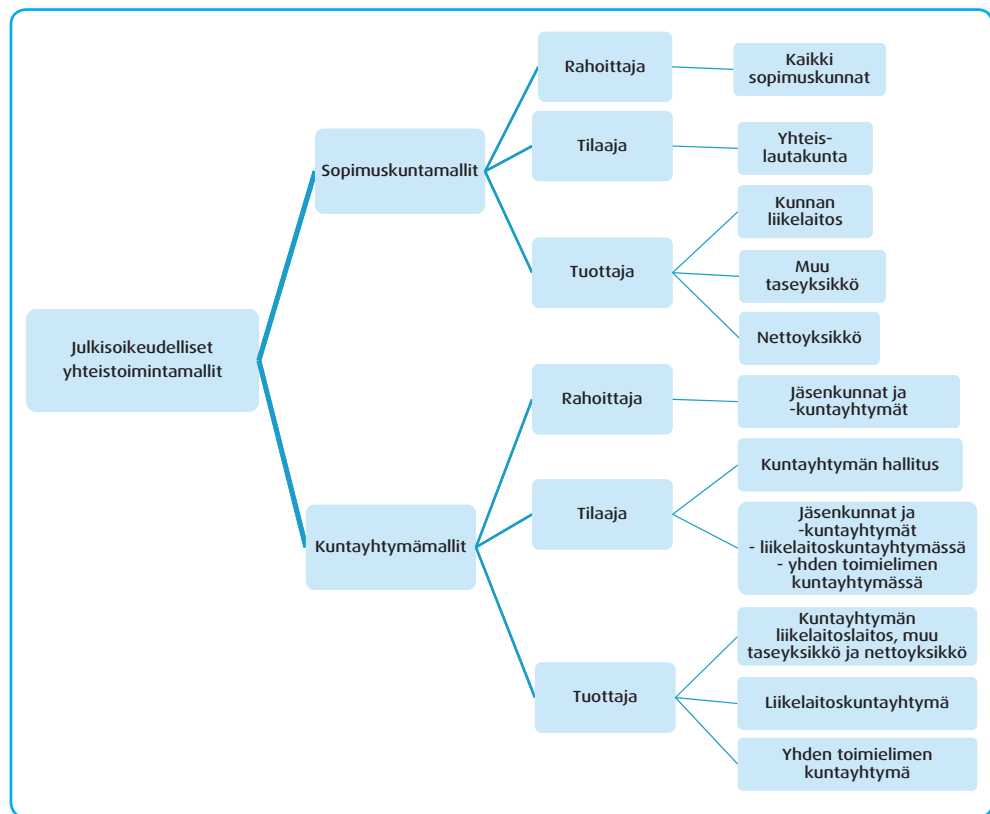
Sopimuskuntamallissa palvelutehtävä annetaan yhden kunnan hoidettavaksi muiden puolesta. Kuntayhtymämallissa kunnat perustavat kuntalain mukaisen juridisen oikeushenkilön, kuntayhtymän, jonka tehtäväksi annetaan palvelutehtävän hoitaminen jäsenkuntien puolesta.

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

Luvussa 8 käsitellään julkisoikeudellisen yhteistoiminnan budjetointia ja muuta taloussuunnittelua. Kunnan osuutta sen tytär- ja osakkuusyhteisön taloussuunnittelussa käsitellään luvussa 9.

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

Kaaviosta 11 käy ilmi mahdolliset rahoittajat, tilaajat ja tuottajat sopimuskuntamallissa ja kuntayhtymämallissa.



Kaavio 11. Rahoittajat, tilaajat ja tuottajat sopimuskunta- ja kuntayhtymämalleissa

## 8.2 Budjetointi- ja taloussuunnittelu sopimuskuntamallissa

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

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

Kaaviossa 12 on esitetty yhteistoiminnan vaikutus vastuukunnan ja muun sopimuskunnan talousarviossa.

Vastuukunnan talousarviossa budjetoidaan yhteislautakunnan alaisen tilaajatehtävän käyttötalouden toimintatulot ja -menot.

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

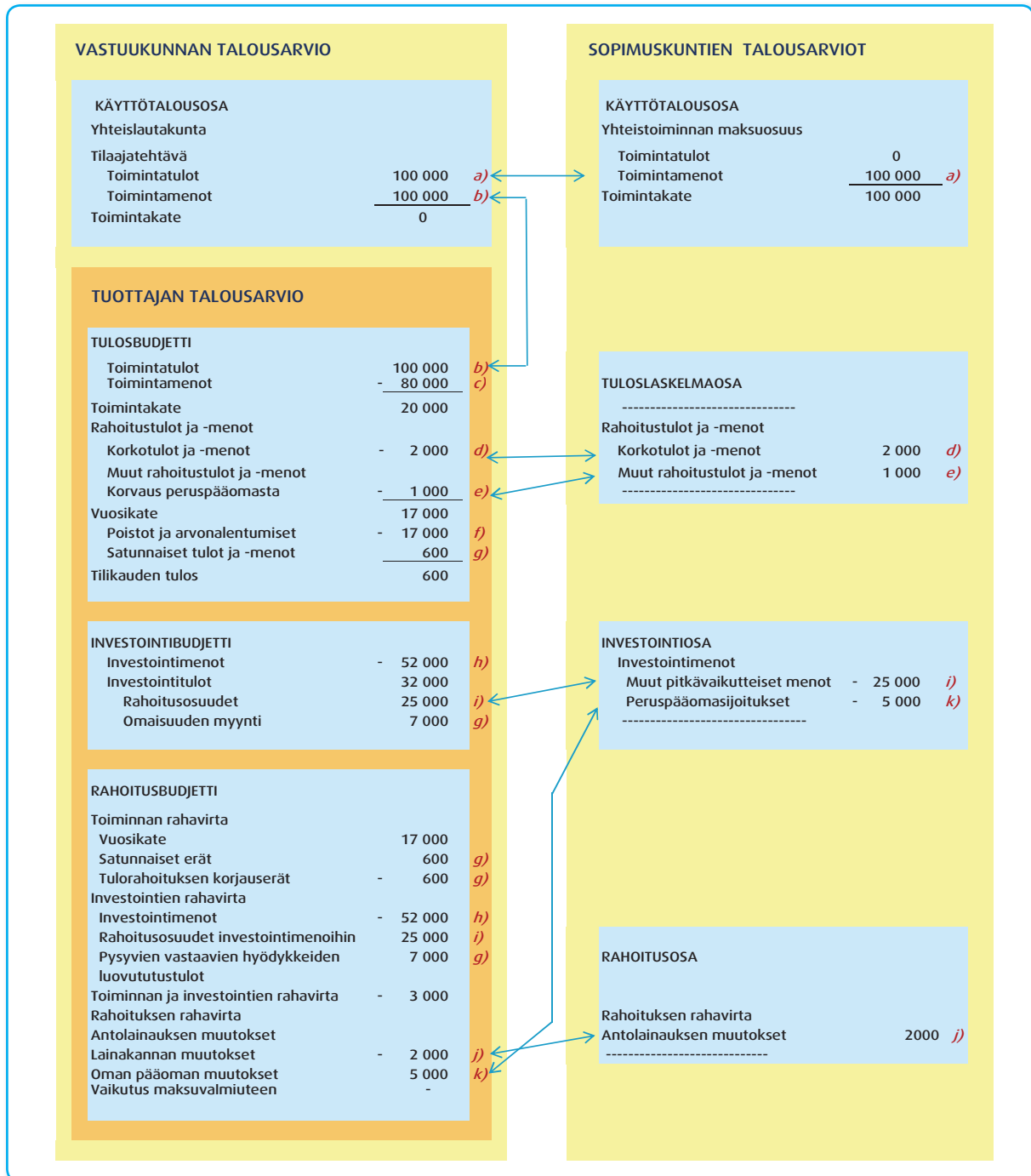
Kaikkien sopimuskuntien, vastuukunta mukaan lukien, talousarvion käyttötalousosaan perustetaan budjettirahoitteinen tehtävä, jolle sopimuskunnan valtuusto osoittaa määrärahan kunnan maksuosuuteen yhteistoiminnan kustannuksista.



Kunnan investointiosassa muu sopimuskunta kuin vastuukunta budjetoit kunnan rahoitusosuuden yhteistoimintainvestointiin. Vastuukunta ei voi osoittaa rahoitusosuutta kunnan liikelaitokselle tai muulle taseyksikölle, vaan sen omanpääomanehtoinen pääomarahoitus budjetoidaan investointiosassa peruspääomasijoituksena.

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

Budjetoitavien erien sisältöä ja perusteita selvitetään tapahtumaselittein jäljempänä luvuissa 8.2.1–8.2.3.



Kaavio 12. Yhteistoiminnan budjetointi sopimuskuntien talousarvioissa

## 8.2.1 Tilaajan budjetointi

Yhteistoiminnassa palvelujen järjestämisestä ja tilaamisesta vastaa yhteistoimintaelin, jota jäljempänä nimitetään yhteislautakunnaksi. Yhteislautakunta toimii osana yhden sopimuskunnan organisaatiota. Yleensä kaikki sopimuskunnat nimeävät edustajansa yhteislautakunnan jäseneksi.

Suosittelavaa on, että kunta, jonka organisaatioon yhteislautakunta sijoitetaan, perustaa yhteislautakunnan alaisuuteen kohderahoitteisen tilaajatehtävän kunnan talousarvion käyttötalousosaan. Tilaaja- ja tuottajatehtävien eriyttäminen vastuukunnan organisaatiossa omiksi tehtävikseen on perusteltavissa useasta syystä.

Tilaaja- ja tuottajatehtävien eriyttäminen korostaa niiden erilaista tulosvastuuta: tilaajatehtävän vastuulla on huolehtia palvelutoiminnan vaikuttavuudesta ja varojen käytön taloudellisuudesta. Tuottajatehtävän vastuulla on huolehtia tuotantoprosessin tuottavuudesta ja tehokkuudesta. Tilaaja- ja tuottajatehtävien eriyttäminen parantaa myös vastuukunnan toiminnan läpinäkyvyyttä, mikä on tärkeää sopimuskuntien keskinäisen luottamuksen aikaansaamisessa ja säilyttämisessä. Tilaaja- ja tuottajatehtävien eriyttäminen poistaa myös palveluntuottajien kilpailuttamiseen liittyviä esteitä.

Tilaajatehtävä on kohderahoitteinen nettoyksikkö, jonka toimintatulot ja -menot ovat lähtökohtaisesti yhtä suuret sekä talousarviossa että tilinpäätöksessä. Tehtävän budjetoinnissa noudatetaan kohderahoitteisen tehtävän käyttötalousosan laatimisesta luvussa 3.3.3. annettuja ohjeita siinä laajuudessa kuin niitä sovelletaan nettoyksikössä.

Tilaajatehtävän käyttötalousosassa selvitetään palvelusuunnitelman keskeiset palvelutarvemuuttajat sekä palvelutasoa, palvelun vaikuttavuutta ja varojen käytön taloudellisuutta koskevat tavoitteet ja niiden mittarit.

Yhteistoimintasopimuksessa voidaan sopia, että vastuukunnan valtuusto hyväksyy tilaajatehtävän talousarvion ja -suunnitelman yhteislautakunnan esityksen mukaisena.

Yhteistoimintasopimuksessa voidaan sopia maksuosuuden määräytymisestä esimerkiksi seuraavasti:

*Maksuosuudet sopimuskunnilta budjetoidaan samansuuruiseksi kuin arvioidut palvelujen hankintamenot palveluntuottajilta. Yhteislautakunnan ja sopimuskuntien välisessä palvelusopimuksessa suoritehinnat sovitaan etukäteen määrätyn suuruisilla suoritemäärillä. Yhteislautakunta sitoutuu hankkimaan palvelut sopimuskunnalle palvelusopimuksessa sovituin yksikköhinnoin. Kustannusvastuu on yksikkökustannusten osalta tällöin tilaajalla, joka tuotantosopimuksin siirtää sen edelleen tuottajayksikölle.*

*Sopimuskunta sitoutuu budjetoimaan palvelusopimuksessa määrätyn suuruisen suoritemäärän sovituin yksikköhinnoin. Jos sopimuskunnalle toimitettu suoritemäärä poikkeaa budjetoidusta, sopimuskunta maksaa tai saa hyvityksen budjetoidun ja toteutuneen suoritemäärän erotukseen perustuen. Palvelusopimuksessa voidaan sopia, että suoritteiden yksikköhinta riippuu toimitetusta suoritemäärästä.*

*Sopimuskunnan maksuosuutta ei voida korottaa taannehtivasti sillä perusteella, että toteutuneet yksikkökustannukset ovat palvelusopimuksessa sovittuja kustannuksia suuremmat. Maksuosuuden korottaminen voidaan tehdä vain kunnalle luovutetun suoritemäärän muutoksen perusteella. Sopimushintojen muuttamisesta voidaan kuitenkin sopia jäljellä olevaksi sopimuskaudeksi.*

Jos sopimuskunnan maksuosuus määräytyy laskennallisen perusteen mukaan, ei sitova ennakkohinnoittelu ole käytännössä mahdollinen. Sopimuskunnat joutuvat suorittamaan toteutuneet kustannukset laskennallisen jakosuhteen mukaan riippumatta siitä,

johtuuko budjetoitujen ja toteutuneiden kustannusten poikkeama tuottajahintojen vai sopimuskunnille luovutettujen suoritämäärien muutoksista.

Kaavion 12 tapahtumaselitteet yhteislautakunnan tilaajatehtävän osalta ovat seuraavat:

- a) *Toimintatulona 100 000 budjetoidaan sopimuskuntien maksuosuudet yhteistoiminnan toimintamenoihin.*
- b) *Toimintamenona 100 000 budjetoidaan asiakaspalvelujen ostot tuottajayksiköltä.*

## 8.2.2 Tuottajan budjetointi

Palvelujen tuottamisesta sopimuskuntamallissa vastaa vastuukunnan tai muun sopimuskunnan organisaatioon perustettu tuottajatehtävä. Tuottajia voi myös olla eri sopimuskunnissa.

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

Kohderahoitteisia tehtävämalleja, joissa mainitut tulosvastuuvaatimukset täyttyvät, ovat kunnan liikelaitos ja muu taseyksikkö. Nettoyksikössä varojen ja velkojen eriytyminen on käytännössä vaikea toteuttaa ja tulosvastuu rajoittuu vain yhteen varainhoitovuoteen.

Liikelaitoksena ja muuna taseyksikkönä perustettu tuottajatehtävä laatii tulos-, investointi- ja rahoitusbudjetin. Nettoyksikönä perustettu tehtävä laatii pelkästään tulosbudjetin.

Järjestämismallista riippumatta tuottajatehtävän tulee esittää mainittujen budjettien yhteydessä palvelutuotannon tavoitteet ja tunnusluvut sekä budjettien perustelut ja käyttötalouden kokonaiskustannukset.

Kohderahoitteisten tehtävien budjetointiä ja muuta taloussuunnittelua on laajemmin selvitetty luvuissa 3.3.3. sekä luvuissa 6 ja 7.

Palvelutuottajina toimivia kuntayhtymiä ja liikelaitoskuntayhtymiä käsitellään luvuissa 8.3 ja 8.4 ja tuottajina toimivia tytäri- ja osakkuusyhteisöjä käsitellään luvussa 9.

Kaavion 12 tapahtumaselitteet yhteistoiminnan tuottajan osalta ovat seuraavat:

- b) *Toimintatulona 100 000 budjetoidaan palvelujen luovutus yhteislautakunnan tilaajatehtävälle.*
- c) *Toimintamenona 80 000 budjetoidaan palvelutuotannon tuotannontekijöiden ostot.*
- d) *Korkomenona 2 000 budjetoidaan korot muiden sopimuskuntien kuin vastuukunnan lainasta tuottajatehtävälle.*
- e) *Korvauksena peruspääomasta 1 000 budjetoidaan korvaus vastuukunnan peruspääomasijoituksesta tuottajatehtävään.*
- f) *Poistona tuotantovälineistä budjetoidaan 17 000.*
- g) *Investointitulona budjetoidaan pysyvien vastaavien hyödykkeen myynti 7 000. Luovutusvoittona satunnaisiin tuloihin budjetoidaan 600. Kun luovutushinta 7 000 sisältää myös voiton osuuden, oikaistaan voitto rahoitusbudjetissa Tulorahoituksen korjauserissä.*
- h) *Investointimenona 52 000 budjetoidaan tuotantovälineiden hankinta.*

- i) *Investointitulona 25 000 budjetoidaan muiden sopimuskuntien kuin vastuukunnan osallistuminen investoinnin rahoitukseen rahoitusosuutena.*
- j) *Pääoman palautuksena 2 000 budjetoidaan lyhennykset muiden vastuukuntien lainasta tuottajatehtävälle*
- k) *Oman pääoman lisäyksenä 5 000 budjetoidaan vastuukunnan pääomarahoitusosuus tuottajatehtävän talousarviovuoden investointiin.*

### 8.2.3 Rahoittajan budjetointi

Sopimuskuntamallissa rahoittajia ovat kaikki sopimuskunnat. Lukion ja ammatillisen opetuksen yhteistoiminnan rahoitus tulee pääosin yksikköhintarahoituksena, mikä muodostuu valtionosuudesta ja kuntien rahoitusosuudesta.

Muussa kuin lukion ja ammatillisen opetuksen yhteistoiminnassa kukin sopimuskunta budjetoii maksuosuutensa yhteistoiminnan toimintamenoihin asiakaspalvelujen ostona tai muiden palvelujen ostona yhteistoimintaelimeltä. Budjetoitavaa menoerää varten sopimuskunnan valtuusto perustaa talousarvion käyttötalousosaan budjettirahoitteisen tehtävän ao. palvelualueelle ja määrää tehtävästä tilivelvollisen toimielimen ja viranhaltijan.

Sopimuskunnan käyttötalousosassa on perusteltua esittää yhteistoiminnan palvelusuunnitelma keskeisiltä osin sekä kunnan osuus suunnitelman toteuttamisessa. Lisäksi esitetään kuntaa koskevat tavoitteet ja niiden saavuttamista mittaavat tunnusluvut tavoitearvoineen sekä kunnan yhteistoimintaan budjetoimat määrärahat ja tuloarviot.

Budjettirahoitteisen tehtävän käyttötalousosan laatimista on ohjeistettu yksityiskohtaisesti suosituksen luvussa 3.3.2.

Muu sopimuskunta kuin vastuukunta budjetoii investointiosaan investointimenona kunnan rahoitusosuuden yhteistoimintainvestointiin, jonka tuottajajyksikkö toteuttaa. Vastuukunta budjetoii puolestaan kunnan investointiosaan investointimenona peruspääomasijoituksen tuottajatehtävän investoinnin rahoittamiseen.

Kaikki sopimuskunnat voivat antaa tuottajatehtävälle rahoitusta vieraanpääomanehtoisesti. Sopimuskunnat budjetoivat antolainan lisäyksen ja lyhennyksen rahoitusosassa.

Kaavion 12 tapahtumaselitteet yhteistoiminnan rahoittajan osalta ovat seuraavat:

- a) *Sopimuskunnat budjetoivat toimintamenona 100 000 maksuosuudet yhteistoiminnan käyttötalouteen yhteislautakunnan tilaajatehtävälle.*
- d) *Sopimuskunnat budjetoivat korkotulona 2 000 koron tuottajatehtävälle myönnettyistä lainoista.*
- e) *Vastuukunta budjetoii muina rahoitustuloina 1 000 korvauksen tuottajatehtävään sijoittamasta peruspääomasta.*
- i) *Muut sopimuskunnat kuin vastuukunta budjetoivat investointimenona rahoitusosuuden tuottajatehtävän investointiin.*
- j) *Sopimuskunnat budjetoivat antolainauksen muutoksena 2000 lyhennykset sopimuskuntien tuottajatehtävälle myöntämistä lainoista.*
- k) *Vastuukunta budjetoii investointimenona 5 000 peruspääomasijoituksen tuottajatehtävälle sen investoinnin rahoittamiseen.*

### 8.2.4 Talousarvion ja -suunnitelman laadintaa ohjaavat sopimukset ja suunnitelmat

Sopimuskuntamallin puitteissa harjoitetun kuntien yhteistoiminnan budjetointiä ja muuta taloussuunnittelua ohjaavat osapuolten väliset sopimukset ja suunnitteluasiakirjat.

Keskeisiä sopimuksia ovat yhteistoimintasopimus, palvelusuunnitelma, palvelusopimukset, tuotantosopimukset ja investointien rahoitussopimukset.

Seuraavassa esitetään tiivistetysti sopimusten yhteistoiminnan budjetointiin ja taloussuunnitteluun liittyviä näkökohtia.

#### 8.2.4.1 Yhteistoimintasopimus

Yhteistoimintasopimuksessa tulee määrätä talouden ohjauksen järjestämisestä. Sopimuksesta tulee käydä ilmi, mitä budjettivastuullisia toimielimiä ja tehtäviä perustetaan ja mihin sopimuskuntaan ne sijoitetaan. Jos yhteislautakunta ja yhteistoimintapalvelu ja tuottava tehtävä sijoitetaan samaan sopimuskuntaan, sovitaan tilaaja- ja tuottajatehtävien eriyttämisestä esimerkiksi luvussa 8.2. esitetyllä tavalla.

Tuottajatehtävän osalta tulee määritellä sovellettava taloudenohjausmalli, joka voi olla kunnan liikelaitos, kirjanpidollinen tai laskennallinen taseyksikkö taikka nettoyksikkö. Mallin valinta ratkaisee sovellettavat budjetointi- ja taloussuunnittelukäytännöt varsin pitkälle.

Yhteistoimintasopimuksessa määritellään määräajat, joihin mennessä yhteislautakunnan on valmisteltava tilaaja- ja tuottajatehtävien talousarvio- ja -suunnitelmaehdotus ja mihin mennessä tuottajatehtävän johtokunnan tai muun toimielimen on valmisteltava tuottajatehtävän erillisbudjetit ja -suunnitelmat sekä annettava ne tiedoksi muille sopimuskunnille. Sopimuskunnille on varattava tilaisuus esityksen tekemiseen yhteistoiminnan tavoitteista ja rahoituksesta hyvissä ajoin talousarvioehdotuksia valmisteltaessa.

Yhteistoimintasopimuksessa on perusteltua sopia, että yhteislautakunnan alaisen tilaajatehtävän talousarvio ja -suunnitelma hyväksytään vastuukunnassa yhteislautakunnan esityksen mukaisena.

Jos tuottajatehtävä perustetaan kunnan liikelaitokseksi, sen talousarvion hyväksyy kuntalain mukaisesti liikelaitoksen johtokunta. Sopimuksella voidaan rajoittaa vastuukunnan valtuuston toimivaltaa päättää kuntalain 87e.3 §:ssä säädetyistä liikelaitosta sitovista eristä vastuukunnan talousarviossa.

Muun taseyksikön ja nettoyksikön talousarviot hyväksyy kuntalain mukaan valtuusto. Jos mainituilla yksiköillä on johtokunta tai vastaava toimielin, johon myös muilla sopimuskunnilla on oikeus nimetä jäseniä, voidaan vas-tuukunnan valtuuston toimivaltaa sopimuksella rajata ja siirtää mainituille tuottajatehtävän toimielimille.

Yhteistoimintasopimuksessa on perusteltua päättää sopimuskuntien maksuosuuksien yleisistä periaatteista. Yleisissä periaatteissa määritetään maksuosuuden perusteena olevien kustannusten jakoperuste ja kustannusten laskentaperuste. Kustannusten jakoperuste tarkoittaa sitä, jaetaanko maksuosuuden perusteena olevat kustannukset luovutettujen suoritteiden vai laskennallisen perusteen mukaan. Laskennallinen peruste voi olla esimerkiksi asukasluku, ikäluokkaan kuuluvien asiakkaiden tai muun perusteen mukaan määräytyvä asiakasmäärä.

Mainittujen yleisten periaatteiden pohjalta voidaan muodostaa erilaisia maksuosuuden määräytymisvaihtoehtoja. Perusvaihtoehtoja on kaksi. Ensimmäisessä maksuosuus määräytyy luovutettujen suoritteiden ja budjetoitujen kustannusten perusteella. Tässä vaihtoehdossa ei lähtökohtaisesti sovelleta jälkilaskutusta. Menetelmää sovellettaessa voidaan yhteislautakunnan tilaajatehtävän talousarviossa ja tilinpäätöksessä päästä aina nollatulokseen edellä luvussa 8.2.1. esitetyllä tavalla.

Toisessa vaihtoehdossa maksuosuus määräytyy laskennallisen perusteen ja toteutuneiden kustannusten perusteella. Tässä vaihtoehdossa on lähtökohtaisesti sovellettava jälkilaskutusta, jotta tilaajatehtävän tilinpäätöksessä päästään nollatulokseen.

Mahdollista on soveltaa molempia perusvaihtoja rinnan siten, että osa palveluista laskutetaan sopimuskunnilta luovutettujen suoritteiden ja ennakkohinnoitteluun perustuen ja osasta palveluista sopimuskunnat maksavat maksuosuuden laskennallisen perusteen mukaan jälkilaskutusta soveltaen.

#### 8.2.4.2 Palvelusuunnitelma

Yhteistoiminnan budjetointia ja muuta taloussuunnittelua ohjaa yhteistoiminnan kolmeksi tai useammaksi vuodeksi laadittava palvelusuunnitelma. Siinä määritellään mitä palveluja yhteistoiminnassa järjestetään ja mille asiakasryhmille. Lisäksi suunnitelmassa määritellään muun muassa ennustearvioita tai tavoitearvoja seuraaville asioille: palvelutarve, palvelujen laatu- ja kustannustaso, palvelurakenne ja palvelujen tuottamista pa, tavoiteltavat vaikutukset kuntalaisten hyvinvointiin ja terveyteen, palveluverkon kriteerit palveluprosesseittain sekä vaihteluvälit palvelujen kustannuksille ja palvelujen määrälle.

#### 8.2.4.3 Palvelusopimukset

Yhteislautakunnan tilaajatehtävän toimintatulojen ja sopimuskuntien maksuosuustehtävän toimintamenojen budjetoinnin perusteena ovat palvelusopimukset. Palvelusopimukset ovat yhteislautakunnan ja sopimuskuntien välisiä sopimuksia, jossa määritellään maksuosuusperusteet suunnittelukaudelle. Perusteet koskevat suoritteiden ja laskennallisten jakoperusteiden ja yksikkökustannusten määräytymistä sekä kuntakohtaisia tarvearvioita suoritemääristä. Yksikköhinnat voidaan määritellä erisuuruiseksi erisuuruisilla suoritemäärillä.

Palvelusopimuksessa sovitaan mahdollisesta jälkilaskutusmenettelystä silloin, kun hinnoittelun perusteena ovat laskennalliset suoritteet.

Jos jälkilaskutusta ei sovelleta, palvelusopimuksessa on syytä sopia suoritehintojen tarkistamismenettelystä budjettivuoden aikana.

#### 8.2.4.4 Tuotantosopimukset

Tilaajatehtävän toimintamenojen ja tuotantotehtävän myyntitulojen budjetoinnin perusteena on yhteislautakunnan ja tuotantotehtävän välinen tuotantosopimus. Tuotantosopimuksessa sovitaan suoritteiden yksikköhinnoista ja budjettivuonna toimitettavista suoritemääristä. Lähtökohtaisesti hinnoittelun tulisi perustua budjetoituihin kustannuksiin eikä jälkilaskutusta sovellettaisi. Suoritehinnan suuruus voidaan sopia riippuvan toimitetusta suoritemäärästä. Suoritehintojen tarkistamismenettely budjettivuoden aikana on syytä ottaa sopimukseen.

#### 8.2.4.5 Investointien rahoitussopimukset

Yhteistoiminnan osapuolet voivat sopia tuottajatehtävän investointien alkurahoituksesta sopimuskuntien pääomasijoituksin ja rahoitusosuuksin. Sopimukset ohjaavat mainittujen pääomarahoituserien ja niihin liittyvien pääomakorvausten budjetointia tuottajatehtävässä ja sopimuskunnissa.

Vastuukunta voi osallistua tuottajatehtävän investoinnin rahoittamiseen oman tai vieraan pääomanehtoisesti peruspääomasijoituksena ja myöntämällä tehtävälle antolainan. Muuna taseyksikkönä toimivan tuottajan kohdalla vastuukunta voi alkurahoittaa tuottajan investoinnin myös lisäämällä yhdistylivelan määrää.

Muut sopimuskunnat voivat osallistua tuottajatehtävän investoinnin rahoittamiseen myöntämällä sille antolainan tai osoittamalla sen investointiin rahoitusosuuden (investointiavustuksen). Sopimuskunta (muu kuin vastuukunta) budjetoit antamansa investointirahoituksen investointiosaan muuna pitkävaikutteisena menona.

Rahoitus sopimuksessa sovitaan koron ja peruspääoman korvauksen suuruudesta ja laskentaperusteista sekä vieraan pääomanehtoisen rahoituksen osalta pääoman palautuksesta.

Myönnettäessä rahoitusosuutta tuottajatehtävän investointiin on syytä sopia sen palauttamisesta yhteistoiminnan purkautuessa.

## 8.3 Kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma

### 8.3.1 Kuntayhtymän taloussuunnittelua koskevat säännökset

Kuntalain taloussuunnittelua koskevia säännöksiä sovelletaan myös kuntayhtymässä lukuun ottamatta 65.3 §:ssä säädettyä alijäämän kattamisvelvollisuutta ja siihen liittyvää toimenpideohjelmaa. Kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma on kuitenkin laadittava kuntalain 65.2 §:n tarkoittamalla tavalla siten, että edellytykset kuntayhtymän tehtävien hoitamiseen turvataan.

Taloussuunnittelua koskevia säännöksiä on tarkemmin selitetty luvussa 1.

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

### 8.3.2 Taloussuunnittelun tehtävät

Kuntayhtymän taloussuunnittelussa toiminnalla ja taloudella on kiinteä yhteys. Suunnitelmassa tulee osoittaa riittävät resurssit asetettujen tavoitteiden toteuttamiseksi sekä osoittaa, miten toiminta ja investoinnit rahoitetaan.

Talousarviolla on kuntayhtymässä kolme päätehtävää. Ensiksi siinä asetetaan palvelutoimintaa ja investointihankkeita koskevat tavoitteet. Toiseksi talousarviossa budjetoidaan menot ja tulot käyttötalouden eri tehtäville ja investointihankkeille. Kolmanneksi talousarviossa osoitetaan, miten varsinainen toiminta ja investoinnit rahoitetaan.

Talousarvion rakenne palvelee mainittuja kolmea tehtävää: tavoitteiden asettaminen tehtäville ja investointihankkeille sekä menojen ja tulojen budjetointi tehtäville ja hankkeille osoitetaan talousarvion käyttötalous- ja investointiosissa. Toiminnan ja investointien rahoitus osoitetaan tuloslaskelma- ja rahoitusosissa.

#### 8.3.2.1 Tavoitteiden asettaminen

Kuntayhtymän tavoiteasettelussa noudatetaan luvussa 2.1.1 annettuja suosituksia. Tavoitteet on pyrittävä asettamaan siten, että ne kattavat tehtäväalueen perustehtävät ja ovat toteutettavissa tehtävälle osoitetuilla voimavaroilla.



Tavoitteita voidaan luokitella eri tavoin. Luokitusperusteina voivat olla toiminnan kohde ja päätöstaso. Alla olevassa luokituksessa toiminnan kohdeluokkia on kolme ja päätöstasoa kaksi. Näiden kriteerien perusteella voidaan muodostaa kuusi tavoiteluokkaa seuraavasti:

KOHDELUOKITUS: MIHIN TAVOITE KOHDISTUU?			
Päätöstaso: Kuka tavoitteesta päättää?	Kunnan tai tehtävän asemaa, aluetta, väestö- vastuuta ja kokonaistaloutta koskevat tavoitteet	Asiakkaaseen kohdistuvat vaikuttavuustavoitteet	Palvelutoiminnan tuotantotavoitteet
Strategiset tavoitteet • Yhtymäkokous • Johtokunta	• Visiot • Palvelustrategiat • Tuloperusteita koskevat tavoitteet • Talouden tasapaino- tavoitteet	• Palvelutaso- ja palvelukykytavoitteet • Priorisointitavoitteet	• Uus- ja laajennus- investointitavoitteet • Sijoitustavoitteet tytäryhteisöihin • Henkilöstöpoliittiset tavoitteet
Operatiiviset tavoitteet • Johtokunta • Toimialajohto		• Asiakastytyväisyys- tavoitteet	• Tuotanto- ja järjestämis- prosessia koskevat tavoitteet • Korvausinvestointeja koskevat tavoitteet

Taulukko 8. Taloussuunnitelman tavoiteluokitus ja tavoitteista päättäminen kuntayhtymässä

#### *Asemaa, väestövastuuta ja kokonaistaloutta koskevat tavoitteet*

Kuntayhtymän asemaa koskevat tavoitteet ovat usein visiotyypisiä tavoitetiljoja, esimerkiksi kuntayhtymä nähdään määrättyllä palvelualueella alueellisena keskuksena tai erityisosajana.

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

Kokonaistaloudelliset tavoitteet voidaan ryhmitellä tulorahoituksen riittävyttä, vaka-  
varaisuutta ja maksuvalmiutta koskeviin tavoitteisiin. Näillä tavoitteilla on kiinteä yh-  
teys kuntayhtymän talouden vakauteen ja tasapainoon.

Kuntayhtymän asemaa, väestövastuuta ja kokonaistaloutta koskevat tavoitteet ovat luonteeltaan strategisia tavoitteita, joista päätetään yhtymäkokoustasolla tai tehtävän osalta johtokunnan tasolla.

#### *Asiakkaaseen kohdistuvat vaikuttavuustavoitteet*

Vaikuttavuustavoitteiden asettamisessa sovelletaan luvussa 2.1.1.2 annettuja ohjeita.

#### *Palvelutoiminnan tuotantotavoitteet*

Tuotantotavoitteiden asettamisessa sovelletaan luvussa 2.1.1.3 annettuja ohjeita.

#### *Tavoitteiden mitattavuusvaatimus*

Tavoitteiden määrällisessä ja laadullisessa mittaamisessa sovelletaan luvussa 2.1.1.4 annettuja ohjeita.



### 8.3.2.2 Resurssien jakaminen tehtäville, hankkeille ja pääomarahoitukseen eriin

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

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

Kuntalain 65 §:n mukaan tavoitteet tulee sitoa niihin osoitettuihin voimavaroihin. Kuntayhtymän talousarviossa budjetoidaan tehtäville toiminnallisten tavoitteiden edellyttämät tulot ja menot. Tavoitteiden sitomista resursseihin on käsitelty laajemmin luvussa 2.1.2.2.

### 8.3.2.3 Toiminnan ja investointien rahoitus

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

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

### 8.3.3 Taloussuunnittelun periaatteet

Taloussuunnittelun periaatteiden soveltamisessa noudatetaan luvussa 2.2. annettuja ohjeita.

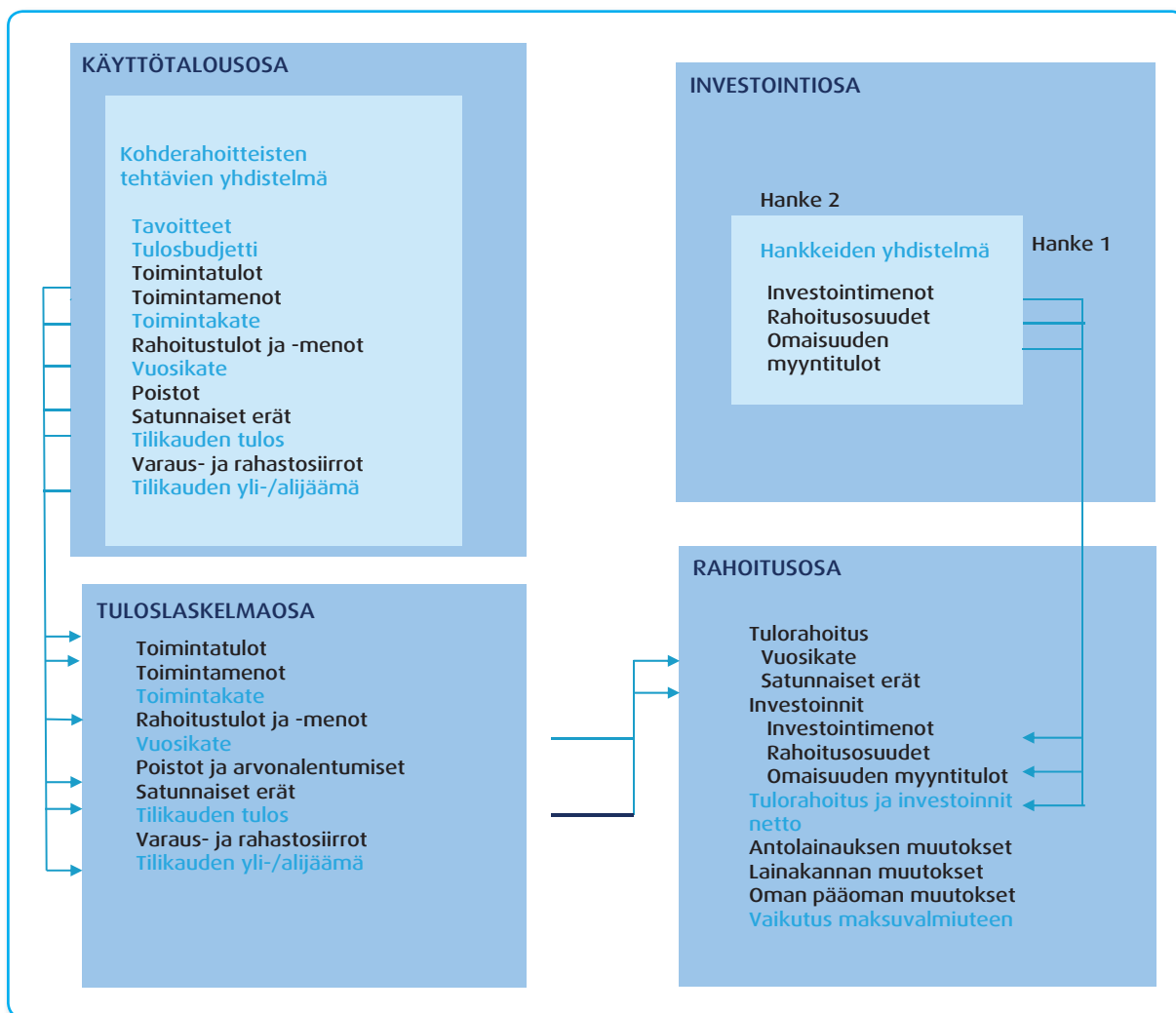
### 8.3.4 Kuntayhtymän talousarvion ja -suunnitelman rakenne ja sisältö

#### 8.3.4.1 Talousarvion osat

Kuntayhtymän talousarvioasetelma muodostuu *käyttötalous- ja tuloslaskelmaosasta* sekä *investointi- ja rahoitusosasta*. Samaa rakennetta noudatetaan taloussuunnitelmassa ja tilinpäätökseen sisältyvässä talousarvion toteutumisvertailussa. Yhden tehtäväkokonaisuuden muodostamassa kuntayhtymässä käyttötaloudessa ei kuitenkaan laadita.

Talousarvion ja -suunnitelman eri osien keskinäistä yhteyttä kuvaa kaavio 13. Toimintaa ja taloutta suunnitellaan ja seurataan käyttötalouden, investointien, tuloslaskennan ja rahoituksen näkökulmista. Käyttötaloudessa asetetaan palvelutavoitteet ja budjetoidaan niiden järjestämisen vaatimat menot ja tulot. Investointiosassa budjetoidaan pitkävaikutteisten tuotantovälineiden kuten rakennusten, kiinteiden rakenteiden ja

kaluston hankinta, rahoitusosuudet ja omaisuuden myynti. Tuloslaskelmaosassa osoitetaan tulorahoituksen riittävyys käyttömenoihin ja poistoihin. Rahoitusosassa osoitetaan yhteenvetona rahan lähteet ja käyttö.



Kaavio 13. Kuntayhtymän talousarvion ja -suunnitelman rakenne

### 8.3.4.2 Yleisperustelut

Yleisperusteluissa esitetään talousarvion ja -suunnitelman yleiset perusteet. Perusteita tarkastellaan kansantalouden, kuntatalouden sekä alueellisen kehityksen ja kuntayhtymän kehityksen näkökulmista. Yleisperusteluissa käsiteltäviä asiakokonaisuuksia ovat muun muassa väestökehitys kuntayhtymän alueella, suunnittelukaudelle ajoittuvat lainsäädäntöhankkeet ja alueelliset kunta- ja palvelurakennehankkeet.

Yleisperusteluissa on tarpeen esittää muutokset ja kehittämistarpeet kuntayhtymän ja kuntayhtymäkonsernin hallinnossa ja organisaatiossa sekä henkilöstöpolitiikassa.

Talousarvion tehtävärakennetta sekä tavoitteiden, menojen ja tulojen sitovuutta ja muuta talousarvion laadintaa ja täytäntöönpanoa koskeva ohjeistus voidaan sijoittaa yleisperusteluihin tai omaksi luvukseksi talousarviossa.

*Yhtymästrategian ja palvelusuunnitelmien esittäminen talousarviossa ja -suunnitelmassa*

Yhtymäkokouksen taloussuunnittelukaudeksi hyväksymä yhtymästrategia ja palvelusuunnitelmat ovat talousarvion ja -suunnitelman laadinnan keskeisiä perusteita.

Yhtymästrategiassa esitetään tavallisesti kuntayhtymän visio, arvot, eettiset periaatteet ja strategiset tavoitteet. Tiivistetty yhtymästrategiatarkastelu sijoitetaan yleensä talousarvion ja -suunnitelman alkuun.

Palvelusuunnitelmilla konkretisoidaan ja tarkennetaan yhtymästrategian palvelujen kehittämistä koskevia linjauksia. Palvelusuunnitelmilla pyritään turvaamaan kuntayhtymän palvelujen saatavuus ja riittävä palvelutaso. Palvelusuunnitelmien perustana on asiakaskunnan palvelutarpeiden kehittyminen, jäsenkuntien rahoitusilanne ja kuntayhtymän käytettävissä olevien taloudellisten ja henkilöstöresurssien kehittyminen ja saatavuus sekä yhteistyömahdollisuudet muiden toimijoiden kanssa.

Tiivistelmät palvelusuunnitelmista voidaan ottaa yhtymästrategian yhteyteen talousarvion ja -suunnitelman alkuun tai esittää ne erikseen kunkin tehtävän budjettiosuuden alussa.

Talousarvioon ja -suunnitelmaan otettuja strategisia tavoitteita seurataan suunnittelu-kauden aikana mitattavin tunnusluvuin ja niihin perustuvien sitovien tavoitearvoin.

Strategisten tavoitteiden luokitusta ja tunnuspiirteitä on tarkemmin käsitelty edellä luvussa 8.3.2.1.

#### *Tavoitteiden asettaminen konsernijohtolle ja kuntayhtymän edustajille tytäryhteisöissä*

Yhtymäkokouksen tulee päättää yhtymäkonsernin toiminnan ja talouden keskeisistä tavoitteista sekä konserniohjauksen periaatteista (KuntaL 13 §). Yhtymäkokous asettaa strategiset tavoitteet yhtymäkonsernissa samaan tapaan kuin se määrittelee ne kuntayhtymässä. Tavoitteilla ohjataan konsernijohtoa, kuntayhtymää eri yhteisöissä edustavia henkilöitä sekä tytäryhteisöjä.

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

Yhtymäkokouksen tulee lisäksi asettaa tavoitteita, jotka ohjaavat kuntayhtymän edustajia tytäryhteisön toimielimissä.

Yhtymäkokouksen tulee ohjata asettamallaan tavoitteilla myös tytäryhteisöjä niiden omassa tavoitteenasettelussa. Tytäryhteisöille asetettavia tavoitteita käsitellään laajemmin luvussa 9.

Taulukossa 9 on esimerkki konsernijohtolle ja kuntayhtymän edustajille talousarviossa asetettavista tavoitteista:

KONSERNIJOHDOLLE JA KUNTAYHTYMÄN EDUSTAJILLE ASETETUT TAVOITTEET					
	TP	TA 200X-1	TA 200X	TS 200X+1	TS 200X+2
<b>Konsernijohtolle asetetut tavoitteet</b>					
Konsernijohtoon raportoitava yhtymäkokoitukselle, krt/v					
Konsernin toimintatulo toimintamenoista, %					
Konsernin vuosikate poistoista, %					
Konsernin omavaraisuusaste, %					
Konsernin suhteellinen velkaantuneisuus %					
<b>Kuntayhtymän edustajille asetetut tavoitteet</b>					
Edustajien raportoitava tytäryhteisöstä, krt/v					
yhtymähallitukselle					

Taulukko 9. Kuntayhtymän konsernijohtolle ja kuntayhtymän edustajille asetettavat tavoitteet

### 8.3.5 Käyttötalousosa kuntayhtymän talousarviossa

Kuntayhtymän käyttötalousosa muodostuu kuntayhtymän kohderahoitteisten tehtävien yhdistelmästä. Jos kuntayhtymä muodostaa yhden tehtäväkokonaisuuden, kuntayhtymän talousarvion tuloslaskelmaosa korvaa käyttötalousosan.

Kohderahoituksella tarkoitetaan tehtävän rahoittamista pääosin tulorahoituksella, joka muodostuu luovutettujen palvelujen ja muiden hyödykkeiden vastikkeena saaduista myynti- ja maksutuloista taikka avustuksena, tukena tai korvauksena määrättyjen tehtävien suorittamisesta aiheutuneisiin kustannuksiin. Kuntayhtymän toiminta ja budjetointi perustuu lähtökohtaisesti kohderahoitukseen.

Kohderahoitteiset tehtävät ovat tuottajatehtäviä, jotka on sidottu käyttötalouden osalta ensisijaisesti tuloarvion kuntayhtymän talousarvioon tai tehtäviä, jotka ovat kokonaan erillään kuntayhtymän talousarviosta.

Talousarviosidonnaiset tuottajat ovat joko nettoyksiköjä tai muita taseyksiköjä. Nettoyksiköt ovat joko sisäisen palvelun yksiköitä tai nettoyksiköitä, joille kohdistetaan ulkoisia myynti- tai maksutuloja tai tukea taikka toiminta-avustusta. Muut taseyksiköt voivat olla kirjanpidollisia tai laskennallisia taseyksiköitä.

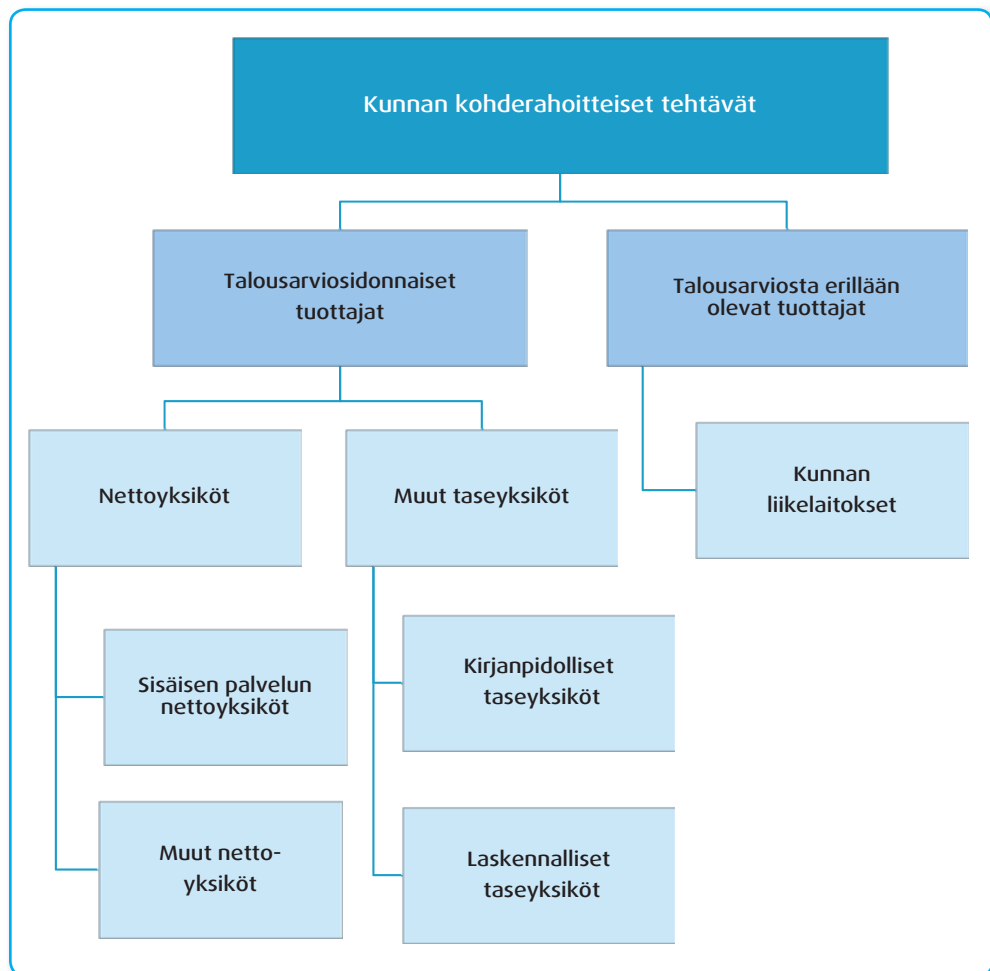
Kuntayhtymän talousarviosta erillään olevia tuottajia ovat kuntayhtymän liikelaitokset.

Nettoyksikölle laaditaan tulosbudjetti, mutta ei investointi- eikä rahoitusbudjettia. Nettoyksikölle ei laadita tasetta, joka tekisi mahdolliseksi tuloksen siirtämisen käytettäväksi tai katettavaksi seuraavalla varainhoitovuodella.

Kirjanpidolliset ja laskennalliset taseyksiköt eroavat toisistaan laskelmien laadintatekniikan ja tasejatkuvuuden osalta. Nimensä mukaisesti taseyksiköille laaditaan myös tase. *Muu taseyksikkö* -mallien eroja on selvitetty luvussa 7.

Talousarviosta erillään oleva kohderahoitteinen tehtävä on kuntayhtymän liikelaitos. Sen käsittely kuntayhtymän talousarviossa poikkeaa sekä käyttötalouden, investointien että rahoituksen osalta muista taseyksiköistä. Kunnan ja kuntayhtymän liikelaitoksen budjetointia on selvitetty luvussa 6.

Kohderahoitteisen tehtävän käyttötalousosan laadintaa ja käsittelyä kunnan talousarviossa on selvitetty luvussa 3.3.3. Luvun ohjeistusta suositetaan noudatettavan myös kuntayhtymän kohderahoitteisissa tehtävissä.



Kaavio 14. Kuntayhtymän kohderahoitteiset tehtävät

## 8.3.6 Tuloslaskelmaosa kuntayhtymän talousarviossa

### 8.3.6.1 Tuloslaskelmaosan asetelma

Tuloslaskelmaosa on kuntayhtymän kokonaistaloudellinen laskelma, jonka tehtävänä on osoittaa tulo-rahoituksen riittävyys palvelujen järjestämisestä aiheutuviin kustannuksiin.

Talousarvion tuloslaskelmaosa laaditaan tilinpäätöksen tuloslaskelman tavoin vähennyslaskukaavan muotoon asetelman 6 mukaisella tavalla. Tuloslaskelmaosan välituloksina esitetään toimintakate ja vuosikate. Tuloslaskelmaosan viimeisenä rivinä esitetään *Tilikauden tulos*. Jos kuntayhtymä budjetoi tilikauden tuloksen käsittelyeriä, päättyy tuloslaskelmaosa tilikauden yli-/alijäämäärään.

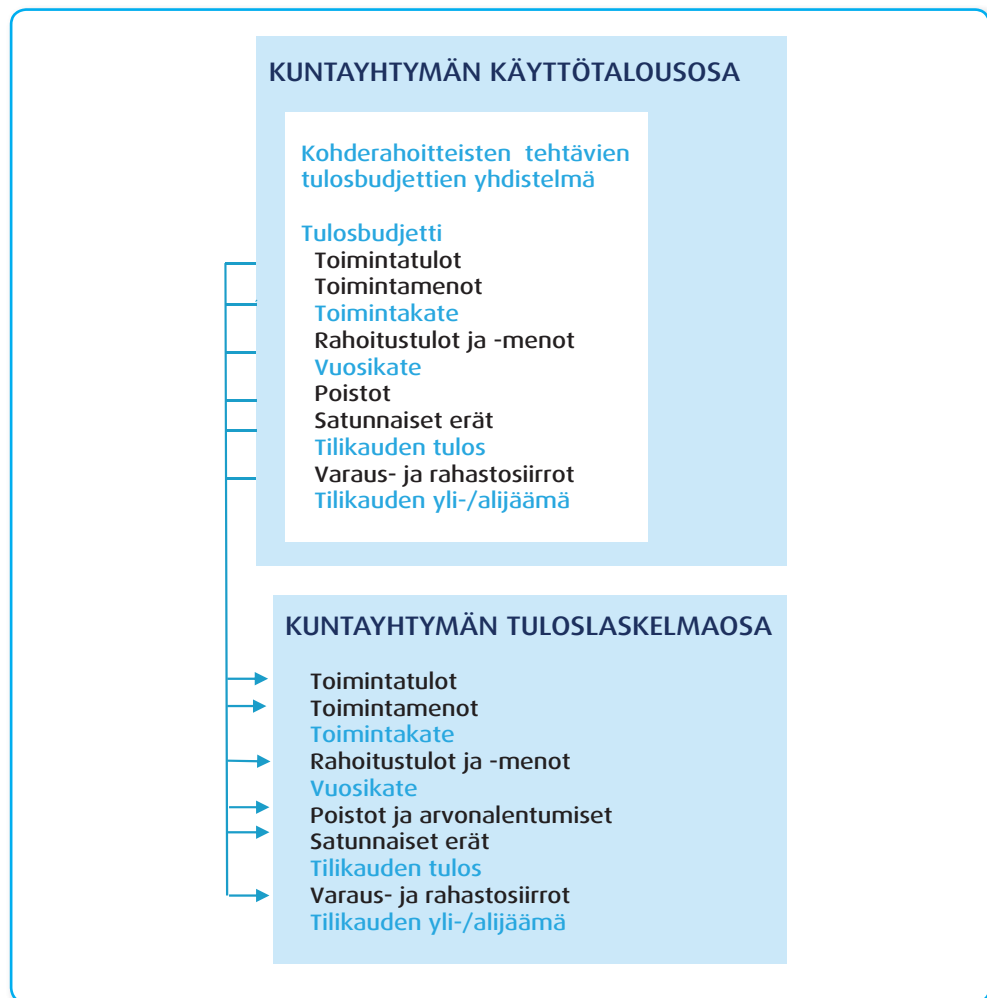
Tulosbudjetin lisäksi esitetään taloudellisen tuloksen muodostamiseen liittyvät tavoitteet ja niiden toteutumista mittaavien tunnuslukujen tavoitearvot.

	TP 201X-2	TA 201X-1	TA 201X	TS 201X+1	TS 201X+2
Toimintatulot					
Myyntitulot					
Maksutulot					
Tuet ja avustukset					
Muut toimintatulot					
Valmistus omaan käyttöön					
Toimintamenot					
Henkilöstömenot					
Palvelujen ostot					
Aineet, tarvikkeet ja tavarat					
Avustukset					
Muut toimintamenot					
<b>Toimintakate</b>					
Rahoitustulot ja -menot					
Korkotulot					
Muut rahoitustulot					
Korkomenot					
Muut rahoitusmenot					
<b>Vuosikate</b>					
Poistot ja arvonalentumiset					
Suunnitelman mukaiset poistot					
Arvonalentumiset					
Satunnaiset erät					
Satunnaiset tulot					
Satunnaiset menot					
<b>Tilikauden tulos</b>					
Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+)					
Vapaaehtoisten varausten lisäys (-) tai vähennys (+)					
Rahastojen lisäys (-) tai vähennys (+)					
Tuloverot					
<b>Tilikauden yli-/alijäämä</b>					
<b>Tavoitteet ja tunnusluvut</b>					
Toimintakate %					
Vuosikate / Poistot, %					
Kertynyt yli-/alijäämä					

Asetelma 6. Kuntayhtymän tuloslaskelmaosa

### 8.3.6.2 Käyttötalousosan yhdistely kuntayhtymän tuloslaskelmaosaan

Kuntayhtymän käyttötalousosa muodostuu sen kohderahoitteisten tehtävien tulosbudjettien yhdistelmästä. Kuntayhtymän käyttötalousosa yhdistellään kuntayhtymän tuloslaskelmaosaan alla olevan asetelman mukaisesti.



Kaavio 15. Kuntayhtymän käyttötalousosan yhdistely tuloslaskelmaosaan

#### *Toimintatulojen, toimintamenojen sekä valmistus omaan käyttöön -erän yhdistely*

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

Toimintatulot ja -menot esitetään tuloslaskelmaosassa lajeittain esimerkiksi asetelman 6 mukaisesti eriteltynä. Toimintatulojen ja -menojen yhteismääriä ei tuloslaskelmaosassa käsitellä tuloarvioina ja määrärahoina, koska niihin sisältyvät tulot ja menot tai niiden erotus on jo budjetoitu eri tehtävien tulosbudjeteissa.

Tehtävien tulosbudjeteissa budjetoidut *Valmistus omaan käyttöön* -erät yhdistellään vastaavaan erään kuntayhtymän tuloslaskelmassa.

#### *Rahoitustulojen ja -menojen yhdistely*

Muiden kohderahoitteisten taseyksiköiden kuin liikelaitosten rahoitustulot ja -menot yhdistellään tuloslaskelmaosan vastaaviin eriin. Niiden yhteismääriä ei tuloslaskelmaosassa käsitellä tuloarvioina ja määrärahoina, koska niihin sisältyvät tulot ja menot tai niiden erotus on jo budjetoitu muiden taseyksiköiden tulobudjeteissa.

#### *Poistojen ja arvonalentumisten yhdistely*

Eri tehtävien käyttötalousosiin ja tulosbudjetteihin merkityt tuotantovälineiden suunnitelmapoistot ja arvonalentumiset yhdistellään tuloslaskelmaosan asianomaisille

riveille. Suunnitelmapoistoja ja arvonalentumisia ei budjetoida määrärahoina, vaan niiden sitovuus määritetään yhtymäkokouksen erikseen hyväksymissä poistosuunnitelmissa.

#### *Satunnaisten erien yhdistely*

Kohderahoitteiset tehtävät budjetoivat satunnaiset erät tulosbudjeteissaan. Muiden taseyksiköiden kuin liikelaitosten satunnaiset erät yhdistellään kunnan talousarvion tuloslaskelmaosan satunnaisiin eriin. Muissa taseyksiköissä satunnaisia eria muodostuu lähinnä pysyvien vastaavien luovutusvoitoista ja -tappiosta sekä omaisuuden menetyksistä.

#### *Tilinpäätössiirtojen ja tuloverojen yhdistely*

Muiden kohderahoitteisten taseyksiköiden paitsi liikelaitosten tilinpäätössiirrot yhdistellään kuntayhtymän tuloslaskelmaosan vastaaviin eriin tilikauden tuloksen jälkeen.

### 8.3.6.3 Tuloslaskelmaosassa budjetoitavat erät

Tuloslaskelmaosassa budjetoidaan sitovina tulosvaikutteiset tulot ja menot, joita ei ole budjetoitu käyttötalousosan tehtäväkohtaisissa tulosbudjeteissa. Kuntayhtymän tuloslaskelmaosan sitovia eria ovat:

#### *Rahoitustulot ja -menot*

##### *Satunnaiset erät*

##### *Tilinpäätössiirrot*

Mainittujen erien sitovuuteen sovelletaan kuntalain 65.5 §:n säännöstä talousarvion noudattamisesta ja talousarvion muuttamisesta silloin, kun tuloarvio on merkittävästi alittumassa tai määräraha ylittymässä. Talousarviomuutoksista päättää yhtymäkokous.

#### *Rahoitustulojen ja -menojen budjetointi*

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

Rahoitustoiminnan tulot ja menot budjetoidaan bruttoperiaatteen mukaisesti tulona tai menona varainhoitovuodelle, jolta niiden suoritusvelvollisuus ajan kulumisen perusteella syntyy.

#### *Rahoitustulot*

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

Rahoitustulona budjetoidaan myös sisäiset rahoitustulot, kuten liikelaitosten ja muiden taseyksiköiden korvaus peruspääomasta ja niiltä veloittavat korkotulot sisäisistä lainoista ja yhdistylivelasta.



### *Rahoitusmenot*

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

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

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

### *Satunnaisten erien budjetointi*

Tuloslaskelmaosan satunnaiset tulot ja menot muodostuvat suoraan tuloslaskelmaosaan budjetoitavista eristä sekä tuloslaskelmaosaan yhdistellyistä muiden kohderahoitteisten tehtävien kuin liikelaitosten satunnaisista eristä. Vaikka kohderahoitteisten tehtävien mainitut erät on jo kertaalleen budjetoitu ao. tehtävien tulosbudjeteissa, voidaan tuloslaskelman satunnaisia tuloja ja menoja käsitellä sitovuustarkastelussa tuloja menolajeittain kokonaisuuksina riippumatta siitä, onko satunnaisera yhdistelty vai budjetoitu suoraan tuloslaskelmaosaan.

Satunnaisiksi tuloiksi ja menoiksi katsotaan sellaiset tulot ja menot, jotka perustuvat kuntayhtymän tavanomaisesta toiminnasta poikkeaviin, kertaluonteisiin ja olennaisiin tapahtumiin.

Satunnaisia tuloja ja menoja saattaa syntyä muun muassa

- toiminnan lopettamisesta aiheutuvasta suurehkosta pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitosta tai -tappiosta.
- tytär- ja osakkuusyhteisöjen omistusosuuksien luovuttamisesta tai näiden yhteisöjen purkamisesta taikka fuusioitumisesta.

### *Tilinpäätössiirtojen budjetointi*

Tuloslaskelmaosan tilinpäätössiirrot muodostuvat suoraan tuloslaskelmaosaan budjetoitavista eristä sekä tuloslaskelmaosaan yhdistellyistä muiden kohderahoitteisten tehtävien kuin liikelaitosten tilinpäätössiirroista ja tuloveroista. Vaikka kohderahoitteisten tehtävien mainitut erät on jo kertaalleen budjetoitu ao. tehtävien tulosbudjeteissa, voidaan tuloslaskelman tilinpäätössiirtoja käsitellä sitovuustarkastelussa lajeittain kokonaisuuksina riippumatta siitä, onko siirtoerä yhdistelty vai budjetoitu suoraan tuloslaskelmaosaan.

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

Investointivaruksen tai rahaston kartuttamisen budjetointi tilinpäätössiirroin voi tulla kyseeseen vain perustellusta syystä. Tällainen peruste voi olla todennäköinen tai varma omaisuuden luovutusvoitto. Pääsääntöisesti tuloksesta tehtäviä varauksia ja rahastosiirtoja ei kuitenkaan budjetoida ennakkoon, vaan tuloksesta tehtävistä siirroista päätetään tilinpäätöksen yhteydessä. Huomattava on, että investointivaroja voidaan budjetoida enintään talousarvion laadintavuoden taseen arvioitujen ylijäämäerien määrään. Tämä sääntö koskee myös liikelaitosten ja muiden taseyksiköiden investointivarausten budjetointia.

#### 8.3.6.4 Tuloslaskelmaosan tavoitteet ja tunnusluvut

Kuntayhtymän tuloslaskelmaosan yhteydessä esitetään tulorahoituksen riittävyyttä koskevat tavoitteet ja niiden saavuttamista mittaavat tunnusluvut.

##### *Toimintakateprosentti*

Kuntayhtymän tulorahoituksen riittävyyttä voidaan arvioida *Toimintakateprosentti*-tunnusluvulla, joka lasketaan kaavasta:

##### ***Toimintakateprosentti***

$$= 100 * \textit{Toimintakate} / \textit{Toimintatuotot}$$

Tunnusluku kertoo kuntayhtymän taloudellisen tuloksen ennen poistoja ja rahoitusta. Toimintakateprosenttia tulee verrata ensisijaisesti saman toimialan kuntayhtymien kesken. Tunnusluvun vertailukelpoisuutta toimialan sisälläkin heikentää se, että toiset kuntayhtymät omistavat tuotantovälineensä ja toiset ovat vuokranneet ne tai korvaavat osan tuotannostaan alihankintana. Kuntayhtymän omien tuotantovälineiden poistot ja rahoituskulut esitetään toimintakatteen jälkeen, kun taas vuokraan ja alihankintaan sisältyvät pääomakustannukset sisältyvät kuntayhtymän toimintamenoihin ennen toimintakatetta.

Toimintakateprosentin tavoitearvoa asetettaessa on toimialan lisäksi otettava huomioon aineellisten ja aineettomien hyödykkeiden poistovaatimukset ja vieraan pääoman rahoituskulujen määrä. Toimialakohtaisia tavoitearvoja ei ole toistaiseksi annettu kuntayhtymille.

Yritystoiminnan palvelutoimialan käyttökateprosentin, joka vastaa pääosin toimintakateprosenttia, vaihteluväli on 5–10 prosenttia.

##### *Vuosikateprosentti*

Vuosikateprosentti on toinen keskeinen kateluku arvioitaessa kuntayhtymän tulorahoituksen riittävyyttä. Perusoletus on, että kuntayhtymän tulee kyetä rahoittamaan vuosikatteella keskimääräiset poistolaisten tuotantovälineiden investoinnit.

Vuosikateprosentin laskukaavaa on tässä suosituksessa muutettu siten, että suunnitelmapoistojen sijasta kaavassa käytetään poistonalaisten investointien omahankintamenoa. Muutosta voidaan perustella sillä, että poistotaso on kuntayhtymissä merkittävästi alimitoitettu eikä vastaa tuotantovälineiden uusimistarvetta erityisesti toimintaansa laajentavassa kuntayhtymässä.

Tunnusluvun kaava on:

##### ***Vuosikateprosentti***

$$= 100 * \textit{Vuosikate} / \textit{Keskimääräinen poistonalaisten investointien omahankintameno}$$

Keskimääräinen poistonalaisten investointien omahankintameno määräytyy talousarvion laadintavuotta edeltävän tilinpäätösvuoden, kuluvan talousarviovuoden ja laadittavan talousarvion ja -suunnitelman poistonalaisten investointien omahankintamennon keskimäärästä. Investoinnin omahankintamenoilla tarkoitetaan investoinnin hankintamennon ja siihen saadun rahoitusosuuden (investointiavustus) erotusta. Poistonalaisia investointeja ovat pysyvien vastaavien muiden hyödykkeiden kuin maa- ja vesialueiden ja sijoitusten hankinta.

Jos mainittuihin vuosiin sisältyy määrältään poikkeuksellisia eriä, voidaan tällainen poikkeuksellinen tekijä ottaa huomioon laskelmassa. Jos kuntayhtymän hyväksymä investointisuunnitelma on taloussuunnitelmaa pidempi, voidaan keskimäärä laskea taloussuunnitelmaa useamman vuoden perusteella.

Tavoitteeksi kuntayhtymässä tulee asettaa riittävä tulorahoitus. Kun tunnusluvun arvo on 100 % tai sitä suurempi, voidaan kuntayhtymän tulorahoituksen katsoa olevan riittävä tai ylijäämäinen. Kuntayhtymän talous on heikkenevä ja kuntayhtymä velkaantuu, kun vuosikate on keskimääräistä poistonalaista investointitasoa alempi. Jos vuosikate on negatiivinen, on kuntayhtymän tulorahoitus heikko.

#### *Tilikauden tulos*

Tilikauden tulos on tilikaudelle jaksotettujen tulojen ja menojen erotus, joka lisää tai vähentää kuntayhtymän omaa pääomaa. Tilikauden tulokseen saattaa olennaisesti vaikuttaa satunnaiset tuotot tai kulut, mistä syystä tulorahoituksen riittävyystavoitetta ei voida määritellä yksin sen perusteella.

#### *Taseen kertynyt yli-/alijäämä*

Pitkän aikavälin tulorahoitustavoite voidaan asettaa taseen kertyneen yli-/alijäämän perusteella. Taseen kertyneeseen yli-/alijäämään on tiivistetty kuntayhtymän koko tulohistoria. Tunnusluku lasketaan kaavasta

#### ***Kertynyt yli-/alijäämä***

= *Edellisten tilikausien yli-/alijäämä + Tilikauden yli-/alijäämä*

Tavoitteeksi kuntayhtymässä suositetaan, että taseen kertynyt alijäämä saadaan katettua taloussuunnitelmassa ja/tai toimenpiteillä, jotka voivat ajoittua taloussuunnitelman ulkopuolelle, mutta joihin ryhtymisestä päätetään taloussuunnitelmassa tai sen yhteydessä.

### 8.3.6.5 Tuloslaskelmaosan vertailutiedot

Talousarvion ja -suunnitelman saraketietojen lisäksi tuloslaskelma-asetelmassa esitetään kuluvan vuoden talousarvion tuloslaskelmaosa ja sitä edeltävän vuoden vastaavalla tavalla laadittu tuloslaskelma. Kaikkien vuosien osalta tiedot esitetään talousarvion sitovuustarkastelun mukaisesti mukaan lukien sisäiset tulot ja menot.

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

Kuntayhtymät, joilla on liikelaitoksia, laativat erilliset laskelmat liikelaitosten vaikutuksesta kuntayhtymän talousarviovuoden tuloksen muodostumiseen. Laskelmassa esitetään sitovuustarkastelun mukaisen tuloslaskelmaosan lisäksi liikelaitosten tuloslaskelmayhdistelmä ja kuntayhtymän kokonaistuloslaskelmaosa, jossa liikelaitokset yhdistellään tilinpäätöksen tapaan kuntayhtymän tuloslaskelmaosaan sisäiset erät eliminoi-

den. Liikelaitoksen vaikutuslaskelman laatimista ja tulkintaa on selvitetty edellä luvussa 6.3.1.

### 8.3.7 Investointiosa kuntayhtymän talousarviossa

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

Investointimenoa budjetoidaan pysyviin vastaaviin aktivoitavien aineellisten ja aineettomien hyödykkeiden hankintamenot sekä toimialasijoitusosakkeiden ja -osuuksien hankintamenot.

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

INVESTOINTIOSA					
	TP 201X-2	TA 201X-1	TA 201X	TS 201X+1	TS 201X+2
Hanke/hankeryhmä					
Hanketavoitteet					
Kustannusarvio ja sen jaksotus					
Investointimenot					
Investointitulot					
Rahoitusosuudet					
Omaisuuksien myynti					
<b>Sitova yhtymäkokoukseen nähden</b>					

Asetelma 7. Kuntayhtymän investointiosan asetelma

#### 8.3.7.1 Hanketavoitteet

Hankekohtaisissa tavoitemäärittelyissä selvitetään, onko kyse uus-, laajennus vai korvausinvestoinnista. Lisäksi selvitetään, tavoitellaanko investoinnilla palvelutuotannon määrän lisäystä, palvelukyvyn parantamista vai tuotannon tehostamista.

#### 8.3.7.2 Investointimenojen budjetointi

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

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

Investointimenoa budjetoidaan sekä ulkoiset että sisäiset pysyvien vastaavien hyödykkeiden hankinnat. Sisäiset hankinnat käsitellään valmistuksena omaan käyttöön (ks. luvut 3.3.3.6 ja 3.4.2.1).

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

Investointimenona budjetoidaan pysyvien vastaavien sijoitukset tytäryhteisöjen osakkeisiin ja pääomaosuuksiin sekä peruspääomasijoitukset liikelaitoskuntayhtymiin ja kuntayhtymän omiin liikelaitoksiin ja muihin taseyksiköihin.

Investointimenona budjetoidaan rahoitusosuudet muiden yhteisöjen toteuttamiin investointihankkeisiin, joiden tarkoituksena on kuntayhtymän palvelujen tuottaminen tai kyse muutoin on kuntayhtymälle kuuluvan tehtävän hoitamisesta.

### 8.3.7.3 Investointitulojen budjetointi

Talousarvion investointiosaan budjetoidaan investointiin saatu rahoitusosuus, joka voi olla valtionosuutta tai muuta rahoitusosuutta. Rahoitusosuus budjetoidaan tuloksi sille vuodelle, jonka aikana oikeus tuloon arvioidaan kuntayhtymälle syntyvän.

Se osa jälkirahoitteisesta valtionosuudesta, joka maksetaan talousarviovuotta seuraavina vuosina, budjetoidaan rahoitusosassa *Maksuvalmiuden muutokset (-)* tai erän *Muut pitkäaikaiset saamiset* lisäyksenä ennen riviä *Vaikutus maksuvalmiuteen*.

Investointiosaan budjetoidaan aktivoitujen pysyvien vastaavien hyödykkeiden myynnistä saatavat tulot. Myyntitulo budjetoidaan investointitulona koko luovutusarvon määrästä. Jos myyntihinnan tuloutuksen arvioidaan jaksottuvan kahdelle tai useammalle vuodelle, merkitään arvioitu myyntisaatava rahoitusosan maksuvalmiuden muutoksiin tai pitkäaikaisten saamisten lisäykseen riippuen siitä, onko saaminen lyhyt- vai pitkäaikainen.

## 8.3.8 Rahoitusosa kuntayhtymän talousarviossa

### 8.3.8.1 Rahoitusosan asetelma

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

Rahoitusosan yhteydessä esitetään lisäksi toiminnan rahoitusta koskevat tavoitteet ja niiden toteutumista mittaavien tunnuslukujen tavoitearvot.



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

#### *Rahoituksen rahavirta*

Rahoituksen rahavirtaan budjetoidaan antolainojen, lainakannan ja oman pääoman muutokset. Kaikki rahoituksen rahavirran erät ovat määrärahoja tai tuloarvioita, jotka tulee rahoitusosassa esittää yhtymäkokoukseen nähden sitovina brutto- tai nettomääräisinä kokonaisuuksina.

#### *Antolainauksen muutokset*

Antolainauksen muutoksena budjetoidaan taseen pysyvien vastaavien sijoituksiin kuuluvien lainasaamisten lisäykset ja lyhennykset.

Sen sijaan taseen vaihtuvien vastaavien lainasaamisten muutokset budjetoidaan rahoitusosassa erään *Vaikutus maksuvalmiuteen* tai ne voidaan budjetoida omana *Muut lainasaamisten muutokset* -eränä.

Antolainasaamisten lisäykseen budjetoidaan arvio suunnitelmakaudella myönnettävistä antolainoista. Antolainasaamisten vähennykseen arvioidaan myönnettyjen antolainojen suunnitelmakaudella tapahtuvat lyhennykset.

Antolainauksen muutoksiin budjetoidaan myös sisäinen lainananto ja antolainan palautukset koskien kuntayhtymän liikelaitosta ja muuta taseyksikköä.

#### *Lainakannan muutokset*

Lainakannan muutoksiin budjetoidaan pitkäaikaisten lainojen lisäys ja vähennys sekä lyhytaikaisten lainojen muutos. Pitkäaikaisten lainojen vähennyksenä budjetoidaan kuntayhtymän pitkäaikaisten lainojen lyhennykset talousarviovuoden aikana. Lyhytaikaisten lainojen lisäykset ja vähennykset budjetoidaan nettomääräisenä.

#### *Oman pääoman muutokset*

Kuntayhtymässä oman pääoman lisäyksenä budjetoidaan jäsenkunnan pääomasijoitus kuntayhtymään ja vähennyksenä pääoman palautus jäsenkunnalle. Omanpääomanehdotoin sijoitus voi olla peruspääoman korotusta tai sijoitus sijoitusrahastoon.

#### *Vaikutus maksuvalmiuteen*

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

Tiedossa olevat, merkittävät maksuvalmiuden muutokset pitkäaikaisissa saamisissa tai korottomissa pitkäaikaisissa veloissa, on kuitenkin perusteltua budjetoida *Muut maksuvalmiuden muutokset* -riville ennen *Vaikutus maksuvalmiuteen* -pääösriiviä tai ainakin esittää arvio niiden määrästä perustelutekstissä. Tällaisia merkittäviä maksuvalmiuteen vaikuttavia saamisten ja velkojen muutoksia voivat olla esimerkiksi kauppahintasaamisten tai lainasaamisten muutokset taikka muutokset palautuskelpoisten liittymismaksujen määrässä.

*Vaikutus maksuvalmiuteen* -erän positiivinen arvo tarkoittaa kuntayhtymän maksuvalmiuden vahvistumista ja negatiivinen sen heikkenemistä. Vaikutus maksuvalmiuteen ei saa olla arvoltaan negatiivinen enempää kuin kuntayhtymän rahavarojen arvioidaan olevan talousarviovuoden alussa eli talousarvion laadintavuoden tilinpäätöksessä. Rahavarat ylittävä negatiivinen vaikutus tarkoittaa, ettei talousarviossa ole osoitettu kuntalain 65.4 §:n tarkoittamalla tavalla, miten määrärahojen rahoitustarve katetaan.

Rahoitustarpeen kattamisen varmentamiseksi rahoitusosassa esitetään arvio rahavarojen määrästä talousarviovuoden lopussa ja talousarviovuoden alussa. Rahavarojen arvo 31.12. saadaan laskemalla yhteen rahavarojen arvo 1.1. ja vaikutus maksuvalmiuteen etumerkit huomioon ottaen. Rahavaroihin lasketaan rahoitusarvopaperit sekä rahat ja pankkisaamiset.

### 8.3.8.2 Rahoitusosan tavoitteet ja tunnusluvut

Rahoitusosan yhteydessä esitetään toiminnan ja investointien rahoitusta koskevat tavoitteet ja niiden saavuttamista mittaavat tunnusluvut.

Toiminnan ja investointien rahoitusta tilikauden aikana tarkastellaan rahoituslaskelman, sen välitulosten ja niistä laskettavien tunnuslukujen avulla.

#### *Investointien omarahoitustavoite*

Tavoitteena toiminnan ja investointien rahoituksessa tulee olla, että investoinnit rahoitetaan pitkällä aikavälillä omarahoituksella. Investoinnin omarahoitustavoitteen toteutuminen on osoitettavissa rahoitusosan *Toiminnan ja investointien rahavirta* – välituloksen kertymän avulla. Kertymän kehitystä tarkastellaan vuosittain lähtien talousarvion laadintavuotta edeltävän tilinpäätösvuoden *Toiminnan ja investointien rahavirrasta*, johon lisätään tai josta vähennetään arvioidut vuosittaiset rahavirrat. Suunnittelukauden lopussa kertymän tulisi olla vähintään 0 tai positiivinen, jolloin tavoite rahoittaa investoinnit omarahoituksella toteutuisi viiden vuoden tarkastelujaksolla 201X-2 – 201X+2.

Jos mainittuihin vuosiin sisältyy määrältään poikkeuksellisia satunnaisia tuloja tai menoja taikka tavanomaista suurempia investointeja, on kertymäkautta perusteltua pidentää. Toiminnan ja investointien rahavirran kertymä ei saisi muodostua pysyvästi negatiiviseksi<sup>1</sup>.

Jos kuntayhtymällä on taseessa merkittäviä kertyneitä ylijäämäeräitä ja niitä vastaava toimintapääoma, voi toiminnan ja investointien rahavirran kertymä suunnittelukaudella olla negatiivinen määrä, joka on rahoitettavissa mainitulla toimintapääomalla.

#### *Lainanhoitokykytavoite*

Lainanhoitokykyä koskevaksi tavoitteeksi on perusteltua asettaa, että kuntayhtymän normaali tulorahoitus ilman satunnaiseriä on olennaisesti lainanhoitomenoja suurempi.

<sup>1</sup> Alla olevassa esimerkissä kuntayhtymä on asettanut tavoitteeksi investointien rahoittamisen pitkällä aikavälillä omarahoituksella. Esimerkin viiden vuoden pituisella tarkastelujaksolla tavoitteen arvioidaan toteutuvan, kun kertymäksi arvioidaan jakson lopussa muodostuvan +30 rahaa.

	TP 201X-2	TA201X-1	TA201X	TS201X+1	TS201X+2
Toiminnan ja investointien vuotuinen rahavirta	200	-450	-100	300	80
Toiminnan ja investointien rahavirran kertymä	---	-250	-350	-50	30



Tavoitearvo lasketaan tunnusluvusta:

**Lainanhoitokate**

$$= (\text{Vuosikate} + \text{Korkokulut}) / (\text{Korkokulut} + \text{Lainanlyhennykset})$$

Lainanhoitokate kertoo tulo-rahoituksen riittävyyden vieraan pääoman korkojen ja lyhennysten maksuun. Jos lainakannasta enemmän kuin 20 % on kertalyhenteisiä lainoja, otetaan lyhennyksen määräksi tunnuslukua laskettaessa laskennallinen vuosilyhen- nys, joka saadaan jakamalla lainakanta kunkin suunnitteluvuoden lopussa kahdeksalla.

Lainanhoitokyky on hyvä, kun tunnusluvun arvo on yli 2, tyydyttävä kun tunnusluku on 1–2 ja heikko, kun tunnusluvun arvo jää alle yhden.

**Maksuvalmiustavoite**

Maksuvalmiustavoite voidaan asettaa *Kassan riittävyys* -tunnusluvun tavoitearvon pe- rusteella

Tunnusluku lasketaan kaavasta:

**Kassan riittävyys (pv)**

$$= 365 \text{ pv} \times \text{Rahavarat varainhoitovuoden lopussa.} / \text{Kassasta maksut varainhoitovuonna.}$$

Maksuvalmiutta kuvataan kassan riittävyytenä päivissä. Tunnusluku ilmaisee, monen- ko päivän kassasta maksut voidaan kattaa rahavaroilla. Rahavarioihin lasketaan rahoit- tusarvopaperit sekä rahat ja pankkisaamiset. Kassasta maksut kootaan seuraavista va- rainhoitovuoden tuloslaskelmaosan ja rahoitusosan eristä:

Tuloslaskelmaosasta:

Toimintamenot - Valmistus omaan käyttöön

Korkomenot

Muut rahoitusmenot

Rahoitusosasta:

Investointimenot

Antolainojen lisäys

Pitkäaikaisten lainojen vähennys (lyhennykset).

Rahavarat varainhoitovuoden lopussa saadaan laskemalla yhteen etumerkit huomioon ottaen varainhoitovuoden alun rahavarat ja varainhoitovuoden rahoitusosan *Vaikutus maksuvalmiuteen* -erä. Talousarviovuoden alun rahavarat saadaan talousarvion laadinta- vuoden tasearvion mukaisista rahavaroista.

Riittävänä tavoitearvona voidaan pitää 14–30 päivän kassan riittävyyttä.

### 8.3.9 Tuloslaskelma- ja investointiosan sekä taseyksikön rahoitusosan yhdistely kuntayhtymän rahoitusosaan

#### 8.3.9.1 Tuloslaskelmaosan yhdistely

Tuloslaskelmaosan vuosikate ja satunnaiset tulot ja menot yhdistellään tuloslaskelma- osan mukaisin arvoin rahoitusosaan. Jos toimintatuloihin, toimintamenoihin tai sa- tunnaisiin eriin on budjetoitu pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoittoja tai -tappioita, oikaistaan ne rahoitusosan *Tulo-rahoituksen korjaukset* -rivillä. Samoin mai- nitulla rivillä oikaistaan toimintamenoihin budjetoidut pakollisten varausten muutok- set. Oikaisuerien yhdistely on kaaviossa 16 esitetty katkoviivalla.

### 8.3.9.2 Investointiosan yhdistely

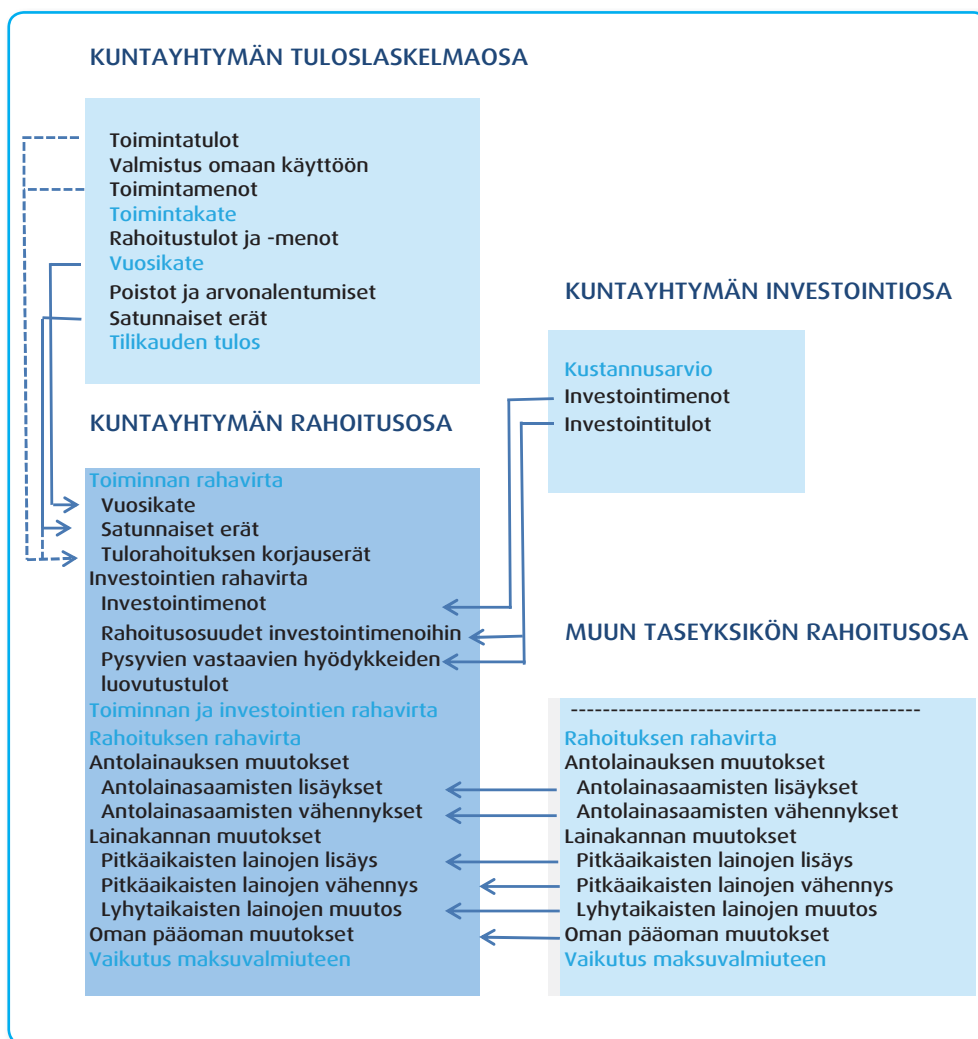
Investointimenot ja -tulot yhdistellään investointiosan mukaisin arvoihin rahoitusosaan. Yhdistelyyn otetaan kaikkien investointihankkeiden menot ja tulot lukuun ottamatta kuntalain mukaisten liikelaitosten investointeja.

### 8.3.9.3 Muun taseyksikön rahoitusosan yhdistely

Muun taseyksikön rahoitusosaan budjetoidut rahoituksen rahavirtaerät yhdistellään *Vaikutus maksuvalmiuteen* -erää lukuun ottamatta kuntayhtymän rahoitusosan vastaaviin eriin.

Taseyksikön tuloslaskelmaosa yhdistellään kuntayhtymän tuloslaskelmaosaan (ks. luku 3.4.2) ja investointiosa kuntayhtymän investointiosaan. Tästä syystä niitä ei yhdistellä kuntayhtymän rahoitusosaan rahoituksen rahavirtaerien tapaan.

*Vaikutus maksuvalmiuteen* on jäännöserä, joka tulee kuntayhtymän rahoitusosassa otetuksi huomioon muun taseyksikön osalta, kun taseyksikön toiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirtojen yhdistely kuntayhtymän rahoitusosan vastaaviin eriin on tehty.



Kaavio 16. Tuloslaskelma- ja investointiosien sekä muun taseyksikön rahoitusosan yhdistely kuntayhtymän rahoitusosaan

### 8.3.10 Kuntayhtymän talousarvion sitovuus ja toteutumisen seuranta

Talousarvion sitovia eriä ovat yhtymäkokouksen hyväksymät toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet ja niiden edellyttämät määrärahat ja tuloarviot.

Talousarvion sitovuudessa sovelletaan luvussa 4 annettuja ohjeita.

#### 8.3.10.1 Määrärahojen ja tuloarvioiden yhteenveto

Kuntayhtymän talousarvion määrärahoista ja tuloarvioista esitetään yhteenvetolaskelma, johon on koottu käyttötalousoosan, investointiosan, tuloslaskelmaosan ja rahoitusosan yhtymäkokouksen sitoviksi hyväksymät erät. Taulukosta tulee käydä ilmi, onko määräraha tai tuloarvio brutto- vai nettomääräinen.

TALOUSARVION MÄÄRÄRAHOJEN JA TULOARVIOIDEN YHTEENVETO			
	Sitovuus1)	Määrärahat	Tuloarviot
<b>KÄYTTÖTALOUSOSA</b>			
Nettoyksiköt			
Tehtävä 1	N		1 200
Tehtävä 2	N	800	
Muut taseyksiköt			
Tehtävä 3	N		1 600
<b>TULOSLASKELMAOSA</b>			
Korkotulot	B		150
Muut rahoitustulot	B		70
Korkomenot	B	100	
Muut rahoitusmenot	B	80	
Satunnaiset erät	B	20	10
<b>INVESTOINTIOSA</b>			
Nettoyksiköt			
Hanke/Hankeryhmä 1	B	1 300	120
Hanke/Hankeryhmä 2	B	1 250	200
Muut taseyksiköt			
Hanke/Hankeryhmä 3	B	500	100
<b>RAHOITUSOSA</b>			
Antolainauksen muutokset			
Antolainasaamisten lisäykset	B	100	
Antolainasaamisten vähennykset	B		60
Lainakannan muutokset			
Pitkäaikaisten lainojen lisäys	B		500
Pitkäaikaisten lainojen vähennys	B	150	
Lyhytaikaisten lainojen muutos	N		80
Oman pääoman muutokset	B		30
Vaikutus maksuvalmiuteen		0	180
<b>TALOUSARVION LOPPUSUMMA</b>		<b>4 300</b>	<b>4 300</b>

1) N = sitovuus nettotuloarvio/-määräraha, B = bruttomääräraha/-tuloarvio

Taulukko 10. Sitovien erien yhteenvetotaulukko kuntayhtymässä

Yhteenvetolaskelmaan otetaan kaikkien tehtävien ja investointihankkeiden sitovat tuloarviot ja määrärahat lukuun ottamatta liikelaitosten talousarvioita. Yhteenvetolaskelmassa nettoyksikön ja muun taseyksikön osalta sitovaksi nettoeräksi on merkittävä vuosikate, jotta määrärahojen ja tuloarvioiden yhteismäärä saadaan samansuuruiseksi.

Muun taseyksikön budjetoidut rahoitustulot ja -menot sisältyvät jo vuosikatteeseen, joten mainittuja eriä ei sisällytetä yhteenvetolaskelman tuloslaskelmaosan vastaaviin rahoituseriin.

Yhteenvetolaskelman määrärahojen ja tuloarvioiden yhteismäärien tulee olla yhtä suuret.

### 8.3.10.2 Talousarvion muuttaminen

Kuntalain mukaan talousarvioon tehtävistä muutoksista päättää yhtymäkokous. Talousarvion muutosten esittämisvelvoite koskee sekä tavoitteita että niiden edellyttämiä tuloarvioita ja määrärahoja. Tuloarvion alentamisen tai määrärahan korottamisen yhteydessä on arvioitava, ovatko asetetut tavoitteet oikeassa suhteessa muutettuihin tuloarvioihin ja määrärahoihin.

Myös nettotuloarvion alittamista tai nettomäärärahan korottamista koskevan muutospäätöksen tekee yhtymäkokous riippumatta siitä, aiheutuuko poikkeama arvioitua suuremmista bruttomenoista vai arvioitua pienemmistä bruttotuloista.

Suomen Kuntaliiton hallintosääntömallissa on lähdetty siitä, että talousarvioon tehtävät muutokset on esitettävä yhtymäkokoukselle talousarviovuoden aikana (hallintosääntömalli 19 §). Talousarviovuoden jälkeen talousarvion muutoksia voidaan käsitellä vain poikkeustapauksissa. Tällaisia poikkeustapauksia ovat esimerkiksi oleelliset kuntayhtymän rahoitustarpeeseen vaikuttavat muutokset.

### 8.3.10.3 Talousarvion toteutumisvertailu

Kuntalain 68 §:n mukaan kuntayhtymän tilinpäätökseen on sisällytettävä talousarvion toteutumisvertailu.

Talousarvion toteutumisvertailu esitetään yhtymäkokoukselle samaa asetelmaa noudattaen kuin alkuperäinen talousarvio.

Talousarvion toteutumisvertailulla seurataan tuloksen muodostumisen lisäksi talousarvion sitovia eriä, jotka yhtymäkokous on hyväksynyt tehtävittäin, tai hankkeittain, sekä rahoitusosan ja tuloslaskelmaosan sitovia eriä.

Talousarvion toteutumista on perusteltua seurata mainitun toteutumisvertailun mukaisella asetelmalla talousarviovuoden aikana esimerkiksi 3–4 kuukauden välein.

Talousarvion toteutumisvertailusta on annettu ohjeet kirjanpitolautakunnan kuntajäoston *Yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta* (2009).

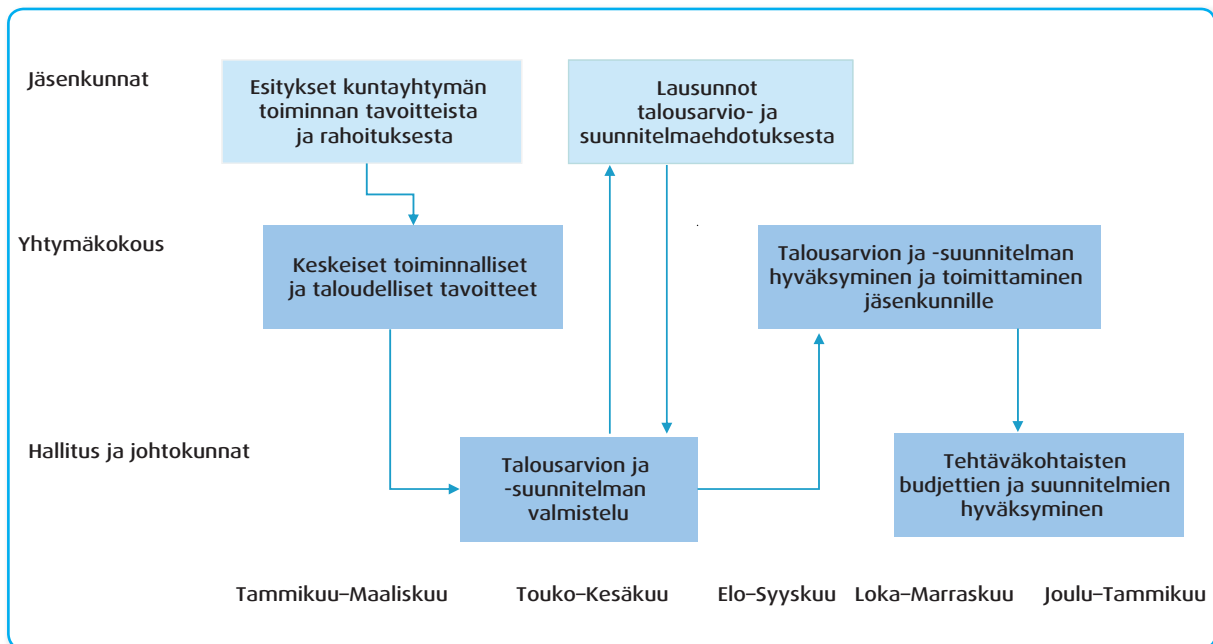
### 8.3.11 Kuntayhtymän talousarvion ja -suunnitelman valmistelu ja hyväksyminen

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

Kuntalain 83 §:ssä jäsenkunnille on säädetty viimesijainen rahoitusvastuu kuntayhtymän menoista. Rahoitusvastuu muodostaa jäsenille erityisen perusteen osallistua kuntayhtymän toiminnan kehittämistä ja rahoitusta koskevaan suunnitteluun. Jäsenkuntien mahdollisuudesta tehdä esityksiä kuntayhtymän tavoitteista, toiminnasta ja rahoituksesta määrätään perussopimuksessa. Erilaiset neuvottelukierrokset kuntayhtymän ja

jäsenkuntien kesken talousarvion valmisteluvaiheessa ovat tarpeen, koska kuntayhtymän talousarviolla on usein merkittävä vaikutus myös jäsenkuntien talousarvioihin.

Kaaviossa 17 on ohjeellisesti esitetty valmistelun ajallinen eteneminen kuntayhtymän ja jäsenkuntien päätöksenteossa.



Kaavio 17. Kuntayhtymän talousarvion ja -suunnitelman valmistelu- ja hyväksymisprosessi

### 8.3.11.1 Suunnittelukehdykset

Talousarvio ja -suunnitelma laaditaan samanaikaisesti. Laadintaprosessin aloittaa tavallisesti yhtymäkokouksen tavoite- ja kehysseminaari, jossa käydään läpi kuntayhtymän toiminnan kehittämistarpeet ja -tavoitteet sekä taloudellinen tilanne. Tavoite- ja kehysseminaarissa tulisi olla käytettävissä jäsenkuntien esitykset kuntayhtymän toiminnan tavoitteista ja rahoituksesta.

Yhtymäkokouksen tavoiteasettelu voi koskea kuntayhtymän asemaa, toiminnan laajuutta ja toimintaedellytyksiä (mm. investoinnit) tai palvelun laatua taikka hinnoitteluperiaatteita.

Tavoiteasettelun ja resurssien budjetoinnin pohjana ovat yhtymäkokouksen hyväksymä kuntayhtymän palvelustrategia ja siihen perustuvat tehtäväkohtaiset palvelusuunnitelmat. Niissä esitetään, miten kuntayhtymän palvelut tullaan lähivuosien aikana jäsenkuntien kuntalaisille järjestämään.

Resurssikehyksen perusteina ovat lisäksi voimassa oleva taloussuunnitelma, edellisen vuoden tilinpäätös ja talousarvion laadintavuoden tilinpäätösarvio.

Yhtymävaltuuston tavoitepäätös ohjaa yhtymähallituksen ja johtokuntien talousarviovalmistelua.

Kehyspäätöksessään yhtymähallitus asettaa kohderahoitteisille tehtäville nettomääräiset tulokehdykset. Investoinneille ja pääomarahoitukselle asetettavat kehdykset ovat pääsääntöisesti bruttomääräiset.

### 8.3.11.2 Laadintaohjeet

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

Laadintaohjeessa voidaan ohjeistaa myös palvelu- ja tuotantosopimusten tekemistä ja sopimushinnoittelua.

### 8.3.11.3 Tehtäväkohtaiset budjetti- ja suunnitelmaehdotukset

Yhtymähallitus ja johtokunnat valmistelevat tehtävä- ja hankekohtaiset tulos-, investointi- ja/tai rahoitusbudjetit ja suunnitelmat annettujen kehysten ja valmisteluohjeiden pohjalta.

Tehtävien budjettiehdotukset perustuvat kuntayhtymän ja jäsenkuntien välisiin palvelusopimuksiin ja tilaaja-tuottaja-mallia sovellettaessa tuotantosopimuksiin tilaajan ja tuottajan välillä.

### 8.3.11.4 Talousarvion yhdistely ja tasapainotus

Yhtymäjohto yhdistelee tehtävien ehdotukset kuntayhtymän talousarvioksi ja -suunnitelmaksi. Jos tehtävät eivät ole pysyneet annetuissa kehyksissä tai jos toiminnan ja talouden perusteet ovat olennaisesti muuttuneet kehyksen antamisesta, yhtymäjohto valmistelee tasapainotusehdotuksen yhtymähallitukselle.

Yhtymähallitus valmistelee talousarvio ja -suunnitelmaesityksen yhtymäkokoukselle. Kuntalaissa ei ole erikseen säädetty, mihin mennessä hallituksen on annettava esityksensä.

Yhtymähallituksen talousarvioehdotus toimitetaan jäsenkunnille mahdollisimman aikaisessa vaiheessa tiedoksi ja mahdollista lausunnon antamista varten.

### 8.3.11.5 Talousarvio ja -suunnitelmaehdotuksen hyväksyminen

Yhtymäkokouksen on vuoden loppuun mennessä hyväksyttävä kuntayhtymälle talousarvio ja sen yhteydessä laadittu taloussuunnitelma. Yhden toimielimen kuntayhtymässä talousarvio ja -suunnitelma hyväksytään omistajakuntien valtuustojen samansisällöisillä päätöksillä. Liikelaitoskuntayhtymässä talousarvion ja -suunnitelman hyväksyy johtokunta.

Jos yhtymäkokous ei ensimmäisessä käsittelyssä hyväksy talousarviota tai vaatii siihen muutoksia, ehdotus palautuu hallitukselle uudelleen valmisteltavaksi. Yhtymäkokouksen talousarviokäsittelyjen lukumäärää ei laissa rajoiteta. Talousarvion kaikki erät hyväksytään yksinkertaisella enemmistöllä.

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

### 8.3.11.6 Tehtäväkohtaisten erillisbudjettien hyväksyminen

Yhtymäkokouksen hyväksyttyä kuntayhtymän talousarvion yhtymähallitus ja johtokunnat hyväksyvät tehtävien tulos-, investointi- ja/tai rahoitusbudjetit ottaen huomi-

oon yhtymäkokouksen tehtävän tai hankkeen sitoviin tavoitteisiin sekä meno- ja tu-  
loeriin mahdollisesti tekemät muutokset.

Johtokunnan on päätettävä kuntalain mukaan kuntayhtymän liikelaitoksen seuraavan  
vuoden talousarviosta viimeistään vuoden loppuun mennessä. Nettoyksikkönä ja muu-  
na taseyksikkönä toimivan tehtävän budjettien tarkistamisesta annetaan ohjeet johto-  
säännössä tai talousarvion täytäntöönpano-ohjeissa.

## 8.4 Liikelaitoskuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma

### 8.4.1 Liikelaitoskuntayhtymän sääntely kuntalaissa

Liikelaitoskuntayhtymä on itsenäinen oikeushenkilö ja kirjanpitovelvollinen ja nimen-  
sä mukaisesti kuntayhtymä. Liikelaitoskuntayhtymä on kuntayhtymä, joka harjoittaa  
liiketoimintaa tai muuta liiketaloudellisten periaatteiden mukaisesti hoidettavaa teh-  
tävää kunnallisena liikelaitoksena. Muusta kuntayhtymästä liikelaitoskuntayhtymä  
poikkeaa hallintorakenteen ja toimielinten toimivallan jaon sekä talousarvion ja -suun-  
nitelman käsittelyn osalta. Liikelaitoskuntayhtymän jäseniä voivat olla kunnat yhdessä,  
kuntayhtymät yhdessä tai kunnat ja kuntayhtymät yhdessä.

Liikelaitoskuntayhtymän talousarviosta ja -suunnitelmasta säädetään kuntalain 87 f  
§:ssä.

Johtokunnan on kunkin vuoden loppuun mennessä hyväksyttävä liikelaitoskuntayh-  
tymälle seuraavaksi kalenterivuodeksi talousarvio. Sen hyväksymisen yhteydessä johto-  
kunnan on hyväksyttävä myös taloussuunnitelma kolmeksi tai useammaksi vuodeksi  
(*suunnittelukausi*). Talousarviovuosi on suunnittelukauden ensimmäinen vuosi.

Talousarviossa ja -suunnitelmassa hyväksytään liikelaitoskuntayhtymän toiminnalliset  
ja taloudelliset tavoitteet. Talousarviossa on tuloslaskelma-, investointi- ja rahoitusosa.

Talousarvio ja -suunnitelma on laadittava siten, että edellytykset liikelaitoskuntayh-  
tymän tehtävien hoitamiseen turvataan. Tulorahoituksen tulee suunnittelukaudella kat-  
taa toiminnan kustannukset siten, ettei talous muodostu pysyvästi alijäämäiseksi. Li-  
kelaitoskuntayhtymään ei kuitenkaan sovelleta 65 §:n 3 momentin säännöstä talouden  
tasapainottamisesta alijäämätilanteessa.

Liikelaitoskuntayhtymän toiminnassa ja taloudenhoidossa on noudatettava talousarvi-  
ota. Siihen tehtävistä muutoksista päättää johtokunta.

### 8.4.2 Taloussuunnittelun tehtävät liikelaitoskuntayhtymässä

Talousarviolla on liikelaitoskuntayhtymässä kolme päätehtävää. Ensiksi siinä asetetaan  
käyttötaloutta ja investointeja koskevat tavoitteet. Toiseksi talousarviossa budjetoidaan  
menot ja tulot käyttötalouden eri tehtäville ja investointihankkeille. Kolmanneksi ta-  
lousarviossa osoitetaan miten käyttötalous ja investoinnit rahoitetaan.

Talousarvion rakenne palvelee mainittuja kolmea tehtävää: tavoitteiden asettaminen  
tehtäville ja investointihankkeille sekä niiden menojen ja tulojen budjetointi osoitetaan  
talousarvion tuloslaskelma- ja investointiosissa. Toiminnan ja investointien rahoitus  
osoitetaan rahoitusosassa.

#### 8.4.2.1 Tavoitteiden asettaminen

Liikelaitoskuntayhtymässä noudatetaan kuntayhtymän tavoitteiden asettamisesta annettuja luvun 8.3.2.1 ohjeita.

Liikelaitoskuntayhtymä voidaan perustaa liiketoimintaa tai liiketaloudellisten periaatteiden mukaan hoidettavaa tehtävää varten. Tämän tyyppiset tehtävät ovat palvelujen tuotantotehtäviä, joiden tavoiteasettelussa on kyse ensisijaisesti tuotantotavoitteista.

#### 8.4.2.2 Resurssien jakaminen tehtäville, hankkeille ja pääomarahoitukseen

Liikelaitoskuntayhtymässä noudatetaan kuntayhtymän resurssien jakamisesta annettuja luvun 8.3.2.2 ohjeita.

#### 8.4.2.3 Toiminnan ja investointien rahoitus

Liikelaitoskuntayhtymässä noudatetaan kuntayhtymän toiminnan ja investointien rahoituksesta annettuja luvun 8.3.2.3 ohjeita.

### 8.4.3 Taloussuunnittelun periaatteet ja talousarvion rakenne

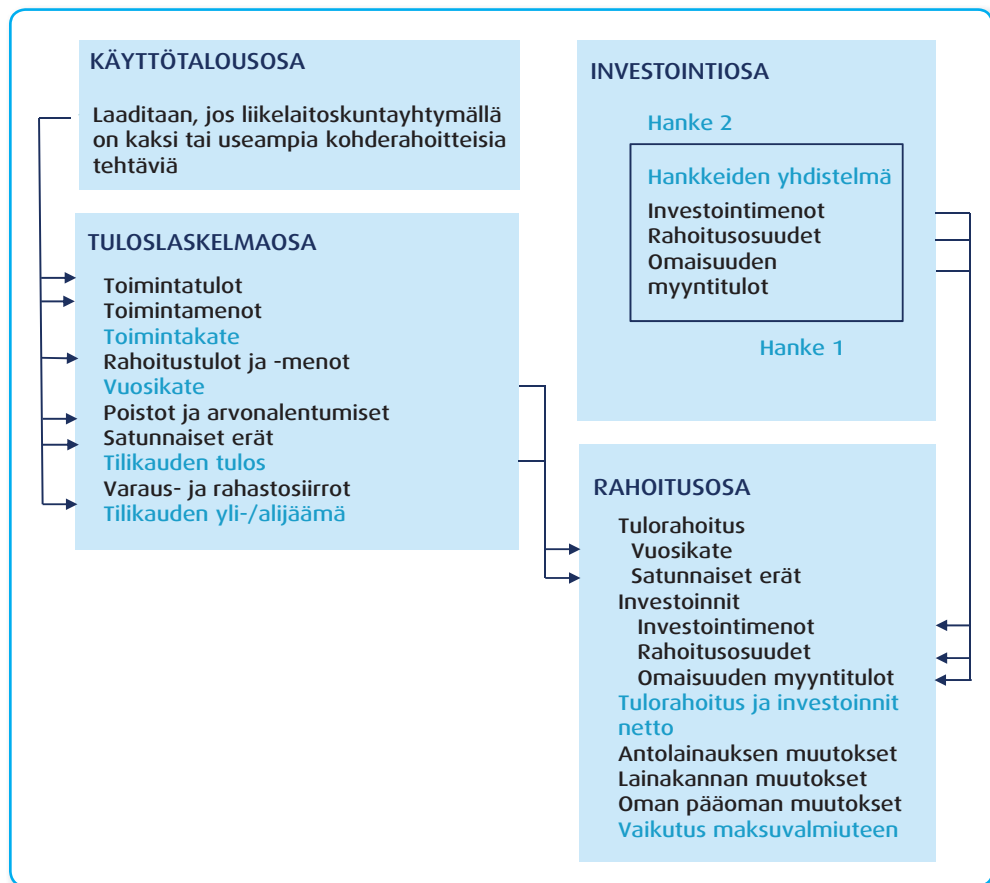
Liikelaitoskuntayhtymässä noudatetaan kuntayhtymän taloussuunnittelun periaatteista annettuja luvun 8.3.3 ohjeita.

#### 8.4.3.1 Talousarvion osat

Liikelaitoskuntayhtymän talousarvioasetelma muodostuu *tuloslaskelmaosasta, investointiosasta ja rahoitusosasta*. Samaa rakennetta noudatetaan taloussuunnitelmassa ja tilinpäätökseen sisältyvässä talousarvion toteutumisvertailussa. Jos liikelaitoskuntayhtymällä on kaksi tai useampia kohderahoitteista tehtävää, laatii se myös *käyttötaloussosan*. Jäljempänä tässä luvussa liikelaitoskuntayhtymän talousarviorakennetta käsitellään ilman erillistä käyttötaloussosaa. Jos sellainen joudutaan laatimaan, sovelletaan siinä luvun 8.3.5 ohjeistusta.

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





Kaavio 18. Liikelaitoskuntayhtymän talousarviorakenne

### 8.4.3.2 Talousarvion yleisperustelut

Yleisperusteluissa noudatetaan soveltuvin osin kuntayhtymälle luvuissa 8.3.4.2 annettua ohjeistusta.

### 8.4.3.3 Käyttötalousosa liikelaitoskuntayhtymän talousarviossa

Liikelaitoskuntayhtymä laatii käyttötalousosan, jos sillä on kaksi tai useampia kohderahoitteisia tehtäviä. Laadinnassa sovelletaan kuntayhtymälle luvussa 8.3.5 annettua ohjeistusta.

## 8.4.4 Tuloslaskelmaosa liikelaitoskuntayhtymässä

### 8.4.4.1 Tuloslaskelmaosan asetelma

Tuloslaskelmaosassa esitetään liiketoimintasuunnitelman keskeiset asiat, yhtymäkokoituksen ja johtokunnan asettamat tavoitteet ja niiden toteutumista mittaavien tunnuslukujen tavoitearvot, tuloslaskelmaosan perustelut sekä tulosbudjetti ja arvioitujen kokonaiskustannusten määrä.

TULOSLASKELMAOSA	TP 201X-2	TA 201X-1	TA 201X	TS 201X-1	TS 201X-2
Liiketoimintasuunnitelman kuvaus					
<b>Tavoitteen ja tunnusluvut</b>					
Yhtymäkokouksen asettamat tavoitteet					
Johtokunnan asettamat tavoitteet					
Perustelut					
<b>TULOSBUDJETTI</b>					
<b>Tuloarviot ja määrärahat</b>					
1 000 €					
<b>Toimintatulot</b>					
Liikevaihto					
Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen lisäys (+) tai vähennys (-)					
Valmistus omaan käyttöön					
Muut tulot					
Tuet ja avustukset, kunnalta					
<b>Toimintamenot</b>					
Materiaalit ja palvelut					
Palvelujen ostot					
Henkilöstömenot					
Muut menot					
<b>Toimintakate</b>					
<b>Rahoitustulot ja -menot</b>					
Korkotulot (sisäiset)					
Muut rahoitustulot					
Korkomenot (sisäiset)					
Korvaus peruspääomasta					
Laskennallinen korko (nettoyksikkö)					
Muut rahoitusmenot					
<b>Vuosikate</b>					
<b>Poistot ja arvonalentumiset</b>					
Suunnitelman mukaiset poistot					
Arvonalentumiset					
<b>Satunnaiset tulot ja -menot</b>					
Satunnaiset tulot					
Satunnaiset menot					
<b>Tilikauden tulos</b>					
Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+)					
Vapaaehtoisten varausten lisäys (-) tai vähennys (+)					
Tuloverot					
<b>Tilikauden ylijäämä (alijäämä)</b>					
<b>Kokonaiskustannukset</b>					
<b>Sitova yhtymäkokoukseen nähden</b>					
<b>Sitova johtokuntaan nähden</b>					

Asetelma 9. Liikelaitoskuntayhtymän tuloslaskelmaosa

#### 8.4.4.2 Liiketoimintasuunnitelman kuvaus

Tuloslaskelmaosassa esitetään tiivistelmä liikelaitoskuntayhtymän liiketoimintasuunnitelmasta. Suunnitelmassa selvitetään muun muassa kuntayhtymän asiakkaat ja niiden osuus liikevaihdosta, tuotteet ja kysynnän kehitysarvio, tuotantotavat ja niihin liittyvät kehittämishankkeet, toiminnan kannattavuusnäkökulmat sekä investointitarve ja niihin tarvittava pääomarahoitusta ja sen saatavuus.

#### 8.4.4.3 Tehtäväkohtaiset tavoitteet

Tuloslaskelmaosassa esitetään liikelaitoskuntayhtymän varsinaisen toiminnan tavoitteet. Kuntalain 87b.2 §:n mukaan keskeisistä toiminnallisista ja taloudellisista tavoitteista päättää yhtymäkokous. Yhtymäkokouksen tavoitepäätös ohjaa johtokunnan talousarviovalmistelua ja talousarvion ja -suunnitelman hyväksymistä. Yhtymäkokouksen käyttötalouden tavoiteasettelu voi koskea toiminnan laajuutta, palvelun laatua,

hinnoitteluperiaatteita ja kannattavuutta. Talousarvioon merkityt tavoitteet ovat sitovia. Tämä koskee sekä yhtymäkokouksen asettamia keskeisiä tavoitteita, että johtokunnan talousarviossa asettamia tavoitteita.

Liikelaitoskuntayhtymät ovat pääsääntöisesti tuottajia. Niille asetettavat tavoitteet ovat ensisijaisesti tuotantotavoitteita. Liikelaitoskuntayhtymälle tulee kuitenkin asettaa myös vaikuttavuustavoitteita erityisesti silloin, kun se tuottaa kokonaan tai pääosan jäsentensä tarvitsemista palveluista.

Tuloslaskelmaosassa on käytävä selkeästi ilmi, mitkä ovat yhtymäkokouksen asettamia tavoitteita ja mitkä johtokunnan asettamia tavoitteita. Taulukossa 11 on kuvattu liikelaitoskuntayhtymän eri tyyppisiä tavoitteita, niiden saavuttamista kuvaavia tunnuslukuja sekä päätöksentekotasoa ja sitä, missä asiakirjassa tavoite hyväksytään.

Tavoitteet ja tunnusluvut	Tavoitearvo	Tavoiteluokka	Päätöstaso	Päätösasiakirja
<b>Toiminnan laajuus</b>				
Liittymien osuus jäsenkuntin kunnan talouksista	> 70 %	Vaikuttavuus	Valtuusto	Palvelustrategia tai -suunnitelma
Markkinaosuus (seudullinen)	> 80 %	Tuotanto	Jhtk	Käyttötalousosa/Tuloslaskelmaosa
Toiminta-aste: Toteutunut/-Kokonaisuoritemäärä	> 77 %	Tuotanto	Jhtk	Käyttötalousosa/Tuloslaskelmaosa
<b>Palvelun laatu</b>				
Asiakastyytyväisyys: asteikko 1-5	> 4	Vaikuttavuus	Jhtk	Käyttötalousosa/Tuloslaskelmaosa
Toimitusaika	< 2 vkoa	Tuotanto	Jhtk	Käyttötalousosa/Tuloslaskelmaosa
<b>Taloudellisuus ja hinnoittelu</b>				
Yksikköhinta kunnallisen tuotannon keskiarvosta	< 95 %	Tuotanto	Jhtk	Käyttötalousosa/Tuloslaskelmaosa
<b>Kannattavuus</b>				
Katetuotto %	> 32 %	Kannattavuus	Jhtk	Käyttötalousosa/Tuloslaskelmaosa
Sijoitetun pääoman tuotto	> 8 %	Kannattavuus	Valtuusto	Palvelustrategia tai -suunnitelma
<b>Ympäristötavoitteet</b>				
Kuormitusaste	< 10	Vaikuttavuus	Valtuusto/ Ltk/Jhtk	Palvelustrategia tai -suunnitelma
<b>Investoinnit</b>				
Kustannusarvio	< 11 milj.	Tuotanto	Valtuusto	Investointiosa
Jaksotus (2012 / 13/14)	30 %/ 50 %/20 %	Tuotanto	Jhtk	Investointiosa

Taulukko 11. Liikelaitoskuntayhtymän tavoitteet ja tunnusluvut

Yhtymäkokous asettaa ensisijaisesti vaikuttavuutta, kannattavuutta sekä merkittäviin investointeihin liittyviä tavoitteita. Johtokunta päättää pääsääntöisesti tuotantotavoitteista.

Sekä vaikuttavuus- että tuotantotavoitteet tulee määritellä siten, että niiden toteutusta voidaan mitata ja arvioida. Tavoitteiden mitattavuutta on laajemmin käsitelty luvussa 2.1.1.4.

#### 8.4.4.4 Tuloslaskelmaosan perustelut

Tuloslaskelmaosan perusteluissa esitetään lisätietoja liikelaitoskuntayhtymän toiminnasta ja taloudesta sen lisäksi, mitä edellä on tavoitteiden ja jäljempänä tulosbudjetin

tulojen ja menojen osalta esitetty. Perusteluissa esitettävät tunnusluvut ja niiden tavoitearvot on syytä erottaa selkeästi tavoiteosan sitovista tavoitteista ja niiden tavoitearvoista.

#### 8.4.4.5 Liikelaitoskuntayhtymän tulosbudjetti

Tulosbudjetilla tarkoitetaan asetelman 9 mukaista katelaskelmaa, jossa tulosvaikutteisista tuloista vähennetään määrättyssä järjestyksessä suoriteperusteen mukaan kertyväksi arvioidut menot. Tuloslaskelmaosan tehtävänä on osoittaa tulo-rahoituksen riittävyys palvelujen tuottamisesta aiheutuviin kustannuksiin.

Tulosbudjetin välituloksina esitetään *Toimintakate* ja *Vuosikate*. Tuloslaskelmaosan viimeisenä rivinä esitetään *Tilikauden tulos*.

Tulosbudjetin tulojen ja menojen sekä tuloksen käsittelyerien budjetoinnissa noudatetaan luvun 3.3.3.6 ohjeistusta.

#### 8.4.4.6 Tehtävän kokonaiskustannukset

Tulolaskelmaosassa esitetään liikelaitoskuntayhtymän kokonaiskustannukset, jotka saadaan laskemalla yhteen tulosbudjetin menot bruttomääräisinä. Niiden perusteella voidaan laskea oman tuotannon arvo, jota voidaan kilpailuttamistilanteessa verrata muiden tuottajien tarjoamien palvelujen hintoihin. Lisäksi kokonaiskustannuksia voidaan käyttää tuloksellisuutta ja kustannusvaikuttavuutta kuvaavien tunnuslukujen laskemisessa.

#### 8.4.4.7 Arvonlisäveron käsittely

Pääsääntöisesti tavaroiden ja palvelujen hankintamenot budjetoidaan arvonlisäverottomin hinnoin. Liikelaitoskuntayhtymä saa 5 prosentin suuruisen laskennallisen palautuksen arvonlisäverolaissa tarkoitetuista verottomista terveyden- ja sairaudenhoitoon sekä sosiaalihuoltoon liittyvistä hankinnoista sekä tällaisen toiminnan harjoittajalle myönnetystä avustuksesta. Laskennalliseen palautukseen oikeuttavista menoista budjetoidaan näin ollen 95 % laskutusarvosta.

#### 8.4.4.8 Tuloslaskelmaosan vertailutiedot

Talousarvion ja -suunnitelman saraketietojen lisäksi tuloslaskelmaosan asetelmassa esitetään kuluvan vuoden talousarvion ja sitä edeltävän vuoden tilinpäätöksen vastaavat tuloslaskelmaosat. Kaikkien vuosien osalta tiedot esitetään talousarvion sitovuustarkastelun mukaisesti mukaan lukien sisäiset tulot ja menot.

### 8.4.5 Investointiosa liikelaitoskuntayhtymässä

Investointiosassa esitetään investointeja koskevat tavoitteet, hankkeiden kustannusarvot ja niiden jaksottaminen investointimenoina suunnitteluvuosille sekä investointitulot.

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

Investointitulona budjetoidaan investointeihin saadut rahoitusosuudet sekä pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot.

Yhtymäkokous hyväksyy investointiosan hanketavoitteet. Johtokunta hyväksyy kustannusarviot, investointimäärärahat ja -tuloarviot.

INVESTOINTIOSA					
	TP 201X-2	TA 201X-1	TA 201X	TS 201X+1	TS 201X+2
Hanke/hankeryhmä					
Hanketavoitteet					
Kustannusarvio ja sen jaksotus					
Investointimenot					
Investointitulot					
Rahoitusosuudet					
Omaisuuksien myynti					
<b>Sitova yhtymäkokoukseen nähteen</b>					
<b>Sitova johtokuntaan nähteen</b>					

Asetelma 10. Investointiosan asetelma liikelaitoskuntayhtymässä

#### 8.4.5.1 Hanketavoitteet

Tavoiteosassa selvitetään onko kyse uus-, laajennus vai korvausinvestoinnista. Lisäksi selvitetään, tavoitellaanko investoinnilla palvelutuotannon määrän lisäystä, palvelukyvyn parantamista ja/tai tuotannon tehostamista.

#### 8.4.5.2 Kustannusarvion ja investointimenojen budjetointi

Jos investoinnin toteutuminen kohdistuu kahdelle tai useammalle suunnitteluvuodelle, ilmoitetaan investoinnin kokonaiskustannusarvio ja sen jaksotus suunnitteluvuosille.

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

Investointimenona budjetoidaan myös pysyvien vastaavien sijoitukset tytä- ja osakkuusyhteisöjen osakkeisiin ja pääomaosuuksiin.

Investointimenona budjetoidaan rahoitusosuudet muiden yhteisöjen investointihankkeisiin, joiden tarkoituksena on liikelaitoskuntayhtymän palvelujen tuottaminen tai jos investoinnissa muutoin on kyse liikelaitoskuntayhtymälle kuuluvan tehtävän hoitamisesta.

#### 8.4.5.3 Investointitulojen budjetointi

Talousarvion investointiosaan budjetoidaan investointiin saatu rahoitusosuus, joka voi olla jäsenen tai muun yhteisön maksamaa rahoitusosuutta. Rahoitusosuus budjetoidaan tuloksi vuodelle, jonka aikana oikeus tuloon arvioidaan kuntayhtymälle syntyvän.

Investointiosaan budjetoidaan aktivoitujen hyödykkeiden myynnistä saatavat tulot. Myyntitulo budjetoidaan investointitulona koko luovutusarvon määrästä. Jos myyntihinnan suorituksen arvioidaan jaksottuvan kahdelle tai useammalle vuodelle, budjetoidaan arvioitu myyntisaatava rahoitusosan maksuvalmiuden muutoksiin tai pitkäaikais-ten saamisten lisäyksiin riippuen siitä, onko saaminen lyhyt- vai pitkäaikainen.

## 8.4.6 Rahoitusosa liikelaitoskuntayhtymässä

### 8.4.6.1 Rahoitusosan asetelma

Talousarvion rahoitusosassa esitetään toiminnan, investointien ja rahoituksen rahavirrat. Rahoitusosa esitetään vähennyslaskukaavan muodossa.

Välisummana esitetään *Toiminnan ja investointien rahavirta*. Ylijäämäinen välisumma osoittaa, että investoinnit on kokonaisuudessaan rahoitettu tulo-rahoituksella, investointien rahoitusosuuksilla ja omaisuuden myynnillä. Negatiivinen välisumma osoittaa määrän, joka on rahoitettava pääomarahoituksella.

Toiminnan ja investointien rahavirran ja rahoituksen rahavirran yhteen laskettu määrä osoittaa budjetoitujen rahavirtojen kokonaisvaikutuksen kunnan maksuvalmiuteen.

Rahoitusosan yhteydessä esitetään lisäksi toiminnan rahoitusta koskevat tavoitteet ja niiden toteutumista mittaavien tunnuslukujen tavoitearvot.

TALOUSARVION RAHOITUSOSA		TP 201X-2	TA 201X-1	TA 201X	TS 201X+1	TS 201X+2
<b>Toiminnan rahavirta</b>						
Vuosikate	+/-					
Satunnaiset erät	+/-					
Tulo-rahoituksen korjauserät	+/-					
<b>Investointien rahavirta</b>						
Investointimenot	-					
Rahoitusosuudet investointimenoihin	+					
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutus	+					
<b>Toiminnan ja investointien rahavirta</b>						
<b>Rahoituksen rahavirta</b>						
Antolainauksen muutokset						
Antolainasaamisten lisäykset	-					
Antolainasaamisten vähennykset	+					
Lainakannan muutokset						
Pitkäaikaisten lainojen lisäys	+					
Pitkäaikaisten lainojen vähennys	-					
Lyhytaikaisten lainojen muutos	+/-					
Oman pääoman muutokset	+/-					
<b>Vaikutus maksuvalmiuteen</b>	+/-					
<b>Rahavarat 31.12.</b>						
<b>Rahavarat 1.1.</b>						
<b>Tavoitteet ja tunnuslukujen tavoitearvot</b>						
<i>Toiminnan ja investointien rahavirran kertymä</i>						
<i>Lainanhoitokate</i>						
<i>Kassan riittävyys, pv</i>						
<b>Sitova yhtymäkokoukseen nähden</b>						
<b>Sitova johtokuntaan nähden</b>						

Asetelma 11. Liikelaitoskuntayhtymän rahoitusosan asetelma

### 8.4.6.2 Toiminnan rahavirta

Toiminnan rahavirta osoittaa budjetoitun tulo-rahoituksen määrän, joka on varainhoitovuonna käytettävissä investointien rahoittamiseen, pääomasijoituksiin ja pääoman palautuksiin sekä maksuvalmiuden vahvistamiseen.

Toiminnan rahavirtaan ei sisälly budjetoitavia tuloarvioita ja määrärahoja, vaan kaikki rahavirtaan sisältyvät erät ovat siirtoja tuloslaskelmaosasta tai niiden oikaisuja. Tuloslaskelmaosasta siirtyviä eriä ovat vuosikate ja satunnaiset erät. Oikaisu-erät ovat vuosikatteeseen ja satunnaisiin eriin mahdollisesti sisältyvät pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitot ja -tappiot, jotka oikaistaan *Tulorahoituksen korjauserät* rivillä. Mainitut erät otetaan huomioon jäljempänä laskelmassa kohdassa *Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot*. Tulorahoituksen korjauserissä oikaistaan myös pakollisten varausten muutosten vaikutus vuosikatteeseen.

#### 8.4.6.3 Investointien rahavirta

Investointien rahavirta muodostuu investointimenojen ja niihin saatujen rahoitusosuuksien ja pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulojen erotuksesta. Mainitut erät siirtyvät talousarvion investointiosasta eikä niihin rahoitusosassa enää osoiteta määrärahaa tai tuloarviota.

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

#### 8.4.6.4 Rahoituksen rahavirta

Rahoituksen rahavirtaan budjetoidaan antolainojen, lainakannan ja oman pääoman muutokset. Kaikki rahoituksen rahavirran erät ovat määrärahoja tai tuloarvioita, jotka tulee rahoitusosassa esittää johtokuntaan nähden sitovina brutto- tai nettomääräisinä kokonaisuuksina.

##### *Antolainauksen muutokset*

Antolainauksen muutoksena budjetoidaan taseen pysyvien vastaavien sijoituksiin kuuluvien lainasaamisten lisäykset ja lyhennykset. Sen sijaan taseen vaihtuvien vastaavien lainasaamisten muutokset budjetoidaan rahoitusosassa erään *Vaikutus maksuvalmiuteen* tai ne voidaan budjetoida omana *Muut lainasaamisten muutokset* -eränä.

Antolainasaamisten lisäykseen budjetoidaan arvio suunnitelmakaudella myönnettävistä antolainoista. Antolainasaamisten vähennykseen budjetoidaan liikelaitoskuntayhtymän myöntämien antolainojen suunnitelmakaudella tapahtuvat lyhennykset.

##### *Lainakannan muutokset*

Lainakannan muutoksiin budjetoidaan pitkäaikaisten lainojen lisäys ja vähennys sekä lyhytaikaisten lainojen muutos. Pitkäaikaisten lainojen vähennyksenä budjetoidaan liikelaitoskuntayhtymän pitkäaikaisten lainojen

lyhennykset talousarviovuoden aikana. Lyhytaikaisten lainojen lisäykset ja vähennykset budjetoidaan nettomääräisenä.

##### *Oman pääoman muutokset*

Liikelaitoskuntayhtymässä oman pääoman lisäyksenä budjetoidaan jäsenen pääomasi-joitus kuntayhtymään ja vähennyksenä pääoman palautus jäsenkunnalle tai -kuntayhtymälle. Omanpääomanehtoinen sijoitus voi olla peruspääoman korotus tai sijoitus sijoitusrahastoon.

#### 8.4.6.5 Vaikutus maksuvalmiuteen

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

Tiedossa olevat, merkittävät maksuvalmiuden muutokset pitkäaikaisissa saamisissa tai korottomissa pitkäaikaisissa veloissa on kuitenkin perusteltua budjetoida *Muut maksuvalmiuden muutokset* -riville ennen *Vaikutus maksuvalmiuteen* -päätösriviä tai ainakin esittää arvio niiden määrästä perustelutekstissä. Tällaisia merkittäviä maksuvalmiuteen vaikuttavia saamisten ja velkojen muutoksia voivat olla esimerkiksi kauppahintasaamisten tai lainasaamisten muutokset taikka muutokset palautuskelpoisten liittymismaksujen määrässä.

*Vaikutus maksuvalmiuteen* -erän positiivinen arvo tarkoittaa maksuvalmiuden vahvistumista ja negatiivinen sen heikkenemistä. Vaikutus maksuvalmiuteen ei saa olla arvoltaan negatiivinen enempää kuin rahavarojen arvioidaan olevan talousarviovuoden alussa eli talousarvion laadintavuoden tilinpäätöksessä. Rahavarat ylittävä negatiivinen vaikutus tarkoittaa, ettei talousarviossa ole osoitettu, miten määrärahojen rahoitustarve katetaan.

Rahoitustarpeen kattamisen varmentamiseksi rahoitusosassa esitetään arvio rahavarojen määrästä talousarviovuoden lopussa ja talousarviovuoden alussa. Rahavarojen arvo 31.12. saadaan laskemalla yhteen rahavarojen arvo 1.1. ja vaikutus maksuvalmiuteen etumerkit huomioon ottaen. Rahavaroihin lasketaan rahoitusarvopaperit sekä rahat ja pankkisaamiset.

#### 8.4.6.6 Rahoitusosan tavoitteet ja tunnusluvut

Rahoitusosan yhteydessä esitetään toiminnan ja investointien rahoitusta koskevat tavoitteet ja niiden saavuttamista mittaavat tunnusluvut.

Toiminnan ja investointien rahoitusta tilikauden aikana tarkastellaan rahoituslaskelman ja sen välitulosten sekä niistä laskettavien tunnuslukujen avulla.

##### *Investointien omarahoitustavoite*

Tavoitteena liikelaitoskuntayhtymän toiminnassa tulee olla, että investoinnit rahoitetaan pitkällä aikavälillä omarahoituksella. Investoinnin omarahoitustavoitteen toteutuminen on osoitettavissa rahoitusosan *Toiminnan ja investointien rahavirta* -välituloksen kertymän avulla. Kertymän kehitystä tarkastellaan vuosittain lähtien talousarvion laadintavuotta edeltävän tilinpäätösvuoden erästä *Toiminnan ja investointien rahavirta*, johon lisätään tai josta vähennetään arvioidut vuosittaiset rahavirrat. Suunnittelukauden lopussa kertymän tulisi olla vähintään 0 tai positiivinen. Tällöin tavoite rahoittaa investoinnit omarahoituksella toteutuisi viiden vuoden tarkastelujaksolla 201X-2 – 201X+2.

Jos mainittuihin vuosiin sisältyy määrältään poikkeuksellisia satunnaisia tuloja tai menoja taikka tavanomaista suurempia investointeja, on kertymäkautta perusteltua



pidentää. Toiminnan ja investointien rahavirran kertymä ei saisi muodostua pysyvästi negatiiviseksi<sup>1</sup>.

Jos liikelaitoskuntayhtymällä on taseessa merkittäviä kertyneitä ylijäämääriä ja niitä vastaava toimintapääoma, voi toiminnan ja investointien rahavirran kertymä suunnittelukaudella olla negatiivinen määrän, joka on rahoitettavissa mainitulla toimintapääomalla.

#### *Lainanhoitokykytavoite*

Lainanhoitokykyä koskevaksi tavoitteeksi on perusteltua asettaa, että normaali tulorahoitus ilman satunnaiseriä on olennaisesti lainanhoitomenoja suurempi.

Tavoitearvo lasketaan tunnusluvusta:

#### **Lainanhoitokate**

$$= (\text{Vuosikate} + \text{Korkokulut}) / (\text{Korkokulut} + \text{Lainanlyhennykset})$$

Lainanhoitokate kertoo tulo-rahoituksen riittävyyden vieraan pääoman korkojen ja lyhennysten maksuun. Jos lainakannasta enemmän kuin 20 % on kertalyhenteisiä lainoja, otetaan lyhennyksen määräksi tunnuslukua laskettaessa laskennallinen vuosilyhenys, joka saadaan jakamalla lainakanta kunkin suunnitteluvuoden lopussa kahdeksalla.

Lainanhoitokyky on hyvä, kun tunnusluvun arvo on yli 2, tyydyttävä kun tunnusluku on 1–2 ja heikko kun tunnusluvun arvo jää alle yhden.

#### *Maksuvalmiustavoite*

Maksuvalmiustavoite voidaan asettaa *Kassan riittävyys* -tunnusluvun tavoitearvon perusteella

Tunnusluku lasketaan kaavasta:

#### **Kassan riittävyys (pv)**

$$= 365 \text{ pv} \times \text{Rahavarat varainhoitovuoden lopussa} / \text{Kassasta maksut varainhoitovuonna}$$

Maksuvalmiutta kuvataan kassan riittävyytenä päivissä. Tunnusluku ilmaisee, monenkö päivän kassasta maksut voidaan kattaa rahavaroilla. Rahavarioihin lasketaan rahoitusarvopaperit sekä rahat ja pankkisaamiset. Kassasta maksut kootaan seuraavista varainhoitovuoden tuloslaskelmaosan ja rahoitusosan eristä:

#### Tuloslaskelmaosasta:

*Toimintamenot - Valmistus omaan käyttöön*

*Korkomenot*

*Muut rahoitusmenot*

#### Rahoitusosasta:

*Investointimenot*

*Antolainojen lisäys*

*Pitkäaikaisten lainojen vähennys (lyhennykset).*

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

	TP 201X-2	TA201X-1	TA201X	TS201X+1	TS201X+2
Toiminnan ja investointien vuotuinen rahavirta	200	-450	-100	300	80
Toiminnan ja investointien rahavirran kertymä	---	-250	-350	-50	30

Rahavarat varainhoitovuoden lopussa saadaan laskemalla yhteen etumerkit huomioon ottaen varainhoitovuoden alun rahavarat ja varainhoitovuoden rahoitusosan *Vaikutus maksuvalmiuteen* -erä. Talousarviovuoden alun rahavarat saadaan talousarvion laadintavuoden tasearvion mukaisista rahavaroista.

Riittävänä tavoitearvona voidaan pitää 14–30 päivän kassan riittävyyttä.

#### 8.4.6.7 Tuloslaskelma- ja investointiosan yhdistely rahoitusosaan

##### *Tuloslaskelmaosan yhdistely*

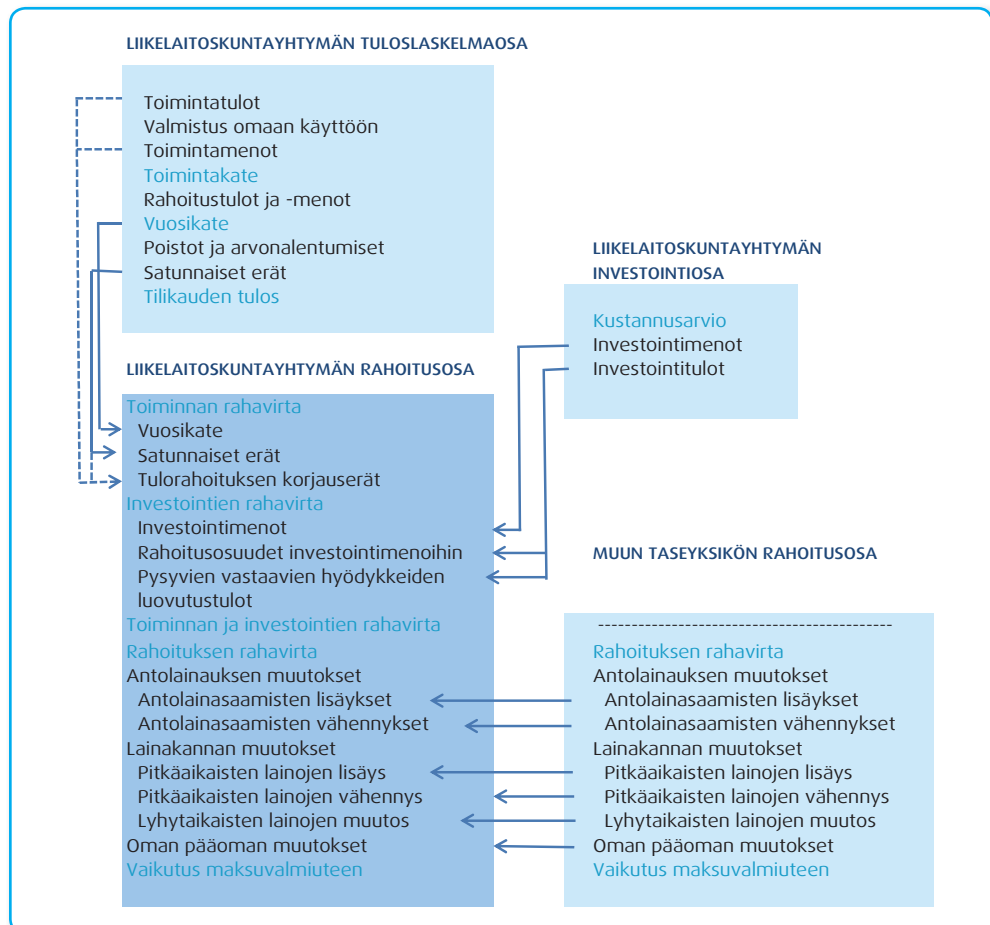
Tuloslaskelmaosan vuosikate ja satunnaiset tulot ja menot yhdistellään tuloslaskelmaosan mukaisin arvo in rahoitusosaan. Jos toimintatuloihin, toimintamenoihin tai satunnaisiin eriin on budjetoitu pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoittoja tai -tappioita, oikaistaan ne rahoitusosan *Tulorahoituksen korjauserät* -rivillä. Samoin mainitulla rivillä oikaistaan toimintamenoihin budjetoidut pakollisten varausten muutokset. Oikaisuerien yhdistely on kaaviossa 19 esitetty katkoviivalla.

##### *Investointiosan yhdistely*

Investointimenot ja -tulot yhdistellään investointiosan mukaisin arvo in rahoitusosaan. Yhdistelyyn otetaan kaikkien investointihankkeiden menot ja tulot.

##### *Liikelaitoskuntayhtymän muun taseyksikön rahoitusosan yhdistely*

Jos liikelaitoskuntayhtymällä on muu taseyksikkö sen rahoitusosan yhdistelyssä, noudatetaan kuntayhtymän muun taseyksikön yhdistelystä annettuja luvun 8.3.9.3 ohjeita.



Kaavio 19. Liikelaitoskuntayhtymän tuloslaskelma- ja investointiosan yhdistely rahoitusosaan

## 8.4.7 Liikelaitoskuntayhtymän talousarvion sitovuus, toteutumisen seuranta ja talousarvion muuttaminen

### 8.4.7.1 Sitovuusperusteet

Talousarvion sitovia eriä ovat yhtymäkokouksen ja johtokunnan hyväksymät toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet ja niiden edellyttämät johtokunnan hyväksymät määrärahat ja tuloarviot.

Talousarvion sitovuudessa sovelletaan luvussa 8.3.10 annettuja ohjeita.

### 8.4.7.2 Määrärahojen ja tuloarvioiden yhteenveto

Liikelaitoskuntayhtymän talousarvion määrärahoista ja tuloarvioista esitetään yhteenvetolaskelma, johon on koottu käyttötalousosan, investointiosan, tuloslaskelmaosan ja rahoitusosan johtokunnan sitoviksi hyväksymät erät.

Taulukosta tulee käydä ilmi onko määräraha tai tuloarvio brutto- vai nettomääräinen. Yhteenvetolaskelman määrärahojen ja tuloarvioiden yhteismäärien tulee olla yhtä suuret.

Jos liikelaitoskuntayhtymällä on nettoyksikkö- tai taseyksikkötehtäviä, yhteenvetolaskelma laaditaan kuntayhtymän yhteenvetolaskelmasta luvussa 8.3.10.1 annettujen ohjeiden mukaisesti.

	Sitovuus 1)	Menot	Tulot
<b>TULOSLASKELMAOSA</b>			
Tilikauden tulos	N		600
Poistoeron muutos	N		100
Varausten muutos	N	300	
<b>INVESTOINTIOSA</b>			
Hanke/Hankeryhmä 1	B	1 300	110
Hanke/Hankeryhmä 2	B	1 000	200
<b>RAHOITUSOSA</b>			
Antolainauksen muutokset			
Antolainasaamisten lisäykset	B	100	
Antolainasaamisten vähennykset	B		100
Lainakannan muutokset			
Pitkäaikaisten lainojen lisäys	B		840
Pitkäaikaisten lainojen vähennys	B	150	
Lyhytaikaisten lainojen muutos	N		400
Oman pääoman muutokset	B		300
Vaikutus maksuvalmiuteen			200
<b>TALOUSARVION LOPPUSUMMA</b>		<b>2 850</b>	<b>2 850</b>

1) N = sitovuus nettomääräinen, B = sitovuus bruttomääräinen

Taulukko 12. Sitovien erien yhteenveto liikelaitoskuntayhtymässä

### 8.4.7.3 Talousarvion toteutumisvertailu

Kuntalain 68 §:n mukaan tilinpäätökseen on sisällytettävä talousarvion toteutumisvertailu, jossa seurataan sekä tavoitteiden että määrärahojen ja tuloarvioiden toteutumista.

Talousarvion toteutumisvertailu esitetään johtokunnalle samaa asetelmaa noudattaen kuin alkuperäinen talousarvio. Talousarvion toteutumisvertailulla seurataan tuloksen

muodostumisen ja sen käsittelyn lisäksi sitovia eriä, jotka johtokunta on hyväksynyt investointi- ja rahoitusosissa.

Talousarvion toteutumista on perusteltua seurata talousarviovuoden aikana esimerkiksi neljän kuukauden välein.

Talousarvion toteutumisvertailusta on annettu ohjeet kirjanpitolautakunnan kuntajaston *Yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta* (2009).

#### 8.4.7.4 Talousarvion muuttaminen

Kuntalain mukaan liikelaitoskuntayhtymän talousarvioon tehtävistä muutoksista päättää johtokunta. Talousarvion muutosten esittämisvelvoite koskee sekä tavoitteita että niiden edellyttämiä tuloarvioita ja määrärahoja. Tuloarvion alentamisen tai määrärahan korottamisen yhteydessä on arvioitava, ovatko asetetut tavoitteet oikeassa suhteessa muutettuihin tuloarvioihin ja määrärahoihin.

Myös nettotuloarvion alittamista tai nettomäärärahan korottamista koskevan muutospäätöksen tekee johtokunta riippumatta siitä, aiheutuuko poikkeama arvioitua suuremmista bruttomenoista vai arvioitua pienemmistä bruttotuloista.

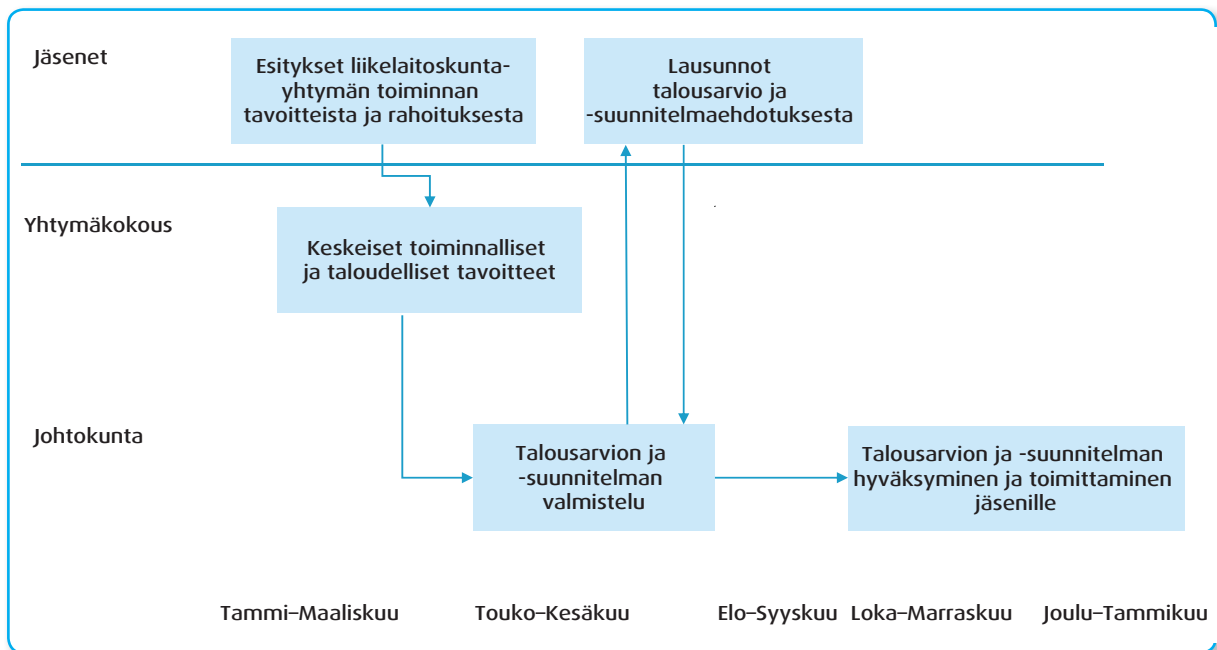
Suomen Kuntaliiton hallintosääntömallin mukaan talousarvioon tehtävät muutokset on esitettävä johtokunnalle talousarviovuoden aikana (hallintosääntömalli 19 §). Talousarviovuoden jälkeen talousarvion muutoksia voidaan käsitellä vain poikkeustapauksissa. Tällaisia poikkeustapauksia ovat esimerkiksi oleelliset liikelaitoskuntayhtymän rahoitustarpeeseen vaikuttavat muutokset.

#### 8.4.8 Talousarvion ja -suunnitelman valmistelu ja hyväksyminen

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

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

Kaaviossa 20 on esitetty ohjeellisesti talousarvion ja -suunnitelman valmistelun eteneminen liikelaitoskuntayhtymässä.



Kaavio 20. Liikelaitoskuntayhtymän talousarvion ja -suunnitelman valmistelu- ja hyväksymisprosessi

#### 8.4.8.1 Suunnittelukehukset

Talousarvio ja -suunnitelma laaditaan samanaikaisesti. Laadintaprosessin aloittaa tavallisesti yhtymäkokouksen tavoite- ja kehyseminaari, jossa käydään läpi toiminnan kehittämistarpeet ja -tavoitteet sekä taloudellinen tilanne. Tavoite- ja kehyseminaarissa tulisi olla käytettävissä jäsenten esitykset liikelaitoskuntayhtymän toiminnan tavoitteista ja rahoituksesta.

Yhtymäkokouksen tavoiteasettelu voi koskea liikelaitoskuntayhtymän asemaa, toiminnan laajuutta ja toimintaedellytyksiä (mm. investoinnit) tai palvelun laatua taikka hinnoitteluperiaatteita.

Tavoiteasettelun ja resurssien budjetoinnin pohjana ovat yhtymäkokouksen hyväksymä kunnan palvelustrategia ja siihen perustuvat tehtäväkohtaiset palvelusuunnitelmat. Niissä esitetään, mitä palveluja lähivuosien aikana jäsenille tuotetaan.

Meno- ja tulokehysten perusteina ovat lisäksi voimassa oleva taloussuunnitelma, edellisen vuoden tilinpäätös tai tilinpäätösarvio.

Yhtymäkokouksen tavoitepäätös ohjaa johtokunnan talousarviovalmistelua.

#### 8.4.8.2 Talousarvio- ja suunnitelmaehdotuksen laadinta

Johtokunta vastaa liikelaitoskuntayhtymän talousarvion valmistelusta. Perussopimuksessa tai erikseen voidaan sopia, että ennen talousarvion ja -suunnitelman hyväksymistä, johtokuntaa pyytää ehdotuksesta jäsenten lausunnot.

#### 8.4.8.3 Talousarvio- ja -suunnitelmaehdotuksen hyväksyminen

Johtokunnan on vuoden loppuun mennessä hyväksyttävä liikelaitoskuntayhtymälle talousarvio ja sen yhteydessä laadittu taloussuunnitelma.

Talousarvion kaikki erät hyväksytään yksinkertaisella enemmistöllä.

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

Hyväksyttyään talousarvion ja -suunnitelmaan johtokunta toimittaa sen jäsenille tiedoksi.

## 9 Tytäryhteisölle asetettavat tavoitteet kunnan ja kuntayhtymän talousarvioissa

Kuntalain 13 §:n ja 87b §:n mukaan valtuusto päättää kunnan ja kuntakonsernin toiminnan ja talouden keskeisistä tavoitteista sekä konserniohjauksen periaatteista. Valtuusto voi asettaa tavoitteita konsernijohtolle koskien tytäryhteisöjen toiminnan ohjausta ja valvontaa. Vastaavaa menettelyä sovelletaan myös kuntayhtymän ja liikelaitoskuntayhtymän konserniohjauksessa.

Valtuusto ja yhtymäkokous voivat lisäksi asettaa tavoitteita, jotka ohjaavat niiden edustajia tytäryhteisön toimielimissä. Konsernijohtolle ja kunnan ja kuntayhtymän edustajille asetettavien tavoitteiden asettamista on ohjeistettu luvussa 3.2.3.

Valtuusto ja yhtymäkokous voivat ohjata asettamallaan tavoitteilla myös tytäryhteisöjä niiden omassa tavoitteenasettelussa. Valtuuston ja yhtymäkokouksen ohjaus ei kuitenkaan sido oikeudellisesti tytäryhteisöjä. Tavoiteasettelu tässä tarkoituksessa on luonteeltaan välillistä, pääomistajan tahdon esiintuomista.

Valtuuston ja yhtymäkokouksen tavoiteasettelu voi koskea tytäryhteisön asemaa, toiminnan laajuutta ja toimintaedellytyksiä (mm. investoinnit) tai palvelun laatua, hinnoitteluperiaatteita taikka pääoman tuottovaatimuksia. Tytäryhteisölle asetettavat tavoitteet tulee pääsääntöisesti ottaa kunnan ja kuntayhtymän voimassa olevaan talousarvioon ja -suunnitelmaan.

Taulukossa 13 on esimerkki kunnan ja kuntayhtymän talousarviossa tytäryhteisöille asetettavista tavoitteista.

Tavoitteet ja tunnusluvut	Tavoitearvo	Tavoiteluokka
<b>Toiminnan laajuus</b>		
Liittymien osuus jäsenkuntin kunnan talouksista	> 70 %	Vaikuttavuustavoite
Markkinaosuus (seudullinen)	> 80 %	Tuotantotavoite
Toiminta-aste: Toteutunut/Kokonaisuoritemäärä	> 77 %	Tuotantotavoite
<b>Palvelun laatu</b>		
Asiakastyytyväisyys: asteikko 1-5	>4	Vaikuttavuustavoite
Toimitusaika	< 2 vkoa	Tuotantotavoite
<b>Taloudellisuus ja hinnoittelu</b>		
Yksikköhinta kunnallisen tuotannon keskiarvosta	< 95 %	Tuotantotavoite
<b>Kannattavuus</b>		
Katetuotto %	> 32 %	Kannattavuustavoite
Sijoitetun pääoman tuotto	> 8 %	Kannattavuustavoite
<b>Ympäristötavoitteet</b>		
Kuormitusaste	< 10	Vaikuttavuustavoite
<b>Investoinnit</b>		
Kustannusarvio	< 11 milj	Tuotantotavoite
Jaksotus (2012/13/14)	30 %/ 50 %/20 %	Tuotantotavoite

Taulukko 13. Tytäryhteisöille kunnan ja kuntayhtymän talousarviossa asetettavia tavoitteita