

1446

JYVÄSKYLÄN YLIOPISTO  
TALOUSTIETEEN OSASTO  
Pro gradu -tutkielma  
Mika Lohi

**KUNNALLISEN KIRJANPITOUUDISTUKSEN  
VAIKUTUKSET TASEESEEN JA KUNTIEN TASEIDEN  
KESKINÄISEEN VERTAILTAVUUTEEN**

## Taloustieteellisen osaston osastoneuvostolle

Osaston johtajan määräämänä tarkastajana esitän kauppatieteiden ylioppilas **Mika Lohen** laatimasta tutkielmasta "**Kunnallisen kirjanpituudistuksen vaikutukset taseeseen ja kuntien taseiden keskinäiseen vertailtavuuteen**" seuraavan lausunnon:

Mika Lohen tutkielman aihepiiri on erittäin ajankohtainen ja tärkeä. Vuoden 1997 vaihteessa pantiin Suomen kuntien rahoituksen laskentatoimessa toimeen merkittävä muutos. Kunnat ryhtyivät toteuttamaan liikelaskenta-ajatteluun perustuvaa kirjanpito- ja tilinpäätöskäytäntöä. Mika Lohi on työssään tarkastellut liikekirjanpidon aloittavan taseen problematiikkaa erityisesti siltä osin, kun kirjanpituudistukselle asetettiin aiempaa suurempia kuntien taseiden keskinäisen vertailtavuuden odotuksia. Tutkielmassa verrataan hallinnollista kuntatasetta ja liikekirjanpidon mukaista kuntatasetta muoto- ja sisältötasolla sekä käytännön tasolla. Käytännön tasolla tarkastellaan Jyväskylän, Jyväskylän maalaiskunnan ja Muuramen taseita. Tehtävänä on tutkia, ovatko uusien säännösten mukaan laaditut kuntien taseet keskenään vertailukelpoisempia kuin aiempien suositusten pohjalta laaditut taseet.

Tutkielman perusidea on kelpo. Työ tuo esille, että uusienkin taseiden laatimisessa on käytetty epäyhtenäisiä ratkaisuja ja että taseet eivät ole toivotulla tavalla vertailukelpoisia. Sisällysluettelon perusteella tutkielma vaikuttaa selkeältä ja johdonmukaisesti etenevältä, mutta itse työ ei sellainen ole. Työ rakentuu usein vain yhden virkkeen kapaleista. Ajatukset poukkoilevat, teksti etenee epäjohdonmukaisesti, ja sanonnat ja käsitteiden käyttö on epätasallista. Lukijalle jää usein epävarma tunne siitä, mitä kirjoittaja oikein on tahtonut työssään sanoa ja miten hän on johtopäätöksensä tehnyt. Epätasallisuyksista voisi laatia pitkän luettelon. Esimerkkeinä olkoot sellaiset termit kuin 'varsinainen tase' (sen vastakohta kait on 'epävarsinainen tase'), 'vanha hallinnollinen kirjanpito' (onko siis myös 'uutta hallinnollista kirjanpitoa?'), 'historiahankintahinta', 'vanha alkuperäinen hankintahinta', 'käypä markkinahinta', 'tulevaisuuden ennustaminen' jne. Sivuilla 39-40 puhutaan jäännösarvopoistomenetelmästä, menojäännösarvopoistomenetelmästä ja edelleen vielä menojäännösarvopoistosta.

Mika Lohi on tehnyt ilmeisen paljon työtä hankkiessaan kohdekuntien taseinformaation ja vertaillen laajuus-, arvostus- ja jaksotusongelmien ratkaisuja aloittavien taseiden laadinnassa. Tutkielman osin erittäin mielenkiintoinen sisältö hukkuu valitettavasti edelleenkin epäselvään kieliasuun ja pilkku- ym. virheisiin. Katson, että tutkielman laatija on hyvin perehtynyt kuntasektorin kirjanpituudistukseen ja että laadittu raportti täyttää laskentatoimen pro gradu-tutkielmalle asetetut vaatimukset. Ehdotan tutkielman hyväksymistä arvosanalla lubenter approbatur.

Jyväskylässä 2.2.1998



Salme Näsi  
Apulaisprofessori

Yhdyn yllä olevaan lausuntoon ja arvosanaehdotukseen



Rauno Tamminen  
Apulaisprofessori

## SISÄLLYSLUETTELO:

### 1. JOHDANTO

|  |    |
|--|----|
| 1.1. Tutkimuksen taustaa                           | 5  |
| 1.2. Tutkimuksen aihealue ja viitekehys            | 6  |
| 1.3. Tutkimuksen tarkoitus, oletukset ja rajaukset | 7  |
| 1.4. Tutkimusote ja käytettävät menetelmät         | 11 |

### 2. KUNNALLINEN TASEUUDISTUS YLEISELLÄ MUOTO- JA SISÄLTÖTASOLLA

|  |    |
|--|----|
| 2.1. Tase käsitteenä   | 13 |
| 2.2. Yleiset taseteoriat   | 14 |
| 2.3. Hallinnollinen kuntatase; taustaa sekä periaatteiden ja ohjeistuksen tarkkailua             | 15 |
| 2.3.1. Hallinnollisen kuntataseen taustaa  | 15 |
| 2.3.2. Keskeisimpiä periaatteita   | 17 |
| 2.3.3. Normistoa ja ohjeistusta  | 21 |
| 2.4. Liikekirjanpidon mukainen kuntatase; taustaa sekä periaatteiden ja ohjeistuksen tarkastelua | 21 |
| 2.4.1. Liikekirjanpidon mukaisen kuntataseen tausta  | 21 |
| 2.4.2. Keskeisimpiä periaatteita   | 22 |
| 2.4.3. Normistoa ja ohjeistusta  | 24 |
| 2.4.4. Uudistuksen oleelliset muutokset  | 25 |

### 3. KUNNALLINEN TASEUUDISTUS KÄYTÄNNÖN TASOLLA

|  |    |
|--|----|
| 3.1. Tutkimuksen kohdekunnat   | 26 |
| 3.2. Kohdekuntien hallinnolliset taseet 31.12.1996 ja kirjanpitolain mukaiset aloittavat taseet 1.1.1997; käytäntöjen tarkastelua ja vertailua tase-erittäin | 28 |
| 3.2.1. Käyttöomaisuus  | 28 |
| 3.2.1.1. Käyttöomaisuus / Maa- ja vesialueet   | 32 |
| 3.2.1.2. Käyttöomaisuus / Rakennukset ja rakennelmat   | 39 |
| 3.2.1.3. Käyttöomaisuus / Kiinteät rakenteet ja laitteet   | 43 |
| 3.2.1.4. Käyttöomaisuus / Koneet ja kalusto  | 46 |
| 3.2.1.5. Käyttöomaisuus / Arvopaperit ja muut pitkävaikutteiset sijoitukset  | 50 |
| 3.2.2. Peruspääoma   | 55 |

### 4. LOPUKSI

|  |    |
|--|----|
| 4.1. Tutkimuksen johtopäätökset ja pohdintaa         | 59 |
| 4.2. Tutkimuksen arviointia ja jatkotutkimustarpeita | 67 |

## LÄHDELUETTELO

### LIITTEET

#### KESKEISIÄ KÄSITTEITÄ

**Hallinnollinen kirjanpito** = Julkisessa taloudenpidossa (kunnissa 31.12.1996 asti) käytössä oleva nimitys kameraaliselle kirjanpidolle ja tilinpäätöskäytännölle. Ominaista rahan lähteiden ja käytön valvonnan korostaminen sekä toiminnan talousarviosidonnaisuus. (N. Monsen, S. Näsi, 1996).

**Hallinnollinen kuntatase** = Kunnan laatima kirjanpidollinen tase, joka perustuu hallinnollisen kirjanpidon periaatteille.

**Hankintameno** = Tutkimuksessa synonyyminä myös hankintahinta. Omaisuuden hankinnan tai valmistuksen aiheuttamat muuttuvat menot. Mukaan voidaan lukea myös osa hankinnan ja valmistuksen kiinteistä menoista, jos niiden osuus hankintamenosta on olennainen eli 10-20 prosenttia. (Kila 1989/1054).

**Hyvä kirjanpitotapa** = Hallinnollisen kirjanpidon hyvällä kirjanpitotavalla tarkoitetaan kahdenkertaisuusperiaatteen ja kunnanvaltuuston antamien ohjeiden sekä keskusjärjestöjen antamien suositusten noudattamista. (A. Hannus, P. Hallberg, 1991). Uudessa kirjanpitojärjestelmässä edellisten lisäksi tulee noudattaa kirjanpitolakia ja -asetusta, yleisiä kansainvälisiä kirjanpidon periaatteita, meno-tulo-teoriaa, Kilan suosituksia sekä käytännössä vakiintuneita periaatteita. (J. Leppiniemi, 1991).

**Jälleenhankintahinta** = Tutkimuksessa tarkoitetaan synonyyminä jälleenhankin-arvoa. Ominaisuuksiltaan vastaavanlaisen omaisuuden hankinta-arvo laskentahetkellä.

**Kirjanpito- ja tilinpäätöskäytännön muutos** = Kahden eri ajankohdan välinen kehitys, joka on tapahtunut kahden tai useamman kunnan välillä. Kehitys voi tapahtua yhtenevään tai eriävään suuntaan. (R. Majala, 1987).

**Käypä arvo** = Tutkimuksessa tarkoitetaan synonyyminä markkinahinnalle ja markkina-arvolle. Hyödykkeen realisoitunut tai arvioitu luovutusarvo, joka muodostuu/muodostuisi markkinoilla vapaaehtoisen luovutuksen yhteydessä.

**Laadintaperiaatteet** = Kirjanpidossa ja taseen laadinnassa käytettävät menetelmät.

**Liikekirjanpidonmukainen kuntatase** = Uuden järjestelmän mukainen kunnan kirjanpidollinen tase, jossa laadinnan perusteet muodostuvat meno-tulo-teoriasta, kirjanpitolaista ja hyvästä kirjanpitotavasta.

**Meno-tulo-teorian mukainen liikekirjanpito** = Yritystalouden, ja 1.1.1997 lähtien myös kuntatalouden kirjanpitojärjestelmä. Perustuu meno-tulo-teoriaan . (J. Leppiniemi, 1991).

**Tase** = Talousyksikön tietyltä ajanjaksolta kirjanpidon perusteella laatima kaksipuoleinen laskelma, jossa esitetään vastaavaa (varat) ja vastattavaa (velat). (E. Kaitila, 1964).

**Vertailtavuus** = Eri kuntien taseiden keskinäisen vertailtavuuden tarkoituksenmukaisuus (validiteetti). Jos kunnat ovat laatineet taseensa eri periaatteita noudattaen, ei taseiden keskinäinen vertaileminen ole tarkoituksenmukaista. Jos laadintaa saadaan yhtenäistettyä, myös vertailun tarkoituksenmukaisuus lisääntyy.

**Yhtenäinen käytäntö** = Samankaltainen, mutta ei välttämättä täysin yhdenmukainen käytäntö. Yleisellä tasolla jo eri vaihtoehtojen lukumääräinen vähentyminen katsotaan ohjaavan käytäntöä yhtenäisempään suuntaan.

**ESIPUHE**

Tutkimustyö on suoritettu kunnallisen kirjanpituudistuksen toimeenpanon yhteydessä (syksy 1996 - syksy 1997). Aihe on ollut mielenkiintoinen ajankohtaisuutensa vuoksi. Liikekirjanpidon periaatteiden ja säännösten soveltamisen käytännön vaikutuksia ei ole Suomessa juurikaan tutkittu, joten aihe on uusi myös tutkimuskohteena.

Haluan kiittää Jyväskylän Yliopistoa ja erityisesti apulaisprofessori Salme Näsiä asiantuntevasta ohjauksesta. Tutkimuksen empiirisen aineiston saatavuuden edellytyksenä on ollut Jyväskylän kaupungin rahatoimiston, Jyväskylän maalaiskunnan taloustoimiston ja Muuramen kunnan taloustoimiston suojeleminen tutkimukseeni. Taseaineistoa ja erityisesti sen laadintaperusteita koskevien kysymysten selvittämisessä on ollut suurena apuna edellämainittujen toimistojen henkilökuntaa, mistä suuri kiitos heille.

Jyväskylässä marraskuussa 1997

Mika Lohi

## 1. JOHDANTO

### 1.1. Tutkimuksen taustaa

Julkisyhteisöjen talouden tilaan ja toimintaan kohdistetaan paljon huomiota. Kansalaisilta kerättyjen verorahojen huolelliselle käytölle ja hoidolle sekä näiden toimien vaikutusten julkituomiselle asetetaan yhä enemmän vaatimuksia.<sup>1</sup>

Resurssien niukkuus tyydytettäviin tarpeisiin nähden on aiheuttanut sen, että myös julkisella sektorilla on tullut tarve tehdä valintoja vaihtoehtoisten toimintatapojen välillä. Julkisen talouden laajentuminen ja menojen lisääntyminen ovat aiheuttaneet uusien talouden ja toiminnan tarkastelutapojen kehittelytarpeita.<sup>2</sup> Kuluvalle vuosikymmenellä yksityisen ja julkisen sektorin välisiä eroja on pyritty vähentämään muuttamalla julkisen sektorin toimintaa enemmän yritystoiminnan mukaiseksi. Tätä kehityssuuntaa on perusteltu mm. sillä, että soveltamalla yritystoiminnassa käytettäviä menetelmiä saataisiin myös julkiseen toimintaan enemmän tuloksellisuusajattelua.<sup>3</sup> Tähän perustuen myös kuntien kirjanpidossa ja tilinpäätöksen laadinnassa ryhdytään noudattamaan liiketalouden säännöksiä ja periaatteita. Tämä kirjanpitojärjestelmän muutos on sekä yleisellä ohjeistustasolla että käytännön toteutustasolla suuri. Uudet toimintatavat ja ohjeistuksen huomattavat muutokset edellyttävät uudenlaisen laskenta-ajattelutavan omaksumista julkistaloudessa työskenteleviltä ihmisiltä.<sup>4</sup> Lisäksi käytännössä suoritettava työ vaatii luonnollisesti paljon uudelleen koulutusta ja sen vaatimia voimavaroja.

<sup>1</sup> Ks. Henley, et al, 1987, s. 15-17. *Stewardship* eli varojen hoito tarkoittaa varainhoitoa muun kuin omistajan toimesta sekä tilintekovelvollisuutta siitä, että varat ovat tallella ja että niitä ei ole käytetty väärin. *Accountability* eli tilivelvollisuus viittaa vastuuseen; joku on vastuussa toimistaan jollekin toiselle. Tilivelvollisuus ymmärretään laajemmin kuin pelkkänä varojen hoitona. Ks. myös Jones, Pendlebury, 1996, s. 116-117. Varainhoidolla tarkoitetaan jonkun toisen omaisuuden vastuullista hoitamista niin, ettei sitä käytetä sopimattomasti. Tilivelvollisuus on sen laajennus ja viittaa toiminnan vastuusta jollekin toiselle. Ks. myös Meklin, Näsi, 1994, s. 232. *Accountability* korostaa, että kaikki julkishallinnon toimijat poliitikoista hallinnon virkamiehiin ovat *tilivelvollisia* ja *tulosvastuussa* toimistaan eri sidosryhmille.

<sup>2</sup> Julkisen sektorin (valtio, kunnat) menojen kasvupaine lisääntyy väestön ikärakenteen muuttuessa vanhemmaksi. Tällöin eläkkeensaajien suhteellinen osuus koko väestön määrästä kasvaa ja vastaavasti työikäisten suhteellinen osuus vähenee. Kansantalouden kannalta tuottavassa työssä olevien suhteellinen osuus koko väestöstä siis vähenee.

<sup>3</sup> Ks. Meklin, Näsi, 1994, s. 231-232. Tuloksellisuus on Suomessa jaettu taloudellisuuteen, tuottavuuteen ja vaikuttavuuteen. Julkisten palvelujen tulee olla hyvälaatuaisia ja taloudellisesti tuotettuja, jolloin veronmaksaja saa mahdollisimman hyvän vastikkeen maksamilleen veroille.

<sup>4</sup> Tässä laskenta-ajattelulla tarkoitetaan S. Näsin mukaisesti laskentatoimen käsitteellistä ajatusmaailmaa, laskentatoimen käytännön todellisuuden vastinparia. Ks. Näsi, 1990, s. 17.

## 1.2. Tutkimuksen aihealue ja viitekehys

Kuntien *kirjanpito uudistuu* 1.1.1997.<sup>5</sup> Kirjanpidossa siirrytään kuntalain<sup>6</sup> lisäksi soveltuvin osin noudattamaan voimassa olevaa kirjanpitolakia ja kirjanpitolautakunnan kuntajaoston suosituksia,<sup>7</sup> jotka syrjäyttävät sen edeltäjän, Kunnallisen laskentatoimen uudistamistoimikunnan suositukset.

Tutkimuksen aiheena on tarkastella niitä *muutoksia kuntataseessa*, joita uusien säännösten ja periaatteiden<sup>8</sup> soveltaminen aiheuttaa.<sup>9</sup> Tarkastelu tapahtuu kolmella tasolla: 1) **Muototasolla**, 2) **Sisältötasolla**, 3) **Käytäntötasolla**.<sup>10</sup> Muototasolla tarkoitetaan taseen ulkoista rakennetta ja esittämistapaa eli tase-erien nimikkeitä ja niiden esittämisjärjestystä. Tase-erien sisällön laskemista ohjaavat säännökset, suositukset ja periaatteet muodostavat sisältötason ja luovat edellytykset taseen laadinnalle. Sisältötason soveltaminen kunnissa tapahtuu käytännötasolla.

Tutkimuksen viitekehys muodostuu *yleisen taseteorian mukaisista tasekäsitteistä, kameraalisen teorian mukaisesta kuntataseesta sekä meno-tulo-teoriaperusteisesta kirjanpitolain mukaisesta uudesta kuntataseesta*. Tarkastelupuitteita asettavat myös kunta itsenäisenä oikeushenkilönä ja taloudellisena subjektina, sitä velvoittavat normit ja *kulloinkin* voimassa oleva lainsäädäntö sekä yleisesti hyväksytyt ohjeet ja periaatteet kirjanpidossa ja taseen laadinnassa.<sup>11</sup>

<sup>5</sup> Voimassa olevaa kirjanpitolakia (10.8.1973/655) ryhdytään soveltamaan myös kuntiin ja kuntayhtymiin (1994 vp-HE 192 s. 53).

<sup>6</sup> Uusi Kuntalaki (1994 vp-HE 192) tuli voimaan 17.3.1995. Se syrjäytti siihen asti voimassa olleen kunnallislain (10.12.1976/953).

<sup>7</sup> Kauppa -ja teollisuusministeriössä on kirjanpitolautakunta, jonka erillisenä jaoksena toimii kuntajaosto (perustettiin Kunnallisen laskentatoimen uudistamistoimikunnan eli Kulauksen tilalle kirjanpitolainmuutoksella 29.12.1994/1526). Kirjanpitolautakunta eli Kila antaa kirjanpitovelvollisia koskevia ja niitä sitovia lausuntoja ja ohjeita kirjanpitoon liittyvissä asioissa (Kuntalain 67 §). Ilmaisulla 'soveltuvin osin' tarkoitetaan, että kaikkia kirjanpitolain säännöksiä ei sellaisenaan tai ollenkaan sovelleta kunnan kirjanpitoon. Esim. Kirjanpitolain 12 §:n 3 momentin käyttöomaisuuden määrittely on kuntajaoston ohjeella täydennetty kuntiin sopivaksi. Ks. Suomen Kuntaliitto, 1996, osa I, s. 11.

<sup>8</sup> *Periaatteella* tarkoitetaan sitä menettelytapaa, jota normien puitteissa voidaan käyttää tase-erää muodostettaessa. Esim. käyttöomaisuuden poistojen laskennassa *poistoperiaatteena* voi olla etupainoinen-, tasapainoinen-, takapainoinen- tai käytön mukainen poistoperiaate. Omaisuuden *arvostusperiaatteena* voi olla esim. hankintahintainen-, jälleenhankintahintainen- tai markkinahintainen periaate.

<sup>9</sup> Taseessa muutoksia aiheutuu kirjanpito- ja tilinpäätöskäytännön muutoksesta. Kysymys on kahden ajankohdan välisestä kehityksestä, joka on tapahtunut kahden tai useamman kunnan välillä. Kehitys voi tapahtua sekä yhtenäistyvään että eriyvään suuntaan. Vrt. Majala, 1987, s. 71, jossa kunnan tilalla maa.

<sup>10</sup> Vrt. Majala, 1987, s. 72.

<sup>11</sup> Yleisesti hyväksytyt ohjeet ja periaatteet muodostuvat *vanhan taseen* laadinnassa Kuntalain ja keskusjärjestöjen suosituksista sekä hyvästä kirjanpitotavasta. Hyvällä kirjanpitotavalla tarkoitetaan edellisten noudattamista sekä kirjanpidon kahdenkertaisuutta. Ks. Hannus, Hallberg, 1991, s. 467. *Uuden taseen* laadinnassa yleisesti hyväksytyt periaatteet muodostuvat Euroopan Yhteisöjen 4. ja 7. yhtiöoikeudellisista direktiiveistä, kirjanpitolautakunnan antamista ohjeista ja kuntaliiton suosituksista sekä hyvän kirjanpitotavan edellyttämistä periaatteista. Hyvä kirjanpitotapa edellyttää edellisten lisäksi, että kirjanpito perustuu meno-tulo-teorian mukaiseen kirjanpitoon sekä vakiintuneiden tapojen noudattamiseen. Ks. Leppiniemi, 1995, s. 18-23.



Tutkimus perustuu kaikkia Suomen kuntia velvoittavaan normistoon, suositusluonteisiin ohjeisiin sekä tutkimukseen mukaan otettujen kuntien hallinnollisten taseiden ja uusien kirjanpitolain mukaisesti laadittujen taseiden tarkasteluun ja keskinäiseen vertailuun.

### 1.3. Tutkimuksen tarkoitus, oletukset ja rajaukset

Uudistuksen tavoitteiksi on taseen osalta esitetty seuraavien asioiden saavuttaminen:<sup>12</sup>

- *Eri kuntien taseiden keskinäisen vertailtavuuden lisääminen kirjanpidon ja taseen laadinnan sääntelyä sekä käytäntöä yhtenäistämällä.*
- Taseen informaatioarvon parantaminen.
- Talouden ja toiminnan parempi yhteen kytkeä.
- Taseen vertailukelpoisuuden lisääminen muihin talousyksiköihin nähden.

Uudistuksen tavoitteet ovat moninaiset. Tässä tutkimuksessa tutkimusongelma on rajattu ensimmäiseen edellä mainittuun eli tarkoituksena on selvittää: *Mitä olennaista taseessa on muuttunut? Miten uudistus on yleisellä normi- ja ohjeistustasolla muuttanut taseiden laadinnan ja siten myös vertailtavuuden edellytyksiä? Miten uusien säännösten soveltaminen on käytännöntasolla toteutettu ja miten tehdyt muutokset vaikuttavat ko. kuntien taseiden vertailtavuuteen?*

Tutkimuksessa tarkastellaan siis normistoa ja ohjeistusta *yleisellä tasolla* sekä Jyväskylän kaupungin, Jyväskylän maalaiskunnan ja Muuramen kunnan hallinnollisten taseiden (31.12.1996) ja kirjanpitolain mukaisesti laadittujen uusien taseiden (1.1.1997) muodollisia ja sisällöllisiä yhteneväisyyksiä/eroavuuksia *käytännön tasolla*. Tutkimukseen otetut kunnat ovat empiirisenä aineistona mukana. Tarkoitus on niitä apuna käyttäen havainnollistaa niitä ongelmia, joita eri kuntien *taseiden* ja *taseista johdettujen talouden tunnuslukujen vertailuun* liittyy.<sup>13</sup>

Mistä sitten aiheutuu eri kuntien taseiden mahdollinen huono vertailtavuus? Vertailtavuutta vähen-

<sup>12</sup> Ks. Komiteamietintö, 1993:33, s. 285.

<sup>13</sup> Tutkimuksen tarkastellaan uudistuksen vaikutusta kahteen taseesta laskettavaan tunnuslukuun : 1) *Peruspääomaosuus-%* = (Käyttöomaisuus ja pitkäaikaiset sijoitukset - Pitkäaikainen vieras pääoma) / Koko pääoma, 2) *Velkaisuusaste-%* = Vieras pääoma / Koko pääoma.

täviksi tekijöiksi on esitetty seuraavia seikkoja kirjanpidossa ja taseen laadinnassa:<sup>14</sup>

- Käyttöomaisuuden erilainen käsittely (arvostamis- ja laajuuskysymys).
- Jaksotuskäytännön erilaisuus ja siten erilaiset poistokäytännöt.
- Toimintojen järjestelyt, joista aiheutuu vieraan pääoman käsittelyeroja.

Juridisesti sitomaton ohjeistus *mahdollistaa* taseen laadintakäytäntöjen ”kirjavuuden”, jolloin eri kuntien taseissa samat tase-eränimikkeet voivat vaihdella sisällöltään huomattavastikin. Laajuus-, jaksotus- ja arvostuskysymysten erilainen ratkaisemistapa eri kunnissa heikentää taseiden ja niiden perusteella laskettujen tunnuslukujen keskinäistä vertailtavuutta.<sup>15</sup>

**Kenelle** kunnan taseinformaatio ja taseista lasketut talouden tunnusluvut sekä niiden keskinäinen vertailtavuus voi olla tärkeää? **Miksi** kuntien taseita tuotetaan ja niistä laskettuja tunnuslukuja vertaillaan?

Kuntia ja niiden toimia tarkastellaan erilaisissa yhteyksissä julkisissa tiedotusvälineissä. Tällöin esitetään myös niitä koskevia taloustietoja. Kuntien välistä talousvertailua ei kaikissa tilanteissa ole tarkoituksenmukaista harjoittaa, koska verrattavilla toiminnoilla saattaa olla aivan erilaiset lähtökohdat ja tavoitteet. Jos kuntia ja niiden toimintoja kuitenkin asetetaan rinnakkain, myös paremuusvertailua välttämättä tapahtuu.<sup>16</sup> Tällöin olisi huolehdittava, että vertailun arvioinnin perustana olevat luvut ja niistä johdetut tunnusluvut olisivat *yhtenevin periaattein* laadittuja. Näin parannettaisiin vertailtavuuden edellytyksiä, vaikka itse vertailun tekemisen tarkoituksenmukaisuus olisikin vähäisempää.

Taseen numerot ja tunnusluvut tuottavat informaatiota kunnan eri sidosryhmille, jotka ovat kiinnostuneita sen toiminnasta. Taseella ja tunnusluvuilla on *informatiivista arvoa*. Kunnan talouden kehityssuuntaa ja asetettujen tavoitteiden toteutumista vertaillaan *omien* aiempien vuosien lukujen lisäksi myös *muihin kuntiin* nähden. Näin voidaan omaa talouden kehityssuuntaa arvioida paremmin ja samalla vertailla myös muiden kuntien toimia ja kehityssuuntia. Talouslukujen raportointi

<sup>14</sup> Ks. Komiteamietintö 1993:33, s. 275-287.

<sup>15</sup> *Laajuuskysymys* eli mitä taseeseen otetaan mukaan. *Jaksotuskysymys* eli miten pitkävaikutteisen käyttöomaisuuden meno jaksotetaan tuleville vuosille kuluiksi. *Arvostuskysymys* eli minkä hintaiseksi omaisuusmassan tasearvot määritellään.

<sup>16</sup> Esim. eri kuntien tekemiä vuotuisia investointeja voidaan vertailla markkamääräisesti yhtenä arvona ottamatta arvi-

toteuttaa ns. tilivelvollisuuden toteutumista eli kunnan *virkamiesjohdon* suoritusten arviointia vaaleilla *valittuihin päättäjiin ja kuntalaisiin* nähden. Virkamiesjohdolle on saatettu poliittisten päättäjien taholta asettaa tiettyjä tavoitteita, esim. kunnan velkaisuusasteen pienentäminen. Tällöinhän tavoitteen toteutumista ja virkamiesjohdon onnistumista voidaan arvostella juuri taseesta johdetulla velkaisuusaste-tunnusluvulla.

Hyvät talouden tunnusluvut viestittävät potentiaalisille *investoijille*, kuten teollisuudelle tai pienyrityksille, että kuntaan kannattaa perustaa yritystoimintaa. Kunnan toimintaa rahoitetaan pääasiassa verovaroin, joten kuntalaista *veronmaksaja* saattaa kiinnostaa, mihin eri tarkoituksiin häneltä perittyjä varoja on käytetty. Kuntalaisen tehdessä päätöksiä tulevaisuuden asuinpaikan suhteen saattaa asuinpaikan valintaan vaikuttaa kunnan taloudellinen tilanne. Esimerkiksi raskas velkataakka merkitsee lähes varmasti sitä, että hyvistä tulevaisuuden talouden kehitysnäkymistä huolimatta kunnan veroprosenttia (= aiemmin äyrinhinta) ei ainakaan lähiaikoina pystytä laskemaan. Koska taseinformaatio muodostuu huomattavan laajasta määrästä numeerista materiaalia, taloudellisesta tilanteesta kiinnostuneen kuntalaisen saattaa olla vaikea ymmärtää sitä. Tällöin taseinformaatiota voidaan pyrkiä tiivistämään ja esittämään tunnuslukujen muodossa.

Verorahoitus ei kuitenkaan yksin riitä kunnan päivittäisen toiminnan ylläpitämiseksi vaan lisäksi tarvitaan myös ulkopuolista rahoitusta. *Luotonantajat ja toiminnan rahoittajat* voivat seurata kunnan talouden tunnuslukuja.<sup>17</sup> Saatavilla olevan informaation määrä ja laatu saattavat vaikuttaa osapuolten neuvotteluasemaan lainoituksen ehdoista sovittaessa. Kunnalla on myös paljon toimintaa *ulkopuolisten palvelujen hankkijoiden ja tarjoajien* kanssa. Myös nämä voivat käyttää taseesta ilmeneviä lukuja hyväkseen arvioidessaan eri kuntia mahdollisina yhteistyökumppaneina. Muita kunnan taseesta, ja lähinnä investointipolitiikasta kiinnostuneita saattavat olla *erilaisia intressejä omaavat ryhmät*, kuten ympäristöjärjestö Green Peace, joka omia näkökantojaan edistääkseen voi esimerkiksi yrittää painostaa kuntaa tietynsuuntaiseen investointitoimintaan.<sup>18</sup> Myös laki saattaa velvoittaa kuntaa toimittamaan tilinpäätöstietonsa *valtiovalle*, esim. tilastokeskukselle.<sup>19</sup> Näin valtio pyrkii seuraamaan kuntien talouden kehitystä.

---

oinnissa huomioon sitä, *minkä luonteiseen* toimintaan investointeja on sijoitettu (tuottavaan ? / kuluttavaan?).

<sup>17</sup> Kunnat ovat ryhtyneet aktiivisesti etsimään eri rahoituslähdevaihtoehtoja ja vastaavasti eri rahoituslaitokset ovat liisänneet mielenkiintoaan kuntasektoria kohtaan. Tämä on suhteellisen uusi ilmiö kunnan rahoituksen hankinnassa ja on seurausta EU:n tuomasta kansainvälisestä pääomamarkkinoiden vapautumisesta.

<sup>18</sup> Ks. Henley, et al, 1983, s. 15-17.

<sup>19</sup> Vanha laki valtionosuuksista (688/92). Ks. hallituksen esitys uudeksi valtionosuuslaiksi (HE 149/1996 vp). Laki tulee voimaan 1.1.1997.

Talouden tunnusluvuilla voi olla suuri *imagollinen* merkitys kunnalle, sillä niiden vertailulla voidaan harjoittaa myös suhdetoimintaa. Kunta voi pyrkiä esittämään itselleen edullisia lukuja ja tehtyjä vertailutuloksia ja näin tuoda saavutuksiaan julki halutuille kohderyhmille. *Julkiset tiedotusvälineet* keräävät talouden vertailutietoja ja ovat hyvin ”herkkiä” tuomaan esiin tehtyjen vertailujen tuloksia, varsinkin jos ne osoittavat tapahtuneen jotain merkittävää muutosta kuntien välisessä ”taloudellisessa paremmuusjärjestyksessä”. Näiden perusteella *viestimien vastaanottajat* eli ns. *suuri yleisö* saattaa muodostaa nopeita ja ehkä ”hätköityjä” johtopäätöksiä tietyn kunnan taloudellisesta tilanteesta ja kunnan hyvinvyydestä tai huonoudesta.

On myös esitetty, että kunnan päättäjät saattavat pyrkiä ”piilottamaan” kunnan huonosta taloudentilasta kertovaa informaatiota esittämällä todellista tilannetta vääristäviä numeroita ja niistä laskettuja tunnuslukuja.<sup>20</sup> ”Piilottaminen” ei kuitenkaan ole välttämättä tarkoituksellista, vaan se saattaa olla seurausta kunnan uudenaikaisesta toimintastrategiasta. Toimintojen uusilla järjestelyillä tavoitellaan liiketaloudellista eikä niinkään imagollista hyötyä.<sup>21</sup>

Tutkimuksessa *oletetaan* säännösten ja periaatteiden yhteneväisyyden lisääntymisen parantavan myös taseiden vertailtavuutta ja siten vertailujen tarkoituksenmukaisuutta.<sup>22</sup> Yhtenevimmin periaattein laadituista taseista saadaan laskettua myös vertailukelpoisempia tunnuslukuja.

Tutkimuksessa *oletetaan* myös, että siirtyminen yhtenäiseen hankintahintaiseen arvostamiskäytäntöön alentaa käyttöomaisuuden tasearvoja ja että omaisuuden arvonalentumisen seurauksena jokaisen ko. kunnan suhteellinen käyttöomaisuusosuus koko taseen arvosta alenee uudessa taseessa.

Tutkimuksen tarkoituksena on vertailla vanhojen taseiden (31.12.1996) ja uusien taseiden (1.1.1997) laadintaa ja vertailtavuutta *tällä hetkellä*. Tulevaisuudessa tapahtuvat muutokset ohjeistuksessa tai laadintakäytännöissä ja siten vertailtavuudessa *eivät siis sisälly* tämän tutkimuksen tehtävään muuten kuin pohtivana tulevan *ennustamisena*.

<sup>20</sup> Ks. Anthony, 1985, s. 161-170.

<sup>21</sup> Esim. kunnan toiminnan yhtiöittämisen seurauksena velkamäärä siirtyy kunnan taseesta perustettavan yhtiön taseeseen. Velkamäärä kunnan taseessa pienenee, mutta tosiasiallinen vastuu (kunta omistaa yhtiön) ei poistu. Yhtiöittäminen on täysin sallittua toiminnan uudelleen järjestelyä ja sen tavoitteena voi olla muut kuin imagolliset asiat.

<sup>22</sup> *Yhteneväisellä* tarkoitetaan *samankaltaista*, mutta ei välttämättä täysin yhdenmukaista. Poistotapoina tasapoisto 4%, tasapoisto 5% ja tasapoisto 6% ovat yhteneväisiä, mutta eivät täysin yhdenmukaisia. Sekä muototasolla että sisältötasolla jo vaihtoehtoisten valintamahdollisuuksien vähenemisen katsotaan sinällään ohjaavan käytäntöä yhtenäisempään suuntaan.

Uudistuksen valmistelutöistä<sup>23</sup> on havaittavissa olennaisimpien muutosten painottuvan seuraaviin tase-eriin, joten myös *tutkimuksessa keskitytään niiden tarkasteluun:*

- Käyttöomaisuus-erät
- Peruspääoma

Tutkimuksen pohdinnoissa huomioimaan sellaiset taseeseen vaikuttavat muutokset, jotka eivät johdu suoranaisesti käsillä olevasta kirjanpito- ja tilinpäätösjärjestelmän uudistuksesta. Ne ovat osa laajempaa kunnan talouden ja hallinnon kehitysprosessia.<sup>24</sup> Muutokset ja järjestelyt on kuitenkin otettava huomioon tehtäessä tasevertailua eri kuntien välillä. Tällaisia toiminnan uudelleen järjestelyjä ovat esim. liiketoiminnan yhtiöittäminen ja säätiöittäminen sekä toimintojen järjestäminen kuntayhtymien kautta.

#### **1.4. Tutkimusote ja käytettävä menetelmä**

Tutkimusongelman *lähestymistapa* on *vertaileva*. Tutkimuksessa tarkastellaan muutosta vanhasta järjestelmästä uuteen. Komparatiivisen eli vertailevan tutkimuksen lähestymistavassa verrataan tiettyjä muuttujia tai ilmiöitä toisiin muuttujiin tai ilmiöihin. Vertailevassa tutkimuksessa voidaan tarkastella ja vertailla joko tiettyinä aikoina vallitsevia muuttujia, rakenteita, käsitejärjestelmiä ja prosesseja tai sitten näiden muutoksia. Kysymys on siis tarkastelutavasta, jossa voidaan käyttää erilaisia metodeja.<sup>25</sup>

Tutkimuksen *metodi* on *käsiteanalyttinen*. Käsiteanalyysissä tarkastellaan käsitteiden (tässä siis taseiden ja tase-erien) historiaa, sisältöjen ja käyttötapojen muutoksia sekä käsitteiden suhdetta muihin käsitteisiin eli mitä yhteistä ja toisaalta mitä eroja käsitteillä on ollut ennen ja on nyt.<sup>26</sup>

<sup>23</sup> Ks. Komiteamietintö 1993:33, s. 275-283.

<sup>24</sup> Ks. Hood, 1995, s. 95-99. Julkisen hallinnon muutoslementtejä Suomessa voi kuvata samoin: 1) Hallinnon hajauttaminen tulosyksiköiksi. 2) Kilpailun lisääminen sekä julkisen hallinnon sisällä, että julkisen ja yksityisen sektorin välillä. 3) Yrityssektorin johtamisjärjestelmien tuominen julkiselle sektorille. 4) Resurssien käytön tehostamispyrkimykset. 5) Johtajuuden ja johdon vallan ja vastuun korostaminen. 6) Mittavien tulostavoitteiden avoin ja julkinen asettaminen. 7) Asetettujen tavoitteiden toteutumisen valvonta päivittäisten käskyjen asemasta.

<sup>25</sup> Majala, 1987, s. 7-8.

<sup>26</sup> R. Tammisen määritelmä luennolla tutkijavalmiudet II, 10.4.1997.

Tutkimusongelman asetannasta johtuu, että tutkimusmetodi saa myös koettelevia piirteitä. Jos taseiden laadintakäytännöt uudistuksen jälkeen ovat yhtenäistyneet ja sen seurauksena käyttöomaisuuden suhteelliset osuudet taseen kokoarvosta alentuneet, on vertailtavuus parantunut. Metodien tehtävänä tutkimuksessa on vastata siihen, miten tietoa saadaan. Kirjanpidollisten käsitteiden ja menettelytapojen ominaisuuksista aiheutuu kuitenkin, että koettelevalle metodille ominaiset parametrien objektiiviset ja luotettavat *mittaamiset* ei sovellu hyvin tämän tutkimuksen tueksi.<sup>27</sup> Siksi tapahtuneita muutoksia tarkastellaankin *käsiteanalyysin* avulla.

*Tutkimusmenetelmän* tehtävä on vastata, kuinka valitun metodin määrittämät tehtävät toteutetaan.<sup>28</sup> Tutkimuksen menetelminä ovat lähdekirjallisuuteen ja kohdekuntien tilinpäätösaineistoon perehtyminen sekä aineiston analysointi. Empiirisen aineiston analysoinnissa käytetään hyväksi myös taseiden laatijoiden kanssa käytyjä keskusteluja, joiden avulla juuri kyseisen kunnan taseen sisällön muodostumisen perusteita pyritään selventämään.

Keskeisiä lähteitä ovat hallinnollisen kirjanpidon, liikekirjanpidon ja taseteorian tutkimusaineisto ja kirjallisuus, kunta- ja kirjanpitolainsäädäntö, komiteamietinnöt, kirjanpitolautakunnan ohjeet, kirjanpidon yleiset periaatteet, kunnallisliiton ja kuntaliiton suositukset, taloussäännöt sekä kuntien tilinpäätösaineisto. Kuntien taseiden laadinnan kannalta keskeisimmät *ohjeet* ja *suositukset* ajoittuvat siten, että hallinnollisen taseen ohjeistus on annettu pääosin vuosina 1975-1981 ja uuden taseen laadintasuositukset 1990-luvulla.<sup>29</sup>

Pääpainona tutkimuksessa on tarkastella taseen muotorakennetta ja sisältöä *verbaaliskäsitteellisesti kuvailemalla*. Kirjanpidolliset menetelmät ovat harvoin mitattavissa ”yksi yhteen”. Ne eivät ole aina samanarvoisia vaikka olisivatkin vaihtoehtoisia.<sup>30</sup> Tästä johtuen taseiden laatimisessa käytettyjä menetelmiä ja periaatteita tarkastellaan lähinnä verbaalisesti, taulukointeja apuna käyttäen.

*Avainsanoja: Hallinnollinen kuntatase, kirjanpito- ja tilinpäätöskäytännön muutos, käyttöomaisuus, laadintaperiaatteet, liikekirjanpidon mukainen kuntatase, tase, vertailtavuus, yhtenäinen käytäntö.*

<sup>27</sup> Ks. R. Tamminen, 1993, s. 115-130, jossa enemmän koettelevasta tutkimusmetodista.

<sup>28</sup> Ks. R. Tamminen, 1993, s. 52-53.

<sup>29</sup> Uudet ohjeet ja suositukset perustuvat kuitenkin pääosin vuoden 1973 kirjanpitolakiin (655/73), mutta niitä on muokattu kunnille sopiviksi.

<sup>30</sup> Ks. Majala, 1987, s. 77. Majala *tarkoittaa*, että objektiivinen kvantitatiivinen *mittaaminen* ei sovellu hyvin kirjanpidollisten menetelmien tutkimiseen, koska niihin sisältyy liian paljon subjektiivisia, harkinnanvaraisia tekijöitä, joita on vaikea *mitata* luotettavalla tavalla.

## 2. KUNNALLINEN TASEUUDISTUS YLEISELLÄ MUOTO- JA SISÄLTÖTASOLLA

### 2.1. Tase käsitteenä

Alkuperäinen tasetta tarkoittava sana bilanx tulee latinankielestä. Siinä bi merkitsee kaksinkertaista ja lanx vaakakuppia, siis kaksipuoleista vaakaa. Suomenkielinen tase-sana on keksitty vastine aikaisemmalle bilanssi sanalle, joka puolestaan on suora käännös italiankielen sanasta bilancio.<sup>31</sup>

Käsitteenä tase on huomattavasti moniulotteisempi. Tase-käsitettä käytetään erilaisten suureiden vertailussa ja jopa taloudellisten ilmiöidenkin ulkopuolellakin.<sup>32</sup> Kirjanpidollisella tase-käsitteellä ymmärretään kaksipuolista laskelmaa, jossa verrataan kahta talousyksikön mitattavaa suuretta toisiinsa.<sup>33</sup> Sen mukaan, mitä nämä suureet kulloinkin ovat, voidaan muodostaa eri nimisiä taseita. Yhteistä näille taseille on kuitenkin se, että ne kaikki on johdettu talousyksikön kirjanpidosta ja että kunkin taseen perustana olevat suureet on esitettävissä saman mitallisina ja ovat siten vertailukelpoisia keskenään.<sup>34</sup> Lisäksi suureiden tulee olla peräisin samalta ajanjaksolta tai ajankohdalta. Kun nämä taloudelliset suureet asetetaan samaan vaakakuppiin eli tavallisesti kirjanpidollisessa muodossa kaksi puoleisena tilinä ja tilin vastakkaiset puolet (vasen- eli debet-puoli ja oikea- eli kredit-puoli) saatetaan tasapainoon, on muodostettu kirjanpidollinen tase.<sup>35</sup> Vastakkainasettelulla pyritään saamaan selville, kuinka paljon toinen puoli on toista suurempi. Näin saadaan siis kulloisestakin taseesta riippuen näkyviin haluttu kokonaiserotus mitattavien suureiden välillä.

Tutkimuksessa tase-käsitteellä tarkoitetaan kunnan vuosittain laatimaa kirjanpidollista kokonaistasetta.<sup>36</sup> Tase siis pyrkii vasemmalla puolellaan (vastaavaa) kertomaan kunnan varallisuuden eli sen mihin käytettävissä olevat varat on sijoitettu sekä oikealla puolellaan (vastattavaa) kunnan pääomat eli mistä lähteistä varat on hankittu.

<sup>31</sup> Ks. Kaitila, 1964, s. 3-9.

<sup>32</sup> Esim. vaihtotase, kauppatase, maksutase, kulttuuritase.

<sup>33</sup> Tällaisia taloudellisia suureita ovat esim. omaisuus vs. pääoma, kulut vs. tuotot, saamavekselit vs. velkavekselit.

<sup>34</sup> Ks. Kaitila, 1964, s. 11-12. Esim. vekselitase, kassatase, perustamistase, likviditeettitase, jäännöstase, reskontratase.

<sup>35</sup> Esim. kassataseessa debet-puoli kuvaa rahojen lisääntymistä ja kredit-puoli niiden vähenemistä. Sanat on lainattu italiankielestä. Myös aktiiva-puoli ja passiiva-puoli tarkoittavat samoja asioita.

<sup>36</sup> Ks. Kaitila, 1964, s. 14. Kokonaistaseessa verrattavat suureet ovat sellaisia, että ne kuvaavat talousyksikköä kokonaisuutena.

## 2.2. Yleiset taseteoriat

Taseteorialla tarkoitetaan käsityksiä taseen luonteesta, tarkoituksesta ja tehtävistä.<sup>37</sup> Kaksi hallitsevaa taseteorianäkemyistä ovat *staattinen* taseteoria ja *dynaaminen* taseteoria. Niiden lisäksi on esitetty myös *dualistinen* taseteoria.<sup>38</sup>

*Staattinen taseteoria* tarkastelee mitattavien suureiden keskinäistä suhdetta jollakin määrättyllä hetkellä, kuten tilinpäätöspäivänä. Tietyn hetken tilanne on ratkaiseva, joten muodostettavasta taseesta käytetään myös olotilataseen nimeä. Staattisen teorian mukaan omaisuustase on tilinpäätöksessä ensisijaisen tärkeä.<sup>39</sup> Omaisuus ja pääomat ilmaisevat tilanteen, joka vallitsee tilinpäätöshetkellä. Tilinpäätöksen osoittama tulos lasketaan siis omaisuuden ja pääomien edellyttämällä tavalla, joten niiden arvot vaikuttavat tuloksen muotoutumiseen. Staattisen teorian mukaan taseen tehtävä on siis ennen kaikkea ilmaista talousyksikön omaisuuden ja pääomien tilinpäätöspäivän määrä ja arvo. Tilinpäätöshetkellä muodostuva tulos saadaan selvitettyä, kun omaisuuserät on ensin arvostettu pois-toilla ja arvontarkistuksilla oikaistujen hankinta- tai valmistusarvojen mukaisesti. Staattinen taseteoria perustaa omaisuuden arvostamisen sekä jälleenhankintahintaiseen että todellista markkinahintaa eli ns. käypää hintaa tavoittelevaan näkemykseen.<sup>40</sup> Suomalaisessa liikekirjanpidossa oli aina vuoteen 1974 asti vallitsevana näkemyksenä staattinen teoria. Kirjanpitolain uudistuksen (KPL 655/73) yhteydessä vallitsevaksi kirjanpitoteoriaksi tuli Saarion dynaaminen meno-tulo-teoria.

*Dynaaminen taseteoria* tarkastelee mitattavien suureiden keskinäistä suhdetta tietyn ajanjakson kuluessa.<sup>41</sup> Toisin kuin staattisessa teoriassa, dynaamisessa teoriassa omaisuustase ei ole keskeisessä

<sup>37</sup> Ks. Kaitila, 1964, s. 78.

<sup>38</sup> Ks. Belkaoui, 1992, s. 234-236. Staattisen taseteorian mukainen tilinpäätösteoria, *The Fund Theory*, on taseen merkitystä korostava. Tuotot ja kulut sekä tilikauden tulos ovat seurausta varoissa ja veloissa tapahtuneista muutoksista. Belkaouin mukaan tämä näkemys taseen tarkoituksesta ja tehtävästä soveltuu hyvin voittoa tavoittelemattomille organisaatioille (nonprofit organizations). Dynaamisen teorian mukainen tulosorientoitunut tilinpäätösteoria, *The Entity Theory*, väheksyy taseen merkitystä tilinpäätöslaskelmana. Aikaperiodin tulos (Earnings) saadaan selville tuottojen ja kulujen kohdistamisen (matching) jälkeisenä erotuksena. Varat ja velat ovat jäännöseriä, joista ei vielä ole saatu tuottoa. Belkaouin mukaan tämän teorian mukainen tase soveltuu liikeyritysten käyttöön. Ks. myös Belkaoui, 1992, s. 190. Kolmas teorianäkemyks, *The nonarticulated view*, korostaa molempien edellisten teorioiden tärkeyttä. Kaikki tapahtumat raportoidaan sekä tuloslaskelmassa että taseessa, vaikkakin eri näkökulmasta. Sekä tuloslaskelmalla että taseella on kummallakin oma itsenäinen merkitys tilinpäätöslaskelmana. Suomessa tätä teoriaa on esittänyt dualistiseksi teoriaksi J. Lehtovuori (ks. Lehtovuori, 1972).

<sup>39</sup> Omaisuustaseella tarkoitetaan yleisesti hyväksyttyä taseen määrittelyä, jossa tase jaetaan omaisuuspuoleen (vasen puoli) ja pääomapuoleen (oikea puoli).

<sup>40</sup> Ks. Belkaoui, 1992, s. 392-394. Omaisuutta voidaan arvostaa viidellä eri tavalla: 1) Hankintahinta-arvo (Historical Cost). 2) Jälleenhankinta-arvo (Current Cost). 3) Markkinahinta (Current Exit Value). 4) Realisointiarvo (Net Realized Value). 5) Diskontattu nykyarvo (Present Value).

<sup>41</sup> Dynaamisen taseteorian esitti saksalainen taloustieteilijä Eugen Schmalenbach 19. vuosisadan puolivälissä.



asemassa. Ajanjakson tuloksen selvittäminen on ensisijaisen tärkeää ja sitä varten on myös laadittava omaisuustase. Omaisuustase on kuitenkin vain apuväline tuloksen selvittämiseksi. Se on tietyn ajanjakson määrätyllä hetkellä, inventaarilla oikaistu läpileikkaus kahdenkertaisesta kirjanpidosta, joka käsittelee vain menoja ja tuloja.<sup>42</sup> Dynaamisen teorian mukaisesti omaisuustaseen erät ovat siis sellaisia meno- ja tuloeriä, jotka eivät vielä ole realisoituneet eli niiden tulosvaikutteisuus ei vielä ole konkretisoitunut.<sup>43</sup> Tase toimii tilinpäätöskausien välisenä siirtotilinä eli eräänlaisena aputilinä.

Dynaamisen teorian mukaan taseen ensisijainen tehtävä on avustaa tietyn ajanjakson tuloksen selvittämistä sekä toimia halutun tuloksen aikaansaamiseksi kulu- ja tuottovarastona.<sup>44</sup> Omaisuuden arvostamisperusteena on hankinta-arvo.<sup>45</sup>

*Dualistinen taseteorian* mukaisesti pyrkimyksenä on selvittää sekä laskentakauden tulos että varallisuusasema erilaisten oikaisutoimenpiteiden avulla. Oikaisujen avulla pyritään poikkeukselliset ja tavanomaiselle toiminnalle vieraiden tapahtumien vaikutukset eliminoimaan pois tilinpäätöksestä.<sup>46</sup> Sekä tase että tuloslaskelma koetaan tärkeiksi tilinpäätöslaskelmiksi.

## **2.3. Hallinnollinen kuntatase; taustaa sekä periaatteiden ja ohjeistuksen tarkastelua**

### **2.3.1. Hallinnollisen kuntataseen taustaa**

Hallinnollisella eli kameraalisella laskentatoimella sekä kirjanpidolla yhtenä laskentatoimen osa-alueena on pitkä historia julkisessa hallinnossa.<sup>47</sup> Kameraalisen laskentatoimen kehitys voidaan jakaa neljään jaksoon: (1) Tavallinen, yksinkertainen kameraalinen laskenta noin vuosina 1500-1750. (2) Normatiivinen, velvoittava laskenta noin 1750-1810. (3) Kameraalisen kirjanpidon jatkokehittelyn aika, alkaen noin vuodesta 1810. (4) Kameraalisen laskentatoimen kehittelyä kaupallisen

<sup>42</sup> Kaitila, 1964, s. 79.

<sup>43</sup> Esim. vielä poistamatta olevan käyttöomaisuuden aktivoitu jäännösarvo.

<sup>44</sup> Tällaisia tuloksenjärjestelymahdollisuuksia ovat mm. arvonkorotukset/ -alennukset sekä yli-/alipoistot.

<sup>45</sup> Ks. Belkaoui, 1992, s. 335. Hankinta-arvolla (Historical Cost) tarkoitetaan omaisuuden hankinnasta aiheutunutta rahamääräistä tai vastaavaa uhrausta.

<sup>46</sup> Ks. Lehtovuori, 1972. s. 19-20.

<sup>47</sup> Ks. Hallipelto, Kataja, 1980, s. 34-36. Tässä laskentatoimella tarkoitetaan kunnan laskentatoimea. Se käsittää kaiken suunnitelman mukaisen toiminnan, jonka tehtävänä on kerätä ja rekisteröidä talousyksikön toimintoja kuvaavia arvo- ja määrälukuja. Kirjanpito ja taseen laadinta ymmärretään yhtenä laskentatoimi-käsitteen alakäsitteenä.

kameraalisen laskentatoimen suuntaan vuodesta 1910 lähtien.<sup>48</sup>

Kameraalisen laskentatoimen kehitys käytännön toteutustasolla on kehittynyt paljon kuluneen vuosisadan aikana. Yhteiskunnallisen kehityksen ja taloudellisten sekä teknisten kehitysuudistusten myötä myös kameraalinen laskentatoimi on saavuttanut uusia muotoja ja toteuttamistapoja. Silti voidaan todeta, että sen peruseriaatteet ovat edelleenkin samat: 1) Rahan lähteiden ja rahan käytön kontrolloinnin korostaminen ja rahavarojen hallinnan tärkeys suhteessa muiden varojen, kuten käyttöomaisuusmassan hallintaan ja johtamiseen. 2) Talousarvion ensisijaisuus. Talousarvion toteutumista seurataan ja kunnan toimintaa arvioidaan sen perusteella, miten arviossa on pysytty. 3) Kaikkea varallisuutta ja vastuita ei järjestelmällisesti sisällytetä kirjanpitoon vaan niistä pidetään erillisiä tilastoja, jotka esitetään liitetietoina. Näin ollen kokonaisvaltaista tasetta, johon sisällytettiin kaikki kunnan omistama omaisuus, ei välttämättä muodosteta lainkaan.<sup>49</sup> Kirjanpidon erityiseksi tehtäväksi on määritelty taloustapahtumien rekisteröiminen ja erillään pitäminen toisten talousyksiköiden taloustapahtumista sekä talousarvion toteutumisen seuranta. Järjestelmällisen kirjanpidon pohjalta muodostetaan myös tilinpäätöstase.

Kuntatase perustuu hallinnollisen kirjanpitoteorian eli kameraalisen kirjanpidon perusteella pidetylle kirjanpitoaineistolle ja periaatteille. Kunnan taseen tarkoitusta ja tehtävää on kuitenkin vuosikymmenten aikana pyritty kehittämään perinteistä kameraalista kirjanpitotasetta tärkeämmäksi. Kehitysnäkemyksen mukaan taseen tulisi kyetä kuvaamaan kunnan taloudellisia resursseja.<sup>50</sup> Taseella on tämän tavoitteen valossa staattisen taseteorian piirteitä. Tätä ilmentää pyrkimys omaisuuden jälleenhankintahintaisen tai käyvän arvon esittämiseen eli hallinnollisen taseen tulisi kuvata kunnan sen hetkistä todellista varallisuusasemaa.

Talousarvion ja rahavirtojen suunnittelu ja seuranta ovat kuitenkin kameraalisen laskentatoimen mukaisesti pysyneet kunnan *ensisijaisen* kiinnostuksen kohteina, joten taseen kehittäminen kunnan taloudellisia voimavaroja kuvaavaksi tilinpäätöslaskelmaksi on jäänyt toisarvoiseksi tehtäväksi. Tätä ilmentää hyvin vähäinen tutkimus- ja kirjallisuusaineisto kunnallisen pääomakustannuslaskennan ongelmista ja toisaalta myös sen mahdollisuuksista.

<sup>48</sup> Ks. Walb, 1926, s. 208-225.

<sup>49</sup> Ks. Monsen, Näsi, 1996, s. 263.

<sup>50</sup> Suomessa on tiedostettu perinteisen hallinnollisen kirjanpidon puutteet taseen osalta. Taseen tärkeyttä on pyritty korostamaan jo 50-luvulla. Ks. Kilpiö, 1956, s. 442-443. Kunnan kirjanpidon pitäisi tehdä mahdolliseksi taloudenhoidon valvonta ja helpottaa sitä ja siinä tarkoituksessa antaa selvitys hallintotoimenpiteiden taloudellisia seurauksia osoittavista

### 2.3.2. Keskeisimpiä periaatteita

Hallinnollisen kuntataseen rakentaminen *muototasolla* ei ole ongelmallista. Suositus antaa taseelle valmiin esittämismallin, eikä muototasolla synny samankaltaisia ”pulmatilanteita”<sup>51</sup> kuin sisältötasolla. Sillä, esitetäänkö tase-erät juuri suosituksen mukaisesti samassa järjestyksessä, ei ole merkitystä. Oleellista on, että taseesta löytyvät selkeästi ne erät, jotka siinä tulisi kunnille annetun yhteisen suosituksen mukaisesti esittää.<sup>52</sup>

Taseen sisältöä muodostettaessa täytyy ratkaista kolme keskeistä ongelmaa: 1) *Laajuusongelma* eli mitä taseeseen otetaan mukaan, mitä jätetään pois? 2) *Jaksotusongelma* eli miten pitkävaikutteisten tuotannon tekijöiden tarkistettua jälleenhankintahintaa kohdistetaan tuleville vuosille vai kohdistetaan ollenkaan (= poistojen laskenta)? 3) *Arvostusongelma* eli mihin arvoon varallisuus ja velat merkitään taseeseen?

Kunta muodostaa itsenäisen taloudellisen kokonaisuuden (entiteetti-periaate). Kunnallislain mukaan kunnan on pidettävä kirjaa tuloistaan ja menoistaan sekä varoistaan ja veloistaan. Tiukasti ymmärrettynä tämä tarkoittaisi, että taseeseen tulisi sisällyttää kaikki kunnan varallisuus pieninkin käyttöomaisuushyödyke mukaan lukien. Kirjanpitämisellä on kuitenkin ymmärretty myös erillisten luetteloiden ylläpitäminen ja varsinaiseen taseeseen onkin suositeltu otettavaksi vain sellaisia omaisuuseriä, joiden jälleenhankinta-arvon alaraja on 5.000 markkaa.<sup>53</sup>

Erityisen ongelmallinen omaisuuden muoto on ns. julkinen käyttöomaisuus.<sup>54</sup> Kun omaisuusmassaa pyritään pitämään jatkuvien arvontarkistuksien todennäköisessä jälleenhankintahinnassaan tai käyvä-

tuloista ja menoista sekä *taloudellista voimavaraa osoittavista varoista ja veloista*.

<sup>51</sup> Pulmatilanteilla tarkoitetaan vertailtavuutta heikentäviä seikkoja taseen laadinnassa, kuten esim. ohjeistuksen mahdollistamia vaihtoehtoja soveltaa useita erilaisia poistotapoja eri kunnissa.

<sup>52</sup> Kulaus, 1981, suositus n:o 22. Ks. liite 1.

<sup>53</sup> Omaisuutta voidaan hankkia kulutustavaraksi (esim. toimistokalusteet), jolloin hankintamenoa ei jaksoteta tuleville vuosille vaan meno käsitellään kyseisen laskentakauden kuluna. Omaisuutta voidaan käsitellä myös toiminnallisena kokonaisuutena, jolloin hyödykkeet yhdessä muodostavat omaisuusesineryhmänä arvostusobjektin. Esim. vesijohto- ja viemäriverkostossa yksittäisten hyödykkeiden arvo ei ylitä 5.000 markkaa, mutta yhdessä ne ovat yli miljoonan markan arvoisia ja siten myös taseeseen sisällytettäviä.

<sup>54</sup> Julkisella käyttöomaisuudella tarkoitetaan eräitä käyttöomaisuuteen kuuluvia omaisuuslajeja esim. katuja, teitä, toreja, puistoja, kuntoilupolkuja, siltoja jne. Ne sisältyvät käyttöomaisuuden eri taseryhmiin, mutta niitä ei ole tarkoin määritelty. Yhteistä näille kaikille on, että omaisuus on hankittu verovaroin tarkoituksenaan palvella kaikkia kuntalaisia yhtäläisin oikeuksin niin, että käyttöoikeus kuntalaiselle syntyy ilman erikseen perittävää veloitusmaksua. Niille on myös ominaista, että ne kuluttavat varoja enemmän kuin tuottavat niitä. Lisäksi julkisomaisuudelle on vaikea määritellä ”oikeaa käypää arvoa”, koska niille ei ole olemassa juuri tietyn tyyppisenä omaisuutena ulkomarkkinoita. Esim. mikä on siltarakenteen ”oikea käypä päivän markkina-arvo”?

sä hinnassaan, mutta kyseiselle omaisuudelle ei ole määriteltävissä luotettavalla tavalla tätä hintaa, voidaan asettaa kysymys: tulisiko tällainen julkisomaisuudeksi katsottava omaisuushyödyke määrittellä yksiselitteisesti eli rajata yhtenäisin perustein ja nimikkein kaikissa kunnissa ja seurata sitä *erillisellä* julkisomaisuusluettelolla? Julkisomaisuusmassa muodostaa arvomääräisesti huomattavan osuuden taseen käyttöomaisuudesta (noin 3/4), joten sen mukaan sisällyttäminen (laajuusongelma) ja tasearvon määrittäminen (arvostusongelma) ovat oleellisia kysymyksiä taseiden vertailtavuuden tarkastelussa. Mikäli julkisomaisuus jätetään varsinaisen taseen ulkopuolelle, ei kunnan niihin investoima varallisuus ja sen ominaisuudet tule esiin vertailtaessa eri kuntien taseita.<sup>55</sup> Tällöin talouden vertailussa on tarkoituksenmukaista pitäytyä ainoastaan talousarvion rahamäärien tarkastelussa.

Jos julkisomaisuus sisällytetään taseeseen, tulisi vertailua tehtäessä huomioida omaisuuden laajuuden lisäksi myös sen laatuominaisuudet<sup>56</sup> ja kiinnittää enemmän huomiota yhtenäisten arvostusmenetelmien soveltamiseen sekä kunnan sisällä että eri kuntien välillä.

Omaisuuden jälleenhankintahintaisuutta tai käypää arvoa on pyritty pitämään yllä säännöllisten indeksikorotusten avulla ja/tai erillisillä harkinnanvaraisilla arvontarkistuspäätöksillä.<sup>57</sup> Kuten jo edellä tuli ilmi, ns. julkisomaisuuden arvostaminen sekä jälleenhankintahintaiseen että käypään tilinpäätöspäivän arvoon on erityisen vaikeaa. Arvostuskysymykseen joudutaan ottamaan kantaa myös muiden käyttöomaisuuden erien, kuten rakennusten jälleenhankintahintaa tai käypää hintaa määriteltäessä.<sup>58</sup>

Kunnalla on monia erilaisia tehtäviä ja toimintoja. Toimintojen erilaisista luonteista johtuen niiden taloudellisten tulosten ja siten myös omaisuuden arvostuskysymysten selvittäminen taseessa on koettu toisarvoiseksi rahavirtojen seurantaan nähden.<sup>59</sup> Omaisuusinvestoinnin hankintameno on

<sup>55</sup> *Tulevaisuuden taloudenpidon* kannalta omaisuuden laadulla on erilainen vaikutus. Tapahtuuko investointi positiivista nettokassavirtaa tuottavaan toimintaan (esim. kannattava teollisuustoiminta) vai siltarakenteeseen, josta on alkuinvestoinnin lisäksi odotettavissa ainoastaan negatiivista nettokassavirtaa, ylläpidon ja korvausinvestointien muodossa. Se, mitä mahdollisia muita hyötyjä (kuntalaisten viihtyvyys ja ajansäästö, rakennusalan työllisyys jne.) jälkimmäinen vaihtoehto edistää, ei ole selkeästi *taloudenpidon* kannalta määriteltävissä.

<sup>56</sup> Onko kyseessä enemmän tuloja tuottava vai kustannuksia aiheuttava omaisuusmuoto.

<sup>57</sup> Ks. Kulaus, n:o 19, 1979. Käyttöomaisuutta pyritään pitämään jälleenhankintahintaisessa nykyarvossaan. Nykyarvon laskemiseen suositellaan menetelmää, jolla käyttöomaisuushyödykkeen hankintahintaa tarkistetaan hyödykkeestä riippuen joko rakennus- tai tukkuhintaindeksillä jälleenhankintahintaiseksi. Tarkistus suoritetaan laskukaavalla:  $(\text{hyödykkeen kirjanpitoarvo } 1.1. + \text{indeksitarkistus-}\%) - \text{laskennallinen poisto-}\% = \text{jälleenhankintahintainen jäänösarvo eli laskennallinen nykyarvo.}$

<sup>58</sup> Tällaista omaisuutta ovat mm. maa- ja vesialueet, rakennukset, koneet ja kalusto, osakkeet ja osuudet, aineet ja tarvikkeet.

<sup>59</sup> Eriluonteisilla toiminnoilla tarkoitetaan mm. julkista infrastruktuuria, opetustointia, sosiaalitoimintaa ja muuta julkisten

saatettu kattaa verorahalla ja syntynyt hankintameno merkitä talousarvioon kyseisen vuoden kuluksi kokonaisuudessaan. Jos omaisuusinvestointia on seurattu erillisellä luettelolla taseen ulkopuolella, on omaisuuden arvostuskysymys pystytty sivuuttamaan.<sup>60</sup> Omaisuus on hankittu ja maksettu, joten jatkossa kiinnostus on kohdistunut lähinnä sen fyysisen kulumisen seurantaan ja tulevien vuosien hankintojen vaatimien määrärahojen saamiseen.

Kun omaisuus on kuitenkin päätetty ottaa varsinaiseen taseeseen mukaan, täytyisi sille löytyä ”oikea” tasearvo. Tämän jälleenhankintahinnan tai käyvän hinnan löytäminen eräille omaisuusryhmille on tarkoituksenmukaisempaa kuin julkisomaisuudelle.<sup>61</sup> Tämä siksi, että niille voidaan ulkomarkkinoiden tai puolueettomien ulkopuolisten asiantuntijoiden toimesta määritellä arvo, joka vastaisi tämän hetken jälleenhankintakustannuksia tai todennäköistä luovutusarvoa. Täydellisen oikeaa ja objektiivista arvoa tuskin on olemassakaan, mutta olennaisuuden periaate huomioiden tämä ei olekaan välttämätöntä. Kohtuullinen arvio ”oikeasta” on hyväksyttävä riittäväksi tasearvoksi. Ongelmallista jatkuvan arvonnäyttelyn menettelyssä on kuitenkin sen käytännön toteuttamisen vaatima työmäärä, mihin ei useissa kunnissa ole resursseja - eikä ehkä tahtoaakaan.

Eri kuntien taseita vertailtaessa on tärkeää huomioida ne periaatteet, joilla erilaiset omaisuusryhmät on taseeseen arvostettu. Kun omaisuudelle on tarkoin määritelty käyttötarkoitus, olisi suotavaa, että kaikissa kunnissa sovellettaisiin yhteneviä arvostusperiaatteita - myös käytännössä. Vaikeutena on kuitenkin omaisuuden käyttötarkoituksen ja ominaisuuksien mahdolliset muutokset ajan kuluessa. Tulevaisuuden ennustaminen ei koskaan voi olla ehdottoman oikeaa.<sup>62</sup>

---

peruspalvelujen tuottamista, jonka järjestäminen katsotaan osaltaan kunnan velvollisuudeksi (= kunnan perustehtävä). Näillä sektoreilla sijoitetun pääoman tuottolaskenta, suoritteiden hinnoittelu ja kustannusten jakaminen eri toimintojen kesken on erityisen ongelmallista. Poliittisessa päätöksentekoprosessissa päätettyjen palveluiden tuottamisesta aiheutuvat kustannukset katetaan pääosin verovaroin. Tällöin omaisuuden haltijan kiinnostus ei ole kohdentunut niinkään *taloudellisen tuloksen* selvittämiseen, vaan lähinnä nykyisten menoraamien noudattamiseen, omaisuuden fyysisen kulumisen seurantaan, tulevaisuuden suunniteltujen määrärahojen hankintaan ja seurantaan (budjettiylityksiin/-alituksiin) sekä vaadittujen suoritteiden määrälliseen toteuttamiseen (esim. järjestetyt lasten päivähoitopaikat lkm).

<sup>60</sup> Aiemmin järjestelmällinen kirjanpito on käsittänyt vain rahoitusomaisuuden ja talousarvion. Käyttöomaisuuden taseaktiivointi sallittiin, mutta sitä ei velvoitettu tekemään. Käyttöomaisuus ja pitkäaikaisten lainojen seuranta voitiin toteuttaa taseen ulkopuolella erillisillä luetteloilla. Omaisuustaseluettelo ja rahoitustase yhdistettiin ensimmäisen kerran yhdeksi kuntataseeksi Kulauksen tasesuosituksella vuonna 1975. Ks. Kulaus, 1975, suositus n:o 9. Sen jälkeen taseohjeistusta on tarkennettu uudemmallalla tasesuosituksella. Ks. Kulaus, 1981, suositus n:o 22.

<sup>61</sup> Esim. lähiaikoina rakennettujen rakennusten ja arvopaperiosakkeiden jälleenhankintahinta on arvioitavissa kohtuullisen tarkasti, koska niiden valmistuskustannukset tai hankintahinnat ovat äskettäin syntyneinä todellista tilannetta vastaavia.

<sup>62</sup> Esim. kun kunta rakentaa taajama-alueen ydinkeskustaan koulun, sen todennäköisenä käyttötarkoituksena tulee olemaan opetustilana toimiminen ja ominaisuutena toimia koulurakennuksena. Uutta koulurakennusta tuskin rakennetaan lyhyen tähtäimen tarkoituksella (esim. 5 v.), vaan sen on *tarkoitus toimia koulutuspaikkana* useiden vuosikymmenien ajan. Miten jälleenhankinta-arvo tai käypä markkina-arvo tulisi *koulurakennukselle* määritellä? Vuosien kuluessa määritely indeksoitu jälleenhankinta-arvo saattaa olla muodostunut olennaisesti korkeammaksi, kuin mitä kokonaan uuden

Vaikka poistonalainen omaisuus on merkitty taseeseen ja siitä laskettu poistoja,<sup>63</sup> ei tehdyillä poistoilla ole ollut tulosvaikutteisuutta kunnan tilinpäätöksessä (ei ole ollut tuloslaskelmaa, johon poisto kirjattaisiin tulosvaikutteisesti kuluksi). Kunnan kirjanpidossa poistojen ensisijaisena tehtävänä onkin ollut seurata ja kontrolloida käyttöomaisuuden fyysistä kulumista, eikä jaksottaa tuotannon-tekijään uhrattuja kustannuksia tulevien vuosien tuottojen kohdalle. Tekemällä laskennallisia poistoja jälleenhankinta-arvosta omaisuuden haltija on pyrkinyt valvomaan hyödykkeen kulumista ja varmistamaan (määrä-)rahoituksen saamisen seuraavina vuosina tarvittavien korjaus- ja uusinvestointien kattamiseen.<sup>64</sup>

Kunnan hallinnollisen taseen laadinnan perustana oleva kirjanpito on suoritettava kahdenkertaista kirjanpitoa noudattaen eli rahan lähde ja käyttö kirjataan samansuuruisina (*kahdenkertaisuus-periaate*).<sup>65</sup> Kirjausperusteena voi olla suoriteperusteisuus (*suoriteperusteisuus-periaate*) tai maksuperusteisuus (*maksuperusteisuus-periaate*).<sup>66</sup> Tase muodostetaan yhden taloudellisen kokonaisuuden eli kunnan varoista ja veloista (*entiteetti-periaate*). Taseeseen ei kuitenkaan sisällytetä kaikkea kunnan omaisuutta (*laajuus-periaate*). Omaisuus pyritään pitämään jälleenhankintahintaisessa arvossaan (*arvostus-periaate*) korottamalla omaisuuden arvoja. Jos poistoja tehdään, ne tehdään käyttöomaisuuden tarkistetusta kirjanpitoarvosta pääasiallisena tarkoituksenaan seurata omaisuuden fyysistä kulumista (*jaksotus-periaate*).

---

rakentaminen tulisi nyt maksamaan. Toisaalta, vaikka koulurakennus sijaitseekin arvokkaalla tontilla taajaman keskustassa, tontin arvolla ei tulisi olla mitään vaikutusta käyvän markkinahinnan arvonnousuun. Koulurakennusta ei myydä eikä ole aikomustakaan myydä. Koulurakennuksen tonttia ei tule verrata vieressä olevaan samanlaiseen tonttiin, jolla sijaitsee menestyvä (positiivista kassavirtaa tuottava) loistohotelli.

Tilanne muuttuu, jos koulurakennuksen *käyttötarkoitus muuttuu*. Koulu voidaan lakkauttaa ja saneerata myös tuottavaksi loistohotelliksi. Tällöinhän käyttötarkoituksen muutoksen yhteydessä rakennuksen jälleenhankintahinta voidaan arvioida todellisten rakennuskustannusten perusteella ja toisaalta tontin käyväälle markkina-arvolle on tullut todellinen vertailupohja viereisen hotellin tontin arvostuksesta.

Taseen vertailtavuuden parantamiseksi *eri kuntien pysyvään samanlaiseen käyttötarkoitukseen tarkoitettut rakennukset* (koulurakennukset, kirkot, kaupungintalot yms.) *tulisi arvostaa yhtenevin periaattein* riippumatta siitä, kuinka arvokkaalla (?) tonttipaikalla ne sijaitsevat. Pysyvään käyttötarkoitukseen tarkoitettun koulurakennuksen *tontti* samaan arvoon kuin taajaman reunalla olevan koulurakennuksen alla oleva *tontti*, jos kumpaakaan tonttia *ei ole aikomustakaan myydä*.

<sup>63</sup> Ks. Kulaus, 1979, n:o 19, s. 4. Poisto määritellään kuntien pääomakustannuslaskennassa *käytön ja kulumisen* perusteella tehtäväksi käyttöomaisuuden laskennalliseksi vähennykseksi. Vrt. Tutkimuksessa myöhemmin s. 23 kirjanpitolain mukaista poiston määritelmää. Ks. myös Vehmanen, Koskinen, 1997, s. 197, jossa tarkemmin tämän hetkisestä liikekirjanpidon mukaisesta poisto-käsitteestä.

<sup>64</sup> Jälleenhankintahintaisella poistoperustalla pyritään varmistamaan inflaatio-olosuhteissa poistojen riittävyys, jotta tarvittavat korvausinvestoinnit voidaan tehdä. Vaarana on, että indeksillä korjattu poisto johtaa tulevaisuudessa liian suureen poistotarpeeseen inflaation kumuloituessa korkoa korolle periaatteella vuosittain. Ks. Vahtera, 1993, s. 62-63.

<sup>65</sup> Tiliristikoilla debet-merkintä osoittaa rahan käytön ja kredit-merkintä rahan lähteen.

<sup>66</sup> Kirjaamisperusteilla tarkoitetaan tässä niitä perusteita, joiden mukaan tulot ja menot kirjataan kunnan kirjanpitoon. Suoriteperusteella tehty kirjaus tarkoittaa, että meno syntyy tuotannon-tekijää vastaanotettaessa ja tulo suoritetta luovutettaessa. Maksuperusteinen kirjaus tarkoittaa rahan todellista saamista tai sen maksamista. Ks. Suomen Kuntaliitto, 1996, osa I, s. 59.

### 2.3.3. Normistoa ja ohjeistusta

Kuntien hallinnollista kirjanpitoa ja taseen laadintaa ohjaava lainsäädäntö on vähäistä ja varsin yleisellä tasolla velvoittavaa. Kunnallislaki sisältää ainoastaan periaatteellisen säädöksen siitä, miten kunnan täytyy hoitaa kirjanpitonsa.<sup>67</sup> Kunnan on pidettävä kahdenkertaista kirjanpitoa hyvää kirjanpitotapaa noudattaen. Hyvä kirjanpitotapa on normi, jota kirjanpidossa on yleisesti noudatettava, koska annetut säännökset eivät koskaan voi olla täysin tyhjentyviä erilaisiin tilanteisiin sovellettuna. Huomattavasti yksityiskohtaisempina käytäntöä ohjaavina lähteinä ovat kuntien keskusjärjestöjen suositukset ja ohjeet, joilla ei kuitenkaan ole kuntia oikeudellisesti velvoittavaa vaikutusta.

## **2.4. Liikekirjanpidon mukainen kunnan tase; taustaa sekä periaatteiden ja ohjeistuksen tarkastelua**

### 2.4.1. Liikekirjanpidon mukaisen kuntataseen taustaa

Suomen nykyinen kirjanpitolainsäädäntö pohjautuu meno-tulo-teoriaan.<sup>68</sup> Teoria on luonteeltaan dynaaminen ja omistajan tuloksen laskentaa korostava näkemys kirjanpidon tehtävästä. Omaisuuden arvostus taseessa perustuu hankintahintaiseen arvostusteoriaan. Taseen tulee avustaa laskentakauden tuloksen selvittämistä ja esittää yksikön varallisuusasemassa laskentakauden aikana tapahtunut muutos. ”Puhdas” meno-tulo-teoria väheksyy taseen merkitystä. Tase toimii vain avustavana siirto-tilinä laskentakausien välissä, eikä sillä ole juuri muuta tarkoitusta. Teorianäkemyksen lisäksi kirjanpitolakiin on kuitenkin otettu säännöksiä, joilla taseen merkitystä tilinpäätöslaskelmana on lisätty.<sup>69</sup>

<sup>67</sup> Ks. Hannus, Hallberg, 1991, s. 467. Kunnallislain 8 luvun 90 §:n 2 ja 3 mom. Kunnan tuloista ja menoista sekä varoista ja veloista on pidettävä kahdenkertaista kirjanpitoa hyvää kirjanpitotapaa noudattaen. (Ks. myös alaviite 11). Kultakin varainhoitovuodelta on seuraavan vuoden huhtikuun loppuun mennessä laadittava tilinpäätös, joka käsittää talousarvion toteutumisvertailun ja taseen.

<sup>68</sup> M. Saarion kehittämä meno-tulo-teoria on yksi realisointiperiaatteen tulkinta. Siinä kirjanpidon painopiste on omistajan tuloksen laskennassa. Ostetun hyödykkeen tuottamaa tulosta ei voida laskea ennen kuin se on jälleen muunnettu rahaksi. Kirjanpito on siis *rahaprosessin* kuvausta. Toisen kirjanpidon realisointiperiaatteen tulkinnan on esittänyt amerikkalainen Y. Ijiri. Sen mukaan kirjanpito on *talousyksikön* varallisuuden laskentaa eikä realisointi edellytä rahaksi-muutosta, vaan tulos saadaan selville varallisuuden muutoksen avulla. Ijirin kirjanpito on siis *reaaliprosessin* kuvausta. (P. Vehmanen, luentosarja Accounting Theory, 1997, joka perustuu A. Belkaouin teokseen Accounting Theory, 1992).

<sup>69</sup> Mm. ”True and fair view” -periaate, jonka mukaan taseen tulee antaa ”oikeat ja riittävät tiedot” toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Ks. Euroopan Yhteisöjen 4. yhtiöoikeudellinen direktiivi. Myös International Accounting Standards Committee (IASC) julkaisemat tilinpäätöksen laatimisohteet ovat Suomessa ohjenuorana.

Dynaamiseen meno-tulo-teoriaan ja hankintahintaiseen arvostusteoriaan siirtyminen muuttaa näkemystä kunnan taseen tarkoituksesta. Kun hallinnollinen kuntatase pyrki esittämään kunnan olennaimmat resurssivarat todennäköisin tilinpäätöspäivän jälleenhankinta-arvoin, liikekirjanpidon mukaisen kuntataseen tavoitteena on antaa ”oikea ja riittävä” kuva kunnan taloudellisesta tilanteesta sekä esittää omaisuuden hankinnasta aiheutunut meno tai sen vielä poistamatta oleva menojäännös. Omaisuus ilmaisee tällöin niiden (aktivoitujen) menojen määrän, joista on tulevaisuudessa odotettavissa vielä hyötyä.

#### 2.4.2. Keskeisimpiä periaatteita liikekirjanpidon mukaisen taseen laadinnassa

Liikekirjanpidon mukaisen kuntataseen muodostaminen *muototasolla* ei ole ongelmallista. Suositus antaa taseelle selkeän esittämismallin, eikä muototasolla synny samankaltaisia ”ongelmatilanteita”<sup>70</sup> kuin sisältötasolla. Sillä, esitetäänkö tase-erät suosituksen mukaisesti samassa järjestyksessä, ei ole vertailtavuuden kannalta merkitystä. Ulkoisesti yhtenäisiä taseita on tosin vaivattomampaa vertailla, mutta tase-erien järjestystä oleellisempaa kuitenkin on, että taseesta löytyvät kaikki ne erät, jotka siinä kunnille annetun tasekaavan mukaisesti tuleekin esittää.<sup>71</sup>

Uuden taseen sisältöä muodostettaessa on ratkaistava kolme keskeistä ongelmaa: 1) *Laajuusongelma* eli mitä taseeseen otetaan mukaan, mitä jätetään pois? 2) *Arvostusongelma* eli mihin arvoon varallisuus ja velat merkitään taseeseen? 3) *Jaksotusongelma* eli miten pitkävaikutteisten tuotannon tekijöiden hankintameno kohdistetaan tuleville vuosille? Ongelmat ovat samat sekä vanhan että uuden taseen muodostamisessa. Olennaista onkin se, *miten* ne on eri taseissa ratkaistu.

Kunta muodostaa itsenäisen taloudellisen kokonaisuuden (*entiteetti-periaate*). Kirjanpitolain mukaan kunnan on pidettävä kirjaa tuloistaan ja menoistaan sekä varoistaan ja veloistaan kahdenkertaisen kirjanpidon avulla (*kahdenkertaisuus-periaate*). Taseeseen tulee sisällyttää kaikki kunnan varallisuus olennaisuuden periaatetta noudattaen. Varsinaiseen taseeseen suositellaan otettavaksi vain omaisuuseriä, joiden hankinta-arvon alaraja on 50.000 markkaa.<sup>72</sup> Näin laajuusongelmaa on pyritty

<sup>70</sup> Ongelmatilanteilla tarkoitetaan vertailtavuutta heikentäviä seikkoja taseen laadinnassa. Tällaisia ovat esim. useat ohjeistuksen mahdollistamat eri vaihtoehdot soveltaa erilaisia poistotapoja eri kunnissa.

<sup>71</sup> Ks. Suomen Kuntaliitto, 1996, osa I, s. 49. Ks. myös liite 2.

<sup>72</sup> Omaisuutta voidaan hankkia kulutustavaraksi (esim. toimistokalusteet), jolloin hankintamenoa ei jaksoteta tuleville vuosille, vaan meno käsitellään kyseisen laskentakauden kuluna. Omaisuutta voidaan käsitellä myös toiminnallisena kokonaisuutena, jolloin hyödykkeet yhdessä muodostavat omaisuusosinryhmänä arvostusobjektin. Esim. vesijohto- ja puhelinkaapeliverkosto. Yksittäisten hyödykkeiden arvo ei tällöin ylitä 50.000 markkan rajaa, mutta yhdessä ne ovat yli



helpottamaan rajaamalla toiminnan laajuuteen nähden pienet käyttöomaisuushyödykkeet pois taseesta (*olennaisuus-periaate*).<sup>73</sup>

Uuden taseen kohdalla voidaan esittää sama kysymys kuin vanhankin taseen kohdalla eli tulisiko ns. julkinen käyttöomaisuus erottaa taseesta omaksi luetteloksi? Laajuuskysymys on siis sama riippumatta sovelletuista poistomenetelmistä tai omaisuuden arvostusperiaatteista.

Omaisuus arvostetaan uudessa taseessa hankintahintaansa.<sup>74</sup> Omaisuushyödykkeelle tulee mahdollisuuksien mukaan selvittää alkuperäinen hankintahinta, jolle määritellään uusi poistomenetelmä ja poistoaika sekä poistoprosentti. Selvitetyistä alkuperäisestä hankintavuodesta lähtien hankintahinnasta lasketaan poistot aina nykyhetkeen asti. Takautuvan laskennan avulla saatu jäljellä oleva arvo merkitään uudeksi tasearvoksi eli hankintamenon jäännösarvoksi. Myös erityispäätöksellä tehtävä arvontarkistus voi tulla kyseeseen, kun omaisuuden tasearvo poikkeaa olennaisesti ja pysyvästi sen todennäköisestä arvosta.<sup>75</sup> Alkuperäisen hankintahinnan tarkoituksena on kuvata kunnan todellista rahamääräistä uhrausta. Huomattavaa on, ettei inflaation vaikutusta omaisuuden reaaliarvoon huomioida ollenkaan.

Poistonalaisesta omaisuudesta tehdään arvioidun tulon- tai hyödyntuottamisajan mukaisesti suunnitelmapoistoja.<sup>76</sup> Poistojen tehtävänä on jaksottaa tuotannontekijän hankintameno tuleville vuosille

---

miljoonan markan arvoisia ja siten taseeseen sisällytettäviä.

<sup>73</sup> Ks. Suomen Kuntaliitto, 1996, osa I, s. 96. Ohjeen puutteeksi voidaan katsoa, ettei se riittävästi huomioi kuntien suuria kokoeroja. Aktivoinnin 50.000 markan rajalla on eri merkitys pienelle 200 Mmk:n taseen omaavalle kunnalle kuin isolle 2.000 Mmk:n taseen omaavalle kunnalle.

<sup>74</sup> Hankintahinta = hankintameno. KPL:n (655/73) 13 §:n 1 momentin mukaisesti hankintamenolla tarkoitetaan käyttöomaisuuden hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneita muuttuvia menoja. Ks. Suomen Kuntaliitto, 1996, osa I, s. 95. KPL 13 §:n 2 momentissa mainituilla edellytyksillä hankintamenuon voidaan lukea osuus hankinnan ja valmistuksen kiinteistä menoista. Ks. Suomen Kuntaliitto, 1996, osa I, s. 97.

<sup>75</sup> KPL 18 §:n mukaan arvonkorotuksia voidaan tehdä vain maa- ja vesialueisiin, rakennuksiin, arvopapereihin tai muihin niihin verrattaviin hyödykkeisiin. Jos käyttöomaisuuden todennäköinen luovutushinta on pysyvästi hankintamenuon olennaisesti suurempi, voidaan taseeseen merkitä poistamattoman hankintamenuon lisäksi enintään todennäköisen luovutushinnan ja poistamattoman hankintamenuon erotuksen suuruinen arvonkorotus. Toimivien markkinoiden puuttuessa voidaan todennäköisiä luovutushintoja pyrkiä selvittämään asiantuntijalausunnoin. Ks. Suomen Kuntaliitto, 1996, osa I, s. 16.

<sup>76</sup> Suunnitelmapoistolla tarkoitetaan ennalta laaditun suunnitelman mukaan tehtävää poistoa, joka tehdään käyttöomaisuudesta. Tilikauden tuloksen suuruus ei vaikuta poistomäärään suuruuteen. Poistoperustana on hankintameno ja arvioitu taloudellinen pitoaika. Ks. Vahtera, 1993, s. 8.

Kuntalain 13 §:n 2 momentin mukaan suunnitelmapoistojen perusteet kuuluvat kunnanvaltuustossa päätettäviin talouden perusteisiin. KPL 16 §:n mukaan poistonalaista omaisuutta ovat taseeseen aktivoitu käyttöomaisuus ja muu pitkävaikutteinen meno. Tämä koskee rakennuksia ja rakennelmia, kiinteitä rakenteita ja laitteita, koneita ja kalustoa, luonnonvaroja sekä aineettomia hyödykkeitä. Ks. Suomen kuntaliitto, 1996, osa I, s. 118.

<sup>76</sup> IASC:n mukaan tilinpäätöksen perusoletukset ovat realisointiperiaate, suoriteperiaate ja jatkuvuuden periaate. Ks. Kirjanpitolain uudistamiskomitean mietintö, 1990:45, s. 19-20.

siten, että vuosittainen poisto vähentää alkuperäisen hankintamenon määrää saatavan tulon tai hyödyn verran. Hankintameno pyritään poistojen avulla jaksottamaan saatavien tulojen mukaan. Suunnitelmapoistoilla pyritään siis arvioimaan ensisijaisesti omaisuuden *taloudellista pitoaikaa* eikä niinkään fyysistä *kulumista*.

Uuteen järjestelmään siirtymisen myötä kuntien kirjanpitoa koskevat myös kansainväliset perusoletuksat: 1) *Realisointiperiaate ja suoriteperusteisuus* eli menot ja tulot kirjataan tuotannontekijöiden vastaanottohetken ja suoritteiden luovutushetken mukaisesti sekä 2) *jatkuvuuden* periaate eli toiminnan oletetaan jatkuvan tulevaisuudessakin. Myös taseiden laadintaa pyritään ohjaamaan kaikille kunnille yhteisillä periaatteilla. Näitä ovat:<sup>77</sup>

- *olennaisuus* eli päätöksenteon kannalta epäolennaisia eriä ei tarvitse ehdottoman tarkasti käsitellä.
- *luotettavuus* eli informaatio ei saa olla harhaanjohtavaa.
- *asia ennen muotoa* eli informaation tulee heijastella todellista talouden tilannetta, eikä tätä tarkoitusta saa heikentää muutoseikoilla.
- *varovaisuus* eli varoja ei saa yliarvostaa eikä velkoja aliarvostaa.
- *vertailtavuus* eli informaation on oltava vertailukelpoista eri kuntien välillä.
- *taloudellisuus* eli informaation tuottaminen ei saa aiheuttaa kohtuuttomia kustannuksia.
- *oikea ja riittävä* kuva eli taseen on annettava oikeat ja riittävät tiedot kunnan taloudellisesta asemasta.

### 2.4.3. Normistoa ja ohjeistusta

Vanhaa kunnallista kirjanpitoa on säännelty oikeudellisesti velvoittava kunnallislaki, vuodesta 1995 lähtien kuntalaki sekä hyvä kirjanpitolapa.<sup>78</sup> Lisäksi kirjanpitoa ja taseen laadintaa varten on annettu ohjeita keskusjärjestöjen ja kunnallisen laskentatoimen uudistamistoimikunnan toimesta.

<sup>77</sup> Vrt. J. Leppiniemi, 1995, s. 65-66.

<sup>78</sup> Hallinnollisen kirjanpidon hyvä tapa on määritelty suurpiirteisemmin kuin vastaava liikekirjanpidon käsite. Ks. Kunnallislain 90 §:n 1-3. momentit, joissa viitataan kahdenkertaisuuteen ja hyvään kirjanpitotapaan sekä kunnanvaltuuston päättämiin johtosääntöihin. Vrt. J. Leppiniemi, 1995, s. 18-23. Liikekirjanpidon mukaisen hyvän kirjanpitotavan katsotaan yleisesti saavan sisältönsä perustana olevasta selitysteoriasta (meno-tulo-teoria) ja kirjanpitokäytännön muovaimista konventioista. Lisäksi tapanormit täydentävät lain säännöksiä tilanteissa, joissa lain säännös ei suoraan ole sovellettavissa ongelmaan. Näin syntyy ratkaisuja, jotka tulevaisuudessa muodostavat ratkaisuperustan myös uusille eteen tuleville ongelmille, joita laissa ei ole lainkaan säännelty.

Liikekirjanpitoon siirryttäessä kirjanpitoa ja taseen laadintaa säätelee edelleen kuntalaki. Sen mukaan kunnanvaltuusto hyväksyy hallintosäännön, jossa annetaan tarpeelliset määräykset kunnan talouden hoidosta. Määräyksiä voidaan antaa myös erillisessä taloussäännössä. Kunnanvaltuusto voi myös antaa kirjanpitoa ja taseen laadintaa koskevia erillismääräyksiä sekä siirtää säännöillä päätösvaltaa alemmalle toimielimelle.<sup>79</sup>

Uudistuksen myötä kunnan kirjanpitovelvollisuudesta ja taseesta on voimassa myös, mitä kirjanpitolaissa ja -asetuksessa säädetään.<sup>80</sup> Niiden mukaan taseeseen on riittävästi eriteltyinä merkittävät asetukset tarkemmin säädettävällä tavalla vastaaviin käyttöomaisuuden ja hankintamenojen ja muiden pitkävaikutteisten menojen poistamaton osa sekä arvostuserät samoin kuin vaihtoomaisuuden aktivoitujen hankintamenojen sekä rahoitusomaisuus ja sijoitukset. Vastattaviin on merkittävät oma pääoma, varaukset, arvostuserät sekä vieras pääoma.<sup>81</sup> Erityisesti kuntia koskien Kilan kuntajaosto on suosituksellaan lisännyt taseeseen toimeksiantojen varat-erän ja toimeksiantojen pääomat - erän.

Kunnan kirjanpidossa kirjanpitolakia noudatetaan *soveltuvin* osin. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto antaa yleisohjeilla<sup>82</sup> suosituksia ja lausuntoja kirjanpitolain soveltamisesta käytännössä.<sup>83</sup>

#### 2.4.4. Keskeisimmät muutokset taseen laadinnassa yleisellä tasolla

1. Käyttöomaisuuden jälleenhankintahintaisesta arvostamisesta luovutaan. Nyt omaisuus merkitään taseeseen *hankintahinta-arvoon*.
2. Omaisuudesta (poistonalaisesta) tehdään poistoja *ennalta laaditun suunnitelman mukaan*. Poistojen luonne muuttuu; niiden tarkoituksena on *jaksottaa* hankintameno tuleville vuosille arvioitun tulon tai saatavan *hyödyn mukaisesti*, ei niinkään seurata hyödykkeen fyysistä kulumista. Poistoperusta muuttuu jälleenhankintahintaisesta hankintahintaiseen arvoon. Poistojen tekeminen suunnitelman mukaisesti tulee hyvän kirjanpitotavan mukaisesti kuntia velvoittavaksi.

<sup>79</sup> Kuntalain 50 §.

<sup>80</sup> KPL § (10.8.1973/655) ja sen nojalla annettu kirjanpitoasetus (30.12.1992/1575). KuntaL § (17.3.1995/365).

<sup>81</sup> KPL:n 20 §.

<sup>82</sup> Ks. Suomen Kuntaliitto, 1996, osa I.

<sup>83</sup> Kilan kuntajaoston suosituksilla ei ole säädösten kaltaista oikeudellista velvoittavuutta, mutta hyvän kirjanpitotavan mukaisesti kuntien edellytetään noudattavan niitä. Jos yksittäinen kunta ei noudata yhteisiä ohjeita, se ei välttyne seuraamuksilta (valtion taholta). Esim. valtionosuuksien laskeminen ja myöntäminen perustuvat kuntien osaltaan antamiin tietoihin. Voidaan siis lähteä siitä käsityksestä, että kunnat eivät ainakaan tietoisesti laiminlyö Kilan suositusten noudattamista.

3. Taseeseen otetaan mukaan omaisuushyödykkeet, joiden hankintahinta on yli 50.000 markkaa per hyödyke. Vanhassa taseessa rajana oli 5.000 markkaa per hyödyke.
4. Käyttöpääoma-käsitteestä luovutaan. Muodostetaan uusi tase-erä, *Peruspääoma*.
5. Taseen ulkoinen esittämistapa, *tasekaava*, muuttuu. Vanhan taseen vastaavaa-puoli on esitetty ns. likvidiysjärjestyksessä eli kuvitteellisen rahaksimuunnettavuuden mukaisesti ylhäältä lukien rahoitusomaisuus, varastot, käyttöomaisuus, huostassa olevat varat ja mahdollinen alijäämä sekä vastattavaa-puolella vieras pääoma, huostassa olevat pääomat, varaukset ja oma pääoma sekä vastuut. Uudessa taseessa järjestys on käännetty toisin päin, ns. *epälikvidiysjärjestykseen*.

### 3. KUNNALLINEN TASEUUDISTUS KÄYTÄNNÖN TASOLLA

#### 3.1. Tutkimuksen kohdekunnat

Tutkimuksessa tarkastellaan kolmen kunnan taseita: Jyväskylän kaupunki, Jyväskylän maalaiskunta ja Muuramen kunta. Kunnat sijaitsevat keskisessä Suomessa, aivan toistensa naapureina. *Asukasmäärien* perusteella eroavat toisistaan huomattavasti : Jyväskylä kuuluu Suomessa ns. suurten kaupunkien joukkoon (n. 75.000 asukasta), Maalaiskunta keskisuurten (n. 30.000 asukasta) ja Muurame pienten (n. 7.500 asukasta) kuntien joukkoon.

#### JYVÄSKYLÄN KAUPUNKI

Jyväskylän kaupunki sijaitsee keskisessä Suomessa. Asukkaita Jyväskylässä vuonna 1996 oli 75.353 Tulorahoitusta vuodelta 1996 kertyi kunnallisina veroina 936,1 Mmk ja valtiolta 413,4 Mmk. Menot käyttötalouteen olivat 1858,8 Mmk ja investointeihin 96,2 Mmk. Kunnallisveroprosentti on 18 %.<sup>84</sup> Taseen loppusumma 31.12.1996 on 5.004 Mmk ja uudessa aloittavassa taseessa 1.1.1997 se on 2.967 Mmk.

---

<sup>84</sup> *Kunnallisverokertymä* = Kunnallisverot + yhteisöverot + kiinteistöverot. Käyttötalouden menoilla tarkoitetaan kunnan ”juoksevan toiminnan” vaatimia uhrauksia. Veroäyrin hinta ilmoittaa, kuinka monta penniä kutakin verotuksenalaista markkaa kohti kunnallisveroa maksetaan.

Kaupunki on *yhtiöittänyt* merkittäviä toimintojaan. Suurin osa kaupungin vuokra-asunnoista (3.736 kpl) on siirretty Vuokra-asunnot Oy:lle, jonka taseen loppusumma 1996 on 787 Mmk. Toinen merkittävä muutos kaupungin organisaatiossa tapahtui 1.1.1997, kun Jyväskylän Energia yhtiöitettiin Energia Oy:ksi. Tämän seurauksena kaupungin lainakanta keveni, kun taseesta siirtyi 200 Mmk pitkäaikaista vierasta pääomaa Energian Oy:n taseeseen. Kaupunki omistaa merkittävän osuuden (58%) mm. Jyväskylän Seudun Kehittämissyhtiöstä (Jykes Oy).

Toimintoja on järjestetty myös eri kuntayhtymien ”kautta”. Esim. Keski-Suomen Sairaanhoidopiiri ky, Koulutuskuntayhtymä ky, Keski-Suomen konservatorion kuntayhtymä ky jne.

Jyväskylän hallinnollisen taseen (31.12.1996) ja uuden taseen (1.1.1997) käyttöomaisuus liitteenä 4.

#### JYVÄSKYLÄN MAALAIKUNTA<sup>85</sup>

Vuonna 1996 asukkaita on 30.614 henkilöä. Tuloja kertyi kunnallisina veroina 330,6 Mmk ja valtiolta 187,7 Mmk. Menot käyttötalouteen olivat 566,5 Mmk ja investointeihin 57,0 Mmk. Kunnallisveroprosentti on 17,5 %. Taseen loppusumma 31.12.1996 on 1.151 Mmk ja uudessa aloittavassa taseessa 1.1.1997 se on 935 Mmk.

Kunta on *yhtiöittänyt* toimintojaan. Huomattava osa kunnan vuokra-asuntokannasta on Jyväskylän maalaiskunnan Vuokratalot Oy:n omistuksessa. Lämmönjakelusta huolehtii Pappilanvuoren Lämpöhuolto Oy. Maalaiskunta omistaa myös osuuden mm. Jyväskylän Seudun Kehittämissyhtiöstä (Jykes Oy).

Toimintoja on järjestetty myös eri kuntayhtymien ”kautta”. Esim. Keski-Suomen Sairaanhoidopiiri ky, Koulutuskuntayhtymä ky, Keski-Suomen konservatorion kuntayhtymä jne.

Jyväskylän maalaiskunnan hallinnollisen taseen (31.12.1996) ja uuden taseen (1.1.1997) käyttöomaisuus liitteenä 4.

---

<sup>85</sup> Jatkossa käytetään myös pelkkää Maalaiskunta-nimeä.

## MUURAMEN KUNTA

Kunta sijaitsee Jyväskylän naapurissa ja Maalaiskunnan vieressä. Vuonna 1996 kunnassa on asukkaita 7.444 henkilöä. Tuloja kertyi kunnallisina veroina 81,0 Mmk ja valtiolta 47,0 Mmk. Menot käyttötalouteen olivat 120,0 ja investointeihin 14,3 Mmk. Kunnallisveroprosentti on 18,5 %. Taseen loppusumma 31.12.1996 on 232 Mmk ja uudessa aloittavassa taseessa 1.1.1997 se on 195 Mmk.

Kunta on *yhtiöittänyt* toimintojaan siten, että lämmönjakelusta vastaa Muuramen kaukolämpö Oy ja vuokratalojen hallinnoinnista vastaa Vuokra-asunnot Oy.

Toimintoja on järjestetty myös eri kuntayhtymien ”kautta”. Esim. Keski-Suomen Sairaanhoidopiiri ky, Koulutuskuntayhtymä ky, Keski-Suomen konservatorion kuntayhtymä jne.

Muuramen hallinnollisen taseen(31.12.1996) ja uuden taseen(1.1.1997) käyttöomaisuus liitteenä 4.

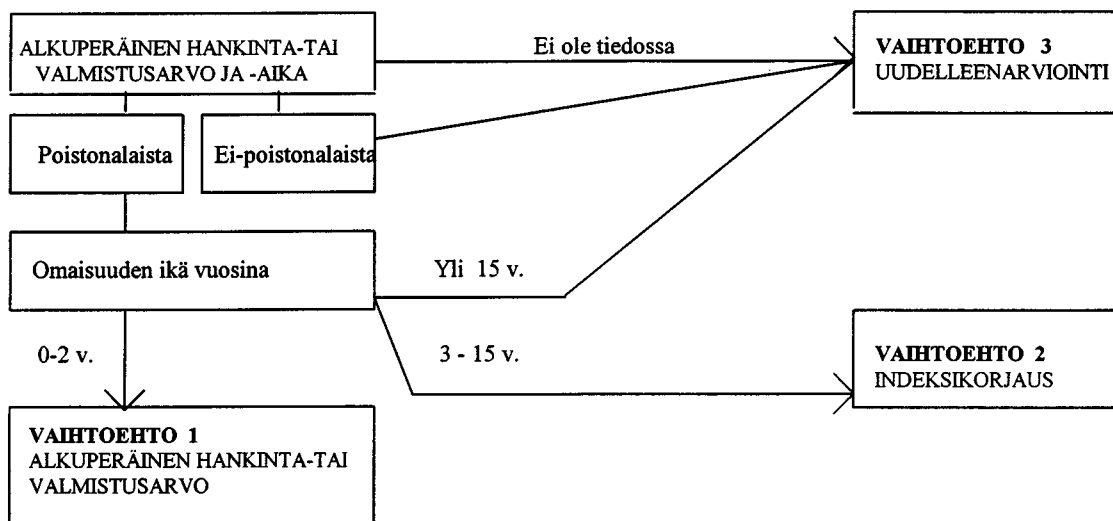
### **3.2. Kohdekuntien hallinnolliset taseet 31.12.1996 ja kirjanpitolain mukaiset uudet taseet 1.1.1997 ; käytäntöjen tarkastelua ja vertailua tase-erittäin**

#### 3.2.1. Käyttöomaisuus

*Käyttöomaisuus*-ryhmä muodostaa selvästi suurimman omaisuusryhmän taseen vastaavaa-puolelle. Tasepääryhmä on jaettu *hallinnollisessa taseessa* seitsemään eri alanimikkeeseen, ylhäältä alas luki-en: keskeneräiset työt<sup>86</sup>, maa- ja vesialueet, luonnonvarat, rakennukset, kiinteät rakenteet ja laitteet, irtain käyttöomaisuus ja aineeton käyttöomaisuus. *Uudessa taseessa* käytetään käyttöomaisuus- ja muut pitkävaikutteiset sijoitukset-nimikettä. Tase-erän alanimikkeet ovat pääpiirtein samoja, mutta huomattava ero on uuden taseen lainasaamiset-kohdassa, jossa esitetään myös vanhan taseen antolainat. Taseen eri nimikkeistä voi havaita, että käyttöomaisuus-tasepääryhmä sisältää hyvin erilaisia, ominaisuuksiltaan ja käsittelytavoiltaan toisistaan poikkeavia omaisuuslajeja. Niiden yhteisvaikutus koko taseen muodostumisessa on huomattavan suuri, joten yksityiskohtainen käyttöomaisuuserien käsittely on tarpeen ja näin myös *tutkimuksessa keskitytään tämän taseryhmän tarkasteluun*.

<sup>86</sup> Keskeneräiset-taseryhmää ei käsitellä tarkemmin jatkossa sen vähäisin merkityksen vuoksi.

*Vanhassa* hallinnollisessa kirjanpidossa käyttöomaisuutena on pidetty jatkuvaan tai pitkäaikaiseen käyttöön tarkoitettua omaisuutta, joka on hankittu talousarvion pääomatalouden määrärahoilla.<sup>87</sup> Vanhan kuntataseen käyttöomaisuudelle on ollut ominaista, että sitä on pyritty pitämään jälleenhankintahintaisessa arvossaan. Omaisuus on alkuarvostettu taseeseen hankinta-arvoonsa ja itse valmistettu omaisuus valmistusarvoonsa.<sup>88</sup> Alkuarvostuksessa on suositeltu käytettäväksi kolmea vaihtoehtoista menettelyä:



Kuvio 1. Kunnan käyttöomaisuuden suositeltavat alkuarvostustavat ja valintaan vaikuttavat olennaisimmat tekijät vanhassa taseessa.

Omaisuu den hankinta- tai valmistusarvoa on voitu tarkistaa (= korottaa) vuosittain indeksikertoimen avulla. Ylimääräisiä, erillispäätöksin tehtäviä arvontarkistuksia on suositeltu tehtäväksi, kun omaisuu den kirjanpitoarvo on poikennut olennaisesti ja pysyvästi arvioidusta ”oikeasta” jälleenhankinta-arvosta esim. korotus perusparannuksen tai vastaavasti alennus tuhoutumisen johdosta. Erillisiä arvontarkistuksia on suositeltu tehtäväksi joka viides vuosi.<sup>89</sup>

<sup>87</sup> Ks. Kulaus n:o 19, 1979. Kulutustavaraksi (esim. toimistokalusteet) hankitun omaisuu den hankintamenoa ei aktivoida taseeseen, vaan se käsitellään kyseisen laskentakauden kertakuluna. Sitä pidetäänkö hyödykettä käyttömenona (kuluna) käsiteltävänä kulutusomaisuutena vai pääomamenona käsiteltävänä omaisuutena, ei ole selvästi ratkaistu. Yksittäisen hyödykkeen hankintameno tulisi olla kuitenkin yli 5.000 markkaa, jotta se voidaan aktivoida taseeseen.

<sup>88</sup> Hankinta-arvolla tarkoitetaan omaisuu den ostohintaa hankinta- ja käyttöönottokustannuksilla lisätynä (esim. rahti- ja huolintakustannukset). Valmistusarvolla tarkoitetaan omaisuu den valmistamisesta aiheutuneita sekä välittömiä että välillisiä sille kohdistettavissa olevia kustannuksia (esim. aine- ja työkustannukset). Ks. Kunnan pääomakustannuslaskentaohjeiden malli, 1979, s. 12.

<sup>89</sup> Arvontarkistukset voidaan tehdä asianomaisen omaisuusryhmän kohdalla joko indeksitarkistuskertoimen avulla tai

*Uuden* taseen käyttöomaisuus-käsitteellä tarkoitetaan tulon tuottamisen tarkoituksesta riippumatta hyödykkeitä, jotka vaikuttavat tuotannontekijöinä useamman kuin yhden tilikauden.<sup>90</sup> Uudessa kirjanpitolain mukaisen taseen muodostamisessa kunnan vanhan olemassa olevan käyttöomaisuuden alkuarvon määrittäminen on tärkeä asia. Kun *vanhoille* omaisuuserille arvioidaan uusia alkuarvoja, on kunnille ohjeistuksissa annettu käytännön toteuttamiseen ohjeet.<sup>91</sup> Ne suosittavat historiahankintahinnan selvittämistä takautuvasti vuoteen 1990 asti, mutta ei sen kauemmaksi, mikäli siitä aiheutuu kohtuuttomasti vaivaa tai se ei muutoin ole mahdollista.. Tämä ehdollisuus merkitsee käytännössä, että kunnalle on annettu mahdollisuus määrittellä seitsemää vuotta vanhempi omaisuus sellaiseen arvoon kuin se haluaa.<sup>92</sup> Jos *vanhan käyttöomaisuuden* vuosikymmenten takaista hankintamenoa ei selvitetä, voidaan uudeksi tasearvoksi ottaa kirjanpitoarvo 1990. Tämä sisältää todennäköisesti arvonkorotuksia, jotka tulee suosituksen mukaan peruuttaa. Jos alkuperäistä hankintamenoa ei kuitenkaan ole selvitetty, ei myöskään ole mahdollista tietää arvonkorotusten oikeaa määrää. Tästä taas seuraa uudelleenarvostaminen, joka on aina jossain määrin tekijästään riippuvainen. Myös sellaiset käyttöomaisuushyödykkeet, joista ei tehdä suunnitelmanmukaisia poistoja, suositellaan arvostamaan uudelleen erillispäätöksin:

---

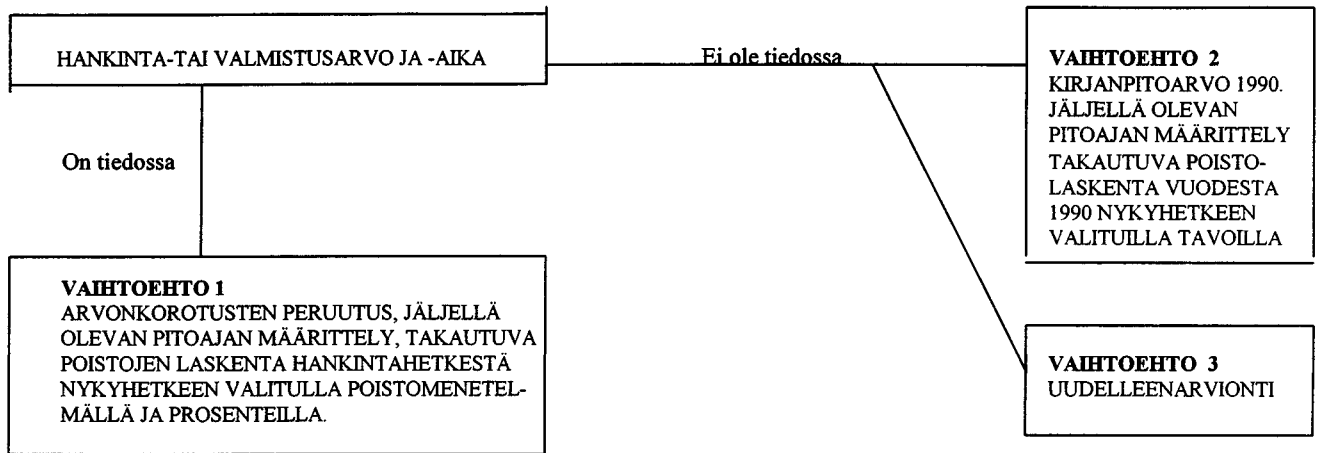
erillisellä arvomuutospäätöksellä. Indeksitarkistus on kaavamainen menettely, jolla pyritään omaisuusryhmän keskimääräisen hintakehityksen huomioimiseen. On huomattava, että vain *poistonlaiseen* omaisuuteen voidaan soveltaa indeksikorjausmenettelyä arvon määrittelyssä. Tällaisia eräitä ovat rakennukset, kiinteät rakenteet ja laitteet, irtain käyttöomaisuus, luonnonvarat ja määräaikaiset käyttöoikeudet (esim. atk-ohjelmat). Sen sijaan *ei-poistonlaisiin* omaisuuseriin, kuten keskeneräisiin töihin, maa- ja vesialueisiin sekä osaan aineettomista oikeuksista, suositellaan sovellettavaksi uudelleenarviointia. Ks. Kulaus, n:o 19, 1979, s. 14, 15, 24, 52, 61.

<sup>90</sup> KPL 12 §:n 3 mom. Ks. Suomen Kuntaliitto, 1996, osa I, s. 11-14. Tällainen kokonaisuus voi olla esim. vesijohto- ja viemäriverkosto tai esim. viraston kertakalustaminen, jolloin yksittäisten esineiden arvot ovat alle 50.000 markan mutta kokonaisuuden arvo yli miljoonan markan.

<sup>91</sup> Mikäli omaisuuden hankintameno ei ole selvitettävissä, se aiheuttaa kohtuuttomia lisäkustannuksia tai sillä ei ole olennaista vaikutusta tilikauden tulokseen, voidaan alkuarvoksi määrittellä sen kirjanpitoarvo 31.12.1990 tai sitä alempi arvo. Suunnitelmapoistot lasketaan tällöin taannehtivasti keskimääräisen jäljellä olevan taloudellisen pitoajan mukaisesti tai 10 vuoden pitoajan mukaisesti. Vastaavasti arvonkorotukset ovat mahdollisia, kun omaisuuden todennäköinen luovutushinta aloitettavaa tasetta muodostettaessa on korkeampi kuin sen nykyinen arvo. Ks. Suomen Kuntaliitto, 1996, osa I, s. 113-116.

<sup>92</sup> Ongelmallista on määrittellä ja mitata ”kohtuuton vaiva”. Kohtuuton vaiva voidaan kokea ja käsittää eri tavoin.





Kuvio 2. Kunnan käyttöomaisuuden suositeltavat alkuarvostustavat uudessa taseessa sekä valintaan vaikuttavat olennaisimmat tekijät.

Uusi aloittavan taseen alkuarvo muodostaa myös jatkossa tehtävien poistojen arvoperustan ja vaikuttaa siten poistoerien suuruuteen. Vaikka omaisuus ei olisi suunnitelmapoistojen alaista, vaatii tarkoituksenmukaisen vertailun tekeminen eri kuntien välillä tasearvojen muodostamista yhteneväisin periaattein. Ongelmallista on, että eri kuntien omaisuuserien tasearvot voivat vaihdella huomattavastikin riippuen valituista menettelytavoista ja taseiden laatijoiden henkilökohtaisista näkemysistä sekä käytössä olevista resursseista (onko vuosikymmenien takaisista hankinnoista saatavissa tietoa jne.).

Käyttöomaisuuden uusi tasearvo pyritään muuntamaan alkuperäisestä hankintahinnasta jäljellä olevan jäännösarvon suuruiseksi. Omaisuushyödykkeen hankintahintaa ei enää tarkisteta indeksikorotuksilla vaan ennalta suunnitellut poistot *lasketaan* joko hankinta-arvosta (tasapoistomenetelmä) tai hankintamenon jäännösarvosta (menojäännös menetelmä) ja *kirjataan* säännöllisesti sen hetkisen jäännösarvon vähennykseksi.

Vanhassa taseessa vapaaehtoiseen harkintaan perustuva omaisuuden kirjanpitoarvon korottaminen indeksoidun kertoimen avulla on saattanut vuosien kuluessa johtaa omaisuusmassan ”paisumiseen” tilanteissa, joissa indeksikorotuksen suuruus on ylittänyt tehdyt poistot. Toisaalta myös erillispäätöksin tehtävä arvostus jälleenhankintahintaan on saatettu tehdä paikkakunnan oman hintatason perusteella. Sama arvostusongelma on siten sekä vanhassa että uudessa taseessa, sillä tämä paikka-

kuntaan sidoksissa oleva hinnoittelu on voinut johtaa hyvinkin vaihtelevaan käytäntöön eri kuntien välillä. Silloin myös omaisuuden arvostamisperusteet ovat vaihdelleet.

### 3.2.1.1. Käyttöomaisuus / Maa- ja vesialueet

#### OHJEISTUS:

*Vanhassa* taseessa maa- ja vesialueilla on tarkoitettu tiloja, tontteja, määrääloja tai muita pitkävaikutteisia tuotannontekijöitä, joita tarvitaan palvelusten ja tavaroiden tuottamisessa.<sup>93</sup> Omaisuuden arvot on pyritty pitämään *käypinä markkina-arvoina* tekemällä erillisillä päätöksillä arvontarkistuksia.<sup>94</sup> Suunnitelman mukaisia poistoja ei ole suositeltu tehtäväksi.

*Uudessa* taseessa maa-alueet määritellään joko palvelutuotannon omaisuudeksi, esim. katualueiksi, puistoalueiksi, vuokratontteiksi tai maa-alueiksi, joiden käytöstä ei ole päätetty. Vaikka sanamuotoja on hieman muutettu, tarkoitetaan näillä hyödykkeillä samaa, kuin vanhassa taseessakin. Tasearvot merkitään *hankintahintaista* arvoa tavoitellen. Jos hankintahintaa ei saada selville, se arvioidaan hankinta-ajankohdan vastaavanlaisen omaisuuden keskihintojen mukaan ja mahdolliset arvonnkorotukset peruutetaan. Alkuperäisestä hankintahinnasta voidaan kuitenkin poiketa, mikäli maaomaisuuden hankintahinta on olennaisesti poikkeaa sen arvioidusta käyvästä luovutushinnasta. Näin arvioitu käypä hinta muodostuukin määrääväksi tekijäksi tasearvon muodostamisessa.

Suunnitelman mukaisten poistojen tekemistä maa- ja vesialueista ei suositella edelleenkään. Olen- naisen ja pysyvän arvonalennuksen johdosta tehtävä erillispoisto on kuitenkin mahdollista.<sup>95</sup>

#### JYVÄSKYLÄ:

*Vanhassa* taseessa maa- ja vesialueet on pyritty pitämään *käyvässä* arvossaan.<sup>96</sup> Virkatyönä kaupungingeodeetti on jakanut maa-alueet eri hintavyöhykkeisiin käyttötarkoituksen ja luonteen perus-

<sup>93</sup> Kulaus, 1979, suositus n:o 19, s. 10.

<sup>94</sup> Käypä arvo = Markkina-arvolla. Tarkoittaa sitä hintaa, minkä omaisuudesta nyt saisi jos se myytäisiin vapaaehtoisella kaupalla. Vrt. jälleenhankinta-arvoon, jolla tarkoitetaan sitä menoa, mikä vastaavanlaisen omaisuuden hankkiminen arvostushetkellä aiheutuisi.

<sup>95</sup> Suomen Kuntaliitto, 1996, osa I.

<sup>96</sup> Maa- ja vesialueiden käypä arvo on aina jossain määrin epäselvä käsite, koska sitä tuskin voitaisiin kokonaisuudessaan myydä. Käypää arvoa määriteltäessä onkin useimmissa tilanteissa tyydyttävä asiantuntijoiden (esim. kaupungingeodeetti) arviointeihin oikeasta päivän käyvästä arvosta.

teella. Omaisuuden arvostusperusteena käytettävän yksikköhinnan (markkaa/neliometri) muodostumiseen on vaikuttanut mm. se, sijaitseeko alue kaupungin taajama-alueella vai sen ulkopuolella sekä maaomaisuuden ominaisuus ja käyttötarkoitus. Pinta-alaneliömetrien käyvät hinnat on arvioitu vuosittain ja tasearvoa on tarkistettu erillispäätöksellä.<sup>97</sup> Jyväskylän kaupungin maa-alueiden yhteinen pinta-ala vanhassa taseessa on 6.410 hehtaaria.<sup>98</sup> Maan neliöhintojen keskiarvoksi saadaan *noin* 14 mk/neliometri.

Kaupungin perustamisen yhteydessä (v. 1837) saatuja lahjoitusmaita ei ole arvostettu taseessa lainkaan. Pinta-alaltaan lahjoitusmaat eivät muodosta suurta osuutta kaupungin maa- ja vesialueiden kokonaispinta-alasta (54 ha eli n. 0,8 %). Osa näistä alueista sijaitsee kuitenkin arvokkaalla alueella, aivan kaupungin keskustassa.<sup>99</sup>

Vesialueet on myös arvostettu kaupungingeodeetin toimesta. Arvostamisperusteena on käytetty 50 penniä/neliometri, tavoitteena käyvän markkina-arvon löytäminen.<sup>100</sup> Vesialueista ei ole tehty poistoja. Vesialueiden pinta-ala on 504 hehtaaria ja arvo *noin* 2,5 Mmk.

Kaupungin taseessa luonnonvarat koostuvat soravaroista. Ne on arvostettu kaupungingeodeetin toimesta. Hinnoitteluperusteena on käytetty markkaa/sorakuutiometri, jolla on pyritty löytämään käypä markkina-arvo. Soravaroista on tehty poistoja käytön mukaisesti.<sup>101</sup>

Vanhassa taseessa maa- ja vesialueet esitetään *yhteisenä* lukuna **941 Mmk**.<sup>102</sup>

<sup>97</sup> Yläjaotteluna on käytetty jakoa kaupungin alueella oleviin (kalliimpi) ja toisaalta sen ulkopuolella (halvempi) oleviin alueisiin. Hinnoittelun perusteiden alajaotteluna ovat: kiinteistöt (n. 40-60 mk/ neliometri), viljely-, metsä-, katu- ja muut vastaavat alueet (n. 10 mk/neliometri), vuokratontit (n. 90 mk/neliometri), rakennetut tontit ( n. 160mk/neliometri). Yksikköhinnat ovat väistämättä ”*noin*” arvioita. *Tietyn* maaomaisuustyypin hankintahinnat ovat vuosien mittaan pysyneet melko vakiona, vaihteluväli +/- 10%. Sen sijaan *eri vuosina kaikkien* hankintojen *yhteinen keskihinta* vaihtelee huomattavasti (1mk-27 mk). Ks. alaviite 99.

<sup>98</sup> Hehtaari (ha) = 10.000 neliometriä.

<sup>99</sup> Nykyisen luonteisina niillä tuskin on erillistä tonttiarvoa. Lahjoitusmaan ”*päällä*” on mm. julkisia virastoja ja puisto-alueita (esim. kirkkopuisto) sekä katualueita. Tonteille ei ole nyt merkitty taseessa arvoa. Jos niiden luonne muuttuisi, esim. kirkkopuisto kaavoitettaisiin rakennustontiksi, sille todennäköisesti löytyisi ostaja ja näin myös todellinen markkina-arvo. Tällöin myös taseaktiivointikin voisi tulla ajankohtaiseksi.

<sup>100</sup> Vesialueiden arvonnääritys aiheuttaa suurimman epäilyksen arvostuksen tarkoituksenmukaisuudesta. Ostajan ja siten myös todellisen markkinahinnan löytäminen kokonaiselle järvelle tai siitä lohkotulle alalle voisi osoittautua ylivoimaiseksi tehtäväksi. Vesialueiden arvostuksessa yksikköhinnaksi onkin vakiintunut 50 penniä/neliometri.

<sup>101</sup> Soravarojen arvostaminen käypään hintaan on tarkoituksenmukaista, koska soravaroja myydään jatkuvasti ja näin myös hinta määräytyy markkinoiden mukaan. Soravarojen osuus maa- ja vesialueista on kuitenkin varsin pieni (0,1%).

<sup>102</sup> Jatkossa tase-erien markkaluvut on pyöristetty siten, että alle viiden luvut alaspäin ja yli viiden luvut ylöspäin. Ainoastaan alle kahden miljoonan markan tase-eriä ei ole pyöristetty ollenkaan (esim 0.2 Mmk:aa ei pyöristetä nollassi).

*Uudessa* taseessa maa-alueiden arvostaminen poikkeaa vanhasta käytännöstä. Kaupungeodeetin toimesta omaisuudelle pyritään löytämään *hankintahintaa* vastaava arvo, siis pääsääntöisesti *kauppahinta*, josta vähennetään mahdollisesti saadut valtionosuudet. Vuoteen 1970 asti hankintahinnat selvitetään takautuvasti vuosittain tehtyjen hankintojen perusteella ja ennen vuotta 1970 hankitun omaisuuden hankintahinnaksi määritellään aikaisempien (n.1930-60-luku) vuosien kaikkien hankintahintojen yhteinen keskihinta (=80 penniä/neliometri). Mikäli hankintahetken hintaa ei saada esim. kauppa-asiakirjojen perusteella selvitettyä, omaisuuden yksikköhinnaksi arvioidaan sen ajankohdan keskimääräinen neliömetrihintaa.<sup>103</sup> Maaomaisuuden arvioiduista vuosittaisista hankintamenoista vähennetään myydyn omaisuuden tuotot, jolloin tavoitteena on esittää omaisuuden rahamääräiset nettomuutokset. Näin saadaan kaikkien maa-alueiden yhteiseksi tasearvoksi niiden, osaksi todellisten kauppahintojen perusteella selvitetty ja osaksi arvioidut hankintahinnat. Maa-alueista ei tehdä suunnitelman mukaisia poistoja.

Arvostaminen on pyritty suorittamaan huolella ja varovaisuuden periaatetta noudattaen. Tekijöillä on pitkä kokemus ja tuntemus kaupungin harjoittamasta maapolitiikasta, joten hankintahintojen takautuvan selvittämisen voidaan olettaa onnistuneen kohtuullisella tarkkuudella. Sen sijaan puutteeksi voidaan katsoa, että inflaation vaikutusta hankintamenoarvoihin ei ole vuosien kuluessa huomioitu mitenkään.<sup>104</sup> Maa-alueiden yhteinen pinta-ala on 6.410 hehtaaria. Neliöhintojen keskiarvoksi saadaan *noin* 4 mk/neliometri.

Kaupungin perustamisen yhteydessä (v. 1837) saatuja lahjoitusmaita ei arvosteta taseessa edelleenkään.

Vesialueet arvostetaan kaupungeodeetin toimesta. Arvostamisperusteena käytetään 50 penniä/neliometri. Tavoitteena on hankintahinnan löytyminen.<sup>105</sup> Vesialueista ei tehdä poistoja. Vesialueiden pinta-ala ja arvo ovat samat kuin vanhassa taseessa eli 504 ha ja *noin* 3 Mmk .

<sup>103</sup> Ennen vuotta 1970 hankittujen maa-alueiden *yhteiseksi keskiarvoneliöhinnaksi* on arvioitu 80 penniä/neliometri, mutta esim. vuonna 1984 jo 27 mk/neliometri ja vuonna 1993 hinta oli 10 mk/neliometri. Hankintahintojen yhteiset keskiarvot vaihtelevat siis eri vuosina voimakkaasti yhden markan ja 27 markan välillä. Yksikköhintojen heilahteluihin vaikuttavat monet eri seikat. Tärkeimmät tekijät ovat hankitun maan *ominaisuudet* ja *sijainti*, mutta myös sen *käyttötarkoitus* ja kaupungin harjoittama *maapolitiikka* sekä *talouden tilanne* yleisemminkin - ja tietenkin arvioinnin suorittajan henkilökohtainen *näkemys* ja *kokemus* vaikuttavat ennen vuotta 1970 hankitun maan vuosittaisen yksikkökeskihinnan muodostumiseen.

<sup>104</sup> 1970 uhrattua miljoonaa pidetään samanarvoisena kuin 1990 uhrattua miljoonaa.

Vanhojen soravarojen käsittelyssä ei tapahdu muutosta. Jos kaupunki tulevaisuudessa hankkii uuden sora-alueen, sen arvoksi merkitään ostohinta eli hankintahinta. Jatkossa soravaroista tehdään käytön mukaisesti poistoja.

Uudessa taseessa maa- ja vesialueet esitetään myös *yhteisenä* lukuna ja arvoksi on saatu **286 Mmk**, siis 655 Mmk vähemmän kuin vanhassa taseessa. Uuden taseen maa- ja vesiomaisuuserän arvo on vain 30 % vanhan taseen arvosta!

#### JYVÄSKYLÄN MAALAIKUNTA:

*Vanhassa* taseessa maalaiskunnan maa-alueet on esitetty hankintahintaan perustuvina. Vuoden 1996 taseeseen arvoja on alennettu vuoden 1995 taseesta 17 Mmk (v.1995/102 Mmk ja v.1996/85 Mmk). Tavoitteena on ollut *ennakoida* tulevaa uudistusta muuttamalla arvoja kohti hankintahintaisuutta. Hankinta-arvoja on kuitenkin verrattu arvioituun *käypään* arvoon ja jos ero on ollut olennainen, hankintahintaa on tarkistettu. *Maa-alueet* on jaettu eri hintavyöhykkeisiin alueiden ominaisuuksien perusteella ja vyöhykkeille on määritelty vaihtelevat hinnat (markkaa/neliometri). Hankintaan mahdollisesti saadut valtionosuudet on vähennetty hankintahinnoista. Maa-alueiden yhteinen pinta-ala on 2.906 hehtaaria. Maan neliöhintojen keskiarvoksi saadaan *noin* 3 markkaa/neliometri.

Vesialueita on yhteensä 100 ha. Arvostuksen perusteena on käytetty vakiohinnoittelua eli 50 penniä/neliometri, jolloin arvoksi on saatu *noin* 0,5 Mmk.

Vanhassa taseessa maa- ja vesialueet esitetään *yhteisenä* lukuna **85 Mmk**.

*Uuden* taseen maaomaisuuden määrä ja arvostusperusteet eivät poikkea vanhan taseen perusteista. Markkamääräinen poikkeama (noin 1,3 Mmk) aiheutuu Survon kartanon siirtämisestä vaihtomaisuusryhmään. Maan neliöhintojen keskiarvoksi saadaan edelleen *noin* 3 mk/neliometri.

Vesialueiden käsittelyssä ei tapahdu muutosta.

Uudessa taseessa maa- ja vesialueet esitetään myös yhteisenä arvona **84 Mmk** eli käytännössä lähes *samana* kuin vanhassa taseessa.

MUURAME:

*Vanhassa* taseessa maa-alueita on 560 ha. Maa-alueiden arvot on viimeksi tarkistettu vuonna 1977. Sen jälkeen arvot ovat pysyneet samoina! Tasearvoksi on esitetty 14 Mmk, jolloin neliöhintojen keskiarvoksi on saatu *noin* 3 markkaa/neliometri.

Vesialue koostuu Muuramenjoen rantapenkereestä ja sen arvoksi on saatu 0,3 Mmk. Joen vesialaa ei ole arvostettu lainkaan.

*Uudessa* taseessa maa-alueet arvostetaan uudelleen. Virkamiestyönä on tehty perinpohjainen selvitystyö, jossa ennen vuotta 1990 hankitut maat on jaettu eri hintavyöhykkeisiin. Kullekin vyöhykkeelle määritellään omat neliöhinnat käypää arvoa tavoitellen, mutta varovaisuuden periaatetta noudattaen. 1990-luvulla hankitut maa-alueet arvostetaan hankintamenon eli kauppahinnan suuruisina.

Maa-alueita on edelleen 560 ha ja uudeksi tasearvoksi saadaan 38 Mmk (neliöhintojen keskiarvo *noin* 7 markkaa/neliometri). Maaomaisuuden arvo siis *lisääntyy* uudessa taseessa 24 Mmk !

Muuramenjokea ei arvosteta edelleenkään. Jokipenkereen arvoa on alennettu 0,1 Mmk:ksi ja siirretty kiinteiden rakenteiden ja laitteiden taseryhmään.

MAA- JA VESIOMAISUUDEN YHTEENVETO:

Maa- ja vesialueet tulee merkitä taseeseen hankintahintaan ja verrata sitä säännöllisesti arvioituun käypään luovutushintaan. Sekä vanhat että uudet ohjeet suosittavat tekemään *erillispäätöksin* arvontarkistuksia omaisuuden arvon poiketessa *olennaisesti* ja *pysyvästi* alkuperäisestä hankintahinnasta. Kirjanpitolaista ilmenevä varovaisuuden korostaminen sekä sovellettavista kansainvälisistä periaatteista johtuva *varovaisuus* arvostamisessa ohjaavat uutta käytäntöä pidättävämpään arvonkorotusmenettelyyn (tasearvojen alentamiseen). Huomattavaa on, että uudessa taseessa *arvonkorotus saadaan tehdä* edellytysten täytyessä kun taas *arvonlennus on tehtävä* alentamisen edellytysten täytyessä. Mikäli kunta pidättäytyy arvonkorotuksista, tasearvot vastaavat alkuperäisiä hankintahintoja. Tämä johtuu siitä, että maa- ja vesialueista ei suositella tehtäväksi säännöllisiä poistoja.

*Vanhan* maa-omaisuuden alkuperäisen hankintahinnan (=kauppahinnan) selvittäminen voi osoit-

tautua liian vaikeaksi tai jopa mahdottomaksi. Jos se kuitenkin pystytään selvittämään, on hankintahinta todennäköisesti vain murto-osa maa-alueen nykyisestä käyvästä arvosta. Tällöin kyseeseen voi tulla tasearvon korottaminen. Myös maa-alueen ominaisuus voi muuttua, esim kaavoittamisen seurauksena, jolloin tulee myös tehdä uudelleenarvostaminen.

Maaomaisuuden käyvän hinnan tavoittelulla saatetaan parantaa taseen informatiivista arvoa (taseen kykyä kuvata kunnan omistaman maaomaisuuden sen hetkistä arvoa), mutta eri kuntien taseiden *vertailtavuutta se ei* paranna. Varovaisuuden periaatteen ottaminen arvostusmenettelyn perustaksi ohjaa käytäntöä kohti alkuperäisiä hankintahintoja; sen mukaisesti alkuperäisen hankintahinnan olennaiset, käyvän arvon *ylittävät* arvonkorotukset on peruutettava. Ongelmaksi jää kuitenkin edelleen sitovan, yhtenäisen ohjeistuksen puuttuminen maa- ja vesialueiden käyvän hinnan määrittelyn perusteista *eri* kunnissa.

*Yleisellä ohjeistustasolla* voidaan sanoa, että uudistus on parantanut vertailtavuuden edellytyksiä maa-omaisuuden osalta. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, että tilanne olisi vielä riittävän hyvä. Vanhan omaisuuden arvostamisessa ohjeistus sallii hyvin vaihtelevat arvostustavat. Tämä on kuitenkin käytännön työn toteuttamisen kannalta ymmärrettävää. Sen sijaan 1990-luvulla hankitun omaisuuden osalta vertailtavuustilanne on parempi, koska hankintahinta on muodostunut todellisen luovutuskaupan yhteydessä. Hankintahinta on näin sama kuin käypä hinta, eikä arvioinninvaraista arvostusta tarvitse suorittaa ollenkaan.

Vanhassa taseessa maa- ja vesialueisiin tehdyt arvonkorotukset ovat kasvattaneet *käyttöpääomaa*, mutta uudessa taseessa korotukset merkitään *arvostuseräksi* kokonaan erilleen uudesta peruspääoma-erästä. Maa -ja vesialueen alkuperäinen hankintameno ja siihen myöhemmin tehdyt arvonmuutokset siis erotellaan toisistaan. Kunnan hankkiessa maa- tai vesiomaisuutta tällä menettelyllä helpotetaan todellisen kunnan uhraaman menon ja siihen tehtyjen harkinnanvaraisten arvonmuutosten tarkastelua toisistaan erillisinä erinä. Näin uusi menettely on omiaan lisäämään tarkoituksenmukaisen vertailun suorittamista esim. peruspääoman määrän suhteesta koko taseen määrään.

Eroa vanhoissa ja uusissa ohjeissa on arvonkorotusohjeiden sitovuustasossa; aiemmin ohjeistus oli suositusluonteista, nyt kirjanpitolain (18 §) mukaan kaikkia kuntia oikeudellisesti velvoittavaa.<sup>106</sup>

---

<sup>106</sup> KPL 18 §.

*Käytännöntasolla* voidaan huomata vanhan omaisuuden arvostamisen ongelmallisuus. Kun alkuperäisiä hankintahintoja ei ole selvitetty tai ne ovat vain murto-osa nykyisestä käyvästä tasosta, on tehty suuriakin arvonmuutoksia.

*Jyväskylän* maa- ja vesiomaisuuden arvo *putoaa* 941 Mmk:sta 286 Mmk:aan. *Maalaiskunnan* maa- ja vesiomaisuuden arvo *ei muutu* käytännössä ollenkaan; muutos 85 Mmk:sta 84 Mmk:aan. Vanhasa taseessa on jo ennakoitu tuleva uudistus, kun vuoden 1995 taseen arvoa (102 Mmk) alennettiin 17 Mmk. *Muuramen* maa- ja vesiomaisuuden arvo *kasvaa* uudessa taseessa. Vanhan taseen arvot on viimeksi arvioitu vuonna 1977, jolloin tasearvoksi saatiin 14 Mmk. Uuden taseen arvoksi on laskettu 38 Mmk. Vesistöjen arvostamisessa eri kunnissa ei tapahdu mitään muutoksia.

*Vanhan* maaomaisuuden arvostamisessa kunnat ovat joutuneet tarkistamaan arvoja: Jyväskylä alentanut, Jyväskylän maalaiskunta alentanut ja Muurame nostanut. Jyväskylä on pitäytynyt voimakkaasti hankintahintaisuuden tavoittelussa, mikä ilmeneekin tasearvon huomattavana alenemisena. Maalaiskunta ja Muurame ovat selvemmin tavoitelleet maa-alueiden arvoiksi käypiä hintoja, mikä ilmenee vähäisempänä arvojen muutoksina. *Vertailtavuuden kannalta tilannetta ei voida pitää hyvänä.*

*Uuden* 1990-luvulla hankitun maaomaisuuden osalta käytännöt ovat *yhtenäisempiä*. Tehdyistä hankinnoista on selvitetty kauppakirjojen avulla alkuperäiset hankintahinnat, jotka on myös merkitty tasearvoiksi. Vertailtavuus paranee jokaisen kunna käyttäessä hankintahintaa arvostusperusteena. Maa- ja vesialueiden sisällyttämisessä (*laajuuskysymys*) taseeseen ei ole tapahtunut muutosta. Käytännöt ovat pysyneet ennallaan eri kunnissa. Huomionarvoista on kuitenkin, että Muuramalla ei ole vesialueita ollenkaan, koska se ei sisällytä taseeseen Muuramenjokea vaan ainoastaan sen pengeralueet.

Hankintamenon *jaksottamisessa* ei ole tapahtunut muutosta eli suunnitelmanmukaisia poistoja ei tehdä edelleenkään.



### 3.2.1.2. Käyttöomaisuus / Rakennukset ja rakennelmat

#### OHJEISTUS:

**Vanhassa** taseessa rakennusten ja rakennelmien jaottelu alaryhmiin on suositeltu tehtäväksi niiden käyttöään ja käyttötarkoituksen perusteella: asuinrakennukset, hallinto- ja laitosrakennukset, tehdas- ja tuotantorakennukset sekä muut rakennukset ja rakennelmat.<sup>107</sup> Omaisuus suositellaan merkittäväksi taseeseen hankintahintaansa. Jatkossa sitä pyritään kuitenkin pitämään *jälleenhankintahintaisessa* arvossaan.<sup>108</sup> Tämä tehdään vuosittaisen rakennuskustannusindeksin ja/tai erillistarkistusten avulla. Rakennuksista ja rakennelmista suositellaan tehtäväksi poistoja *jäännösarvopoistomenetelmällä*.<sup>109</sup>

**Uudessa** taseessa rakennusten ja rakennelmien ryhmä suositellaan jaoteltavaksi niiden luonteiden mukaisesti: asuinrakennukset, hallinto- ja laitosrakennukset, tehdas- ja tuotantorakennukset sekä muut rakennukset.<sup>110</sup> Omaisuus merkitään taseeseen *hankintahintaansa* ja siitä tehdään suunnitelman mukaisesti poistoja *tasapoistomenetelmällä*. Indeksitarkistusten tekemisestä luovutaan, mutta erillispäätöksin tehtävä arvontarkistus on arvon olennaisen ja pysyvän muutoksen johdosta edelleenkin mahdollista.

#### JYVÄSKYLÄ:

**Vanhassa** taseessa rakennukset ja rakennelmat-erät sisältää suosituksesta poiketen myös kiinteät rakenteet ja laitteet.<sup>111</sup>

Rakennukset ja rakennelmat on pyritty pitämään *jälleenhankintahintaisina*. Hankittaessa uutta

<sup>107</sup> Ks. Kulaus, 1979, suositus n:o 19, s. 8.

<sup>108</sup> Ks. Kunnan pääomakustannuslaskentaohjeiden malli, 1979, s. 57. Rakennusten ja rakennelmien jälleenhankintahinnalla tarkoitetaan sitä rahamäärää, joka tietyssä hetkenä tarvitaan samanlaisen hankkimiseen. Siihen luetaan tarvikkeiden ja työn sekä suunnittelun kustannukset mutta *ei tontin hintaa*. Jos hankinta- tai valmistusarvo ei ole selvitettävissä tai indeksikorjattua jälleenhankintahintaa ei muuten voida pitää oikeana, käytetään uudelleenarviointia. Uudelleenarviointia tulee soveltaa yli 15 vuotta vanhoihin rakennuksiin, jolloin määrääviksi arvostusperusteiksi tulevat paikkakunnan rakennushintataso.

<sup>109</sup> Ks. Kunnan pääomakustannuslaskentaohjeiden malli, 1979, s. 18. Jäännösarvolla tarkoitetaan tehtyjen oikaisujen jälkeen jäävää kirjanpitoarvoa. Jäännösarvopoistomenetelmä (= menojäännösarvopoistomenetelmä) on aleneva poistomenetelmä, jossa poistoprosentti pysyy samana, mutta vuosipoiston markkamäärä alenee vuosittain.

<sup>110</sup> Ks. Suomen Kuntaliitto, 1996, osa I, s. 11-15.

<sup>111</sup> Jyväskylän vanha tase-erä rakennukset ja rakennelmat sisältää siis myös maa- ja vesirakenteet, johtoverkostot sekä muut kiinteät rakenteet ja laitteet.

omaisuutta, se on merkitty taseeseen hankintahintaisena, mutta seuraavina vuosina arvoa on tarkistettu (korotettu) rakennuskustannusindeksin avulla. Erillisillä päätöksillä tehtyjä arvonmuutoksia ei ole merkittävästi käytetty. Rakennusten poistomenetelmänä on käytetty pääasiassa *jäännösarvopoistoa*.<sup>112</sup>

Vanhaan taseeseen rakennukset ja rakennelmat sekä kiinteät rakenteet on merkitty yhteisenä lukuna 2.085 Mmk, josta rakennusten ja rakennelmien osuus on 1.441 Mmk.

*Uudessa* taseessa rakennusten ja rakennelmien tase-erään ei liitetä kiinteitä rakenteita ja laitteita. Rakennukset ja rakennelmat arvostetaan *hankintahintaan*. Arvonkorotukset ja valtionosuudet siis peruutetaan. Alkuperäinen hankintahinta on selvitetty takautuvasti vuoteen 1970 asti ja sitä ennen hankittujen rakennusten arvoksi on määritelty vuoden 1970 kirjanpitoarvo. Kun rakennusten ja rakennelmien alkuperäinen hankintahinta on selvitetty, niille määritellään uudet, vielä jäljellä olevat pitoajat arvioidun palvelukyvyyn perusteella.<sup>113</sup> Poistot lasketaan takautuvasti ja vähennetään hankintahetken arvosta. Poistomenetelmänä käytetään pääasiassa *suunnitelman mukaista menojäännösarvopoistoa*.<sup>114</sup> Näin saadaan muodostettua uudeksi tasearvoksi 757 Mmk. Indeksikorotusten ja saatujen valtionosuuksien vähentämisestä seuraa rakennusten yhteisarvon aleneminen uudessa taseessa 684 Mmk:lla!

#### JYVÄSKYLÄN MAALAIKUNTA:

*Vanhassa* taseessa rakennukset ja rakennelmat on esitetty jo *hankintahintaa* tavoitellen! Vuosittain tehdyt indeksikorotukset ja saadut valtionosuudet on vähennetty vuoden 1995 tasearvoista. Rakennuksille on selvitetty aidot hankintamenot takautuvasti vuodesta 1985 lähtien ja ennen sitä hankituille rakennuksille on määritelty tasearvoksi vuoden 1990 kirjanpitoarvo. Kun hankintahinta tai kirjanpitoarvo on saatu selville, arvioidaan rakennukselle vielä jäljelläoleva hyötyaika eli poistoaika. Poistoja on jo ryhdytty tekemään suunnitelmanmukaisesti *tasapoistomenetelmällä*.<sup>115</sup> Rakennusten

<sup>112</sup> Poistoaajat vaihtelevat 5 ja 50 vuoden välillä, rakennuksen materiaalista ja fyysisestä käyttöiästä riippuen. Liikelaitokset käyttävät muusta kaupungista poikkeavasti rakennusten poistomenetelmänä jäännösarvopoistoa. Näitä liikelaitoksia ovat Tilapalvelu (Tipa) sekä Vesilaitos (Vela). Liikelaitosten osuus koko kaupungin rakennuksista ja rakennelmista on *erittäin huomattava* (n. 98 %).

<sup>113</sup> Poistoaajat vaihtelevat 20 ja 50 vuoden välillä, rakennuksen materiaalista sekä taloudellisesta hyötyajasta riippuen. Ks. liite 3b.

<sup>114</sup> Uudessa taseessa Tipan haltuun on siirtynyt suurin osa (noin 96 %) kaupungin kaikista *rakennuksista*. Tipa käyttää menojäännös- eli jäännösarvopoistoa.

<sup>115</sup> Poikkeuksena kuitenkin vesi- ja viemärlaitoksen rakennukset, joista tehdään menojäännös-poistoja. Ks liite 3b.

yhteiseksi arvoksi on näin saatu 335 Mmk.

*Uudessa* taseessa tavoitellaan myös *hankintahintaisuutta*. Uuden taseen rakennusten yhteisarvoksi on saatu 327 Mmk eli 8 Mmk vähemmän. Tämä aiheutuu hankintahintojen tarkistusten tekemisestä, ei uuden arvostusperiaatteen käyttöönotosta. Poistojen laskennassa ei tapahdu muutosta.<sup>116</sup>

#### MUURAME:

*Vanhassa* taseessa rakennukset ja rakennelmat on pyritty pitämään *jälleenhankintahintaisina*. Arvoja on korotettu vuosittain rakennuskustannusindeksillä, mutta ei muilla erillispäätöksillä. Poistomenetelmänä on käytetty tasapoistoa.<sup>117</sup> Rakennusten arvoksi on saatu 89 Mmk, mihin on sisällytetty lukion ensikertainen kalustaminen 1,8 Mmk.

*Uudessa* taseessa tavoitellaan *hankintahintaisuutta* peruuttamalla indeksikorotukset ja saadut valtionosuudet. Rakennuksille on selvitetty alkuperäiset hankintahinnat vuodesta 1970 lähtien ja ennen sitä hankituille rakennuksille annetaan arvoksi kirjanpitoarvo 1990. Kullekin rakennukselle määritellään jäljellä oleva pitoaika ja poistot lasketaan takautuvasti *tasapoistomenetelmällä*.<sup>118</sup> Lukion hankintahinnasta siirretään 1,8 Mmk koneiden ja kaluston ryhmään sekä Saunakylän saunojen arvoosuus eli 1,4 Mmk muihin aineellisiin hyödykkeisiin. Näin rakennusten uudeksi tasearvoksi saadaan 77 Mmk. Arvo ei putoa merkittävästi (12 Mmk), koska kalleimmat rakennukset on hankittu 90-luvulla, eikä indeksikorotuksia ole ehtinyt kertyä alkuperäisen hankintamenon lisäksi.

#### RAKENNUSTEN JA RAKENNELMIEN YHTEENVETO:

Vanhan taseen rakennusten ja rakennelmien indeksi- ja erilliskorotukset peruutetaan uudessa taseessa. Alkuperäisten hankintahintojen selvittäminen vuosikymmenten takaa on suositeltavaa, mutta jos tähän ei ryhdytä, voidaan uudeksi tasearvoksi ottaa kirjanpitoarvo vuonna 1990. Tällä on pyritty tekemään uuden taseen muodostaminen kunnille kohtuullisen helpoksi, mutta siitä seuraa väistämättä *vertailtavuuden heikkeneminen*: kunnille on käytännössä annettu mahdollisuus itse määrittellä seitsemää vuotta vanhempien rakennusten arvo halutun suuruiseksi, sillä kirjanpitoarvo 1990 sisältää aiempien vuosien arvonmuutokset (korotukset). Mikäli kunta ei kykene tai edes halua selvittää

<sup>116</sup> Ks. liite 3b.

<sup>117</sup> Ks. liite 3b.

<sup>118</sup> Ks. liite 3b.

näiden seitsemää vuotta vanhempien rakennusten todellista hankintahintaa, on suuri ”houkutus” soveltaa annettua vaihtoehtoa.

Hankintahintaan siirtyminen parantaa vertailtavuutta, koska vapaaehtoiset indeksikorotukset poistetaan. Kunnille on annettu toinen mahdollisuus tarkistaa rakennusten arvoja, jos ne olennaisesti poikkeavat käyvästä arvosta. Tämä erillispäätöksin tehtävä arvonmuutos vastaavasti heikentää vertailtavuutta, koska eri kunnille jää näin mahdollisuus korjata rakennuksen tasearvoa hankintahinnasta poikkeavaksi. Arvostukseen vaikuttaa tällöin arvioinnin suorittajien näkemysten ja tavoitteiden lisäksi myös paikkakunnan vallitseva rakennusten hintataso. Se saattaa vaihdella huomattavastikin eri kuntien välillä.

Poistotapaa suositellaan muutettavaksi jäännösarvomenetelmästä tasapoistomenetelmäksi. Tasapoistojen katsotaan paremmin kuvaavan rakennusten taloudellista pitoaikaa mutta vertailtavuuden kannalta ei ole merkitystä sillä, onko menetelmänä jäännösarvopoisto vai tasapoisto. Tärkeää olisi yhtenäinen käytäntö. Sen sijaan poistotavan ja poistoaikojen *suunnitelmallisuuden* tekeminen velvoittavaksi ohjaa käytäntöä systemaattiseen suuntaan; poistosuunnitelmaa ei saa ilman painavaa syytä muuttaa. Jos muutos kuitenkin tehdään, on uutta suunnitelmaa noudatettava jatkossa johdonmukaisesti. Mikäli eri kunnissa valitaan sama poistokäytäntö, on niiden poistot yhteneväisiä myös jatkossa. Näin vältetään ”poukkoilevalta” poistomäärien muuttamiselta eri tilikausien aikana. Takautuvan poistolaskennan johdosta tällä on merkitystä jo nyt muodostettavan taseen arvoihin sekä tietenkin tulevaisuudessa muodostettavien taseiden arvoihin ja vertailtavuuteen.

Jyväskylä ja Muurame ovat selvittäneet uudessa taseessa rakennuksille alkuperäisen hankintahinnan aina vuoteen 1970 asti ja sitä vanhemmille rakennuksille Jyväskylä on antanut vuoden 1970 ja Muurame vuoden 1990 kirjanpitoarvot. Maalaiskunta on selvittänyt hankintahinnat vuoteen 1985 asti ja ennen sitä hankituille rakennuksille on annettu vuoden 1990 kirjanpitoarvo.

Jyväskylän uusi tasearvo on huomattavasti (684 Mmk) pienempi kuin vanha arvo. Rakennusten vanhoihin arvoihin on sisältynyt paljon arvonkorotuksia ja valtionosuuksia. Maalaiskunnan tasearvo on alentunut vain 8 Mmk, koska vanhassa taseessa on jo poistettu arvonkorotukset ja valtionosuudet. Muuramen arvot ovat alentuneet vain 12 Mmk johtuen rakennusten (kulttuurikeskuksen ja lukion) uutuudesta.

Jaksottamisissa eli poistokäytännöissä ei ole tapahtunut oleellisia muutoksia vertailtavuuden kannalta. Maalaiskunta jatkaa tasapoistoja, Muurame vaihtaa jäännösarvon tasapoistomenetelmään ja Jyväskylä jatkaa menojäännös menetelmää.

Laajuuskysymykseen ei ole tullut huomattavia muutoksia. Maalaiskunta on tosin siirtänyt 1,2 Mmk ja Muurame 3,2 Mmk rakennusten arvosta muihin tase-eriin.

Uuden taseen vertailtavuus on parantanut rakennusten osalta, koska harkinnanvaraisia arvonnkorotuksia on purettu. Hankintahinnat on pystytty selvittämään pitkältä ajalta, koska todelliset kauppahinnat on saatavissa arkistoista. Ennen vuotta 1970 hankitut rakennukset, jotka nyt ovat vuoden 1990 kirjanpitoarvossa, eivät muodosta enää suurta osuutta kaikista rakennuksista, sillä niiden poistoajat ovat jo niin suuria( yli 27 vuotta), ettei niille enää jää poistolaskennan jälkeen isoa jäännösarvoa.

### 3.2.1.3. Käyttöomaisuus / Kiinteät rakenteet ja laitteet

#### OHJEISTUS:

*Vanhassa* taseessa tähän ryhmään ovat kuuluneet sellaiset rakenteet ja laitteet, jotka eivät kuulu rakennuksen arvoon. Kone tai laite katsotaan kiinteäksi, jos sen käyttötarkoitus rakennuksesta erillään muuttuu olennaisesti tai rakennus vastaavasti muuttuu käyttökelvottomaksi ilman konetta tai laitetta.<sup>119</sup> Tärkeimpiä omaisuusryhmiä ovat vesi-, viemäri-, sähkö- ja puhelinlaitokset sekä satamat. Tasearvot on suositeltu pitämään *jälleenhankintahintaisina*, tekemällä rakennuskustannusindeksin mukaisia vuosittaisia korotuksia ja/tai erillisiä arvonnmuutoksia. Poistomenetelmäksi on suositeltu *jäännösarvopoistoa*.<sup>120</sup>

*Uudessa* taseessa kiinteät rakenteet ja laitteet- ryhmään sisällytetään maarakenteet, vesirakenteet, johtoverkostot ja niiden laitteet sekä muiden kiinteiden koneiden ja laitteiden hankintamenot, jotka eivät ole rakennuksen hankintamenoa.<sup>121</sup> Rakenteille ja laitteille suositellaan selvittämään alkupe-  
räistä *hankintamenoa* vastaava arvo. Se tehdään peruuttamalla arvonnkorotukset ja valtionosuudet ja

<sup>119</sup> Kulaus, 1979, suositus n:o 19, s. 8.

<sup>120</sup> Suositeltavat poistoprosentit ovat 20 tai 30 omaisuuden ominaisuuksista riippuen. Ks. liite 3c.

<sup>121</sup> Maarakenteisiin sisältyvät kadut, tiet ja sillat sekä puistojen ja virkistysalueiden muut hankintamenot kuin maapohjan hankintameno. Vesirakenteilla tarkoitetaan patojen, altaiden ja kanavien hankintamenoja.

selvittämällä todelliset menot tai arvioimalla arvo hankinta- tai valmistusvuoden mukaiselle tasolle. Kun uusi hankinta-arvo on selvitetty tai määritelty, siitä tehdään takautuvan poistolaskennan avulla poistot. Ne suositellaan tehtäväksi suunnitelman mukaisesti *menojäännöspoistomenetelmällä* (=jäännösarvopoistomenetelmä).

#### JYVÄSKYLÄ:

*Vanhassa* taseessa kiinteät rakenteet ja laitteet on esitetty rakennusten ja rakennelmien kanssa yhdessä. Ne on hankintahetkellä merkitty sen hetken hankintahintaan tai valmistuskustannuksiin. Tase arvoja on vuosien kuluessa tarkistettu (=korotettu) rakennuskustannusindeksin avulla arvioitua *jälleenhankintahintaa* vastaavaksi. Erillisiä arvonmuutospäätöksiä ei ole tehty ja poistot on suoritettu *jäännösarvomenetelmällä*. Poistoprosentit vaihtelevat 10 ja 20 prosentin välillä, omaisuuden luonteista riippuen.<sup>122</sup> Rakennusten sekä kiinteiden rakenteiden yhteinen erittelemätön tasearvo on 2.085 Mmk, josta rakenteiden ja laitteiden osuus on 644 Mmk.

*Uudessa* taseessa kiinteät rakenteet ja laitteet esitetään erillään rakennuksista. Indeksikorotukset ja mahdolliset valtionosuudet peruutetaan ja arvoksi arvioidaan alkuperäistä *hankintaa vastaavat* menot, maapohjan hankintamenolla vähennettynä. Poistokäytännössä ei ole tapahtunut merkittävää muutosta eli ne tehdään suunnitelman mukaisesti *menojäännösarvomenetelmällä* 10 ja 20 prosentin välillä, omaisuuden luonteesta riippuen.<sup>123</sup> Kiinteiden rakenteiden ja laitteiden uudeksi tasearvoksi on saatu 437 Mmk.

#### JYVÄSKYLÄN MAALAIKUNTA:

*Vanhassa* taseessa on tavoiteltu *jälleenhankintahintaisuutta*. Rakenteet ja kiinteät laitteet on hankintahetkellä merkitty hankintahintaan tai valmistuskustannuksiin. Tase arvoja on vuosien kuluessa tarkistettu (=korotettu) rakennuskustannusindeksin avulla. Erillisiä arvonmuutospäätöksiä ei ole tehty ja poistot on suoritettu *jäännösarvomenetelmällä*. Poistoprosentit vaihtelevat 8 ja 20 prosentin välillä, omaisuuden luonteista riippuen.<sup>124</sup> Kiinteiden rakenteiden ja laitteiden vanha tasearvo on 167 Mmk.

---

<sup>122</sup> Ks. liite 3c.

<sup>123</sup> Ks. liite 3c.

<sup>124</sup> Ks. liite 3c.

*Uudessa* taseessa on kahdenlaista käytäntöä. Liikenneväylät, venesatamat, ja liikuntapaikat on merkitty vuoden 1990 kirjanpitoarvoon, yhteisarvoltaan 66 Mmk. Loput kiinteät rakenteet ja laitteet pidetään edelleen jälleenhankintahintaisina, yhteisarvoltaan 79 Mmk. Näin uudeksi tasearvoksi saadaan 145 Mmk.

Poistokäytäntö pysyy edelleen menojäännöspoistona mutta poistoprosentit kasvavat hieman.<sup>125</sup>

#### MUURAME:

*Vanhassa* taseessa kiinteät rakenteet ja laitteet on merkitty hankintahetken hintaan. Tase arvoja on vuosien kuluessa tarkistettu (=korotettu) rakennuskustannusindeksin avulla arvioitua jälleenhankintahintaa vastaavaksi. Erillisiä arvonmuutospäätöksiä ei ole tehty ja poistot on suoritettu jäännösarvomenetelmällä. Poistoprosentit vaihtelevat 10 ja 18 prosentin välillä, omaisuuden luonteista riippuen. Tasearvoksi on saatu 29 Mmk.

*Uuteen* taseeseen kiinteät rakenteet ja laitteet merkitään vuoden 1990 kirjanpitoarvoon. Arvoksi on saatu 11 Mmk, joka on vain 37,5% vanhan taseen arvosta! Poistomenetelmässä ei tapahdu muutosta ja poistoprosentit vaihtelevat 10 ja 20 prosentin välillä.

#### KIINTEIDEN RAKENTEIDEN JA LAITTEIDEN YHTEENVETO:

Vanhoja tasearvoja on voitu tarkistaa vuosittain rakennuskustannusindeksillä ja/tai erillispäätöksin. Uudessa taseessa nämä korotukset pyritään peruuttamaan. Vuosittaisten arvonkorotusten tekeminen siltoihin, teihin ja vastaaviin kiinteisiin rakenteisiin varsinkin erillisillä jälleenhankintahintaa tavoittelevilla päätöksillä on mahdollistanut niiden tasearvojen muokkaamisen halutun suuruiseksi. Uusi käytäntö, jonka mukaan vapaaehtoisia indeksikorotuksia ei sallita vaan tasearvot esitetään hankintamenon suuruusina, lisää käytäntöjen yhtenäisyyttä ja parantaa näin vertailtavuutta. Vertailtavuuden kannalta ongelman muodostavat kuitenkin sellaiset rakenteet, joiden alkuperäistä hankintamenoa ei selvitetä vaan arvoksi otetaan kirjanpitoarvo 1990 (aivan kuten rakennuksissakin). Tällöin uusi tasearvo voi olla joko alkuperäinen hankintahinta (rakenne hankittu 1991 tai sen jälkeen) tai arvonkorotuksia sisältävä arvo (rakenne hankittu ennen 1991 eikä hankintamenoa ole selvitetty).

---

<sup>125</sup> Ks. liite 3c.

Kiinteiden rakenteiden poistokäytäntö ei suositusten mukaan muutu. Käytäntöjen yhtenäisyyden lisäämisen kannalta ennalta vahvistettava ja jatkossa velvoittava poistosuunnitelma on kuitenkin parannus vertailtavuuteen.

*Käytännöissä* on selviä eroavuuksia. Jyväskylä tavoittelee arvioituja alkuperäisiä hankintamenoja, mikä ilmenee tasearvon 207 Mmk eli 32 prosenttia suuruusena alenemisena. Maalaiskunta käyttää osassa uusia tasearvoja rakenteiden vanhoja jälleenhankintahintoja ja osassa vuoden 1990 kirjanpitoarvoja. Uusi yhteisarvo on 22,3 Mmk eli 14 prosenttia pienempi kuin vanha arvo. Muurame käyttää uudessa taseessa vuoden 1990 kirjanpitoarvoja, mutta silti tasearvo putoaa jopa 62 prosenttia! Kiinteiden rakenteiden ja laitteiden arvostusmenetelmissä ei ole siis tapahtunut yhteneväisyyden lisääntymistä eli *Vertailtavuus ei ole parantunut!*

Poistokäytännöissä ei ole tapahtunut merkittäviä muutoksia,<sup>126</sup> eikä myöskään taseeseen sisällytetävien omaisuuksien laajuus-ratkaisuissa.

#### 3.2.1.4. Käyttöomaisuus / Koneet ja kalusto

##### OHJEISTUS:

*Vanhassa* taseessa koneilla ja kalustoilla on tarkoitettu kaikkea pääomatalouden määrärahoilla hankittua *irtainta omaisuutta* kuten työkoneita ja -laitteita sekä muuta kalustoa.<sup>127</sup> Arvot on otettu taseeseen hankintahintaisina mutta ne on suositeltu pitämään *jälleenhankintahintaisina* vuosittain tehtävien *tukkuhintaindeksitarkistusten* avulla. Indeksikorjattua jälleenhankintahintaa on kuitenkin säännöllisesti tullut verrata myös vastaavan hyödykkeen sen hetkiseen käypään markkinahintaan. Mikäli arvot eroavat oleellisesti toisistaan, on jälleehankinta-arvoa tullut tarkistaa *erillispäätöksellä* markkinahintaa vastaavaksi. Käyvän markkinahinnan etsiminen on huomattavasti tarkoituksenmukaisempaa koneille ja kalustolle kuin maa- ja vesialueille tai kiinteille rakenteille ja laitteille, sillä niiden pitoajat ovat lyhyitä ja toisaalta niille voidaan löytää luotettavasti löytää olevassa olevat ulkopuoliset markkinat ja siten myös myyntihinta.

<sup>126</sup> Ks. liite 3c.

<sup>127</sup> Kulaus, 1979, suositus n:o 19, s. 8.



Poistoja on suositeltu tehtäväksi *jäännösarvomenetelmällä* poistoprosenttien vaihdella 10 ja 40 prosenttien välillä omaisuuden luonteesta riippuen.<sup>128</sup>

Taseeseen ei ole suositeltu otettavaksi mukaan sellaisia hyödykkeitä, joiden hankintameno on alle 5.000 markkaa.

*Uudessa* taseessa koneet ja kalustot-erä sisältää työkoneita ja laitteita, erilaisia kuljetus- ja liikennevälineitä ja muuta irtainta omaisuutta, joita ei lueta kiinteisiin laitteisiin.<sup>129</sup> Arvot pyritään merkitsemään taseeseen jäljellä olevan *hankintahinnan* mukaisina: mikäli ennen vuotta 1990 hankitun omaisuuden hankintamenoa ei selvitetä, otetaan poistoperustaksi vuoden 1990 kirjanpitoarvo. Sitten arvioidaan hyödykkeen jäljelläoleva taloudellinen pitoaika vuodesta 1990 lähtien. Kun suunnitelman mukaiset *tasapoistot* tehdään takautuvasti nykyhetkeen valituilla pitoajoilla ja prosenteilla, saadaan uudet tasearvot selville.<sup>130</sup> Uusien hankintojen osalta menettelyä voidaan pitää tarkoituksenmukaisena, koska koneiden ja kaluston hankintahinnat (vuodesta 1990 lähtien) on vaivatta selvitettävissä. Sen sijaan vanhempien hyödykkeiden uudeksi poistoperustaksi määriteltyä kirjanpitoarvoa 1990 voidaan pitää ongelmallisena, sillä se saattaa sisältää alkuperäisen hankintamennon lisäksi myös vuosien aikana tehtyjä tukkuhintaindeksi- ja/tai erillispäätöskorotuksia. Näin poistoperustaksi ja tasearvoksi saattaa muodostua liian korkea arvo. Koneet ja kalustot ovat kuitenkin nopeasti vanhenevaa ja siten myös nopeasti poistettavaa omaisuutta, joten niiden yhteisarvot eivät taseessa muodostu olennaisen suuriksi.

Uuteen taseeseen ei suositella otettavaksi mukaan sellaisia hyödykkeitä joiden hankintameno on alle 50.000 markkaa. Mikäli yksittäinen hyödyke on alle tuon rajan, mutta muodostaa muiden vastaavien hyödykkeiden kanssa yhtenäisen kokonaisuuden, voidaan niiden yhteenlaskettu hankintahinta merkitä yhdeksi yhteiseksi tasearvoksi.

#### JYVÄSKYLÄ:

*Vanhaan* taseeseen sisällytettävien koneiden ja kaluston markkamääräiseksi alarajaksi on määritelty 20.000 markkaa.<sup>131</sup> Arvostus on tehty hankintahintaan, mutta arvoa on vuosittain tarkistettu tukku-

<sup>128</sup> Ks. liitteet 3d, 3e ja 3f.

<sup>129</sup> Suomen Kuntaliitto, 1996, osa I, s. 113-116.

<sup>130</sup> Ks. liitteet 3d, 3e ja 3f.

<sup>131</sup> Tästä on seurannut, että mm. kaupungin omistuksessa olevat n. 700 pöytämikroa on jätetty taseen ulkopuolelle.

hintaindeksin avulla tavoitteena *jälleenhankintahintaa* vastaava arvo. Myös erillispäätöksin on tehty arvontarkistuksia, kun jälleenhankintahinnan ei ole katsottu vastaavan sen hetken tosiasiallista arvoa. Koneiden ja kaluston arvo vanhassa taseessa on 18 Mmk.

Poistot on tehty suosituksen mukaisesti *jäännösarvomenetelmällä* ja annetuilla prosenteilla.<sup>132</sup>

*Uudessa* taseessa koneiden ja kaluston markkamääräiseksi alarajaksi nostetaan 50.000 markkaa. Koneet ja kalusto arvostetaan *hankintahintaan*. Vanhojen hyödykkeiden osalta on selvitetty niiden hankintahinta aina vuoteen 1975 asti. Tästä tehdään takautuvasti suunnitelmanmukaiset *tasapoistot* nykyhetkeen asti. Jäljellä oleva hankintamenojäännös merkitään uudeksi tasearvoksi. Huomattavaa on, että yli 15 vuotta sitten hankittu omaisuus on pääsääntöisesti jo ehditty poistaa, joten sitä ei enää aktivoida uuteen taseeseen.

Poistomenetelmä on vaihtunut suunnitelman mukaisiksi *tasapoistoiksi*. Poistoajat ovat lyhentyneet vanhaan taseeseen verrattuna.<sup>133</sup>

Koneiden ja kaluston arvo uudessa taseessa on 15 Mmk. Se ei poikkeaa huomattavasti vanhan taseen arvosta (18 Mmk), mikä johtuu vuosien takaisista maltillisista indeksikorotuksista ja toisaalta myös koneiden ja kaluston luonteelle ominaisesta lyhyestä pitoajasta (= nopea poistoaika).

#### JYVÄSKYLÄN MAALAIKUNTA:

*Vanhassa* taseessa on ennakoitu tuleva uudistus: sisällytettävien koneiden ja kaluston markkamääräiseksi alarajaksi on määritetty 50.000 markkaa ja arvostus on tehty vuoden 1990 kirjanpitoarvoin, jolloin yhteiseksi tasearvoksi on saatu 9 Mmk. Poistomenetelmänä on käytetty tasapoistoja pitoaikojen vaihdella 5 ja 15 vuoden välillä, omaisuudesta riippuen.

*Uudessa* taseessa koneet ja kalusto on edelleen vuoden 1990 kirjanpitoarvoissa. Yhteisarvo pysyy samana eli 9 Mmk. Poistomenetelmä pysyy myös tasapoistona.

<sup>132</sup> Kulaus, 1979, n:o 19.

<sup>133</sup> Ks. liitteet 3d, 3e ja 3f.

MUURAME:

*Vanhassa* taseessa mukaan otettavien koneiden ja kaluston alarajaksi on ohjeellisesti määritelty 30.000 markkaa, mutta myös sitä alhaisempia hankintoja on sisällytetty taseeseen. Arvontarkistuksia ei ole tehty, jolloin yhteisarvoksi on saatu 1,5 Mmk. Poistoja on tehty *jäännösarvomenetelmällä* prosenttien vaihdella 10 ja 40 prosentin välillä.

*Uudessa* taseessa koneiden ja kaluston alarajaksi on nostettu 50.000 markkaa. Hankintojen alkuperäiset hankintahinnat selvitetään. Nämä kaikki poistetaan takautuvan *tasapoistolaskennan* avulla (3-10 vuotta). Rakennusten ryhmästä siirretään kuitenkin lukion kalusteiden arvo, jolloin koneiden ja kaluston uudeksi tasearvoksi merkitään 1,8 Mmk.

KONEIDEN JA KALUSTON YHTEENVETO:

Indeksi -ja erilliskorotuksista luopuminen yksinkertaistaa koneiden ja kaluston kirjanpidollista käsittelyä. Koneiden ja kaluston alkuperäisen hankintahinnan selvittämisen voidaan olettaa onnistuvan kohtuullisella vaivannäöllä, sillä ne on aikanaan hankittu luovutuskaupalla, jolloin hankintameno muodostuu kauppahinnasta. Olennaisuuden periaatteen mukaisesti taseeseen otettavan kaluston hankintahinnan alarajaksi on nostettu 50.000 markkaa. Tämä vähentää aloittavan taseen laadinnassa vanhan kaluston hankintahintojen selvittelytyön määrää, mutta ei paranna vertailtavuutta; pienille kunnille 50.000 markan alarajalla on merkitystä taseen kokonaisuuden kannalta eri tavalla kuin suurille kunnille.<sup>134</sup>

Poistotapa suositellaan muutettavaksi jäännösarvopoistomenetelmästä tasapoistomenetelmäksi. Samalla menetelmällä laskettavat takautuvat poistot parantavat vertailtavuutta. Velvoittava *poistosuunnitelma* estää tulevaisuudessa poistokäytännön jatkuvan muuttamisen, joten sillä on myös vertailtavuutta parantava vaikutus jatkossa. Poistotavan vaihtaminen on sen sijaan arviontikysymys niiden soveltuvuudesta. Sillä ei ole vaikutusta vertailtavuuden kannalta, koska kuntia suositellaan noudattamaan yhtenäistä tapaa sekä vanhassa (jäännöspoisto) että uudessa (tasapoisto) taseessa.

*Käytäntö* on arvostamisen osalta muuttunut yhteneväisemmäksi. Kunnat käyttävät uudessa taseessa

<sup>134</sup> Esim. Jyväskylän taseeseen ei ole sisällytetty noin 700 pöytämikrotietokonetta, joiden yhteisarvo on yli 5 Mmk. Suositus mahdollistaisi taseaktiivoinnin yhteisenä summana, niin haluttaessa. Nyt kunnille on annettu mahdollisuus valita aktiivointikäytäntö vapaasti ja markkamääräinen "haarukka" on suurempi, mikä saattaa aiheuttaa eri käytäntöjä.

arvostusperiaatteena joko alkuperäistä hankintahintaa (Jyväskylä ja Muurame) tai vuoden 1990 kirjanpitoarvoa (Maalaiskunta), joka koneiden ja kaluston osalta on lähes sama kuin hankintahinta. Poistot tehdään nyt samalla tavalla tasapoistoina pitovuosien vaihdellessa 3 ja 15 vuoden välillä. Mukaan otettavan omaisuuden arvoksi on tullut yhtenäinen 50.000 markkaa. Vaikka aktivointikäytäntö onkin yhtenäistynyt, se ei poikkeuksellisesti välttämättä paranna vertailtavuutta. Raja-arvolla saattaa olla erilainen merkitys erikokoisten kuntien taseissa. Alarajan korottaminen lisää myös kuntien mahdollisuutta jättää omaisuutta taseen ulkopuolelle, mikä heikentää yhtenäisen käytännön luomisen edellytyksiä.

Koneiden ja kaluston arvostaminen ja poistokäsittely ovat alarajan korottamisesta huolimatta kuitenkin niin yhtenäisiä eri kunnissa, että on valitettavaa ettei niiden osuus koko taseen arvosta ole nykyistä suurempi (alle 1%).

### 3.2.1.5. Käyttöomaisuus / Arvopaperit ja pitkävaikutteiset sijoitukset

#### OHJEISTUS:

*Vanhassa* taseessa tämä ryhmä koostuu kunnan omistamista yritys- ja yhteisöosakkeista, eri yhtiöiden ja liittojen omistusosuuksista sekä erilaisista pysyvistä käyttöoikeuksista.<sup>135</sup> Suosituksen mukaan osakkeet ja osuudet on tullut arvostaa *verotusarvoon*, mikäli tällainen on verottajan taholta määritelty. Jos verotusarvoa ei ole haettu tai saatu, on suositeltu alkuperäisen *hankinta-arvon* käyttämistä tasearvona. Indeksitarkistuksia ei siis ole tehty.

Osakkeita ja osuuksia ei ole poistettu, mutta käyttöoikeuksista on ollut suositeltavaa tehdä käyttöajan mukaisia *tasapoistoja*.

*Uudessa* taseessa arvopapereihin ja muihin pitkävaikutteisiin sijoituksiin sisältyvät osakkeet ja osuudet, joukkovelkakirjasaamiset, lainasaamiset sekä muut sijoitukset.<sup>136</sup> Osakkeilla ja osuuksilla tarkoitetaan yritysten ja yhteisöjen osakkeita ja osuuksia, joilla on pitkäaikainen vaikutus kunnan toiminnassa. Joukkovelkakirjasaamiset ovat pitkäaikaisia sijoituksia eri yhteisöjen arvopapereihin. Lainasaamiset koostuvat lähinnä tytär- ja osakkuusyhteisöille annetuista antolainoista. Muut sijoit-

<sup>135</sup> Kulaus, 1979, n:o 19, s. 9.

<sup>136</sup> Suomen Kuntaliitto, 1996, osa I, s. 14.

tukset ovat näihin kuulumattomia muita sijoitusluonteisia eriä.

Osakkeet ja osuudet tulee arvostaa valtionosuuksilla vähennettyihin *hankintahintoihin* ja saamiset *nimellisarvoisina*. Hankintahintaa korkeampi verotusarvo tulee siis peruuttaa ja käyttää alkuperäistä hankintamenoarvoa.

Osakkeista, osuuksista ja saamisista sekä muista pitkävaikutteisista sijoituksista ei tehdä suunnitelmanmukaisia poistoja. Jos osakkeiden tulonodotukset ovat kuitenkin olennaisesti (noin 20%) pienentyneet hankintamenuon verrattuna, on tehtävä arvonlennus erillispäätöksellä kertapoistona.

#### JYVÄSKYLÄ:

*Vanhassa* taseessa kaikki osakkeet on arvostettu *verotusarvoon*. Verottajalta on pyydetty viiden vuoden välein arviot osakkeiden verotusarvoista, jotka on merkitty myös tasearvoiksi. Osakkeista ei ole tehty poistoja. Osakkeiden yhteisarvo vanhassa taseessa on **358 Mmk**.

Yhtymien ja liittojen osuudet on merkitty *nimellisarvoisina*. Osuuksien suuruus on määräytynyt siten, että yhtymät ja liitot ovat suorittaneet laskelmat kaupungin sijoittaman pääoman perusteella. Näin muodostunut osuus on siis merkitty kaupungin taseeseen yhtymän *ilmoituksen* perusteella. Osuuksien arvoksi on saatu **377 Mmk** ja saamisten arvoksi **545 Mmk**.

*Uudessa* taseessa osakkeille selvitetään niiden alkuperäiset *hankintahinnat* kauppakirjojen avulla. Hankintahintaa kuitenkin verrataan tämän hetken arvioituun *käypään markkinahintaan* ja jos hankintahinta on olennaisesti korkeampi, hankintahinnasta tehdään kertapoisto (tämä on kuitenkin erittäin harvinaista). Arvonlennuksella pyritään ennakoimaan tulevia myyntejä; jos osakkeiden arvot ovat aloittavassa taseessa arvioitua markkinahintaa selvästi korkeammassa arvossa, niistä joudutaan tulevan myynnin yhteydessä kirjaamaan myyntitappiota. Säännöllisiä suunnitelman mukaisia poistoja ei tehdä edelleenkään. Osakkeiden yhteisarvo uudessa taseessa on **284 Mmk** eli noin 79 % vanhan taseen arvosta.

Yhtymien ja liittojen osuudet sekä saamiset on merkitty *nimellisarvoisina*, mutta niistä vähennetään saadut valtionosuudet. Osuuksien arvoksi merkitään **120 Mmk** eli noin 32 % vanhasta arvosta. Saamisten arvoksi merkitään **553 Mmk**. Lisäys (8 Mmk) aiheutuu antolainojen siirrosta.

JYVÄSKYLÄN MAALAIKUNTA:

*Vanhassa* taseessa sekä asunto-osakkeet, kiinteistöosakkeet että muut osakeyhtiöiden osakkeet on arvostettu *verotusarvoihinsa*. Asunto-osakkeista ja muista osakkeista ei ole tehty säännöllisiä poistoja, mutta kiinteistöosakkeita on poistettu tasapoistomenetelmällä ja 30 vuoden pitoajalla. Asunto-osakkeiden yhteinen vanha verotusarvo on 10 Mmk ja kiinteistöyhtiöiden sekä muiden osakeyhtiöiden osakkeiden yhteinen verotusarvo 48 Mmk.

Yhtymien ja liittojen osuudet on merkitty *nimellisarvoisina*. Osuuksien suuruus on määräytynyt siten, että yhtymät ja liitot ovat suorittaneet laskelmat kaupungin sijoittaman pääoman perusteella. Muodostunut osuus on merkitty kaupungin taseeseen yhtymän *ilmoituksen* perusteella. Osuuksien arvoksi on merkitty 186 Mmk ja antolainoiksi 34 Mmk. Antolainat on esitetty käyttöomaisuudesta erillisenä tase-eränä.

*Uudessa* taseessa asunto-osakkeet arvostetaan edelleen 10 Mmk *verotusarvoisina* eikä säännöllisiä poistoja tehdä. Sen sijaan kiinteistöosakkeiden ja muiden osakkeiden käsittely muuttuu. Niille selvitetään alkuperäiset hankinta-ajankohdat ja *hankintahinnat*, joista vähennetään valtionosuudet. Hankintahetkestä lasketaan takautuvasti poistot nykyhetkeen käyttäen tasapoistomenetelmää (30 vuoden pitoajalla). Saatu jäännösarvo merkitään uuden taseen arvoksi. Kiinteistöyhtiöiden ja muiden osakkeiden uudet, hankintahintojen jäännösarvot ovat yhteensä 30 Mmk eli noin 62 % vanhasta arvosta.

Yhtymien ja liittojen osuudet sekä saamiset merkitään *nimellisarvoisina*, mutta saadut valtionosuudet vähennetään pois. Osuuksien arvoksi saadaan 51 Mmk eli vain noin 28 % vanhasta arvosta. Saamisten arvoksi merkitään 34 Mmk. Muutos aiheutuu antolainojen siirrosta lainasaamiseryhmään.

MUURAME:

*Vanhassa* taseessa asunto- ja kiinteistöosakkeet on arvostettu vuosittain pyydettyyn *verotusarvoon*. Muut osakkeet on merkitty alkuperäisen hankintahinnan suuruusina. Mistään osakeryhmästä ei ole tehty poistoja eikä muita arvonmuutoksia. Näin osakkeiden yhteisarvoksi on saatu 9 Mmk.

Osuudet kuntayhtymiin on merkitty *nimellisarvoisina* yhtymien antamien *ilmoitusten* perusteella, jolloin yhteisarvoksi on saatu 33 Mmk. Osuuksista ei ole tehty poistoja. Lainasaamisia on 6 Mmk.

*Uudessa* taseessa kaikille osakkeille selvitetään alkuperäiset hankintahinnat. Näitä verrataan arviointuihin *käypiin hintoihin* ja mikäli hankintahinta ovat olennaisesti (10-20%) alhaisempi, arvoa *korotetaan*. Osakkeiden yhteisarvoksi saadaan 8 Mmk eli hieman alempi kuin vanhan taseen verotusarvot.

Osuudet kuntayhtymiin merkitään niiden ilmoittamin arvoin, valtionosuuksilla vähennettynä. Arvoksi on saatu 12 Mmk eli noin 35% vanhan taseen arvosta. Lainasaamiset 9 Mmk sisältävät nyt myös antolainat.

#### ARVOPAPEREIDEN JA PITKÄVAIKUTTEISTEN SJOITUSTEN YHTEENVETO:

Vanhassa taseessa antolainat suositeltiin esitettäväksi omana ryhmänä. Uudessa ne siirretään lainasaamisten ryhmään. Vanhassa taseessa suositeltava tapa oli arvostaa osakkeet verottajan näkemyksen mukaisesti verotusarvoon, mikä saattoi vaihdella eri kuntien ja veropiirien mukaisesti. Jos verotusarvoa ei saatu, tuli osakkeet merkitä alkuperäisen hankintahinnan suuruisina. Uuden taseessa siirrytään valtionosuuksilla vähennetyn hankinta-arvon käyttöön, mikä parantaa vertailtavuutta; verottajan harkinnanvarainen arvostaminen jää nyt pois ja tasearvoksi merkitään todellinen hankintameno.

Osakkeista ei ole suositeltu tehtäväksi säännöllisiä poistoja. Sekä vanhassa, että uudessa käytännössä on kuitenkin mahdollista tehdä *erillispäätöksellä* kertapoisto, jos tulonodotukset ovat olennaisesti (noin 20%) pienentyneet. Kertapoiston salliminen lisää arvostusmenettelyn valinnanvapautta ja heikentää näin eri kuntien osakearvojen vertailtavuutta.

Osuuksien arvostamisessa ja poistokäytännössä ei tapahdu muutoksia. Suosituksissa edellytetään kuitenkin, että osuuksien hankintaa varten saadut valtionosuudet vähennetään osuuksia laskettaessa. Tästä aiheutuu tasearvojen huomattavia alentumisia jokaisen kunnan kohdalla.

Jyväskylä muuntaa kaikkien osakkeiden verotusarvot alkuperäisiin *hankintahintoihin*. Maalaiskunta esittää kiinteistöyhtiöiden osakkeet ja muut osakkeet alkuperäisin *hankintahinnoin*, mutta asunto-

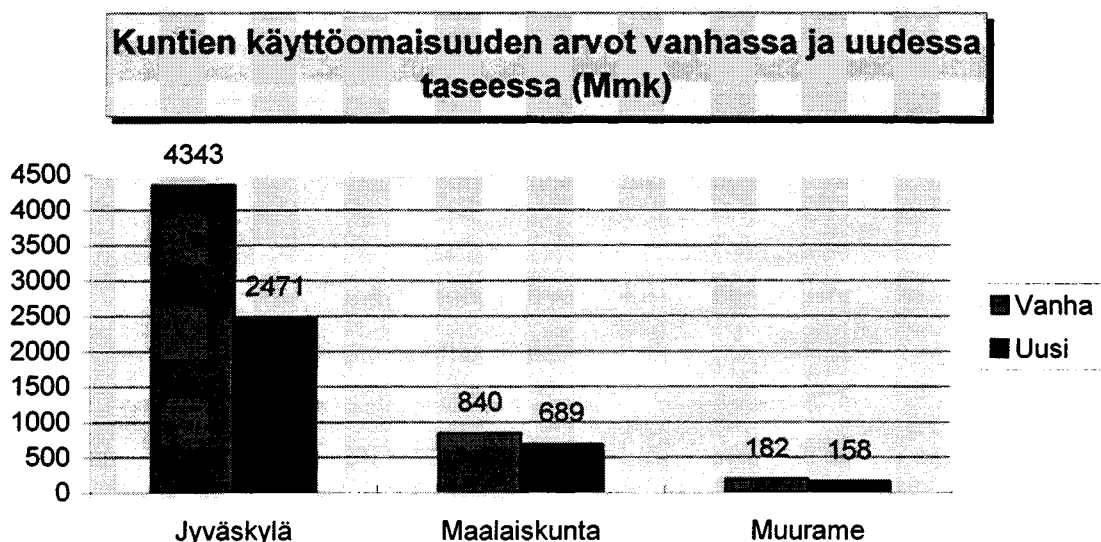
osakkeet edelleen *verotusarvoin*. Muurame selvittää alkuperäiset hankintahinnat, mutta vertaa sitten näitä nykyhetken arvioituihin *käypiin* arvoihin ja päätyy *korottamaan* arvoja (vanhan ja uuden taseen arvossa ei kuitenkaan tapahdu suurta muutosta, koska valtionosuuksien vähentäminen ”eliminoi” korotusvaikutukset). Käytännössä ko. kuntien osakkeiden *arvostusmenetelmät eivät ole yhtenäistyneet*. Näin myös *vertailtavuus ei ole parantunut!*

Poistokäytännöissä ei ole tapahtunut muutosta: Jyväskylä ja Muurame eivät tee säännöllisiä poistoja, Maalaiskunta tekee kiinteistöosakkeista 30 vuoden tasapoistoja.

Valtionosuuksien vähentämisen seurauksena kuntayhtymäosuuksien tasearvot ovat alentuneet lähes samassa suhteessa jokaisessa kunnassa (Jyväskylän uusi on 32% vanhasta, Maalaiskunnan uusi 28% vanhasta, Muuramen uusi 35% vanhasta). Muutoin osuuksien käsittelyssä ei tapahdu muutoksia.

Tutkimuksen kunnat luopuvat antolaina-käsitteestä ja siirtävät ne uuden taseen lainasaamisiin.

Käyttöomaisuuden yhteisarvot ovat alentuneet jokaisella kunnalla uudessa taseessa:



Kuvio 3. Tutkittavien kuntien käyttöomaisuuden arvot vanhassa ja uudessa taseessa.



### 3.2.2. Peruspääoma

*Uudessa* taseessa kirjanpidolain soveltaminen muuttaa kunnan *oman pääoman* rakennetta, sisältöä ja muodostumista. Hallinnollisen kirjanpidon mukaisesta käyttöpääoma-käsitteestä luovutaan.<sup>137</sup> Uuden taseen oman pääoman rakenne on seuraava: peruspääoma, muu oma pääoma, edellisten tilikausien yli/alijäämä ja nykyisen tilikauden ylijäämä/alijäämä. Verotulojen kirjausperusteen muutoksella, eläkevastuuvarauksen muodostamisella tai lomapalkkojen jaksottamisella voidaan *siirtymävaiheessa* vähentää uuden peruspääoman määrää, mutta *tässä tutkimuksessa tarkastellaan ainoastaan käyttöomaisuuden käsittelyn vaikutuksia uuden peruspääoman muotoutumiseen.*

Kuntajaosto on lähtenyt ohjeissaan siitä, että siirtymäkauden jälkeen peruspääoman tulee arvoltaan suhteellisen muuttumaton oman pääoman erä, joka osoittaa kunnan asukkaiden pitkäaikaista ja pysyvää pääomasijoitusta kuntaan.<sup>138</sup> Kunnan tulee noudattaa tasejatkuvuutta ja varovaisuuden periaatetta muodostettaessa uutta tasetta. Koska uuden taseen peruspääomaa pidetään sidotun pääoman luonteisena, sitä ei vahvistamisen jälkeen tulisi ilman painavaa syytä muuttaa.<sup>139</sup> Peruspääoman lähtöarvona pidetään vanhan taseen 1996 *käyttöpääoman* arvoa<sup>140</sup>,

josta *vähennetään*:

- vastikkeetta saadun käyttöomaisuuden arvoa vastaava määrä.
- arvonalennukset, jotka johtuvat käyttöomaisuuden uudelleenarvostamisesta
- arvonalennukset käyttöomaisuudesta, jota ei käytetä tuotannontekijänä.
- sellaiset käyttöomaisuuden arvonkorotukset, jotka päätetään siirtää arvostuseräksi.

ja johon *lisätään*:

- nostamattomat lainat, jotka vähennetään kuitenkin ylijäämistä, verontasausrahastosta tai käyttörahastosta.
- sellaisen käyttöomaisuuden arvo, joka ennen uudistusta ei ole sisältynyt taseeseen, mutta on nyt päätetty ottaa mukaan.

<sup>137</sup> Ks. Kulaus, 1981, suositus n:o 22, s. 23. Vanhan hallinnollisen taseen oma pääoma on jaettu käsitteellisesti kahteen osaan eli käyttöpääomaan sekä talousarvion kautta kertyneeseen ylijäämään, joka on muodostunut rahastojen pääomista, siirtomäärävarauksista sekä edellisen ja nykyisen tilikauden ylijäämästä. Käyttöpääoma edusti sitä osaa käyttöomaisuusinvestointien ja antolainauksen rahoituksesta, jota ei ole rahoitettu talousarviolainoilla. Käyttöpääoma laskettiin kaavalla:

$$\text{Käyttöpääoma} = \text{Käyttöomaisuus} + \text{Talousarvioantolainat} - \text{Talousarviolainat}$$

<sup>138</sup> Ks. Suomen Kuntaliitto, 1996, osa I.

<sup>139</sup> Peruspääomaa ei ole kuntalailla säädetty sitovaksi. Kuntalain 67 §:n (395/95) perusteluissa todetaan kuitenkin, että kunnanvaltuuston tulee määrittellä osa omasta pääomasta peruspääomaksi, jota ei saa vähentää. Tämä viittaa tarkoitukseen käsitellä peruspääomaa *sitovan oman pääoman* luonteisena eränä.

<sup>140</sup> Suomen Kuntaliitto, 1996, osa I, s. 22-23.

Näin peruspääoma saadaan laskettua kaavasta<sup>141</sup>:

*Peruspääoma = Käyttöomaisuus ja muut pitkäaikaiset sijoitukset - Pitkäaikainen vieras pääoma*

Käyttöomaisuuden arvonkorotukset sisältyivät vanhaan käyttöpääomaan, mutta eivät enää uuteen peruspääomaan. Erilliset arvonkorotukset esitetään nyt vastattavaa-puolen arvostuserät-ryhmässä.

Kuntien toimintojen uudelleen järjestelyistä saattaa aiheutua eroja siinä, miten vierasta pääomaa sisällytetään peruskunnan taseeseen.<sup>142</sup> Myös vieraan pääoman luonteen käsittelytavoissa voi olla eroja: järjestetäänkö vieraspääoma lyhytaikaiseksi vai pitkäaikaiseksi.<sup>143</sup> Nämä on otettava huomioon laskettaessa peruspääoma-osuutta ja velkaisuusastetta.

Yleisen tason ohjeistusta on sovellettu eri tavoin eri kunnissa. Käytännössä käyttöomaisuuden ja vieraan pääoman käsittelyerot vaikuttavat ko. kuntien peruspääomien muodostumiseen seuraavasti:

#### JYVÄSKYLÄ:

***Vanhassa*** taseessa Jyväskylän käyttöomaisuuden yhteisarvoksi on saatu 4.343 Mmk. Pitkäaikaisen vieraan pääoma määräksi on merkitty 618 Mmk. Peruspääomaksi saadaan 3.725 Mmk (4.343-618). Kun taseen koko loppusumma on 5.004 Mmk, on vanhan taseen *peruspääomaosuusprosentti 74,4%*. *Velkaisuusasteeksi* saadaan  $\{618 \text{ (pit.vpo)} + 171 \text{ (lyh.vpo)}\} \setminus 5.004 = 15,8\%$ .

***Uudessa*** taseessa Jyväskylän käyttöomaisuuden yhteisarvoksi on saatu 2.471 Mmk. Pitkäaikaisen vieraan pääoma määräksi on merkitty 327 Mmk. Peruspääomaksi saadaan 2.144 Mmk (2.471-327). Kun taseen koko loppusumma on 2.967 Mmk, on uuden taseen *peruspääomaosuusprosentti 72,3%*. *Velkaisuusasteeksi* saadaan  $\{327 \text{ (pit.vpo)} + 455 \text{ (lyh.vpo)}\} \setminus 2.967 = 26,4\%$ .

#### JYVÄSKYLÄN MAALAIKUNTA:

***Vanhassa*** taseessa Maalaiskunnan käyttöomaisuuden yhteisarvoksi on saatu 840 Mmk. Pitkäaikai-

<sup>141</sup> Sisäasiainministeriön Kuntalain omaa pääomaa selvittävä toimikunta, 15.9.1997/ versio 5. s. 6.

<sup>142</sup> Tytär- ja osakkuusyhtiön vierasta pääomaa ei esitetä *peruskunnan taseessa*, mutta *konsernitaseessa* se esitetään.

<sup>143</sup> Pääomajaolla on merkitystä, koska peruspääoman laskukaavassa huomioidaan vain pitkäaikainen vieraspääoma. KPA 10:1 §:n mukaan pitkäaikaista on sellainen vieras pääoma, joka erääntyy vuoden tai sitä pitemmän ajan kuluttua.

sen vieraan pääoma määräksi on merkitty 56 Mmk. Peruspääomaksi saadaan 784 Mmk (840-56). Kun taseen koko loppusumma on 1.150 Mmk, on vanhan taseen *peruspääomaosuusprosentti* **68,2%**. *Velkaisuusasteeksi* saadaan  $\{56 \text{ (pit.vpo)} + 50 \text{ (lyh.vpo)}\} \setminus 1.150 = 9,2\%$ .

*Uudessa* taseessa Maalaiskunnan käyttöomaisuuden yhteisarvoksi on saatu 689 Mmk. Pitkäaikaisen vieraan pääoma määräksi on merkitty 43 Mmk. Peruspääomaksi saadaan 646 Mmk (689-43). Kun taseen koko loppusumma on 935 Mmk, on uuden taseen *peruspääomaosuusprosentti* **69,1%**. *Velkaisuusasteeksi* saadaan  $\{43 \text{ (pit.vpo)} + 73 \text{ (lyh.vpo)}\} \setminus 935 = 12,4\%$ .

#### MUURAME:

*Vanhassa* taseessa Muuramen käyttöomaisuuden yhteisarvoksi on saatu 182 Mmk. Pitkäaikaisen vieraan pääoma määräksi on merkitty 32 Mmk. Peruspääomaksi saadaan 150 Mmk (182-32). Kun taseen koko loppusumma on 232 Mmk, on vanhan taseen *peruspääomaosuusprosentti* **64,7%**. *Velkaisuusasteeksi* saadaan  $\{32 \text{ (pit.vpo)} + 8 \text{ (lyh.vpo)}\} \setminus 232 = 17,2\%$ .

*Uudessa* taseessa Muuramen käyttöomaisuuden yhteisarvoksi on saatu 158 Mmk. Pitkäaikaisen vieraan pääoma määräksi on merkitty 24 Mmk. Peruspääomaksi saadaan 134 Mmk (158-24). Kun taseen koko loppusumma on 195 Mmk, on uuden taseen *peruspääomaosuusprosentti* **68,7%**. *Velkaisuusasteeksi* saadaan  $\{24 \text{ (pit.vpo)} + 22 \text{ (lyh.vpo)}\} \setminus 195 = 23,6\%$ .

#### TUNNUSLUKUJEN YHTEENVETO:

Jyväskylällä vanhan taseen peruspääomaosuus koko taseesta on 74,4 % ja *uuden* taseen vastaava osuus 72,3 %. Maalaiskunnalla vastaavat luvut ovat 68,2 % ja 69,1 % sekä Muuramella 64,7 % ja 68,7%. Pitkäaikaisen vieraan pääoman määrät taseessa ovat alentuneet seuraavasti: Jyväskylä 618 Mmk:sta 327 Mmk:aan eli -291 Mmk(-47,1 %), Maalaiskunta 56 Mmk:sta 43 Mmk:aan eli -13 Mmk(-23,2 %) ja Muurame 32 Mmk:sta 24 Mmk:aan eli -8 Mmk(-25,0 %).

Ainoastaan Jyväskylällä peruspääoman suhteellinen osuus koko taseesta alenee uudessa taseessa, eikä siltäkään merkittävässä määrin. Jos Jyväskylä järjestelisi 98 Mmk lyhyestä vieraasta pääomasta pitkäaikaisiin (jotka siis tulisivat laskukaavaan vähentämään käyttöomaisuutta), sen peruspääoma-prosentti laskisi 69 prosenttiin eli samaan kuin Maalaiskunnalla ja Muuramellakin on. Näin yksin-

kertaisella vieraan pääoman järjestelyllä voidaan vaikuttaa peruspääomaprocentin suuruuteen.

Vieraan pääoman järjestelyn lisäksi myös käyttöomaisuuden arvostaminen vaikuttaa peruspääoman suuruuteen. Tutkimusaineiston perusteella voidaan havaita, että Jyväskylällä on ollut ”voimakkaampi” tahto pyrkiä arvostamaan käyttöomaisuutta lähelle alkuperäistä hankintamenoa. Tästä seuraa uuden taseen peruspääomaosuuden olennainen aleneminen vanhaan peruspääomaosuuteen verrattuna.

Taseisiin sisällytettyjen lukujen mukaisesti velkaisuusasteet ovat vanhan ja *uuden* taseen perusteella seuraavat: Jyväskylä 15,8 % ja 26,4 %, Maalaiskunta 9,2 % ja 12,4 % sekä Muurame 17,2 % ja 23,6 %. Kaikilla kunnilla *suhteellinen* velkaisuus kasvaa, vaikka vieraan pääoman markkamäärissä ei tapahdukaan vastaavia muutoksia: Jyväskylä -7 Mmk, Maalaiskunta +10 Mmk ja Muurame +6 Mmk. Suhteellisen velkaisuuden kasvuun vaikuttaa käyttöomaisuusarvojen alentuminen, jolloin taseen kokonaisarvo vähenee ja vieraan pääoman suhteellinen osuus koko taseesta kasvaa.

Peruspääoman tavoitteena on kuvata sitä pääomaa, minkä kuntalaiset omistajina (veronmaksajina) kuntaansa sijoittavat pysyvää tarkoitusta varten. *Peruspääomaosuusprosentin* perusteella ei yksin voida päätellä sitä, miten ”omavaraisia” eri kunnat ovat. Lukua voidaan pitää ainoastaan viitteellisenä. Mikäli yksittäisen kunnan peruspääomaosuusprosentti poikkeaa huomattavasti siitä, mitä vastaavankokoisten ja toiminnoiltaan samankaltaisten kuntien vastaava on, täytyy selvittää, mistä olennainen poikkeama johtuu. Syynä alentuneeseen peruspääomaan voi olla esim. pitempiaikainen alijäämäinen talous ja siten omaisuuden korjaus- ja uusinvestointien laiminlyönti. Myös pitkäaikaisen vieraan pääoman erilaiset käsittelytavat tai pitkäaikaisen vieraan pääoman hallitsematon kasvu voivat aiheuttaa peruspääoman alenemisen. Olennaisesti korkeampaan peruspääomaosuusprosenttiin voi olla syynä esim. edellisenä vuonna tehty suurinvestointi, joka on rahoitettu pääasiassa lyhytaikaisella vieraalla pääomalla tai varausten purkamisilla.

*Velkaisuusaste* kuvaa peruspääomaosuusprosenttia paremmin kunnan pääoman jakaantumista omaan pääomaan ja vieraaseen pääomaan, koska sitä laskettaessa otetaan huomioon kaikki velat, myös lyhytaikaiset. Se on hyvä ”väline” vertailla eri kuntien pääomarakenteita keskenään, jos vertailtavilla kunnilla on *yhteneväiset käyttöomaisuuden arvostus-, jaksotus-, ja laajuusperiaatteet käytössään sekä lisäksi myös samankaltaiset organisaatorakenteet!*

## **4. LOPUKSI**

### **4.1. Tutkimuksen johtopäätökset ja pohdintaa**

Tutkimuksen tavoitteena on tarkastella kunnallisen kirjanpituudistuksen vaikutuksia kuntataseeseen. Kuten jo tutkimuksen alussa todettiin, uudistukselle asetettiin taseen osalta monia eri tavoitteita. Tämän tutkimuksen ongelmaksi asetettiin yksi näistä; taseiden laadintaohjeiden ja laadintakäytäntöjen yhtenäistäminen ja eri kuntien taseiden vertailtavuuden lisääminen. Hallinnolliselle kirjanpidolle sekä staattiselle taseerialle ominaisten arvostusperiaatteiden mukaisesti tehtyjen taseiden vertailtavuutta ei pidetty hyvänä. Siirtymällä kirjanpitolain mukaiseen kirjanpitoon ja dynaamisen taseorian mukaisiin periaatteisiin pyritään parantamaan sekä vertailtavuuden yleisiä edellytyksiä että ohjaamaan niiden avulla erilaisia taseen laadintakäytäntöjä yhteneväisempään suuntaan.

Tutkimuksessa tarkastellaan taseuudistusta kolmella tasolla eli muototasolla, sisältötasolla ja käytännön toteutustasolla. Lisäksi tehdään tarkastelualueen rajaus, keskittymällä käyttöomaisuuteen käsittelyyn ja sen vaikutukseen peruspääoma-erän muodostumisessa.

Hallinnollisessa kirjanpitojärjestelmässä taseelle oli annettu vähäinen merkitys. Tämä tulee selvästi ilmi tutustumalla yleisesti julkistaloudessa vallinneeseen laskenta-ajattelutapaan, kameralistiseen laskentatoimeen, kirjanpitoon ja tilinpäätösperiaatteisiin sekä näiden pohjalta rakennettuihin säädöksiin, suosituksiin ja ohjeisiin sekä käytännön todellisuuteen. Kunnallisessa kirjanpidossa on kuitenkin ollut pyrkimystä staattisen taseorian suuntaan. Omaisuus on pyritty esittämään tilinpäätöspäivän jälleenhankintahintaisessa tai käyvässä arvossaan. Vaikka kirjanpidossa on noudatettu hallinnollisen kirjanpidon periaatteita, taseesta on pyritty muodostamaan kunnan resurssien kuvaaja. Taseen merkitystä vähättelevän hallinnollisen kirjanpidon noudattamisella ja toisaalta taseen merkityksen lisäämispyrkimysten välillä on ilmeinen ristiriita. Kuntien pyrkiessä arvostamaan omaisuuttaan päivän jälleenhankinta-arvoon tai käypään arvoon ovat arvostamisen perusteet ja menetelmät vaihdelleet eri kunnissa. Tästä on aiheutunut kuntien taseiden keskinäisen vertailtavuuden heikentyminen.

Kirjanpituudistuksella halutaan lisätä taseen merkitystä. Uusilla, yritystaloudesta ennestään tutuilla periaatteilla, normeilla ja suosituksilla pyritään saamaan kunnat mukaan kehitystyöhön, jonka tavoitteena on lisätä taseen merkitystä kunnan oman talouden seurannassa ja raportoinnissa sekä parantaa eri kuntien keskinäisen taloudellisen tilanteen vertailtavuutta. Dynaaminen taseteoria on kuitenkin vahvasti tavoitteiltaan tulosorientoitunut, joten siinä tarkoituksessa taseen merkityksen lisäämispyrkimys dynaamista kirjanpitolakia soveltamalla on ristiriitaista.<sup>144</sup> Eikö dynaamisen taseteorian soveltamisella pikemminkin vähennetä ennestään staattisen taseen piirteitä omaavan kuntataseen merkitystä? Tämä koskee taseen arvoa *informaatiolaskelmana*. Eri kuntien taseiden vertailtavuutta dynaamiseen taseeseen ja hankintahintaiseen arvostamiseen siirtyminen parantaa, jos menetelmiä sovelletaan yhtenevin tavoin.

Eri kuntien vanhojen taseiden keskinäistä vertailtavuutta on heikentänyt käyttöomaisuuden erilaiset käsittelytavat. Velvoittavaa laki- ja asetustasoista normistoa on ollut vähän ja keskusjärjestöjen ohjeet on koettu velvoittavuudeltaan liian ”löyhiksi”, jotta kunnat olisi vakavasti saatu kehittämään laadintaperiaatteitaan yhtenäisempään suuntaan. Siirtyminen kirjanpitolain noudattamiseen tarkoittaa siirtymistä staattisen taseteorian *tavoittelusta* dynaamisen taseteorian *noudattamiseen*. Tämän mukaisesti omaisuus pyritään esittämään ensisijaisesti hankintahintaisena tasearvona.

Kirjanpidon tulojen ja menojen kohdistamisella tietyille laskentaperiodille, omaisuuden aktivointi- ja poistokäytäntöjen yhtenäistämällä sekä kunnan investoiman todellisen hankintamenon esittämisen avulla eri kuntien taseiden vertailtavuutta pyritään parantamaan. Dynaamisen taseteorian mukaisesti käyttöomaisuuden tasearvot ilmoittavat kunnan uhraaman menon, josta on vielä odotettavissa tuloa tai hyötyä. Uudistuksessa on kuitenkin laajasti sallittu käyttöomaisuuden vuoden 1990 kirjanpitoarvon tai vastaavasti käyvän arvon käyttäminen käyttöomaisuuden arvonmäärityksessä. Tämä on selvästi ristiriidassa dynaamisen taseteorian ja hankintahintaisuuden tavoittelun kanssa.

Laskettujen tunnuslukujen avulla voidaan tarkastella ja vertailla eri kuntien pääomarakenteita ja varallisuusasemia. Pelkkien tunnuslukujen perusteella ei kuitenkaan voi tehdä suoria johtopäätöksiä kunnan taloudellisesta tilanteesta. Aina vertailua tehtäessä on tunnettava ne periaatteet ja järjestelyt, joiden pohjalta luvut on laskettu.

---

<sup>144</sup> Ks. Belkaoui, 1992, s. 234-236.

Yleisellä *muototasolla* kunnille on annettu sekä vanhassa että uudessa järjestelmässä selkeät ohjeet siitä, miten tasekaava tulee esittää. Vanha tasekaava ”käännetään” ylösalaisin, antolainat siirretään lainasaamisiin sekä käyttöpääoma-käsitteestä luovutaan ja tilalle tulee peruspääoma.

*Käytännössä Jyväskylän vanha tase on jo uudessa järjestyksessä, joten käytäntö yhtenäistyy, kun myös muut ko. kunnat tekevät uuden mallin mukaisesti.*

Tutkimuksen alussa todettiin, että taseiden muodostamisessa *sisältötasolla* on löydettävissä kolme käyttöomaisuuden käsittelyongelmaa, joiden ratkaiseminen yhtenäisemmällä tavalla parantaa myös taseiden vertailtavuutta: laajuus-, jaksotus- ja arvostusongelmat. Näitä tarkastellaan sekä yleisellä ohjeistustasolla että todellisella käytännön toteutustasolla kolmessa eri kunnassa.

#### LAAJUUSONGELMA:

Vaikka laajuuskysymys on asetettu yhdeksi kolmesta tärkeimmästä ongelmasta uuden taseen muodostamisessa, siihen ei kuitenkaan paneuduta riittävällä vakavuudella. Esim. vastikkeetta saatua lahjoitusmaata ei edelleenkään suositella sisällytettäväksi taseeseen. Yleisellä tasolla asiaan ei puututa kuin koneiden ja kaluston osalta, joiden taseaktivoinnin hankintahinta-alarajaa nostetaan. Sen sijaan laajuuskysymyksen kannalta olennaisimmat käyttöomaisuuden erät eli maa- ja vesialueet sekä kiinteät rakenteet ja laitteet sivuutetaan mietinnöissä ja pohdinnoissa lähes kokonaan.

Maaomaisuuden sekä kiinteiden rakenteiden ja laitteiden tase-erät sisältävät myös ns. julkisia käyttöomaisuuslajeja, joilta puuttuu kokonaan tai osittain sekä tulontuottamiskyky että ulkopuoliset markkinat. Tutkimuksen alkupuolella esitettiin ajatus, että julkisomaisuus tulisi ehkä esittää omana omaisuusluettelona erillään varsinaisesta taseesta. Tämä veisi kuitenkin pohjan pois koko kunnan taseelta. On parempi tilanne, että julkisomaisuuteen liittyvät ongelmat (laajuus, jaksotus, arvostus) tunnustetaan avoimesti ja niistä keskustellaan sekä pyritään löytämään niihin yhtenäisiä vastauksia kuin että omaisuutta eriyttäisiin varsinaisesta taseesta. *Koko taseen merkityksen* kannalta on vähemmän haitallista, että omaisuuserien arvostuskäytännöissä on puutteita kuin jos kaikki julkisomaisuudeksi luokiteltava omaisuus jätettäisiin taseen ulkopuolelle.

*Yleisellä ohjeistustasolla yhtenäisemmän laajuuskäytännön ja siten paremman vertailtavuuden edellytykset eivät ole parantuneet.*

*Käytännössä* tutkittavien kuntien käyttöomaisuuden laajuus-käytännöt eivät muutu merkittävästi. Laajuuskysymys ratkaistaan eri kunnissa lähes samoilla periaatteilla kuin ennenkin. Koneiden ja kaluston taseaktiivoinnin alaraja yhtenäistyy, mutta kuten aiemmin todettiin, se ei poikkeuksellisesti välttämättä paranna vertailtavuutta.

Varsinaisesta kunnan taseesta ei välttämättä ilmene kaikkea vieraan pääoman määrää, josta kunta on (takaus-)vastuussa. Vieraan pääoman esittäminen peruskunnan taseessa voi poiketa huomattavasti eri kuntien välillä. Organisaatiomuutosten ja toimintojen järjestelyjen johdosta varsinaisessa taseessa voi olla vain pieni osa kaikista kunnan (takaus-)vastuulla olevista lainoista. Tämä on huomioitava, kun kunnan kokonaistaloudellista tilannetta arvioidaan. *Ei ole tarkoituksenmukaista tehdä velkaisuusvertailua organisaatorakenteiltaan ja toimintojen järjestelytavoiltaan erilaisten kuntien välillä ottamatta huomioon näiden vaikutuksia vieraan pääoman käsittelyyn ja velkaisuusasteeseen. Tätä varten on joko pyrittävä tekemään vaadittavat oikaisut tai tehtävä vertailua konsernitason tasolla.*

*Uudistus ei tuo mitään uutta vertailtavuutta parantavaa vastausta laajuuskysymykseen.*

#### JAKSOTUSONGELMA:

Käyttöomaisuuden jaksottamisella tarkoitetaan tässä tutkimuksessa yksinkertaisesti poistojen tekemistä. Poistojen käsittely on saanut uudistuksessa paljon huomioita osakseen. Yleisellä ohjeistustasolla on kiinnitetty voimakkaasti huomioita poistojen tekemisen tärkeyteen ja siksi kunnat *velvoitetaan* tekemään suunnitelmanmukaiset poistot erikseen määritellyistä käyttöomaisuuseristä. Poistojen suunnitelmallisuus ja poistoperustan muuttaminen jälleenhankintahintaisesta *hankintahintaiseen arvoperustaan sekä yhtenäisempien poistoaikojen ja -menetelmien suosittaminen parantavat yleisiä edellytyksiä laatia vertailukelpoisempia taseita.*

*Käytännössä* tutkittavien kuntien poistoajoissa ja -menetelmissä ei ole tapahtunut olennaista yhtenäistymistä.<sup>145</sup> Samat omaisuusryhmät ovat edelleenkin poistojen kohteina. Kaikkien kuntien yksittäiset poistoajat ovat lyhentyneet muutamilla vuosilla, mutta olennaista kehityssuuntaa yhtenäisempään suuntaan ei voida havaita. Voidaankin todeta, että vaikka yleisen tason edellytykset paremmalle vertailtavuudelle uudessa taseessa lisääntyvät, *ko. kunnat eivät ole niitä soveltaneet siten, että vertailtavuus käytännössä olisi niiden osalta parantunut.*



### ARVOSTUSONGELMA:

Käyttöomaisuuden arvostamisella on erittäin suuri merkitys koko taseen arvon muodostumisen kannalta. Siksi se on myös koettu tärkeimmäksi kysymykseksi uudistuksessa. Taseen tulisi kuvata kunnan varallisuusasemaa ja sitä olisi myös tarkoituksenmukaisesti pystyttävä vertaamaan muiden kuntien varallisuusasemaan. Tällöin ratkaistavaksi tulee laajuus- ja jaksotuskysymysten ohella myös se, mihin arvoon taseeseen sisällytettävä omaisuus arvostetaan.

Vanhan taseen perusajatuksena oli tavoitella käyttöomaisuudelle joko jälleenhankintahintaa tai todennäköistä käypää luovutushintaa, omaisuuserästä riippuen. Uudessa taseessa käyttöomaisuuden tasearvoksi pyritään pääsääntöisesti merkitsemään alkuperäinen hankintameno, saaduilla avustuksilla vähennettynä. Tällä tavoitellaan kunnan sijoittaman pääoman näyttämistä tasearvona. Alkuperäisen hankintamenon lisäksi sallitaan maa- ja vesialueiden, rakennusten ja arvopapereiden arvonkorottaminen, kun niiden todennäköisen käyvän luovutushinnan katsotaan ylittävän olennaisesti ja pysyvästi alkuperäisen hankinta-arvon.

Vertailtavuuden kannalta siirtyminen hankintahintoihin parantaa tilannetta, koska aina jossain määrin harkinnanvaraiset arvonkorotukset vähentyvät. Tämä voidaan havaita yleisen tason ohjeistuksesta esim. indeksoinnin poistamisella. Ongelmia kuitenkin riittää, sillä käyttöomaisuus koostuu useamman luonteisista omaisuustypeistä, eikä yhdelle hyvä menetelmä välttämättä sovellu sellaisenaan toisen omaisuuden arvostamisperiaatteeksi.

Alkuperäisen hankintahinnan tavoittelussa on jouduttu ”antamaan periksi” varsinkin maa- ja vesialueiden osalta. *Käyvän todennäköisen luovutushinnan tavoittelu saattaa lisätä taseen informaatioarvoa* (pyrkimällä kertomaan kunnan sen hetkisen omaisuuden arvon), *mutta eri kuntien vertailtavuutta se heikentää*. Käyvän luovutushinnan määrittely on subjektiivinen, olosuhteista ja tekijästään riippuvainen menettely. Ellei arvostamisperusteita voida määritellä kaikille kunnille yhtenäisillä perusteilla, tilannetta ei voida pitää *vertailtavuuden* kannalta tyydyttävänä. Erityisen vakavaksi käyvän arvon määrittelyongelman tekee se, että maa- ja vesialueet yhdessä rakennusten kanssa muodostavat huomattavan suuren osan koko käyttöomaisuuden arvosta, ts. pienetkin poikkeamat käyvän arvon määrittelyn perusteissa vaikuttavat olennaisesti koko taseen arvoon.

---

<sup>145</sup> Ks. liitteet 3a-3f.

Aloittavan taseen muodostamisessa keskeisintä on uusien tasearvojen vahvistaminen. Kuten edellä todettiin, kaksi arvostuksen pääperiaatetta ovat alkuperäinen hankintahinta tai käypä arvo. Vanhan alkuperäisen hankintahinnan selvittäminen saattaa olla liian vaikea tai jopa mahdoton tehtävä. Tätä varten yleisen tason ohjeistus suosittaa käyttämään kirjanpitoarvoa 1990, poistoilla vähennettynä. Käytännön taseen laadintaa ajatellen tämä on ehkä välttämätön lievennys hankintameno-olettamaan, mutta selvä heikennys vertailtavuuteen.

Pyrkimys lisätä hankintahinnan soveltamista tasearvon perustana lisää myös laadinnan yhtenäisyyttä. Hankintahinnasta sallitut poikkeamat vanhan omaisuuden kohdalla ja käyvän arvon salliminen arvoperustana maa- ja vesialueiden sekä rakennusten ja arvopapereiden osalta kuitenkin heikentävät vertailtavuutta. Tämän hetken vertailtavuustilannetta ei voida pitää hyvänä, mutta kuten jo todettiin, käytännön syistä tämä on ollut ”pakko” tehdä. Sen sijaan uuden omaisuuden osalta (1990-luvulla hankittu) arvostaminen ei ole niin ongelmallista, sillä alkuperäiset hankintahinnat ovat selvitettävissä ”tuoreiden” asiakirjojen avulla.

Hankintahintojen käytön myötä on sivuutettu aikatekijä, jota indeksikorotuksilla osaltaan pyrittiin huomioimaan. Inflaation vaikutusta omaisuuden arvoon ei huomioida mitenkään, vaan sijoitettua rahamäärää käsitellään samanarvoisena vuosikymmenestä riippumatta. Tämä perustuu *ehkä* oletukseen, että kunnat korjaavat ja uusivat omaisuuttaan pitkällä aikavälillä samalla tahdilla ja säännöllisten poistojen tekemisellä varmistetaan uusinvestointien tekeminen jatkossakin.<sup>146</sup> Näin inflaation kehityksen huomioiminen erillisellä tekijällä, esim. indeksillä on katsottu huomommaksi vaihtoehdoksi kuin sen pois jättäminen.

*Yleisellä tasolla voidaan sanoa, että edellytykset taseiden tarkasteluhetken vertailtavuudelle eivät ole omaisuuden arvostuskysymyksen osalta parantuneet.* Tämä johtuu vanhan omaisuuden arvostamisessa sallituista eri tavoista sekä käyvän arvon käyttämisen suosittamisesta. Tilanteeseen on *ehkä* odotettavissa hieman parannusta, kun vanha omaisuus aikanaan poistuu. Siltikin jää vielä yhtenäisen käyvän arvon määrittelyongelma, sillä esim. maaomaisuudesta ei tehdä lainkaan poistoja. Jatkossa muodostuukin avainkysymykseksi, pystytäänkö luomaan yhtenäiset perusteet eri kuntien omaisuuserien käyvän arvon määrittelylle. Tulevaisuudessa tehtävien taseiden vertailtavuuden kan-

<sup>146</sup> Oletetaan siis, ettei mikään kunta laiminlyö pitkällä aikavälillä infrastruktuuriaan vaan ylläpitää tiettyä kuntotasoa yllä. Esim. rakennusten ja siltojen kunnossapito.

nalta on kuitenkin hyvä, että uudistuksen myötä erilliset käyttöomaisuuden arvonorotukset merkitään omaksi arvostuseräksi vastattaviin, eikä niitä sisällytetä peruspääoman lisäykseksi.

*Käytännöntasolla* voidaan havaita, miten vaikea kysymys käyttöomaisuuden arvostaminen kunnille on. Vanhojen alkuperäisten arvojen selvittäminen ja/tai uusien aloittavan taseen arvojen arvioiminen ja vahvistaminen on ollut mittava urakka jokaiselle ko. kunnalle. Vaikka empiirisenä aineistona on ainoastaan kolmen kunnan taseet, voidaan jo niiden perusteella havaita, miten usealla eri menetelmällä uudet tasearvot voidaan käytännössä muodostaa.

Tutkimuksen alussa oletettiin taseiden laadintakäytäntöjen yhtenäistymisen johtavan siihen, että jokaisella ko. kunnalla käyttöomaisuuden suhteellinen osuus koko taseen arvosta alenee uudessa taseessa.

Jyväskylällä on ollut selkeä tavoite löytää uudet tasearvot läheltä alkuperäistä hankintahintaa. Tästä seuraa, että uuden taseen käyttöomaisuus on vain 56,9 % vanhan taseen käyttöomaisuudesta. Vanhassa taseessa käyttöomaisuuden osuus koko taseesta on 86,8 %. Uudessa taseen käyttöomaisuuden osuus koko taseesta on 83,3 %.

Maalaiskuntakin on tavoitellut hankintahintaisuutta, mutta huomattavan paljon sovelletaan myös käypää hinnoittelua sekä vuoden 1990 kirjanpitoarvoa. Käyttöomaisuuden vähäinen aleneminen uudessa taseessa johtuu edellisten lisäksi myös siitä, että osa arvojen alentamisista tehtiin jo vuoden 1996 aikana tulevaa uudistusta ennakkoiden. Mutta vaikka laskelmissa huomioitaisiin vuoden 1996 aikana jo tehdyt arvonalennukset (yhteensä 40 Mmk), on uuden taseen käyttöomaisuus vielä 78,8 % vanhasta arvosta (vrt. Jyväskylä 56,9 %). Vanhassa taseessa käyttöomaisuuden osuus koko taseen arvosta on 73,0 %. Uudessa taseessa käyttöomaisuuden osuus koko taseesta on 73,7 % eli hieman suurempi kuin vanhassa.

Muurame on käyttänyt käyttänyt pääasiassa hankintahintaperiaatetta mutta on ”turvautunut” myös käyvän arvon sekä vuoden 1990 kirjanpitoarvon soveltamiseen. Uusi käyttöomaisuus on 86,8 % vanhasta arvosta (vrt. Jyväskylä 56,9%). Vanhassa taseessa käyttöomaisuuden osuus koko taseen arvosta on 78,5 %. Uudessa taseessa käyttöomaisuuden osuus koko taseen arvosta on 81,0 % eli enemmän kuin vanhassa taseessa.

Yhtenä merkittävänä syynä Jyväskylän käyttöomaisuuserien huomattavaan arvojen alentumiseen on, että sillä on vanhassa taseessa sellaista omaisuutta, jonka vanhaan arvoon oli vuosien kuluessa kerrottu paljon arvonkorotuksia (rakennukset ja kiinteät rakenteet) tai omaisuus on ollut käyvässä arvossa, mutta nyt muutettu hankinta- eli kauppahintaan (maa-alueet). Mikäli Jyväskylä käyttäisi uudessa taseessa ”voimakkaan” hankintahintaisuuden tavoittelun sijasta arvostusperiaatteina yhteneväisiä periaatteita Maalaiskunnan ja Muuramen kanssa (siis enemmän arvioitua käypää hintaa tai vuoden 1990 kirjanpitoarvoa), sen käyttöomaisuuden arvo nousisi olennaisesti.

Tehdyn alkuoletuksen mukaisesti laadintakäytäntöjen yhtenäistymisestä seuraa, että jokaisen kunnan käyttöomaisuuden suhteelliset osuudet koko taseesta alentuvat uudessa taseessa. Näin ei kuitenkaan käy! Tutkittavien kuntien osalta voidaankin todeta, että *kokonaisuutena arvioituna käyttöomaisuuden tarkasteluhetken vertailtavuus ei ole käytännön tasolla parantunut*. Arvostusperiaatteita on sovellettu niin monella eri tavalla, ettei käytäntöjen voida katsoa yhtenäistyneen. Poikkeuksena kokonaisuudesta ovat vuoden 1991 jälkeen hankitut rakennukset, joiden osalta vertailtavuutta voidaan pitää hyvänä.

***Muototasolla** yhtenäistymistä tapahtuu. Yleisen tason ohjeistus on selkeää ja helposti toteutettavissa. Tutkimuksen kunnat noudattavat käytännössä ohjeistusta yhtenäisesti ja taseiden ulkoinen vertailtavuus parantuu.*

***Sisältötasolla** yhtenäistymiselle on annettu joidenkin omaisuuserien kohdalla (esim. 90-luvun rakennukset) hyvät edellytykset, mutta kokonaisuus huomioiden ei riittävällä tavalla. Ohjeistus mahdollistaa liian monen eri laadintaperiaatteen soveltamisen, jotta vertailtavuuden edellytysten voitaisiin katsoa parantuneen.*

***Käytännössä** tutkimuksen kunnat soveltavat ohjeita ja suosituksia annetuissa puitteissa. Kuten edellä sisältötaso-kohdassa todettiin, ohjeistus mahdollistaa uuden taseen muodostamisessa erilaisten laadintaperiaatteiden käytön ja näin myös käytännössä tapahtuukin. Kokonaisuutta arvioitaessa voidaan todeta, että kunnat soveltavat periaatteita niin eri tavoin, ettei tarkasteluhetken taseiden (31.12.1996/1.1.1997) vertailtavuuden voida katsoa parantuneen.*

***Tulevaisuudessa** vertailtavuus saattaa lisääntyä, kun vanha taseomaisuus poistuu ja uusi omaisuus arvostetaan hankintahintaan. Tämä edellyttää kuitenkin yhtenäisiä arvontarkistuskäytäntöjä eri*

*kunnissa. Samoilla omaisuusryhmillä tulee olla samat arvostusperiaatteet. Varsinkin maa-alueiden yhtenäisen arvostamisen ongelmaan tulee kiinnittää huomiota, sillä maa-alueista ei tehdä säännöllisiä poistoja, eivätkä ne siten poistu taseesta kuin myynnin, vaihdon tms. johdosta.*

#### **4.2. Tutkimuksen arviointia ja jatkotutkimustarpeita**

Tutkimuksessa selvitetään hallinnollisen kuntataseen ja kirjanpitolain mukaisen taseen historia- ja teoriataustaa. Sitten tarkastellaan niitä periaatteita, säännöksiä ja ohjeita, joiden perusteella vanha ja uusi tase muodostetaan. Tämän jälkeen tarkastellaan kolmen tutkimukseen otetun kunnan taseiden muodostamista sekä vanhan että uuden järjestelmän tuloksena ja vertaillaan niiden muodostamisperusteita keskenään. Tutkimuksen keskeiseksi johtopäätökseksi saatiin, että eri kuntien taseiden vertailtavuuden parantamisessa ei ole onnistuttu hyvin. Siirtyminen täysin uuteen järjestelmään saattaa aiheuttaa sen, että uudistuksella tavoitellut vaikutukset eivät vielä onnistuneet täysin odotetulla tavalla. Tutkimuksesta käy selvästi ilmi, että työ eri kuntien taseiden vertailun saamiseksi hyvälle tasolle on vielä kesken. Tulevaisuudessa on kuitenkin mahdollista lisätä yhtenäistä käytäntöä, kun periaatteiden soveltamiskäytännöistä saadaan laajempaa tietoa ja toisaalta kun osasta vanhoja historia-arvoja ”päästään” eroon. Jatkossa kaivataan lisää pohdintaa hankintahinnan ja käyvän hinnan samanaikaisen käyttämisen ristiriitaisuudesta yhtenä vertailtavuutta heikentävänä tekijänä.

Vanhassa hallinnollisessa kuntataseessa käyvän arvon tavoittelu oli perusteltua, sillä siinä tavoiteltiin myös staattiselle taseelle ominaista tilinpäätöshetken jälleenhankintahintaisuutta. Sen sijaan uuden kirjanpitolain ja dynaamisen taseteorian mukaisen kunnan taseen arvostusperiaatteeksi käypä markkina-arvo ei sovellu hyvin. Osa omaisuudesta arvostetaan taseessa hankinta-arvoon ja osa arvioituun käypään arvoon, mistä aiheutuu käytäntöjen sekavuutta!

## LÄHDEKIRJALLISUUTTA

Anthony, R. 1985. Games Governmental Accountants Play. Harvard Business Review.

Belkaoui, A. 1992. Accounting Theory. Academic Press. London.

Hallipelto, A. & Kataja, M. 1980. Kunnan laskentatoimi. Ekonomia-sarja. Weiling+Göös. Espoo.

Hallituksen esitys valtiosuuslaiksi. HE 149/1996 vp.

Hannus, A. & Hallberg, P. 1991. Kunnallislaki. Viides painos. WSOY. Helsinki.

Henley, D. & Likierman, A. & Perrin, J. & Evans, M. & Lapsley, I. & Whiteoak, J. 1983. Public Sector Accounting and Financial Control. London. Chapman & Hall.

Helin, H. 1991. Isäntä vai renki. Kunnallistaloudellinen liikkumavapaus ja valtiollinen sääntely. Suomen Kaupunkiliitto.

Heuru, K. 1995. Uusi Kuntalaki. Painatuskeskus Oy. Helsinki.

Hood, C. 1995. The "New Public Management" in the 1980`s: Variations on Theme. Accounting Organizations and Society. Vol. 20. Number 2/3.

Jones, R. & Pendlebury, M. 1996. Public Sector Accounting. Fourth Edition. Pitman Publishing.

Jyväskylän kaupunki. 1996. Tilinpäätösaineisto.

Jyväskylän kaupunki. 1997. Uusi taseaineisto.

Jyväskylän maalaiskunta. 1996. Tilinpäätösaineisto.

Jyväskylän maalaiskunta. 1997. Uusi taseaineisto.

Kaitila, E. 1964. Taseoppi. Viides painos. WSOY. Porvoo.

KHT-yhdistys. 1993. Uudistunut kirjanpitokäytäntö. Painatuskeskus Oy. Helsinki.

Kilpiö, A. 1956. Kunnan rahatoimitehtävät. Maalaiskuntien Liiton kirjapaino. Helsinki.

Kivistö, A. 1989. Julkishallinnon laskentatoimi. Weilin+Göös. Espoo.

Kirjanpitolaki. 655/73.

Kirjanpitolain uudistamiskomitea. 1990:45. Painatuskeskus Oy. Helsinki.

Kirjanpitoasetus. 1575/92.

Kunnallisen laskentatoimen uudistamistoimikunta. 1975. Tasesuositus n:o 9. Kaupunkiliitto. Helsinki.

Kunnallisen laskentatoimen uudistamistoimikunta. 1979. Pääomakustannuslaskentasuositus n:o 19. Gummerus. Jyväskylä.

Kunnallisen laskentatoimen uudistamistoimikunta. 1981. Tasesuositus n:o 22. Suomen Kaupunkiliitto. Helsinki.

Kunnalliskomitean mietintö. Komiteamietintö 1993:33. Painatuskeskus Oy. Helsinki.

Laukaan kunta. 1996. Tilinpäätösaineisto.

Laukaan kunta. 1997. Uusi taseaineisto.

Lehtovuori, J. 1972. Tuloslaskenta, taseteoriat ja tilinpäätösinformaatio. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja A I-5.

Leppiniemi, J. 1995. Hyvä kirjanpitolapa. 6. uudistettu painos. WSOY. Porvoo.

Majala, R. 1987. Kirjanpitokäytäntöjen vertailevan tutkimisen viitekehyksen kehittelyä. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja, sarja A-5.

Meklin, P. & Näsi, S. 1994. Budjettiohjauksen uudistus ja laskentatoimen muuttuva rooli julkisessa hallinnossa. Hallinnon tutkimus 4/1994.

Monsen, N. & Näsi, S. 1996. Local Governmental Accounting in Finland and Norway: A Historical Note on Cameralism. 'Research in Governmental Nonprofit Accounting'. Volume 9, s. 259-274.

Muuramen kunta. 1996. Tilinpäätösaineisto.

Muuramen kunta. 1997. Uusi taseaineisto.

Näsi, S. 1990. Laskenta-ajattelun kehitys viime vuosisadan puolivälistä nykypäiviin. Suomenkieliseen laskentatoimen kirjallisuuteen perustuva historiatutkimus. Acta Universitatis Tamperensis ser A vol 291, Tampereen yliopisto. Tampere.

Näsi, S. 1996. Kunnallisen laskentatoimen, tilinpäätösraportoinnin ja tilivelvollisuuden kehitys 1920-luvulta nykypäiviin. Kunnallistieteellinen aikakauskirja 3/96. Kunnallistieteen yhdistys. Helsinki.

Riistama, V. & Prepula, E. & Tuokko, Y. & Järvinen, R. 1995b. Uudistettu kirjanpitolainsäädäntö. 2. uudistettu painos. Weilin+Göös. Jyväskylä.

Ruuska, P. & Koivula, P. 1979. Hallinnollinen kirjanpito kunnissa, kuntainliitoissa ja seurakunnissa. Vaasa.

Saario, M. 1968. Kirjanpidon meno-tulo-teoria. Keuruu.



Sisäasiainministeriö. 1997. Kuntalain omaa pääomaa selvittävä toimikunta. 15.9./versio 5.

Suomen Kaupunkiliitto. 1977. Kaupungin taloussäännön malli. Kaupunkiliiton mallisääntöjä n:o B 60. Helsinki.

Suomen Kaupunkiliitto. 1979. Kunnan pääomakustannuslaskentaohjeiden malli. B79. Helsinki.

Suomen Kaupunkiliitto. Suomen Kunnallisliitto. 1991. Yleiskirje rahastojen kirjanpidollisesta käsittelystä. Helsinki.

Suomen Kuntaliitto. 1996. Kunnan ja kuntayhtymän kirjanpito-ohjeet, osa I. Gummerus Oy. Jyväskylä.

Tamminen, R. 1993. Tiedettä tekemään! Atena. Jyväskylä.

TAKI-työryhmä. 1995. Uusi talousarvio ja kirjanpito kunnassa ja kuntayhtymässä: TAKI-työryhmän ohjeluonnokset. Suomen kuntaliitto. Helsinki.

Vehmanen, P. & Koskinen, K. 1997. Tehokas kustannushallinta. WSOY. Porvoo.

Walb, E. 1926. Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe. Eine Grundlegung. Industriverlag Spaeth & Linde. Berlin.

Liite 1

Kunnallisen laskentatoimen uudistamistoimikunta  
Hallinnollisen kuntataseen suositus, 1981, n:o 22

**VASTAAVAA**

**RAHOITUSOMAISUUS**

Kassavarat  
Talletukset  
Tulojäämät  
Nostamattomat lainat  
Ennakkomaksut  
Siirtosaamiset  
Muut saamiset  
Muut rahoitusvarat  
Rahastojen erityiskatteet

**VARASTOT**

**ANTOLAINAT**

**KÄYTTÖOMAISUUS**

Keskeneräiset työt  
Maa- ja vesialueet  
Luonnonvarat  
Rakennukset  
Kiinteät rakenteet ja laitteet  
Irtain käyttöomaisuus  
Aineeton käyttöomaisuus

**HUOSTASSA OLEVAT VARAT**

Valtion toimeksiannot  
Huollettavien varat  
Vakuustalletukset  
Muut huostassaolevat varat

**VUODEN ALIJÄÄMÄ**

**VASTATTAVAA**

**LYHYTAIKAINEN VPO**

Tilivelat  
Siirtovelat  
Kassalainat

**PITKÄAIKAINEN VPO**

Talousarviolainat  
Nostamattomat lainat

**HUOSTASSA OLEVAT PÄÄOMAT**

Valtion toimeksiannot  
Huollettavien pääomat  
Vakuutus pääomat  
Muut huostassa olevat pääomat

**VARAUKSET**

Siirtomäärärahat  
Poisto- ja palautusmäärärahat  
Hankintaennakkojen määrärahat

**OMA PÄÄOMA**

Rahastojen pääomat  
Käyttöpääoma  
Ylijäämä

**VASTUUT**

## Liite 2

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto  
Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tasekaavasta, 1996.

### VASTAAVAA

#### KÄYTTÖOMAISUUS JA MUUT PITKÄAIKAISET SIOITUKSET

##### Aineettomat hyödykkeet

- Aineettomat oikeudet
- Muut pitkävaikutteiset menot
- Ennakkomaksut

##### Aineelliset hyödykkeet

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

##### Käyttöomaisuusarvopaperit ja muut pitkäaikaiset sijoitukset

- Osakkeet ja osuudet
- Joukkovelkakirjasaamiset
- Lainasaamiset
- Muut sijoitukset

### ARVOSTUSERÄT

#### TOIMEKSIANTOJEN VARAT

- Valtion toimeksiannot
- Muut toimeksiannot

#### VAIHTO- JA RAHOITUSOMAISUUS

##### Vaihto-omaisuus

- Aineet ja tarvikkeet
- Keskeneräiset tuotteet
- Valmiit tuotteet
- Muu vaihto-omaisuus
- Ennakkomaksut

##### Saamiset

- Myyntisaamiset
- Sij. rahamarkkinainstrumentteihin
- Joukkovelkakirjasaamiset
- Lainasaamiset
- Siirtosaamiset
- Muut saamiset

##### Rahoitusomaisuusarvopaperit

- Osakkeet ja osuudet
- Muut arvopaperit

##### Rahat ja pankkisaamiset

### VASTATTAVAA

#### OMA PÄÄOMA

- Peruspääoma
- Muu oma pääoma
- Edellisten tilikausien yli-/alijäämä
- Tilikauden yli-/alijäämä

### VARAUKSET

### ARVOSTUSERÄT

#### TOIMEKSIANTOJEN PÄÄOMAT

- Valtion toimeksiannot
- Muut toimeksiantojen pääomat

#### VIERAS PÄÄOMA

##### Pitkäaikainen

- Joukkovelkakirjalainat
- Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta
- Lainat julkisyhteisöiltä
- Lainat muilta luotonantajilta
- Saadut ennakot
- Ostovelat
- Muut pitkäaikaiset velat

##### Lyhytaikainen

- Joukkovelkakirjalainat
- Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta
- Lainat julkisyhteisöiltä
- Lainat muilta luotonantajilta
- Saadut ennakot
- Ostovelat
- Siirtovelat
- Muut lyhytaikaiset velat

**KUNTIEN VÄNHOJEN ( SULUISSA ) JA UUSIEN TASEIDEN KÄYTTÖOMAISUUDEN POISTOAJAT, -MENETELMÄT JA -PROSENTIT SEKÄ ARVONTARKISTUSMENETELMÄT**

EP = OLENNAISEN ARVONMUUTOKSEN JOHDOSTA, ERILLISELLÄ PÄÄTÖKSELLÄ TEHTÄVÄ ARVONTARKISTUS

JÄÄNNÖS = JÄÄNNÖSARVOPOISTOMENETELMÄ = MENOJÄÄNNÖSPOISTOMENETELMÄ

KÄYMUK = KÄYTÖN MUKAAN TEHTÄVÄ POISTO

RIN = RAKENNUSKUSTANNUSINDEKSIN MUKAINEN ARVONTARKISTUS

TASAP = TASAPOISTOMENETELMÄ

TIN = TUOKKUHINTAINDEKSIN MUKAINEN ARVONTARKISTUS

| KOM ERÄ            | KUNTA    | POISTOAIKA VUOTTA |      | POISTOMENETELMÄ |        | POISTOPROSENTTI |      | ARVONTARKISTUSMENETELMÄ |      |
|--------------------|----------|-------------------|------|-----------------|--------|-----------------|------|-------------------------|------|
|                    |          | (VANHA)           | UUSI | (VANHA)         | UUSI   | (VANHA)         | UUSI | (VANHA)                 | UUSI |
| KESKENERÄISET TYÖT | SUOSITUS | (-)               | -    | (-)             | -      | (-)             | -    | (-)                     | -    |
|                    | JKL      | (-)               | -    | (-)             | -      | (-)             | -    | (-)                     | -    |
|                    | MLK      | (-)               | -    | (-)             | -      | (-)             | -    | (-)                     | -    |
|                    | MUURAME  | (-)               | -    | (-)             | -      | (-)             | -    | (-)                     | -    |
| MAA- JA VESIALUEET | SUOSITUS | (-)               | -    | (-)             | -      | (-)             | -    | (EP)                    | EP   |
|                    | JKL      | (-)               | -    | (-)             | -      | (-)             | -    | (EP)                    | EP   |
|                    | MLK      | (-)               | -    | (-)             | -      | (-)             | -    | (EP)                    | EP   |
|                    | MUURAME  | (-)               | -    | (-)             | -      | (-)             | -    | (EP)                    | EP   |
| LUONNONVARAT       | SUOSITUS | (-)               | -    | (KÄYMUK)        | KÄYMUK | (-)             | -    | (EP)                    | EP   |
|                    | JKL      | (-)               | -    | (KÄYMUK)        | KÄYMUK | (-)             | -    | (EP)                    | EP   |
|                    | MLK      | (-)               | -    | (KÄYMUK)        | KÄYMUK | (-)             | -    | (EP)                    | EP   |
|                    | MUURAME  | (-)               | -    | (KÄYMUK)        | KÄYMUK | (-)             | -    | (EP)                    | EP   |
| RAKENNUKSET        | SUOSITUS | (50)              | 50   | (JÄÄNNÖS)       | TASAP  | (6%)            | 2%   | (RIN/EP)                | EP   |
|                    | JKL      | (50)              | 40   | (TASAP)         | TASAP  | (2%)            | 2,5% | (RIN/EP)                | EP   |
|                    | MLK      | (50)              | 50   | (TASAP)         | TASAP  | (2%)            | 2%   | (RIN/EP)                | EP   |
|                    | MUURAME  | (50)              | 40   | (JÄÄNNÖS)       | TASAP  | (6%)            | 2,5% | (RIN)                   | EP   |
| PUISET ASUINRAKEN. | SUOSITUS | (40)              | 30   | (JÄÄNNÖS)       | TASAP  | 8%              | 3,3% | (RIN/EP)                | EP   |
|                    | JKL      | (40)              | 30   | (TASAP)         | TASAP  | 2,5%            | 3,3% | (RIN/EP)                | EP   |
|                    | MLK      | (40)              | 40   | (TASAP)         | TASAP  | 2,5%            | 2,5% | (RIN/EP)                | EP   |
|                    | MUURAME  | (40)              | 30   | (JÄÄNNÖS)       | TASAP  | 8%              | 3,3% | (RIN)                   | EP   |

|                            | KUNTA    | POISTOAIKA VUOTTA<br>(VANHA) UUSI | POISTOMENETELMÄ<br>(VANHA) UUSI | POISTOPROSENTTI<br>(VANHA) UUSI | ARVONTARKISTUSMENETELMÄ<br>(VANHA) UUSI |
|----------------------------|----------|-----------------------------------|---------------------------------|---------------------------------|---|
| KIVISET HAL. JA LAITRAK.   | SUOSITUS | (50) ..... 50                     | (JÄÄNNÖS)<br>TASAP              | (6%) ..... 2%                   | (RIN/EP) ..... EP                       |
|                            | JKL      | (50) ..... 50                     | (TASAP)                         | (2%) ..... 2%                   | (RIN/EP) ..... EP                       |
|                            | MLK      | (50) ..... 50                     | (TASAP)                         | (2%) ..... 2%                   | (RIN/EP) ..... EP                       |
|                            | MUURAME  | (50) ..... 40                     | (JÄÄNNÖS)                       | (6%) ..... 2,5%                 | (RIN) ..... EP                          |
| PUISET HALL. JA LAITOSRAK. | SUOSITUS | (40) ..... 30                     | (JÄÄNNÖS)<br>TASAP              | (8%) ..... 3,3%                 | (RIN/EP) ..... EP                       |
|                            | JKL      | (40) ..... 30                     | (TASAP)                         | (2,5%) ..... 3,3%               | (RIN/EP) ..... EP                       |
|                            | MLK      | (40) ..... 40                     | (TASAP)                         | (2,5%) ..... 2,5%               | (RIN/EP) ..... EP                       |
|                            | MUURAME  | (40) ..... 40                     | (JÄÄNNÖS)                       | (8%) ..... ?                    | (RIN) ..... EP                          |
| KIVISET LIIKELÄ.TUOT.RAK.  | SUOSITUS | (30) ..... 30                     | (JÄÄNNÖS)<br>TASAP              | (10%) ..... 3,3%                | (RIN/EP) ..... EP                       |
|                            | JKL      | (20) ..... 20                     | JÄÄNNÖS                         | (15%) ..... 15%                 | (RIN/EP) ..... EP                       |
|                            | MLK      | (30) ..... 30                     | JÄÄNNÖS                         | (10%) ..... 10%                 | (RIN/EP) ..... EP                       |
|                            | MUURAME  | (30) ..... 20                     | TASAP                           | (10%) ..... 5%                  | (RIN) ..... EP                          |
| PUISET LIIKELÄ.TUOT.RAK.   | SUOSITUS | (20) ..... 20                     | (JÄÄNNÖS)<br>TASAP              | (15%) ..... 5%                  | (RIN/EP) ..... EP                       |
|                            | JKL      | (20) ..... 20                     | JÄÄNNÖS                         | (15%) ..... 15%                 | (RIN/EP) ..... EP                       |
|                            | MLK      | (30) ..... 30                     | JÄÄNNÖS                         | (10%) ..... 10%                 | (RIN/EP) ..... EP                       |
|                            | MUURAME  | (20) ..... 20                     | TASAP                           | (15%) ..... 5%                  | (RIN) ..... EP                          |
| MUUT RAKE. JA RAKENN.      | SUOSITUS | (5-15) ..... 15                   | (JÄÄNNÖS)<br>TASAP              | (18-40%) ..... 6,6%             | (RIN/EP) ..... EP                       |
|                            | JKL      | (5-15) ..... 20                   | (TASAP)                         | (6,5-20%) ..... 5%              | (RIN/EP) ..... EP                       |
|                            | MLK      | (20) ..... 20                     | (TASAP)                         | (5%) ..... 5%                   | (RIN/EP) ..... EP                       |
|                            | MUURAME  | (5-15) ..... 20                   | (JÄÄNNÖS)                       | (18-40%) ..... 5%               | (RIN) ..... EP                          |
| RAKENNELMAT                | SUOSITUS | (30) ..... 30                     | (JÄÄNNÖS)<br>JÄÄNNÖS            | (10%) ..... 10%                 | (RIN) ..... -                           |
|                            | JKL      | (30) ..... 30                     | JÄÄNNÖS                         | (10%) ..... 10%                 | (RIN) ..... -                           |
|                            | MLK      | (20) ..... 15                     | JÄÄNNÖS                         | (15%) ..... 20%                 | (RIN) ..... -                           |
|                            | MUURAME  | (-) ..... 15                      | (-)                             | (-) ..... 20%                   | (RIN) ..... -                           |

|                            | KUNTA    | POISTOAIKA VUOTTA<br>(VANHA) UUSI | POISTOMENETELMÄ<br>(VANHA) UUSI | POISTOPROSENTTI<br>(VANHA) UUSI | ARVONTARKISTUSMENETELMÄ<br>(VANHA) UUSI |
|----------------------------|----------|-----------------------------------|---------------------------------|---------------------------------|---|
| MAARAK. VÄESTÖNSUOJAT      | SUOSITUS |                                   |                                 |                                 |   |
|                            | JKL      | (30)                              | (JÄÄNNÖS)                       | (10%)                           | (RIN)                                   |
|                            | MILK     | (30)                              | (TASAP)                         | (3,5%)                          | (RIN)                                   |
|                            | MUURAME  | (20)                              | (JÄÄNNÖS)                       | (15%)                           | (RIN)                                   |
|                            |          | (-)                               | (-)                             | (-)                             | (RIN)                                   |
| KADUT, TORIT, PUISTOT YMS. | SUOSITUS |                                   |                                 |                                 |   |
|                            | JKL      | (30)                              | (JÄÄNNÖS)                       | (10%)                           | (RIN)                                   |
|                            | MILK     | (30)                              | (TASAP)                         | (3,5%)                          | (RIN)                                   |
|                            | MUURAME  | (20)                              | (JÄÄNNÖS)                       | (15%)                           | (RIN)                                   |
|                            |          | (30)                              | (JÄÄNNÖS)                       | (10%)                           | (RIN)                                   |
| PUISET VESIRAK. YMS.       | SUOSITUS |                                   |                                 |                                 |   |
|                            | JKL      | (15)                              | (JÄÄNNÖS)                       | (18%)                           | (RIN)                                   |
|                            | MILK     | (30)                              | (JÄÄNNÖS)                       | (10%)                           | (RIN)                                   |
|                            | MUURAME  | (15)                              | (JÄÄNNÖS)                       | (20%)                           | (RIN)                                   |
|                            |          | (15)                              | (JÄÄNNÖS)                       | (18%)                           | (RIN)                                   |
| KIVISET VESIRAK. YMS.      | SUOSITUS |                                   |                                 |                                 |   |
|                            | JKL      | (30)                              | (JÄÄNNÖS)                       | (10%)                           | (RIN)                                   |
|                            | MILK     | (30)                              | (JÄÄNNÖS)                       | (10%)                           | (RIN)                                   |
|                            | MUURAME  | (15)                              | (JÄÄNNÖS)                       | (20%)                           | (RIN)                                   |
|                            |          | (-)                               | (-)                             | (-)                             | (RIN)                                   |
| VESI-JA VIEMÄRIVERKOSTO    | SUOSITUS |                                   |                                 |                                 |   |
|                            | JKL      | (30)                              | (JÄÄNNÖS)                       | (10%)                           | (RIN)                                   |
|                            | MILK     | (30)                              | (JÄÄNNÖS)                       | (10%)                           | (RIN)                                   |
|                            | MUURAME  | (40)                              | (JÄÄNNÖS)                       | (8%)                            | (RIN)                                   |
|                            |          | (30)                              | (JÄÄNNÖS)                       | (10%)                           | (RIN)                                   |

Liite 3d

**KOM ERÄ**

|                         | <b>KUNTA</b>                      | <b>POISTOAIKA VUOTTA</b><br>(VANHA) UUSI | <b>POISTOMENETELMÄ</b><br>(VANHA) UUSI                   | <b>POISTOPROSENTTI</b><br>(VANHA) UUSI | <b>ARVONTARKISTUSMENETELMÄ</b><br>(VANHA) UUSI |
|-------------------------|-----------------------------------|--|--|--|--|
| LÄMMÖNJAKELUVERKOSTO    | SUOSITUS<br>JKL<br>MLK<br>MUURAME | (25) : 20                                | (JÄÄNNÖS) :<br>(JÄÄNNÖS) :<br>(-) :<br>(JÄÄNNÖS) :       | (12%) : 15%                            | (RIN) : -                                      |
|                         |                                   | (25) : 30                                | (JÄÄNNÖS) :<br>(JÄÄNNÖS) :<br>(-) :<br>(JÄÄNNÖS) :       | (10%) : 10%                            | (RIN) : -                                      |
|                         |                                   | (-) : -                                  | (-) : -  | (-) : -                                | (-) : -  |
|                         |                                   | (25) : 20                                | (JÄÄNNÖS) :  | (12%) : 15%                            | (RIN) : -                                      |
| SÄHKÖVERK JA LAITTEET   | SUOSITUS<br>JKL<br>MLK<br>MUURAME | (20) : 15                                | (JÄÄNNÖS) :<br>(JÄÄNNÖS) :<br>(JÄÄNNÖS) :<br>(JÄÄNNÖS) : | (15%) : 20%                            | (RIN) : -                                      |
|                         |                                   | (20) : 20                                | (JÄÄNNÖS) :<br>(JÄÄNNÖS) :<br>(JÄÄNNÖS) :<br>(JÄÄNNÖS) : | (15%) : 15%                            | (RIN) : -                                      |
|                         |                                   | (15) : 15                                | (JÄÄNNÖS) :<br>(JÄÄNNÖS) :<br>(JÄÄNNÖS) :<br>(JÄÄNNÖS) : | (20%) : 20%                            | (RIN) : -                                      |
|                         |                                   | (20) : 15                                | (JÄÄNNÖS) :  | (15%) : 20%                            | (RIN) : -                                      |
| SÄHKÖ YMS LAITOSKONEET  | SUOSITUS<br>JKL<br>MLK<br>MUURAME | (15) : 15                                | (JÄÄNNÖS) :<br>(JÄÄNNÖS) :<br>(JÄÄNNÖS) :<br>(JÄÄNNÖS) : | (18%) : 18%                            | (RIN) : -                                      |
|                         |                                   | (15) : 15                                | (JÄÄNNÖS) :<br>(JÄÄNNÖS) :<br>(JÄÄNNÖS) :<br>(JÄÄNNÖS) : | (18%) : 18%                            | (RIN) : -                                      |
|                         |                                   | (15) : 15                                | (JÄÄNNÖS) :<br>(JÄÄNNÖS) :<br>(JÄÄNNÖS) :<br>(JÄÄNNÖS) : | (20%) : 20%                            | (RIN) : -                                      |
|                         |                                   | (18) : 30                                | (JÄÄNNÖS) :  | (18%) : 10%                            | (RIN) : -                                      |
| PUHELIN-JA KAAPELIVERK. | SUOSITUS<br>JKL<br>MLK<br>MUURAME | (20) : 15                                | (JÄÄNNÖS) :<br>(JÄÄNNÖS) :<br>(-) :<br>(JÄÄNNÖS) :       | (15%) : 20%                            | (RIN) : -                                      |
|                         |                                   | (20) : 20                                | (JÄÄNNÖS) :<br>(JÄÄNNÖS) :<br>(-) :<br>(JÄÄNNÖS) :       | (15%) : 15%                            | (RIN) : -                                      |
|                         |                                   | (-) : -                                  | (-) : -  | (-) : -                                | (-) : -  |
|                         |                                   | (20) : 15                                | (JÄÄNNÖS) :  | (15%) : 20%                            | (RIN) : -                                      |
| KONEET JA KALUSTO       | SUOSITUS<br>JKL<br>MLK<br>MUURAME | (30) : 15                                | (JÄÄNNÖS) :<br>(JÄÄNNÖS) :<br>(TASAP) :<br>(JÄÄNNÖS) :   | (10%) : 6,6%                           | (TIN/EP) : -                                   |
|                         |                                   | (30) : 10                                | (JÄÄNNÖS) :<br>(JÄÄNNÖS) :<br>(TASAP) :<br>(JÄÄNNÖS) :   | (10%) : 10%                            | (TIN/EP) : -                                   |
|                         |                                   | (15) : 15                                | (JÄÄNNÖS) :<br>(JÄÄNNÖS) :<br>(TASAP) :<br>(JÄÄNNÖS) :   | (6,5%) : 6,6%                          | (TIN/EP) : -                                   |
|                         |                                   | (30) : 15                                | (JÄÄNNÖS) :  | (10%) : 6,6%                           | (TIN/EP) : -                                   |
| PUISET ALUKSET          | SUOSITUS<br>JKL<br>MLK<br>MUURAME | (15) : 8                                 | (JÄÄNNÖS) :<br>(JÄÄNNÖS) :<br>(TASAP) :<br>(JÄÄNNÖS) :   | (18%) : 12,5%                          | (TIN/EP) : -                                   |
|                         |                                   | (15) : 10                                | (JÄÄNNÖS) :<br>(JÄÄNNÖS) :<br>(TASAP) :<br>(JÄÄNNÖS) :   | (18%) : 10%                            | (TIN/EP) : -                                   |
|                         |                                   | (8) : 8                                  | (TASAP) :<br>(JÄÄNNÖS) :                                 | (12,5%) : 12,5%                        | (TIN/EP) : -                                   |
|                         |                                   | (15) : 8                                 | (JÄÄNNÖS) :  | (18%) : 12,5%                          | (TIN/EP) : -                                   |

|                         | KUNTA    | POISTOAIKA VUOTTA<br>(VANHA) UUSI | POISTOMENETELMÄ<br>(VANHA) UUSI | POISTOPROSENTTI<br>(VANHA) UUSI | ARVONTARKISTUSMENETELMÄ<br>(VANHA) UUSI |
|-------------------------|----------|-----------------------------------|---------------------------------|---------------------------------|---|
| AUTOT                   | SUOSITUS | (7) : : : : : 5                   | (JÄÄNNÖS) : : : : :<br>TASAP    | (30%) : : : : : 20%             | (TIN/EP) : : : : : -                    |
|                         | JKL      | (7) : : : : : 5                   | (JÄÄNNÖS) : : : : :<br>TASAP    | (30%) : : : : : 20%             | (TIN/EP) : : : : : -                    |
|                         | MLK      | (5) : : : : : 5                   | (TASAP) : : : : :<br>TASAP      | (20%) : : : : : 20%             | (TIN/EP) : : : : : -                    |
|                         | MUURAME  | (7) : : : : : 8                   | (JÄÄNNÖS) : : : : :<br>TASAP    | (30%) : : : : : 12,5%           | (TIN/EP) : : : : : -                    |
| TRAKTORIT JA SIIRTOKON. | SUOSITUS | (10) : : : : : 10                 | (JÄÄNNÖS) : : : : :<br>TASAP    | (27%) : : : : : 10%             | (TIN/EP) : : : : : -                    |
|                         | JKL      | (10) : : : : : 10                 | (JÄÄNNÖS) : : : : :<br>TASAP    | (27%) : : : : : 10%             | (TIN/EP) : : : : : -                    |
|                         | MLK      | (10) : : : : : 10                 | (TASAP) : : : : :<br>TASAP      | (10%) : : : : : 10%             | (TIN/EP) : : : : : -                    |
|                         | MUURAME  | (7) : : : : : 5                   | (JÄÄNNÖS) : : : : :<br>TASAP    | (30%) : : : : : 20%             | (TIN/EP) : : : : : -                    |
|                         |          |                                   |                                 |                                 |   |
| MUUT LIIKKUV.KONEET     | SUOSITUS | (5-15) : : : : : 5                | (JÄÄNNÖS) : : : : :<br>TASAP    | (18-40%) : : : : : 20%          | (TIN/EP) : : : : : -                    |
|                         | JKL      | (5-15) : : : : : 5                | (JÄÄNNÖS) : : : : :<br>TASAP    | (18-40%) : : : : : 20%          | (TIN/EP) : : : : : -                    |
|                         | MLK      | (5) : : : : : 5                   | (TASAP) : : : : :<br>TASAP      | (20%) : : : : : 20%             | (TIN/EP) : : : : : -                    |
|                         | MUURAME  | (5-15) : : : : : 5                | (JÄÄNNÖS) : : : : :<br>TASAP    | (18-40%) : : : : : 20%          | (TIN/EP) : : : : : -                    |
|                         |          |                                   |                                 |                                 |   |
| RASK. TYÖ-JA TYÖSTÖKON. | SUOSITUS | (10) : : : : : 10                 | (JÄÄNNÖS) : : : : :<br>TASAP    | (25%) : : : : : 10%             | (TIN/EP) : : : : : -                    |
|                         | JKL      | (10) : : : : : 10                 | (JÄÄNNÖS) : : : : :<br>TASAP    | (25%) : : : : : 10%             | (TIN/EP) : : : : : -                    |
|                         | MLK      | (10) : : : : : 10                 | (TASAP) : : : : :<br>TASAP      | (10%) : : : : : 10%             | (TIN/EP) : : : : : -                    |
|                         | MUURAME  | (10) : : : : : 10                 | (JÄÄNNÖS) : : : : :<br>TASAP    | (25%) : : : : : 10%             | (TIN/EP) : : : : : -                    |
|                         |          |                                   |                                 |                                 |   |
| PUHELINKONEET JA LAIT.  | SUOSITUS | (10) : : : : : 3                  | (JÄÄNNÖS) : : : : :<br>TASAP    | (25%) : : : : : 33,3%           | (TIN) : : : : : -                       |
|                         | JKL      | (10) : : : : : 5                  | (JÄÄNNÖS) : : : : :<br>TASAP    | (25%) : : : : : 20%             | (TIN) : : : : : -                       |
|                         | MLK      | (15) : : : : : 5                  | (JÄÄNNÖS) : : : : :<br>TASAP    | (20%) : : : : : 20%             | (TIN) : : : : : -                       |
|                         | MUURAME  | (10) : : : : : 5                  | (JÄÄNNÖS) : : : : :<br>TASAP    | (25%) : : : : : 20%             | (TIN) : : : : : -                       |
|                         |          |                                   |                                 |                                 |   |
| ATK-LAITTEET            | SUOSITUS | (7) : : : : : 3                   | (JÄÄNNÖS) : : : : :<br>TASAP    | (30%) : : : : : 33,3%           | (TIN) : : : : : -                       |
|                         | JKL      | (-) : : : : : 5                   | (-) : : : : :<br>TASAP          | (-) : : : : : 20%               | (-) : : : : : -                         |
|                         | MLK      | (5) : : : : : 5                   | (TASAP) : : : : :<br>TASAP      | (20%) : : : : : 20%             | (TIN) : : : : : -                       |
|                         | MUURAME  | (5) : : : : : 3                   | (JÄÄNNÖS) : : : : :<br>TASAP    | (40%) : : : : : 33,3%           | (TIN) : : : : : -                       |
|                         |          |                                   |                                 |                                 |   |



Lite 3f  
KOM ERÄ

|                         | KUNTA                             | POISTOAIKA VUOTTA<br>(VANHA) UUSI                 | POISTOMENETELMÄ<br>(VANHA) UUSI  | POISTOPROSENTTI<br>(VANHA) UUSI                                    | ARVONTARKISTUSMENETELMÄ<br>(VANHA) UUSI                      |
|-------------------------|-----------------------------------|---|--|--|--|
| MUUT KONEET JA LAITTEET | SUOSITUS<br>JKL<br>MLK<br>MUURAME | (5-10) : 3<br>(5-10) : 5<br>(5) : 5<br>(5-10) : 5 | (JÄÄNNÖS) : TASAP<br>(JÄÄNNÖS) : TASAP<br>(TASAP) : TASAP<br>(JÄÄNNÖS) : TASAP | (25-40%) : 33,3%<br>(25-40%) : 20<br>(20%) : 20%<br>(25-40%) : 20% | (TIN/EP) : -<br>(TIN/EP) : -<br>(TIN/EP) : -<br>(TIN/EP) : - |
| OSAKKEET JA OSUUDET     | SUOSITUS<br>JKL<br>MLK<br>MUURAME | (-) : -<br>(-) : -<br>(-) : -<br>(-) : -          | (-) : -<br>(-) : -<br>(-) : -<br>(-) : -                                       | (-) : -<br>(-) : -<br>(-) : -<br>(-) : -                           | (EP) : EP<br>(EP) : EP<br>(EP) : EP<br>(EP) : EP             |
| KUNTEISTÖYHTIÖOSAKKEET  | SUOSITUS<br>JKL<br>MLK<br>MUURAME | (-) : -<br>(-) : -<br>(30) : 30<br>(-) : -        | (-) : -<br>(-) : -<br>(TASAP) : TASAP<br>(-) : -                               | (-) : -<br>(-) : -<br>(3,3%) : 3,3%<br>(-) : -                     | (EP) : EP<br>(EP) : EP<br>(EP) : EP<br>(EP) : EP             |

| Liite 4<br>KÄYTTÖOMAISUUS JA MUUT<br>PITKÄAIKAISET SIIJOITUKSET<br>(Mmk) | JYVÄSKYLÄN TASEET |              | MAALAIKUNNAN TASEET |            | MUURAMEN TASEET |            |
|--|-------------------|--------------|---------------------|------------|-----------------|------------|
|  | VANHA             | UUSI         | VANHA               | UUSI       | VANHA           | UUSI       |
| MAA- JA VESIALUEET   | 941               | 286          | 85                  | 84         | 15              | 38         |
| RAKENNUKSET  | 1.441             | 757          | 335                 | 327        | 89              | 77         |
| KIINTEÄT RAKENTEET   | 644               | 437          | 167                 | 145        | 29              | 11         |
| KONEET JA KALUSTO  | 18                | 15           | 9                   | 9          | 1               | 2          |
| OSAKKEET   | 358               | 284          | 58                  | 40         | 9               | 8          |
| OSUUDET  | 377               | 120          | 186                 | 51         | 33              | 12         |
| LAINASAAMISET  | 545               | 553          | 34                  | 34         | 6               | 8          |
| <b>KOM YHTEENSÄ</b>  | <b>4.343</b>      | <b>2.471</b> | <b>874</b>          | <b>689</b> | <b>182</b>      | <b>158</b> |