

Vesihuoltolaitoksen kirjanpito, tilinpäätös ja verotus

Helsinki 2018



Julkaisun jakelu:

Vesilaitosyhdistys
Ratamestarinkatu 7 B
00520 Helsinki

puh. (09) 868 9010
sähköposti: vvy@vvy.fi
kotisivu www.vvy.fi

Helsinki 2018

Sisällys

Johdanto oppaan käyttäjälle	7
Hallinnon periaatteet	8
Vesihuoltolaitosten hallintoa ohjaavat säännökset.....	8
Osakeyhtiölain kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevat säännökset	11
Osuuskuntalain kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevat säännökset	20
Vesihuoltolain taloushallintoa koskevat säännökset	25
Maksujen yleiset periaatteet.....	25
Maksut	29
Korvaus yleisten alueiden huleveden viemäroinnistä	30
Vesihuollon eriyttäminen kirjanpidossa	30
Vesihuoltolaitoksen toimintakertomus	32
Tilintarkastajan velvollisuudet	35
Tietojen julkistamisvelvollisuus.....	36
Tietojen ilmoitusvelvollisuus vesihuollon tietojärjestelmään.....	36
Hallituksen ja toimitusjohtajan vastuut ja velvoitteet	37
Johdon huolellisuusvelvoite	37
Hallitus.....	38
Toimitusjohtaja.....	39
Taloushallinnon palveluja tarjoavan ja työntekijän vastuu	41
Kirjanpidon, tilinpäätöksen ja verotuksen periaatteet.....	44
Hyvä kirjanpitoa.....	44
Yrityksen kokoluokat ja raja-arvot säännösten soveltamisessa.....	46
Mikroyrityksen suojasatama	46
Verotuksen periaatteet	50
Tilinpäätöksen sisältö ja rakenne sekä laatimisaika	53
Tilinpäätöksen sisältö.....	53

Toimintakertomus	54
Laatimisaika.....	56
Päiväys ja allekirjoittaminen	57
Tilintarkastus.....	58
Osuuskunnan velvollisuus valita toiminnantarkastaja.....	60
Vesihuoltolain mukaiset velvollisuudet tilintarkastajalle	61
Tilinpäätöksen vahvistaminen	62
Tilinpäätöksen rekisteröiminen ja julkistaminen.....	63
Tilinpäätösperiaatteet	65
Oikea ja riittävä kuva.....	65
Olennaisuus.....	66
Toiminnan jatkuvuus	67
Johdonmukaisuus.....	67
Sisältöpainotteisuus	68
Tilikauden tuloksesta riippumaton varovaisuus	68
Tasejatkuvuus.....	68
Suoriteperusteisuus	69
Erillisarvostus.....	69
Netottamiskielto	69
Esimerkkejä yleisistä tilinpäätöksissä esiintyvistä ja jaksotettavista eristä.....	70
Tulojen ja menojen jaksottamisen.....	70
Henkilöstömenojen jaksottaminen	71
Pysyvien vastaavien hankintameno ja jaksottaminen (poistot).....	74
Pysyvät vastaavat.....	74
Hankintameno.....	75
Hankintamenon jaksottaminen poistoina.....	78
Verotuspoistot.....	79
Pienyhtiön poistokäytäntö	80
Vedenjakelu- ja viemäriverkosto	80
Omaisuserien arvostaminen	83
Saamiset, rahoitusvarat ja velat	83
Vaihto-omaisuus	84
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden arvonalennus.....	85

Liittymismaksujen käsittely	86
Kirjanpidollinen käsittely	86
Elinkeinoverotus ja arvonlisäverotus	88
Varainsiirtovero	89
Liittymismaksut maksajan kirjanpidossa	89
Tuloverojen jaksottaminen	90
Liitetiedot ja liitetietotositteet	92
Veroilmoitus ja arkistointi	93
Veroilmoituksen laatiminen	93
Huolellisuus	93
Ennakkoverojen käsittely	94
Kirjanpitoaineiston ja tilinpäätöksen arkistointi	95
Kirjausketju	95
Kirjanpitoaineisto	95
Kirjanpitoaineiston säilyttäminen	95
Muita keskeisiä näkökohtia	96
Toiminnan ja talouden vuosisuunnittelu sekä aikataulut	96
Lähipiiri ja sen huomioiminen	98
Kiinteistöinvestointien arvonlisäverokäsittely	102

Johdanto oppaan käyttäjälle

Vesihuoltolain ja kirjanpitolain viimeaikaiset muutokset ovat tuoneet monia uusia soveltamis – ja muovaatimuksia taloudenhoidon, kirjanpidon ja tilinpäätöksen laadinnan osalta. Opas on tarkoitettu ensisijaisesti yksityisoikeudellisten pien- ja mikroyrityskokoluokassa toimivien vesihuoltolaitosten oppaaksi.

Pääsääntöisesti yksityiset vesihuoltolaitokset ovat joko osuuskuntia tai osakeyhtiöitä. Tämän takia oppaaseen on pyritty keräämään keskeisiä huomioon otettavia seikkoja osuuskunta- ja osakeyhtiömuotoisen vesihuoltolaitoksen näkökulmasta.

Helsingissä 18.2.2018

Jukka Hämäläinen



Opas on laadittu Vesihuoltolaitosten kehittämisrahaston avustuksella.

Hallinnon periaatteet

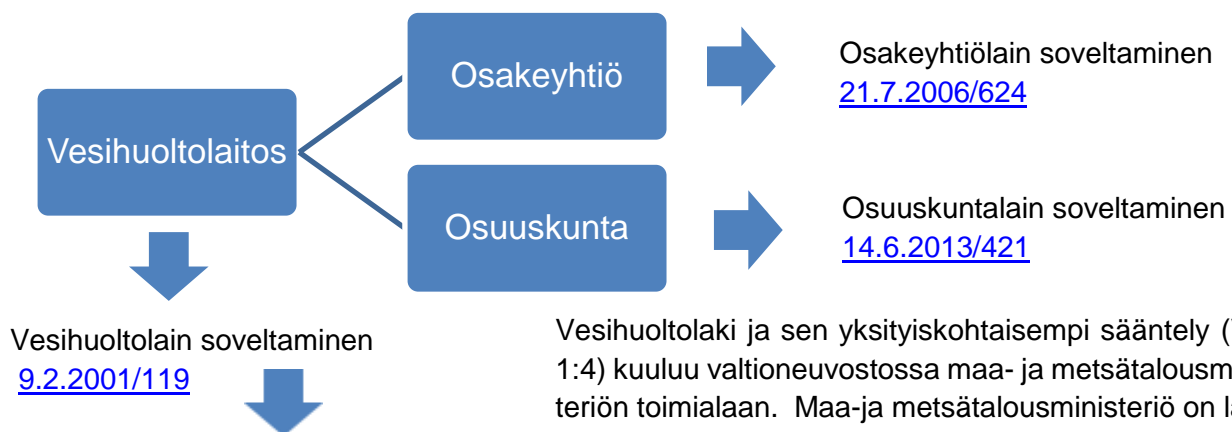
Vesihuoltolaitosten hallintoa ohjaavat säännökset

Vesihuoltolaitoksen hallintoa, kirjanpitoa ja tilinpäätöksen laatimista ja esittämistapaa koskevia määräyksiä sisältyy moneen säädökseen. Merkityksellistä on huomioida vesihuoltolaitoksia koskeva erityislainsäädäntö - vesihuoltolaki ja sen lain perusteella valtioneuvoston asetuksella mahdollisesti annettavat tarkemmat säännökset. Myös osakeyhtiölaki ja osuuskuntalaki ovat erityislainsäädäntöä, jotka koskevat näiden yhtiömuotojen mukaisesti toimivia vesihuoltolaitoksia. Osuuskunnan säännöissä ja osakeyhtiön yhtiöjärjestyksessä esitetään yksityiskohtaisempia määräyksiä.

Kirjanpitolaki on yleislaki, jonka noudattamisesta ja soveltamisesta (KPL 8:1) kirjanpitolautakunta (KPL 8:2) antaa yleisohjeita ja lausuntoja. Yleisohjeet ovat tarkoitettu ohjeeksi kaikille kirjanpitovelvollisille. Vesiosuuskunta tai –osakeyhtiö voi erikseen hakea myös kirjanpitolautakunnalta lausuntoa kirjanpitolain soveltamisesta yksittäistapauksessa. Tilintarkastusvelvollisuus koskee molempia yhtiömuotoja.

Keskeiset yhtiömuotoisen vesihuoltolaitoksen toimintaa ohjaavat säännökset ovat:

- vesihuoltolaki
- yhtiöjärjestys ja osakeyhtiölaki
- osuuskunnan säännöt ja osuuskuntalaki
- kirjanpitolaki
- kirjanpitoasetus
- valtioneuvoston asetus pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista
- kirjanpitolautakunnan yleisohjeet ja lausunnot
- tilintarkastuslaki



Vesihuoltolaki ja sen yksityiskohtaisempi sääntely (VHL 1:4) kuuluu valtioneuvostossa maa- ja metsätalousministeriön toimialaan. Maa- ja metsätalousministeriö on laatinut erillisen [vesihuoltolakioppaan](#) 30.4.2015, joka on tarkoitettu vesihuoltolain (119/2001, VHL) säännösten toimeenpanoon myös osakeyhtiö- tai osuuskuntamuotoisissa vesihuoltolaitoksissa.

Erityislainsäädännön sekä kirjanpito- ja tilinpäätössäännösten lisäksi keskeiset verotukseen liittyvät säännökset ovat seuraavat:

- elinkeinoverolaki
- tuloverolaki
- arvonlisäverolaki
- ennakkoperintälaki ja –asetus

Vesihuoltolain lisäksi vesihuoltolaitoksia koskevia säännöksiä ovat muun muassa seuraavat:

- vesilaki
- terveydensuojelulaki
- maankäyttö- ja rakennuslaki
- ympäristönsuojelulaki

Keskeistä on huomioida vesihuoltolain erityissäännösten ja kirjanpitolain suhde toisiinsa nähden. Vesihuoltolaitoksille on erityissäännösten nojalla asetettu tarkempia ja voisi sanoa myös tavanomaista laajempia erillään pito vaatimuksia, jotka tulee myös huomioida kirjanpidon ja tilinpäätöksen sekä toimintakertomuksen laadinnassa.

Seuraavassa kirjanpitolautakunnan (KILA 1946 - 01.12.2015 Osakeyhtiö- ja osuuskuntamuotoisen vesihuoltolaitoksen vesihuollon ja huleveden viemäroinnin eriyttämisestä sekä toimintakertomuksen laatimisesta) lausunnon osassa on hyvin kuvattuna vesihuoltolain ja kirjanpitolain suhdetta.

Kirjanpitolaki on muuhun kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevaan lainsäädäntöön nähden toissijaisesti sovellettava yleislaki. Siten vesihuoltolain erityissäännökset ja niiden soveltaminen tulee tarkasteltavaksi omana – kirjanpitosäännöstöstä erillisenä – säännöstönään. Vesihuoltolaki ja sen yksityiskohtaisempi sääntely kuuluu valtioneuvostossa maa- ja metsätalousministeriön toimialaan. Vesihuoltolain taloudenpitoa koskevat säännökset ovat sellaisia erityissäännöksiä, joiden sisällön tulkinta ei kuulu kirjanpitolautakunnalle. Niitä voidaan luonnehtia kirjanpitoa sekä toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen laadintaa täydentävinä erityissäännöksinä, jotka saattavat asettaa kirjanpitovelvollisten sisäiselle laskentatoimelle ja tietojärjestelmille erityisiä erillään pito- ja seurantavelvoitteita, jotka ovat tavanomaisia toimialakohtaisessa erityissääntelyssä. Niiden tulkinta ei kuitenkaan kuulu kirjanpitolautakunnan toimivallan piiriin. Vesihuoltolain soveltamisalan piiriin kuuluvien kirjanpitovelvollisten tulee siten noudattaa näitä erityisiä säännöksiä riippumatta kirjanpitolain mahdollisesti sisältämistä helpotuksista.

Vesihuoltolakiin ei sisälly vastaavanlaista säännöstä kirjanpitolautakunnan toimivallan osalta kuten osuuskunta- ja osakeyhtiölakiin on kirjattu.

Osuuskuntalaki 8:11 § Kirjanpitolautakunnan ohjeet ja lausunnot

Kirjanpitolautakunta voi kirjanpitolain 8 luvun 2 §:ssä säädetyllä tavalla antaa ohjeita ja lausuntoja tämän lain tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista koskevien säännösten soveltamisesta.

Osakeyhtiölaki 8:11 § Kirjanpitolautakunnan ohjeet ja lausunnot

Kirjanpitolautakunta voi kirjanpitolain 8 luvun 2 §:ssä säädetyllä tavalla antaa ohjeita ja lausuntoja tämän lain tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista koskevien säännösten soveltamisesta.

Kirjanpitolautakunta voi antaa yleisohjeita ja lausuntoja osakeyhtiö- ja osuuskuntalain säännösten soveltamisesta siltä osin kun ne koskevat tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista.

Mutta vesihuoltolain soveltamisalan piiriin kuuluvien kirjanpitovelvollisten tulee kuitenkin noudattaa vesihuoltolakiin kirjattuja erityisiä säännöksiä - riippumatta kirjanpitolain mahdollisesti sisältämistä helpotuksista, joita on annettu esimerkiksi mikro- ja pienkokoluokan yrityksille. Vesihuoltolaki (VSH 4 luku) sisältää vesihuoltolaitoksen taloushallintoa koskevia yksityiskohtaisia säännöksiä.

Myös osakeyhtiö ja osuuskunta eroavat tilinpäätöksen esittämistapaa koskevien säännösten osalta toisistaan. Kirjanpitolaki on yleislaki, jota kaikkien kirjanpitovelvollisten tulee noudattaa, mutta erityiset säännökset tulee tarkistaa osakeyhtiö- ja osuuskuntalaista sekä vesihuoltolaista.

Osakeyhtiölain kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevat säännökset

Osakeyhtiön toiminnan tarkoituksena (OYL 1:5) on tuottaa voittoa osakkeenomistajille, jollei yhtiöjärjestyksessä määrätä toisin. Vesihuoltolaitoksella on eristystehtävä sille hyväksytyllä toiminta-alueella (VHL 2:9) ja vesihuoltolain (VHL 1:1) tavoitteena on turvata sellainen vesihuolto, että kohtuullisin kustannuksin on saatavissa riittävästi terveydellisesti ja muutoinkin moitteetonta talousvettä sekä terveyden- ja ympäristönsuojelun kannalta asianmukainen viemäröinti.

Vesihuoltolaitokselle asetetun erityistehtävänsä takia yhtiöjärjestyksessä on rajattu toiminnan tarkoituksista. Yhtiön tarkoitus on yleishyödyllinen, ei voiton tuottaminen. Osakeyhtiölaki sisältää säännökset yhtiöjärjestykseen otettavasta määräyksestä.

Osakeyhtiölaki 13:9 § Muu kuin voitontuottamistarkoitus

Jos yhtiöllä on kokonaan tai osittain muu tarkoitus kuin voiton tuottaminen osakkeenomistajille, yhtiöjärjestykseen on otettava tätä koskeva määräys. Yhtiöjärjestyksessä on tällöin määrättävä oman pääoman käyttämisestä 1 §:n 1 momentissa tarkoitetuissa tilanteissa.

Osakeyhtiömuotoisen vesihuoltolaitoksen yhtiöjärjestykseen kirjattu määräys toiminnan tarkoituksesta voisi olla silloin seuraavanlainen:

Yhtiöjärjestys 3 § Tarkoitus

Yhtiön tarkoituksena on toimia yleishyödyllisellä pohjalla, voittoa jakamatta, siten, että vesi- ja viemärlaitos lisää toiminta-alueen viihtyvyyttä ja hyvinvointia ja elvyttää sen tuotannollista toimintaa sekä edistää pohjavesien ja ympäristön suojelua.

Osakeyhtiön oma pääoman pysyvyys ja velkojien suoja on keskeisessä asemassa osakeyhtiössä. Perustamisvaiheessa (OYL 1:3) yhtiön omaan pääomaan tehdään vähintään 2500 euron sijoitus osakepääomaan. Vanhemmissa osakeyhtiöissä yhtiöjärjestys saattaa sisältää määräyksiä suuremmasta osakepääomaan kirjattavasta määrästä tai vähimmäis- ja enimmäismäärästä.

Nykyinen osakeyhtiölaki (OYL 21.7.2006/624) ei sisällä vaatimusta osakkeiden nimellisarvosta, jolloin esimerkiksi osakeyhtiön perustamisvaiheessa tehty sijoitus 100.000 euroa voitaisiin 2500 euron ylittävältä osalta kirjata perustamissopimuksen mukaan vaikka sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon (SVOP).

Vastaavalla tavalla voidaan menetellä, jos yhtiöön tehdään lisäsijoituksia osakeannin muodossa.

Yhtiön osakepääoman rekisteröimisen jälkeen yhtiön tase olisi alla esitetyn mukainen edellä kuvatun tilanteen perusteella:

TASE	
TASE VASTAAVA	TASE VASTATTAVAA
RAHAT JA PANKKISAAMISET	OMA PÄÄOMA
	Osakepääoma 2.500
<u>Pankkisaamiset 100.000</u>	<u>SVOP 97.500</u>
100.000	100.000

Huomionarvoista on, että perustamisvaiheessa (OYL 2 luku) tai uudelleen rahoitusvaiheessa (OYL 9-12 luvut) myös yleishyödyllisesti toimivan vesihuoltolaitoksen kannalta on merkitystä sillä ovatko omassa pääomassa olevat varat jakokelpoisia vai eivät. Tehtyjä sijoituksia (SVOP) voidaan jakaa eli palauttaa takaisin sijoittajalle osakeyhtiölain (OYL 13 luku) säännösten sallimissa rajoissa.

Vesihuoltolaitoksella yhtiöjärjestyksessä oleva määräys olla jakamatta voittoa tarkoittaa sitä, että yhtiön tilikauden tuloksesta syntynyttä voittoa ei voida jakaa. Toisin sanoen varoja voidaan kuitenkin jakaa tai palauttaa, jos SVOP- rahastossa olevat varat ovat syntyneet sijoituksista eikä sinne siirretyistä voitoista.

Osakeyhtiön oma pääoma on keskeisessä asemassa. Osakeyhtiölain 8 luku määrittelee mitkä oman pääoman erät ovat sidottua pääomaan ja mitkä erät ovat vapaata omaa pääomaa. Vapaata omaa pääomaa voidaan käyttää osakeyhtiössä varojen jakamiseen. Myös sidottua omaa pääomaa voidaan jakaa, mutta sen jakaminen edellyttää velkojen kuulemismenettelyä eikä se ole kovin tavanomaista tai tarpeellista vesihuoltolaitokselle.

Sallituista (OYL 13 - 15 luvut) varojenjakotavoista säännellään osakeyhtiölaissa.

Osakeyhtiölaki 13:1 § Varojenjakotavat

Yhtiön varoja voidaan jakaa osakkeenomistajille vain sen mukaan kuin tässä laissa säädetään:

- 1) voitonjaosta (osinko) ja varojen jakamisesta vapaan oman pääoman rahastosta;*
- 2) 14 luvussa tarkoitetusta osakepääoman alentamisesta;*
- 3) 3 ja 15 luvussa tarkoitetusta omien osakkeiden hankkimisesta ja lunastamisesta; sekä*
- 4) 20 luvussa tarkoitetusta yhtiön purkamisesta ja rekisteristä poistamisesta.*

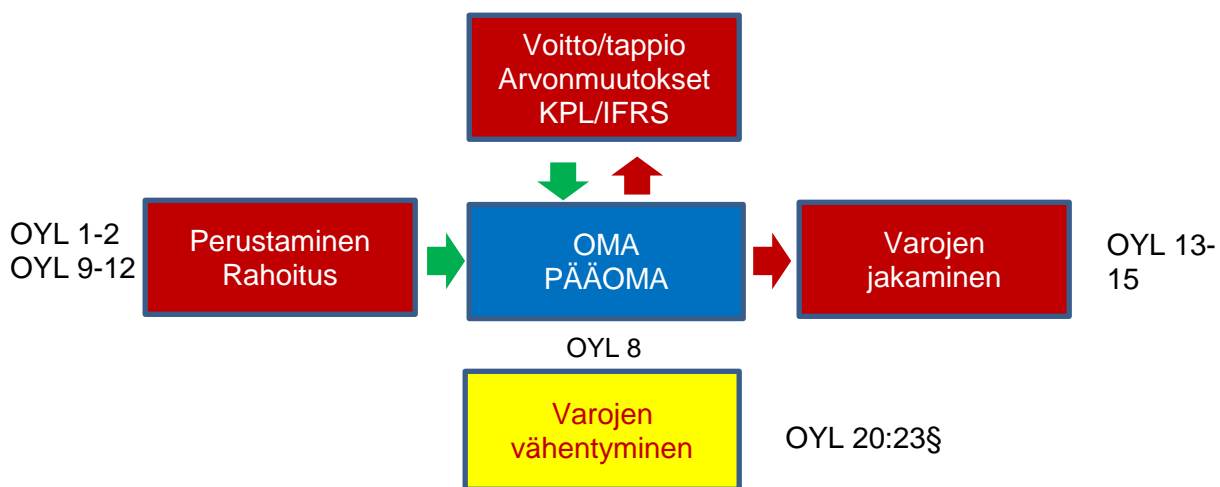
Yhtiöllä voi tämän luvun 9 §:n mukaisesti olla muu tarkoitus kuin voiton tuottaminen osakkeenomistajille. Lahjan antamisesta säädetään 8 §:ssä.

Muu liiketapahtuma, joka vähentää yhtiön varoja tai lisää sen velkoja ilman liiketaloudellista perustetta, on laitonta varojenjako.

Alla esitetty kuvio sisältää keskeiset luvut, jotka ovat merkityksellisiä osakeyhtiömuotoisen vesihuoltolaitoksen kirjanpidon ja tilinpäätöksen laadinnan kannalta. Osakeyhtiölain mukaista huolellisuusvelvoitetta (OYL 1:8) tarkastellaan erikseen oppaan kappaleessa Hallituksen ja toimitusjohtajan vastuut ja velvoitteet.

Osakeyhtiön omaan pääomaan (OYL 8) muodostuu ja kertyy sidotun ja vapaan oman pääoman eriä monista eri liiketapahtumista. Eriä kertyy yrityksen perustamisvaiheessa (OYL 1–2), lisärahoituksen hankkimisvaiheessa (OYL 9–12) sekä tuloslaskelman tuottaman voiton/tappion kautta. Omaan pääomaan voidaan kirjata myös omaisuuserien arvonmuutoksia (KPL ja IFRS), jotka eivät ole tulosvaikutteisia. Omaan pääomaan tulee kirjattavaksi myös aikaisempien tilikausien virheiden oikaisut (KILA 2005/1750).

Osakeyhtiön yhtiöjärjestyksessä voi olla määräyksiä erillisen rahaston kerryttämisestä tietyn suuruiseksi. Rahasto voi olla nimettynä yhtiöjärjestyksessä vararahastoksi, käyttörahastoksi tai uudistus- tai laajennusrahastoksi. Vesihuoltolaitoksissa yhtiöjärjestyksen määräyksellä varojen jakamista (voiton jakaminen) on kuitenkin rajoitettu. Osakeyhtiö ei voi tehdä kirjanpidossaan sellaisia tulosvaikutteisia varauksia, joiden avulla varauduttaisiin ennakolta esimerkiksi suuria investointeja varten. Varautuminen tehdään oikein mitoitetuilla ja ajoitetuilla liittymis- ja perusmaksuilla.



Keskeisin luku tilinpäätöksen kannalta on osakeyhtiölain 8 luku, joka sisältää säännökset oman pääoman lajeista (OYL 8: 1-2) ja niiden käytöstä sekä määräyksen (OYL 8:3) tilinpäätöksen laatimisesta kirjanpitolain mukaisesti. 8 luku sisältää myös yksityiskohtaiset säännökset toimintakertomuksessa esitettävistä osakeyhtiölain (OYL 8: 5-8) mukaisista tiedoista, jotka esitetään joko toimintakertomuksessa tai liitetiedoissa riippuen siitä onko vesihuoltolaitos kirjanpitolain mukaan mikro- tai pienyritys tai näitä suurempi. Uudistetussa kirjanpitolaissa (KPL 1:4b–c) mainittujen raja-arvojen perusteella määritetään tilinpäätöksen sisällön laajuus sekä liitetietojen esittämistä koskevat säännökset. Oppaan kohdassa Yrityksen kokoluokat ja raja-arvot säännösten soveltamisessa käsitellään yksityiskohtaisemmin näitä säännöksiä.

Varojen vähentymistä koskeva säännös (OYL 20:23) sisältää määräykset ja menettelytavat tilanteessa, jossa hallitus havaitsee osakeyhtiön omapääoman olevan negatiivinen.

Osakeyhtiömuotoisen vesihuoltolaitoksen oman pääoma esitetään seuraavasti:

OMA PÄÄOMA

Osakepääoma
Osakepääoman korotus
Ylikurssirahasto
Arvonkorotusrahasto
Käyvän arvon rahasto
Vararahasto



Sidottua omaa pääomaa

Vapaata omaa pääomaa

Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto
Yhtiöjärjestyksen mukaiset rahastot
Muut rahastot
Edellisten tilikausien voitto (tappio)
Tilikauden voitto (tappio)

Kirjanpitolautakunta (KILA yleisohje tuloslaskelman ja taseen esittäminen 21.11.2006) pitää hyvän kirjanpitolautakunnan mukaisena, että osakeyhtiön taseen liitetietona ilmoitetaan erikseen sidottu oma pääoma ja vapaa oma pääoma. Samassa yhteydessä voidaan esittää myös oman pääoman muutosten erittely (KPA 2:5 ja PMA 1:1) alle kuvatun esimerkin mukaisesti.

Oma pääoman muutokset

Oma pääoma		20X2	20X1
<i>Sidottu oma pääoma</i>			
Osakepääoma	01.01.	0,00	0,00
Osakepääoma		0,00	0,00
Osakepääoma	31.12.	0,00	0,00
<i>Sidottu oma pääoma yhteensä</i>		0,00	0,00
<i>Vapaa oma pääoma</i>			
Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto	01.01.	0,00	0,00
Varojenjakot		0,00	0,00
Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto	31.12.	0,00	0,00
Edellisten tilikausien voitto/tappio	01.01.	0,00	0,00
Tilikauden voiton/tappion siirto		0,00	0,00
Omien osakkeiden hankinta/lunastus		0,00	0,00
Edellisten tilikausien virheiden oikaisut		0,00	0,00
Edellisten tilikausien voitto/tappio	31.12.	0,00	0,00
Tilikauden voitto/tappio		0,00	0,00
<i>Vapaa oma pääoma yhteensä</i>		0,00	0,00

Uudistettu kirjanpitolaki ja samassa yhteydessä muutettu osakeyhtiölaki kuitenkin rajoittavat voitonjakokelpoisten varojen määrää, jos yhtiön taseessa on jäljellä vielä aktivoituja kehittämismenoja tehtyjen poistojen jälkeen.

Kirjanpitolaki 5:8 § Tutkimus- ja kehittämismenojen jaksottaminen

Tutkimusmenot kirjataan tilikauden kuluksi.

Kehittämismenot saadaan aktivoida, jos niiden odotetaan tuottavan tuloa useampana tilikautena. Aktivoidut kehittämismenot on poistettava suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan. Jollei kirjanpitovelvollinen voi luotettavalla tavalla arvioida vaikutusaikaa, on kehittämismenot poistettava enintään kymmenessä vuodessa. Kehittämismenoja ei saada aktivoida muina pitkävaikutteisina menoina.

Jos kehittämismenoja on aktivoitu, ei aktivoinnista vielä kuluksi kirjaamatonta määrää saada jakaa tilikauden tuloksesta, voittovaroista tai muista jakokelpoisista rahastoista kirjanpitovelvoisessa, joka on:

- 2) osakeyhtiö tai muussa laissa osakeyhtiölain noudattamiseen velvoitettu yhteisö;
- 2) sellainen avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö, jonka kaikki vastuunalaiset yhtiömiehet ovat osakeyhtiöitä; tai
- 3) osuuskunta tai muussa laissa osuuskuntalain noudattamiseen velvoitettu yhteisö.

Osakeyhtiölaki 13:5 § Jaettava määrä

Jollei yhtiön maksukykyä koskevasta 2 §:stä muuta johdu, yhtiö saa jakaa vapaan oman pääoman, josta on vähennetty yhtiöjärjestyksen mukaan jakamatta jätettävät varat sekä määrä, joka on kehitysmenona merkitty taseeseen kirjanpitolain mukaisesti.

Kirjanpitolautakunta (KILA yleisohje tuloslaskelman ja taseen esittäminen 21.11.2006) katsoo, että KPL 3:2 §:ssä tarkoitettu oikean ja riittävän kuvan antaminen tuloksesta ja taloudellisesta asemasta edellyttää yleensä liitetiedon esittämistä OYL 13:5 §:ssä tarkoitettusta jakokelpoisesta vapaasta omasta pääomasta. Esittämistapa voisi olla alla kuvatun mukainen. Kuten laskelmasta huomataan, niin sijoitetun vapaan oman pääoman rahastosta voisi palauttaa varoja enintään 24.800 euroa ja edellisen tilikauden taseen perusteella vain 6.800 euroa, koska aktivoidut kehittämismenot vähentävät jakokelpoisten varojen määrää.

Laskelma jakokelpoisesta vapaasta omasta pääomasta	20X2	20X1
Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto	40 000,00	40 000,00
Edellisten tilikausien voitto/tappio	16 800,00	9 000,00
Tilikauden voitto/tappio	8 000,00	7 800,00
Aktivoidut kehittämismenot	-40 000,00	-50 000,00
Jakokelpoiset varat yhteensä	24 800,00	6 800,00

Oman pääoman negatiivisuus

Varojen vähentymistä koskeva säännös (OYL 20:23) sisältää määräykset ja menettelytavat tilanteessa, jossa hallitus havaitsee osakeyhtiön omapääoman olevan negatiivinen.

Osakeyhtiölaki 20:23 § Yhtiön varojen vähentyminen

Jos yhtiön hallitus havaitsee, että yhtiön oma pääoma on negatiivinen, hallituksen on viipymättä tehtävä osakepääoman menettämisestä rekisteri-ilmoitus. Osakepääoman menettämistä koskeva rekisterimerkintä voidaan poistaa yhtiön tekemän rekisteri-ilmoituksen perusteella, jos yhtiön oma pääoma on rekisteri-ilmoitukseen liitetystä taseesta ja 2 momentin mukaisesta muusta selvityksestä ilmenevällä tavalla yli puolet osakepääomasta. Jos yhtiössä on lain tai yhtiöjärjestyksen mukaan velvollisuus valita tilintarkastaja, taseen ja muun selvityksen on oltava tilintarkastettuja.

Oman pääoman määrää 1 momentin mukaan laskettaessa luetaan 12 luvussa tarkoitettu pääomalaina omaksi pääomaksi. Lisäksi yhtiön omaisuudesta tehtyjen ja suunnitelman mukaisten poistojen kertynyt erotus (poistoero) ja yhtiön tekemät vapaaehtoiset varaukset otetaan huomioon oman pääoman lisäyksinä. Jos yhtiön omaisuuden todennäköinen luovutushinta on muuten kuin tilapäisesti sen kirjanpitoarvoa olennaisesti suurempi, saadaan myös todennäköisen luovutushinnan ja kirjanpitoarvon erotus ottaa huomioon oman pääoman lisäyksenä. Edellä tarkoitetuissa oman pääoman lisäyksissä on noudatettava erityistä varovaisuutta ja niistä on annettava perusteltu selvitys toimintakertomuksessa tai 8 luvun 5 §:n 1 momentin nojalla taseen liitetietona.

Oman pääoman negatiivisuus vesihuoltolaitoksissa voi syntyä huonon taloudellisen suunnittelun ja seurannan tuloksena, mutta myös liittymismaksujen käsittelytapa (liittymismaksut käsitellään velkana) sopimusperusteista johtuen voi aiheuttaa vesihuoltolaitokselle jatkuvasti tappiollisia tilikausia. Jatkuva tappiollisuus voi johtaa pidemmän ajan kuluessa oman pääoman menettämiseen vaikka rahoitustilanne muutoin olisikin kunnossa.

Yhtiö voi havaita oman pääoman negatiivisuuden tilikauden aikana kirjanpidon raporteista tai tilinpäätöksen yhteydessä. Vaikka yhtiön oma pääoma olisi negatiivinen, rekisteri-ilmoitusta ei tarvitse tehdä, jos yhtiö voi osoittaa niin sanotun ”oikaistun” oman pääoman olevan positiivinen. Osakeyhtiölain (OYL 20:23) mukaan oman pääoman määrään lasketaan (lisätään) seuraavat erät, kun arvioidaan osakepääoman menettämistä:

- pääomalaina
- poistoero
- vapaaehtoiset varaukset
- omaisuuden todennäköisen luovutushinnan ja kirjanpitoarvon erotus, jos se muutoin kuin tilapäisesti on olennaisesti suurempi.

Alla kuvattu laskelma yhtiön varojen riittävydestä osoittaa, että oma pääoma on positiivinen siihen tehtyjen lisäysten jälkeen jolloin hallituksen ei tarvitse tehdä ilmoitusta kaupparekisteriin oman pääoman menettämisestä. Laskelma voidaan esittää tilinpäätöksen liitetiedoissa oman pääoman erittelyjen yhteydessä.

LIITETIEDOT

31.12.20XX

Laskelma yhtiön varojen riittävydestä

Selvitys oman pääoman lisäyksistä			
Oma pääoma			-58 384,00
Poistoero			8 000,00
Vapaaehtoiset varaukset			0,00
Pääomalaina			50 000,00
Omaisuuksien todennäköisen luovutushinnan ja kirjanpitoarvon erotus:			
Tuotantohallin käypä arvo	100 000,00		
Tuotantohallin kirjanpitoarvo	80 000,00		
Erotus	20 000,00		
Myyntikulut	-2 000,00		
Mahdollinen laskennallinen verovelka	20,00 %	-3 600,00	14 400,00
Korjattu oma pääoma OYL 20:23 §:n mukaan			14 016,00

Uudelleen arvostuksen kohteena olevan tuotantohallin käypä arvo perustuu ulkopuolisen asiantuntijan tuotantohallista antamaan arviokirjaan.

Mikäli yhtiön oma pääoma on edelleen negatiivinen tehtyjen lisäysten jälkeenkin, niin hallituksen on viipymättä tehtävä osakepääoman menettämisestä rekisteri-ilmoitus. Jos hallitus ei tee ilmoitusta, niin silloin hallitus rikkoo osakeyhtiölakia ja yhtiön tilintarkastajan on huomautettava tällaisesta säännöksen rikkomisesta tilintarkastuskertomuksessa.

Tilintarkastuslaki 3:5 Tilintarkastuskertomus

...

Tilintarkastajan on huomautettava tilintarkastuskertomuksessa, jos yhteisön tai säätiön yhtiömies, hallituksen, hallintoneuvoston tai vastaavan toimielimen jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja taikka toimitusjohtaja tai muu vastuuvollinen on:

1) syyllistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus yhteisöä tai säätiötä kohtaan; tai

2) rikkonut yhteisöä tai säätiötä koskevaa lakia taikka yhteisön tai säätiön yhtiöjärjestystä, yhtiösopimusta tai sääntöjä.

Mikro- ja pienyritystä suurempi osakeyhtiö

Vesihuoltolaitoksen, joka on pienyritystä suurempi, tulee sisällyttää toimintakertomukseensa osakeyhtiölain mukaisia toimintakertomustietoja.

Osakeyhtiölaki 8: 5 § Toimintakertomus

Toimintakertomuksessa on aina ilmoitettava tässä laissa edellytetyt tiedot, jollei osakeyhtiö ole kirjanpitolain 1 luvun 4 a §:ssä tarkoitettu pienyritys tai 4 b §:ssä tarkoitettu mikroyritys.

Tällaisen yrityksen toimintakertomuksessa ja tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista säädetään kirjanpitolaissa ja sen nojalla annettavissa säännöksissä.

Osakeyhtiölain mukaan toimintakertomuksessa on oltava

- Hallituksen esitys yhtiön voittoa koskeviksi toimenpiteiksi sekä esitys mahdollisesta muun vapaan oman pääoman jakamisesta OYL 8:5

Osakeyhtiölain mukaan toimintakertomuksessa on ilmoitettava

- Yhtiön osakkeiden määrä osakelajeittain ja kutakin osakelajia koskevat yhtiöjärjestyksen pääasialliset määräykset OYL 8:5
- Pääomailmoituksesta pääasialliset lainaehdot ja lainoille kertynyt kuluksi kirjaamaton korko OYL 8:5
- Yhtiön ulkomaiset sivuliikkeet OYL 8:5

Osakeyhtiölain mukaan toimintakertomuksessa on erikseen ilmoitettava

- Rahalainat, vastuut ja vastuusitoumukset yhtiön lähipiiriin kuuluvalla sekä niiden pääasialliset ehdot, jos rahalainojen, vastuiden ja vastuusitoumusten yhteismäärä ylittää 20 000 euroa tai viisi prosenttia yhtiön taseen omasta pääomasta OYL 8:6

Osakeyhtiölain mukaan toimintakertomuksessa on annettava tiedot rakenne- ja rahoitusjärjestelyistä

- Selostus, jos yhtiöstä on tullut emoyhtiö, se on ollut vastaanottavana yhtiönä sulautumisessa tai jakautumisessa taikka se on jakautunut OYL 8:7
- Pääasiallinen sisältö maksullista osakeantia koskevasta sisällöstä OYL 8:7
- Pääasiallinen sisältö optio-oikeuksien ja muiden osakkeisiin oikeuttavien erityisten oikeuksien antamista koskevasta päätöksestä OYL 8:7
- Pääasiallinen sisältö yhtiön aikaisemmin antamiin optio-oikeuksiin ja muihin osakkeisiin oikeuttaviin erityisiin oikeuksiin perustuvan osakemerkinnän pääasiallisista ehdoista OYL 8:7
- Hallituksen voimassa olevat valtuudet osakeantia sekä optio-oikeuksien ja muiden osakkeisiin oikeuttavien erityisten oikeuksien liikkeeseen laskemiseen OYL 8:7

Osakeyhtiölain mukaan toimintakertomuksessa on ilmoitettava tiedot omista osakkeista

- Yhtiön ja sen tytäryhteisöjen hallussa ja panttina olevien yhtiön ja emoyhtiön osakkeiden kokonaismäärät sekä suhteelliset osuudet kaikista osakkeista ja osakkeiden tuottamista äänistä OYL 8:8
- Tilikauden aikana yhtiölle tulleet ja pantiksi otetut omat ja emoyhtiön osakkeet sekä niiden luovuttaminen ja mitätöiminen OYL 8:8

Osakeyhtiölain mukaan toimintakertomuksessa on annettava seuraavat tiedot tilikauden aikana yhtiölle tulleista, pantiksi otetuista, luovutetuista ja mitätöidyistä omista ja emoyhtiön osakkeista:

Hallussa ja panttina olevat osakkeet on ilmoitettava erikseen. Jos osakkeita on tullut yhtiön lähipiiriin kuuluvalta tai niitä on luovutettu lähipiiriin kuuluvalle, lähipiiriin kuuluva on mainittava nimeltä.

- Miten osakkeet ovat tulleet yhtiölle tai miten ne on luovutettu OYL 8:8
- Osakkeiden lukumäärä ja suhteellinen osuus kaikista osakkeista OYL 8:8
- Maksettu vastike OYL 8:8

Tarvittaessa osakeyhtiön tulee esittää selvitys oman pääoman riittävydestä

- Selvitys oman pääoman riittävydestä OYL 20:23

Toimintakertomuksessa on annettava perusteltu selvitys, jos yhtiö on myös tilikauden aikana nojautunut OYL 20:23.2:n säännöksiin Hallitus voi havaita oman pääoman negatiivisuuden joko tilinpäätöstä laatiessaan tai yhtiön toiminnan aikana esimerkiksi tavanomaisesta talousraportoinnista.

Toimintakertomuksessa kerrotaan yleensä myös tiedot hallituksen jäsenistä, tilintarkastajista ja toimitusjohtajasta. Hallinnon kuvaamisesta ei ole erikseen säännöksiä osakeyhtiölaissa tai kirjanpito-laissa. Hallinnon kuvaaminen kuuluu hyvään hallintotapaan.

Osa edellä kuvatuista osakeyhtiölain mukaisista toimintakertomustiedoista ovat sellaisia, joita ei käytännössä esiinny vesihuoltolaitoksilla.

Huomionarvoista on, että vesihuoltolaitos joka on mikro- ja pienyrityskokoluokkaan kuuluva kirjanpito-velvollinen esittää vain osan edellä kuvatuista osakeyhtiölain mukaisista tiedoista pien- ja mikroyrityksiä (PMA) koskevan asetuksen mukaisesti liitetiedoissaan. Asetukseen on kirjattu ne keskeiset osakeyhtiölainmukaiset kohdat, joiden on katsottu olevan merkityksellisiä oikean ja riittävän kuvan kannalta.

Osuuskuntalain kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevat säännökset

Osuuskuntalain (OKL 421/2013) mukainen toiminnan tarkoitus poikkeaa osakeyhtiölain mukaisesta toiminnan tarkoituksesta. Toiminnan tarkoitus on ensisijaisesti ”yleishyödyllinen” eli osuuskunta tarjoaa vesihuoltopalveluja pääasiassa jäsenille, rakentamalla, ylläpitämällä ja hoitamalla vesi- ja viemärlaitosta. Osuuskunta voi tarjota vesihuoltopalveluja myös muille vesihuoltolaitoksille, jos sääntöihin on otettu tätä koskevat määräykset.

Osuuskuntalaki 5 § Toiminnan tarkoitus

Osuuskunnan toiminnan tarkoituksena on jäsenten taloudenpidon tai elinkeinon tukemiseksi harjoittaa taloudellista toimintaa siten, että jäsenet käyttävät hyväkseen osuuskunnan tarjoamia palveluita taikka palveluita, jotka osuuskunta järjestää tytäryhteisönsä avulla tai muulla tavalla. Toiminnan tarkoituksesta voi säännöissä määrätä toisin.

Osuuskunnan säännöissä voi olla määräys myös voiton tuottamisesta, jolloin osuuskunnalla olisi muu tarkoitus kuin vesihuoltopalvelujen tarjoaminen jäsenille ja muille vesihuoltolaitoksille.

Osuuskuntalaki 10 § Muu toiminnan tarkoitus

Jos osuuskunnalla on kokonaan tai osittain muu tarkoitus kuin taloudellisen toiminnan harjoittaminen jäsenten taloudenpidon ja elinkeinon tukemiseksi, sääntöihin on otettava tätä koskeva määräys. Säännöissä on tällöin määrättävä oman pääoman käyttämisestä 1 §:n 1 momentissa tarkoitetuissa tilanteissa.

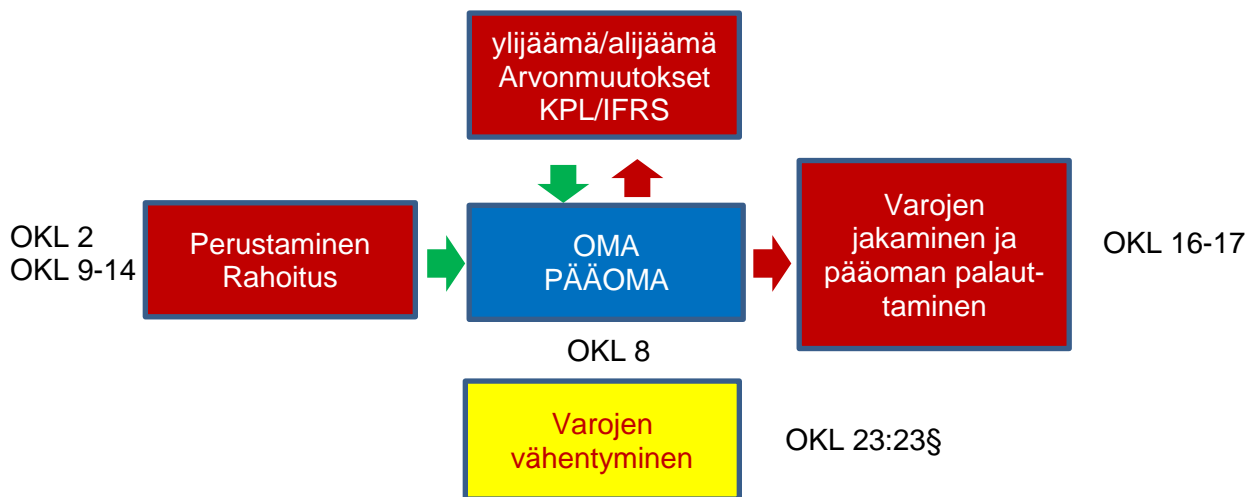
Jos sääntöjen mukaan osuuskunnan tarkoitus on voiton tuottaminen, voiton jakamiseen sovelletaan, mitä tässä luvussa säädetään ylijäämän jakamisesta.

Osuuskuntalaki on rakenteeltaan hyvin samankaltainen kuin osakeyhtiölaki ja osuuskuntalaki (OKL 421/2013) sisältää osakeyhtiölakiin rinnastettavia elementtejä (voiton tuottaminen, varojen jakaminen, osakepääoma), mutta keskeinen ero on lakiin kirjoitettu toiminnan tarkoitus. Osuuskunta on ensisijaisesti tarkoitettu palvelemaan jäseniä ja toiminnan tarkoitusta ei tarvitse erikseen kirjata tällöin osuuskunnan sääntöihin. Osakeyhtiölain mukainen tarkoitus on ensisijaisesti voiton tuottaminen ja yhtiöjärjestykseen tulee erikseen ottaa määräys muusta toiminnan tarkoituksesta.

Osuuskunnan toiminnan pitkäjänteinen kehittäminen ei ole osuuskuntalaissa kuvatun tarkoituksen vastainen. Vesihuoltolain mukaan (VHL 18 §) vesihuollon ja huleveden viemäroinnin maksujen tulee olla sellaiset, että pitkällä aikavälillä voidaan kattaa vesihuoltolaitoksen uus- ja korjausinvestoinnit ja kustannukset. Jotta uus- ja korjausinvestoinnit voidaan rahoittaa, niin pitkäjänteinen toiminnan kehittäminen on välttämätöntä.

Osuuskunnan oman pääomaan (OKL 8) muodostuu ja kertyy sidotun ja vapaan oman pääoman eriä monista eri liiketapahtumista samalla tavoin kun osakeyhtiössä. Eriä kertyy osuuskunnan perustamisvaiheessa (OKL 2) osuusmaksuina ja lisärahoituksen hankkimisvaiheessa (OKL 9–14) sekä tuloslaskelman tuottaman ylijäämä/alijäämän kautta. Jos sääntöjen mukaan osuuskunnan tarkoitus on voiton tuottaminen, omassa pääomassa ylijäämän voi nimetä voitoksi ja alijäämän tappioksi (OKL 8). Koska vesihuoltolaitoksen toiminnan tarkoitus ei ole voiton tuottaminen, niin tilikauden tuloksesta käytetään nimitystä yli- tai alijäämä. Osuuskunta ei voi tehdä kirjanpidossaan sellaisia tulosvaikutteisia varauksia, joiden avulla varauduttaisiin ennakolta esimerkiksi suuria investointeja varten. Varautuminen tehdään oikein mitoitetuilla ja ajoitetuilla liittymis- ja perusmaksuilla.

Omaan pääoman voidaan kirjata myös omaisuuserien arvomuutoksia (KPL ja IFRS), jotka eivät ole tulosvaikutteisia. Omaan pääomaan tulee kirjattavaksi myös aikaisempien tilikausien virheiden oikaisut (KILA 2005/1750).



Osuuskuntalain (OKL 2:4) mukaan osuuden merkintähinta merkitään osuuspääomaan, jollei sitä ole perustamissopimuksessa tai säännöissä määrätty merkittäväksi osittain sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon taikka kirjanpitolaissa (1336/1997) toisin säädetä.

Osuuskuntalaki 13 luku Ylimääräinen maksu

1 § Yleiset säännökset

Säännöissä voi määrätä, että osuuskunnan kokous voi päättää ylimääräisten maksujen perimisestä säännöissä määrättyyn, osuuskunnan toiminnan aikana ilmenevään tarpeeseen. Säännöissä on tällöin mainittava myös maksuvelvollisuuden perusteet sekä, minkä verran ylimääräisiä maksuja enintään voi määrätä jäsenen suoritettavaksi tilikauden aikana. Ylimääräistä maksumaa ei palauteta, ellei säännöissä määrätä toisin.

Ylimääräinen maksu on suoritettava yhtenä tai useampana eränä osuuskunnan kokouksen määräämän kohtuullisen ajan kuluessa.

Vesihuolto-osuuskunnan säännöistä mahdollisesti mainittuja liittymismaksuja tai muita ylimääräisiä maksuja ei kirjata omaan pääomaan. Liittymismaksuihin liittyvät sopimusehdot ratkaisevat niiden kirjanpidollisen käsittelytavan. Säännöissä mainittuja maksuja peritään vain jäseniltä ja vesihuoltolaissa mainittuja maksuja peritään jäsenten lisäksi myös muilta vesihuoltolaitoksen asiakkailta.

Suomen Vesilaitosyhdistys ry:n (www.vvy.fi) julkaisemissa osuuskunnan mallisäännöissä on ollut erikseen esitettyä kohta ylimääräisistä maksuista (9 § Ylimääräinen maksu).

Sääntömääräys ylimääräisten maksujen perimisestä on tärkeä ja merkityksellinen, koska sen avulla osuuskunnan kokous voi sääntöjen mukaisesti huolehtia riittävän rahoituksen turvaamisesta. Osuuskunnan johdon (OKL 1:8) on huolellisesti toimien edistettävä osuuskunnan etua. Johto (hallitus) vastaa siitä, että jäseniltä ja muilta asiakkailta peritään riittävät käyttömaksut, liittymismaksut, perusmaksut ja muut maksut laitoksen toimittamista palveluista, joiden avulla pitkällä aikavälillä voidaan kattaa vesihuoltolaitoksen uus- ja korjausinvestoinnit ja kustannukset.

Talouden suunnittelu, rahoituksen turvaaminen ja oman pääoman pysyvyys ovat osuuskunnan talouden hoidossa tärkeitä. Osuuskuntalaki (OKL 23:23) sisältää osuuskunnan varojen vähentymisestä koskevat vastaavat määräykset kuten osakeyhtiölaki. Jos hallitus havaitsee, että osuuskunnan oma pääoma on negatiivinen, hallituksen on viipymättä tehtävä osuuspääoman menettämisestä rekisteri-ilmoitus. Katso menettelyä ja esittämistapaa koskevat ohjeet osakeyhtiölain kirjanpitoa ja tilinpäätöstä käsittelevästä kohdasta.

Osuuskuntamuotoisen vesihuoltolaitoksen (OKL 8:1 ja laki osuuskuntalain voimaantulosta 422/2013) oma pääoma esitetään seuraavasti:

OMA PÄÄOMA

Osuuspääoma
Vararahasto
Ylikurssirahasto
Osakepääoma
Arvonkorotusrahasto
Käyvän arvon rahasto
Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto
Sääntöjen mukaiset rahastot
Muut rahastot
Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä)
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)



Sidottua omaa pääomaa

Vapaata omaa pääomaa

Omassa pääomassa on esitettyä vararahasto ja sääntöjen mukaiset rahastot. Osuuskuntalain mukainen vararahasto vastaa osakeyhtiölain mukaista osakepääomaksi kirjattavaa määrää 2500 euroa.

Osuuskuntalaki 7 § Vararahasto

Osuuskunnalla on vararahasto. Vararahastoon on siirrettävä viisi prosenttia taseen osoittamasta tilikauden ylijäämästä, josta on vähennetty taseen osoittama tappio edellisiltä tilikausilta. Vararahastoa on kerrytettävä vähintään 2 500 euroon.

Vararahastoa saa alentaa osuuskunnan kokouksen päätöksellä vain siten kuin 11 luvun 1 §:n 2 kohdassa ja 18 luvun 1 §:ssä säädetään.

Osuuskunnalla voi olla säännöissään myös määräyksiä käyttörahaston tai uudistus- ja laajennusrahaston kasvattamisesta tietyn suuruiseksi. Sääntöjen määräyksillä pyritään ennakoimaan tulevia uus- ja korjausinvestointien tarpeita. Rahastoinnit eivät kuitenkaan sellaisenaan takaa rahavarojen riittävyyttä. Vesihuoltolaitoksen maksutuottojen tulee olla riittävällä tasolla, jotta se voi kattaa myös tulevat uus- ja korjausinvestoinnit.

Osuuskuntalaki 16:5 § Oikeus ylijäämään ja sen jakoperusteet

Ylijäämää saa jakaa jäsenille ja osuuden ja osakkeen omistajille vain, jos säännöissä niin määrätään

Kun vesiosuuskunnan tarkoitus ei ole voiton tuottaminen, niin on luonnollista, että sääntöihin ei sisällytetä määräyksiä ylijäämän maksamiseen. Näin varmistetaan myös oman pääoman pysyvyyttä toiminnan tarkoituksen toteuttamiseksi.

Kirjanpitolautakunta (KILA yleisohje tuloslaskelman ja taseen esittäminen 21.11.2006) pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena, että osakeyhtiön taseen liitetietona ilmoitetaan erikseen sidottu oma pääoma ja vapaa oma pääoma. Kirjanpitolautakunnan yleisohjeessa ei mainita erikseen osuuskuntaa, mutta vastaavalla tavalla osuuskunnan tulee ilmoittaa erikseen sidottu oma pääoma ja vapaa oma pääoma.

Oma pääoman muutokset		20X2	20X1
Sidottu oma pääoma			
Osuuspääoma	01.01.	0,00	0,00
Lisäykset		0,00	0,00
Vähennykset		0,00	0,00
Vieraaseen pääomaan siirretyt irtisanotut osuusmaksut		0,00	0,00
Osuuspääoma	31.12.	0,00	0,00
Vararahasto	01.01.	0,00	0,00
Lisäykset		0,00	0,00
Vararahasto	31.12.	0,00	0,00
<hr/> Sidottu oma pääoma yhteensä		0,00	0,00

Vapaa oma pääoma

Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto	01.01.	0,00	0,00
Varojenjako		0,00	0,00
Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto	31.12.	0,00	0,00
Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä	01.01.	0,00	0,00
Tilikauden ylijäämän/ alijäämän siirto		0,00	0,00
Edellisten tilikausien virheiden oikaisut		0,00	0,00
Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä	31.12.	0,00	0,00
Tilikauden ylijäämä/alijäämä		0,00	0,00
<i>Vapaa oma pääoma yhteensä</i>		0,00	0,00
Oma pääoma yhteensä		0,00	0,00

Vaikka pien- ja mikro-osuuskunnan ei tarvitse laatia kirjanpitolain mukaan toimintakertomusta, niin osuuskunta on kuitenkin velvollinen esittämään toimintakertomus vastaavat tiedot (OKL 8:5-8) joko toimintakertomuksessa tai tilinpäätöksen liitetietoina (PMA 1:2.2). Osakeyhtiölle ei ole tällaista velvoitetta. Osuuskunnan toimintakertomusta koskevia tietoja tarkastellaan oppaan kohdassa toimintakertomus ja tilinpäätös.

Vesihuoltolain taloushallintoa koskevat säännökset

Vesihuoltolaitoksen talouden hoidon, kirjanpidon ja tilinpäätöksen kannalta keskeiset säännökset sisältyvät on vesihuoltolain 4 lukuun. Säännökset ovat kirjanpitolakia, osakeyhtiölakia ja osuuskuntalakia täydentäviä säännöksiä.

4 luku Vesihuoltolaitoksen taloushallinto.

18 § Maksujen yleiset perusteet

19 § Maksut

19 a § Korvaus yleisten alueiden huleveden viemäröinnistä

20 § Vesihuollon eriyttäminen kirjanpidossa

20 a § Vesihuoltolaitoksen toimintakertomus

20 b § Tilinpäätöstietojen ja toimintakertomuksen tarkastaminen

20 c § Tilinpäätöstietojen, toimintakertomuksen, toimitusehtojen ja tunnuslukujen julkistaminen

20 d § Vesihuollon tietojärjestelmä

Vesihuollon ja huleveden viemäröinnin maksujen yleiset perusteet määritellään VHL 18 §:ssä ja perittävät maksut yksilöidään 19 §:ssä. Lisäksi VHL 19 a §:ssä säädetään korvauksesta yleisten alueiden huleveden viemäröinnistä. VHL 4 luvussa säädetään maksujen ohella vesihuollon eriyttämisestä kirjanpidossa (VHL 20 §), vesihuoltolaitoksen toimintakertomuksesta (20 a §), tilinpäätöstietojen ja toimintakertomuksen tarkastamisesta (20 b §) sekä niiden, toimitusehtojen ja tunnuslukujen julkistamisesta (20 c §). Suomen ympäristökeskus pitää yllä VHL 20 d §:n mukaista vesihuollon tietojärjestelmää (VEETI). Tietojen syöttäminen järjestelmään on pakollista vesihuoltolaitokselle.

Alla olevasta linkistä löydät ohjeistusta VEETI – järjestelmästä.

[http://www.ymparisto.fi/fi-FI/Kartat_ja_tilastot/Tietojarjestelmat/Vesihuollon_tietojarjestelma_VEETI_ohje\(35455\)](http://www.ymparisto.fi/fi-FI/Kartat_ja_tilastot/Tietojarjestelmat/Vesihuollon_tietojarjestelma_VEETI_ohje(35455))

Maksujen yleiset periaatteet

Vesihuoltolakin mukaan (VHL 18 §) mukaan vesihuollon ja huleveden viemäröinnin maksujen tulee olla sellaiset, että pitkällä aikavälillä voidaan kattaa vesihuoltolaitoksen uus- ja korjausinvestoinnit ja kustannukset. Maksuilla tulee kattaa siis juoksevat käyttömenot, poistot sekä uus- ja korjausinvestoinnit.

Hallituksen esityksessä (HE 218/2013) todetaan, että viittaamalla uus- ja korjausinvestointeihin edistetäisiin huomion kiinnittämistä erityisesti vesihuoltolaitteiston korjauskustannuksiin, kun vesihuollon maksuja määritetään.

Maksujen yleisiä periaatteita koskeva säännös on seuraava:

Vesihuoltolaki 18 § Maksujen yleiset perusteet

Vesihuollon ja huleveden viemäröinnin maksujen tulee olla sellaiset, että pitkällä aikavälillä voidaan kattaa vesihuoltolaitoksen uus- ja korjausinvestoinnit ja kustannukset. Maksuihin saa sisältyä enintään kohtuullinen tuotto pääomalle. (22.8.2014/681)

Maksujen tulee olla kohtuulliset ja tasapuoliset. Maksun suuruudessa voidaan ottaa huomioon tarve säädellä veden kulutusta, veden erityinen käyttötarkoitus taikka jäteveden poikkeuksellinen laatu tai määrä. Maksujen tulee tarpeen mukaan olla sellaiset, että ne edistävät veden säästäväistä käyttöä ja jäteveden määrän vähentämistä sekä ehkäisevät haitallisten aineiden johtamista viemäriin.

Vesihuoltoa voidaan tukea kunnan, valtion ja Euroopan yhteisön varoista. Tuki on otettava huomioon kustannuksia 1 momentin mukaisesti katettaessa. Vesihuollon tukemisesta on liissäksi voimassa, mitä siitä erikseen säädetään.

Uusinvestoinneilla tarkoitetaan esimerkiksi investointeja vesihuoltolaitoksen verkostojen rakentamiseen tai laajentamiseen tai laitehankintoihin. Korjausinvestointeja olisivat kaikki vesihuoltolaitoksen kunnossapitoon kohdistuvat investoinnit kuten esimerkiksi verkoston peruskorjausinvestoinnit. Investointeihin ei luettaisi vesihuoltolaitoksen laitteiston tavanomaisia ylläpitokustannuksia, jotka ovat vesihuoltolaitoksen muita kustannuksia kustannuksiin.

Tarkoituksena on, että vesihuollon palveluista perittävät maksut vastaavat mahdollisimman hyvin todellisia kustannuksia eli olisivat aiheuttamisperiaatteen mukaisia.

Kustannusvastaavuus

Maksujen määräytymisessä tulee ottaa huomioon kustannusvastaavuus. Koska vesihuoltolaitokset ovat kukin erilaisia ja sijaitsevat alueellisesti eri paikoissa, niin myös kustannukset muodostuvat eri tavoin. Kustannuksiin vaikuttavat muun muassa se miten vesihuoltolaitoksen toiminnot toteutetaan. Miten toteutetaan vedenhankinta, jäteveden puhdistaminen, verkoston uusinvestoinnit ja saneeraukset.

Vaikka vesihuoltolaki ei erikseen edellytä kehittämissuunnitelman laatimista, niin kehittämissuunnitelma auttaa kuitenkin mitoittamaan maksuja kustannusvastaavuutta vastaavalla tavalla. Merkittävä verkoston korjausvelka vaatii mittavampia korjaus- ja saneerausinvestointeja, jonka takia esimerkiksi perusmaksun tulisi olla tällaisessa tilanteessa korkeampi.

Poistot ovat laskennallinen - ei rahamääräinen tuloslaskelman erä. Pysyvien vastaavissa olevien omaisuususerien liian pienet poistot eli liian pitkät poistoajat heikentävät vesihuoltolaitoksen mahdollisuutta tuleviin korvausinvestointeihin. Ajoissa tehdyt uus- ja korjausinvestoinnit sekä oikein mitoitettut poistot mahdollistavat perusmaksujen pitämisen riittävällä tasolla, joka mahdollistaa rahoituksen riittämisen eli voidaan jo ennakkoon varautua tulevaan rahoitustarpeeseen.

Vesihuoltolakia koskevassa hallituksen (HE 85/2000 vp) esityksessä on todettu muun ohella seuraavaa:

Pykälän 1 momentin mukaan maksujen tulisi olla sellaisia, että niillä voidaan pitkällä aikavälillä kattaa vesihuoltolaitoksen investoinnit ja kustannukset. Säännöksen tarkoittamia kustannuksia olisivat kaikki ylläpito- ja käyttökustannukset sekä myös mahdolliset ympäristön- ja terveyden- suojelusta, luonnonvarojen käytöstä ja mahdollisista maankäytön rajoituksista aiheutuvat kustannukset, jotka tulisi siis ottaa maksuissa huomioon. Näin säännös vastaisi valmisteilla olevan vesipolitiikan puitedirektiivin mukaista kustannusten kattamisen periaatetta. Tarkoituksena on, että vesihuollon palveluista perittävät maksut vastaisivat mahdollisimman hyvin todellisia kustannuksia. Samalla ne edistäisivät aiheuttamisperiaatteen toteuttamista, mikä oli myös kumotavaksi ehdotetun jätevesimaksulain tarkoituksena.

Kohtuullisen tuoton osalta perusteluissa todetaan, että säännöksen tarkoituksena on osaltaan varmistaa, että maksut perustuisivat vesihuollon todellisiin kustannuksiin. Se ehkäisisi myös vesihuollosta perittävien maksujen käyttöä piiloverotukseen. Toisaalta säännöksellä varmistetaisiin myös vesihuoltolaitosten taloudelliset toimintaedellytykset esimerkiksi lain edellyttämien uusinvestointien ja laitteistojen ylläpitomenojen sekä perusparannusinvestointien varalta.

Kohtuullisuus ja tasapuolisuus

Vesihuoltolaitoksen maksuja ei voida perustella ”kilpailutilanteen” perusteella eli vertaamalla naapurikunnan alueella olevan vesihuoltolaitoksen maksuihin. Tarkoituksena on, että vesihuollon palveluista perittävät maksut vastaavat mahdollisimman hyvin todellisia kustannuksia eli olisivat aiheuttamisperiaatteen mukaisia.

Hallituksen esityksessä vesihuoltolain muuttamiseksi (HE 218/2013) todetaan, että kohtuullisuutta arvioidessa tulisi kiinnittää huomiota vesihuollon eri maksuista muodostuvaan kokonaisuuteen. Maksujen tasapuolisuuden vaatimus tarkoittaa, että soveltamisalan puitteissa eri asiakkaita, asiakasryhmiä tai kunnan eri alueita ei aseteta perusteettomasti toisistaan poikkeavaan asemaan.

Maksuihin saa sisältyä enintään kohtuullinen tuotto pääomalle. Kohtuullista tuottoa ei ole erikseen lainsäädäntötasolla määritetty. Oikeuden päätöksessä (KHO 2014:172) on viitattu tuottovaatimuksen kohtuullisuuden arvioinnissa valtion talousarviosta annettuun asetukseen (1243/1992).

56 § (21.12.2004/1253).

Jollei omaisuuden käyttötarkoituksesta muuta johdu, käytetään valtion investointilaskelmissa ja muussa pääomien käytön arvioinnissa tuottovaatimuksena valtiokonttorin laskemaa arvioinnin suorittamista edeltäneen varainhoitovuoden euromääräisen pitkäaikaisen lainanoton efektiivistä korkokustannusta valtiolle.

Vuoden 2016 tietojen pohjalta laskettu ja vuoden 2017 laskelmissa käytettäväksi tarkoitettu (nimellinen) korkokustannus on 0,0 %. www.valtiokonttori.fi

Maksujen tulee olla kohtuulliset ja tasapuoliset. Maksun suuruudessa voidaan ottaa huomioon tarve säädellä veden kulutusta, veden erityinen käyttötarkoitus taikka jäteveden poikkeuksellinen laatu tai määrä. Maksujen tulee tarpeen mukaan olla sellaiset, että ne edistävät veden säästäväistä käyttöä ja jäteveden määrän vähentämistä sekä ehkäisevät haitallisten aineiden johtamista viemäriin.

Vaikka alla oleva KHO:n päätös koskee kunnan liikelaitoksena toimivaa vesihuoltolaitosta. Päätöksessä on kuvattu kustannusvastaavuuden periaatetta maksujen yleisenä periaatteena.

KHO:2014:172

Viisi eri vesihuoltolaitosta oli kuntajaon muutoksen johdosta yhdistetty uuden kunnan liikelaitoksena toimivaksi vesihuoltolaitokseksi. Asiassa oli esitetty selvitystä siitä, miten yhdistyvien vesihuoltolaitosten toiminnot osana kuntaa, vesihuoltolaitosten toimintaympäristöt, kuntien yhdyskuntarakenne sekä vesihuoltolaitosten maksurakenne ja maksujen suuruudet olivat huomattavasti poikenneet toisistaan. Selvitystä oli esitetty myös siitä, miten maksuja pyrittiin yhenäistämään siten, etteivät vesihuollon maksuihin tulevat muutokset olisi yksittäisen kuluttajan kannalta kohtuuttomia.

Vesihuoltolaitos oli sinänsä voinut päättää vanhoihin vesihuoltolaitosten toiminta-alueisiin perustuvista erisuuruuksista vesihuollon perusmaksuista. Koska vesihuoltolaitoksen päätöksistä ei kuitenkaan käynyt ilmi, mihin laskentaperusteisiin ja todennettuihin kustannuksiin maksut perustuvat, miten vesihuollosta perittävät maksut vastaavat kustannusten kattamisen periaatetta ja edistävät aiheuttamisperiaatteen toteuttamista sekä minkälainen tuotto maksuihin sisältyy, johtokunnan päätökset oli lainvastaisina kumottava.

<http://www.kho.fi/fi/index/paatoksia/vuosikirjapaatokset/vuosikirjapaatos/1416912858995.html>

Vesihuoltoa voidaan tukea kunnan, valtion ja Euroopan yhteisön varoista. Tuki on otettava huomioon kustannuksia 1 momentin mukaisesti katettaessa. Vesihuollon tukemisesta on lisäksi voimassa, mitä siitä erikseen säädetään.

Maksut

Maksuja koskeva vesihuollon säännös on seuraava:

Vesihuoltolaki 19 § Maksut

Vesihuoltolaitoksen tulee periä vesihuollosta käyttömaksua. Käyttömaksu peritään kiinteistön käyttämän veden ja poisjohdettavan jäteveden määrän ja laadun perusteella. Vesihuoltolaitos voi periä käyttömaksua myös huleveden viemäröinnistä.

Lisäksi laitos voi periä liittymismaksua ja perusmaksua sekä muita maksuja laitoksen toimittamista palveluista. Nämä maksut ovat eri alueilla erisuuruisia, jos tämä on tarpeen kustannusten oikean kohdentamisen tai aiheuttamisperiaatteen toteuttamisen vuoksi taikka muusta vastaavasta syystä. Liittymismaksun suuruudessa voidaan ottaa huomioon myös kiinteistön käyttötarkoitus

Vesihuoltolaitoksen tulee periä vesihuollosta käyttömaksua. Käyttömaksu peritään kiinteistön käyttämän veden ja poisjohdettavan jäteveden määrän ja laadun perusteella. Vesihuoltolaitos voi periä käyttömaksua myös huleveden viemäröinnistä.

Lisäksi laitos voi periä liittymismaksua ja perusmaksua sekä muita maksuja laitoksen toimittamista palveluista. Nämä maksut ovat eri alueilla erisuuruisia, jos tämä on tarpeen kustannusten oikean kohdentamisen tai aiheuttamisperiaatteen toteuttamisen vuoksi taikka muusta vastaavasta syystä. Liittymismaksun suuruudessa voidaan ottaa huomioon myös kiinteistön käyttötarkoitus.

Vesihuoltolaitoksen tyypillisiä maksuja ovat:

- Käyttömaksut
- Liittymismaksut
- Perusmaksut
- Muut maksut laitoksen toimittamista palveluista

Liittymissopimuksen sisältö ratkaisee millä tavoin liittymismaksut käsitellään tuloslaskelmalla, taseessa ja rahoituslaskelmalla. Oikeuden (KHO) ratkaisujen ja verolakeihin tehtyjen muutosten takia moni vesihuoltolaitos on uusinnut sopimusmallinsa, jolloin liittymismaksujen kirjanpidollinen käsittelytapa on myös erilainen. Liittymismaksujen kirjanpidollista käsittelyä ja esittämistapaa kuvataan yksityiskohtaisemmin oppaan kohdassa Liittymismaksujen käsittely.

Korvaus yleisten alueiden huleveden viemäroinnistä

Yleisten alueiden huleveden viemäroinnin korvausta koskeva säännös on seuraava:

Vesihuoltolaki 19 a § Korvaus yleisten alueiden huleveden viemäroinnistä

Vesihuoltolaitos perii kunnalta kustannuksia vastaavan korvauksen yleisiltä alueilta vesihuoltolaitoksen hulevesiviemäriin johdettavan huleveden viemäroinnistä.

Vesihuoltolaitos (VHL 19a) perii kunnalta kustannuksia vastaavan korvauksen yleisiltä alueilta (kadut, torit, puistot) vesihuoltolaitoksen hulevesiviemäriin johdettavan huleveden viemäroinnistä.

Maa- ja metsätalousministeriö vesihuoltolakioppaan 30.4.2015 (www.mmm.fi) mukaan kustannuksia vastaavalla korvauksella tarkoitetaan VHL 19 a §:ssä korvausta, johon sisällytetään huleveden viemäroinnin uus- ja korjausinvestoinnit, ylläpitokulut sekä muut kustannukset. Yleisten alueiden hulevesien viemärointikorvausten ei tule tuottaa laitokselle voittoa. Jos voittoa syntyy tai yleisten alueiden hulevesien viemäroinnin kustannuksia ei pystytä kattamaan, tulee voitto hyvittää tai kustannukset kattaa esimerkiksi seuraavan vuoden maksujen perimisen yhteydessä.

Vesihuollon eriyttäminen kirjanpidossa

Keskeinen muutos vesihuoltolakiin (22.8.2014) kirjattiin, kun vesihuollon eriyttäminen kirjanpidosta säädettiin koskemaan myös yksittäisiä yrityksiä. Aikaisemmin eriyttäminen koski vain kunnallisia vesihuoltolaitoksia.

Eriyttämistä koskeva säännös on seuraava:

Vesihuoltolaki 20 § Vesihuollon eriyttäminen kirjanpidossa

Kunnan tai yrityksen tulee kirjanpidossaan eriyttää vesihuolto muista toiminnoista. Vesihuollolle on tilikausittain laadittava tase, tuloslaskelma ja rahoituslaskelma sekä esitettävä niiden liitteenä olevat tiedot. Tase ja tuloslaskelma on laadittava kirjanpitolain (1336/1997) säännösten mukaisesti.

Mitä 1 momentissa säädetään vesihuollon eriyttämisestä, sovelletaan myös 17 a §:ssä tarkoitettuun huleveden viemärointiin.

Mitä 1 ja 2 momentissa säädetään, koskee myös laitosta, joka toimittaa vettä vesihuoltolaitokselle tai käsittelee vesihuoltolaitoksen jätevesiä tai hulevesiä

Eriyttämisellä (VHL 20) tarkoitetaan vesihuollon eriyttämistä muista toiminnoista. Vesihuollolle on tilikausittain laadittava tase, tuloslaskelma ja rahoituslaskelma sekä esitettävä niiden liitteenä olevat tiedot.

Liitteenä olevilla tiedoilla tarkoitetaan tietoja, jotka käsittelevät sisäisesti eriytettyjen toimintojen yhteisten kustannusten jakoa, palvelujen veloitusperusteita ja käytettyjä lainakorkoja. Yksittäisen osakeyhtiön tai osuuskunnan osalta se tarkoittaisi jakoperusteiden esittämistä vesihuollon ja huleveden sekä mahdollisen muun toiminnan välillä. Tiedot esitetään tilinpäätöksen liitetiedoissa.

Eriyttämisvelvoite (VHL 20) on ulotettu huleveden viemärointiin siltä osin kuin vesihuoltolaitos huolehtii viemäroinnistä vesihuoltolain (VHL 17a) mukaisen kunnan päätöksen perusteella. Huleveden viemärointi saattaa vaikuttaa merkittävästi vesihuoltolaitoksen talouteen, minkä vuoksi myös sen tulisi olla mahdollisimman läpinäkyvää.

Hallituksen esityksen mukaan (HE 218/2013) erittämisen avulla edistetään vesihuoltolaitoksen toiminnan läpinäkyvyyttä laitoksen toimintamuodosta riippumatta. Läpinäkyvyyttä on perusteltu kustannusten kattamisen ja kustannusvastaavuuden näkökulmasta. Vesihuollon ja huleveden viemäroinnin kirjanpidon eriyttämisen avulla olisi mahdollista arvioida, missä määrin vesihuollosta ja huleveden viemäroinnistä perittävät maksut kattavat palvelujen tuottamisesta aiheutuvat kustannukset pitkällä aikavälillä ja ovatko maksut kohtuullisia.

Yksittäisen osakeyhtiön ja osuuskunnan kannalta tämä tarkoittaa sitä, että vesiliiketoiminta ja hulevesitoiminta erotetaan yhtiön muusta toiminnasta omiksi asiakirjoiksi tilinpäätöksessä. Kirjanpitolautakunta (KILA 1946/01.12.2015) on todennut, ettei lautakunta näe estettä sille, että vesihuoltolain tarkoittamat erillislaskelmat sisällytetään tilinpäätöksen liitetietoihin.

Tilinpäätöksen sisältöä ja esittämistapaa käsitellään myöhemmin tässä oppaassa.

Vesihuoltolaitoksen toimintakertomus

Kirjanpidollisesti toimintakertomus (KPL 3:1a) on eriytetty tilinpäätöksen (KPL 3:1) sisällöstä.

Tilinpäätökseen on liitettävä kirjanpitolain (KPL 3:1a) mukainen toimintakertomus, jos kirjanpitovelvollinen on:

- 1) julkinen osakeyhtiö;
- 2) sellainen osuuskunta tai yksityinen osakeyhtiö, joka ei ole mikro- tai pienyritys; tai
- 3) yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö.

Säännöksen mukaan mikro- ja pienyrityskokoluokkaan kuuluvan kirjanpitovelvollisen ei tarvitse laatia kirjanpitolain mukaista toimintakertomus. Kun kysymys on kuitenkin vesihuoltolain mukaisesta kirjanpitovelvollisesta, niin tällöin on noudatettava vesihuoltolain yksityiskohtaisempia säännöksiä.

Vesihuoltolaki ja sen yksityiskohtaisempi sääntely (VHL 1:4) kuuluu valtioneuvostossa maa- ja metsätalousministeriön toimialaan. Vesihuoltolaissa (119/2001) ei ole säännöksiä kirjanpitolautakunnan toimivallasta. Kirjanpitolaki on muuhun kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevaan lainsäädäntöön nähden toissijaisesti sovellettava yleislaki. Kirjanpitolautakunta (KILA 1946/01.12.2015) on todennut, että vesihuoltolain erityissäännökset ja niiden soveltaminen tulee tarkasteltavaksi omana – kirjanpitosäännöstöstä erillisenä – säännöstönään. Vesihuoltolain soveltamisalan piiriin kuuluvien kirjanpitovelvollisten tulee siten noudattaa vesihuoltolain erityisiä säännöksiä riippumatta kirjanpitolain mahdollisesti sisältämistä helpotuksista.

Vesihuoltolaitoksen toimintakertomusta koskeva säännös on seuraava:

Vesihuoltolaki 20 a § Vesihuoltolaitoksen toimintakertomus

Vesihuoltolaitoksen on laadittava kirjanpitolaissa tarkoitettu toimintakertomus. Siinä tulee esittää ymmärrettävässä muodossa tämän lain 20 §:ssä tarkoitettut tilinpäätöstiedot sekä tiedot vesihuollon hintatasoa, tehokkuutta, laatua ja kannattavuutta kuvaavista tunnusluvuista.

Toimintakertomuksessa tulee esittää 1 momentissa tarkoitettut tiedot myös 17 a §:n mukaisesta huleveden viemäröinnistä.

Toimintakertomuksen sisällöstä voidaan antaa tarkempia säännöksiä valtioneuvoston asetuksella.

Laissa mainitut tiedot vesihuoltoa kuvaavista tunnusluvuista tulee esittää toimintakertomuksessa liitetiedoissa esitettävien laskelmien lisäksi.

1. Vesihuollon hintatasoa kuvaavat tunnusluvut
2. Vesihuollon tehokkuutta kuvaavat tunnusluvut
3. Vesihuollon laatua kuvaavat tunnusluvut
4. Kannattavuutta kuvaavat tunnusluvut

Maa- ja metsätalousministeriö on ohjeistanut (vesihuoltolakiopas 30.4.2015) vesihuoltolaitoksen toimintakertomuksen laadintaa seuraavalla tavalla.

VHL 20 a §:ssä säädetään vesihuoltolaitoksen toimintakertomuksen laatimisesta ja sisällöstä. Vesihuoltolaitoksen on sen mukaan laadittava kirjanpitolaissa tarkoitettu toimintakertomus vesihuollosta ja VHL 17 a §:n mukaisesta huleveden viemäroinnistä. Siinä tulee esittää ymmärrettävässä muodossa laitoksen tilinpäätöstiedot sekä tiedot vesihuollon ja huleveden viemäroinnin hintatasoa, tehokkuutta, laatua ja kannattavuutta kuvaavista tunnusluvusta.

Toimintakertomuksen avulla lisätään vesihuoltolaitoksen toiminnan ja talouden läpinäkyvyyttä ja annetaan vertailukelpoinen kuva vesihuollon hintatasosta, tehokkuudesta, laadusta ja kannattavuudesta erityisesti vesihuoltolaitosten asiakkaille.

Vesihuoltolaitoksen tulee VHL 20 a §:n nojalla laatia kirjanpitolaissa tarkoitettu toimintakertomus riippumatta siitä, onko sillä tähän kirjanpitolain perusteella velvollisuutta. Kirjanpitolain 3 luvun 1 §:n mukaan toimintakertomuksessa annetaan tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan kehittymistä koskevista tärkeistä seikoista. Siinä on arvioitava merkittävimpiä riskejä ja epävarmuustekijöitä, muita liiketoiminnan kehittymiseen vaikuttavia seikkoja sekä taloudellista asemaa ja tulosta. Arvion tulee sisältää keskeisimmät tunnusluvut liiketoiminnan sekä taloudellisen aseman ja tuloksen ymmärtämiseksi. Toimintakertomuksessa tulee kirjanpitolain perusteella esittää tiedot myös olennaisista tapahtumista tilikaudella ja sen päättymisen jälkeen ja arvio tulevasta kehityksestä sekä selvitys tutkimus- ja kehitystoiminnan laajuudesta.

VHL 20 a §:ssä tarkoitettujen vesihuollon ja huleveden viemäroinnin tunnuslukujen tuottamisessa yhtenäisin perustein tullaan hyödyntämään vuodesta 2016 lähtien VHL 20 d §:n mukaista vesihuollon tietojärjestelmää. Ennen tätä ajankohtaa vesihuoltolaitoksen tulee laatia toimintakertomus VHL 20 a §:ssä ja kirjanpitolain säännöksissä ilmaistujen periaatteiden mukaisesti. Vertailukelpoiset tunnusluvut voidaan esittää vasta sitten, kun vesihuollon tietojärjestelmä on käytössä.

Keskeistä on siis huomioida, että kirjanpitolain mukaan yksittäinen mikro- tai pienosuuskunta tai osakeyhtiö eivät kirjanpitolain mukaan ole velvollisia laatimaan kirjanpitolain mukaista toimintakertomusta, mutta maa- ja metsähallituksen ohjeistus kuitenkin velvoittaa laatimaan kirjanpitolaissa tarkoitettua toimintakertomuksen. Vesihuoltolaitoksen on siis sisällytettävä sekä vesihuoltolain vaatimat tiedot sekä kirjanpitolain (KPL 3:1a) mukaiset tiedot toimintakertomuksessaan. Pienyritystä suuremman vesihuoltolaitoksen on lisäksi huomioitava osuuskuntalain (OKL 8 luku) ja osakeyhtiölain (OYL 8 luku) vaatimukset toimintakertomuksessa esityttävistä tiedoista.

Alla on esitetty keskeisiä vesihuollon toimintakertomusta koskevia tunnuslukuja. Tiedot on otettu Veeti-järjestelmän toimintakertomusta koskevista tiedoista. Vesihuoltolaitos ilmoittaa vesihuoltolain (VHL 20d) tietonsa tietojärjestelmään ja järjestelmän mukaiset tiedot esitetään vesihuoltolaitoksen toimintakertomuksessa.

Veeti- järjestelmä:

[http://www.ymparisto.fi/fi-FI/Kartat_ja_tilastot/Tietojarjestelmat/Vesihuollon_tietojarjestelma_VEETI_ohje\(35455\)](http://www.ymparisto.fi/fi-FI/Kartat_ja_tilastot/Tietojarjestelmat/Vesihuollon_tietojarjestelma_VEETI_ohje(35455))

Vesihuollon tunnusluvut

	20X3	20X2	20X1
Vedenjakelu			
Laskuttamattoman talousveden osuus (%)	5,91	7,22	7,08
Vesijohtoverkoston uusiutumisaika (v)	218,71	465,94	350,59
Putkirikkojen määrä (kpl/km/v)	0,09	0,08	0,11
Viemäröinti			
Laskuttamattoman jäteveden osuus (%)	6,00	7,00	8,00
Jätevesiviemäriverkoston uusiutumisaika (v)	143,39	144,96	176,54
Toiminnan volyyymi ja tekniikka			
Veden ominaiskäyttö (l/as/d)	232	243	249
Talous			
Toiminnan tuotot/toiminnan kulut (%)	98	101	97
Käytön ja ylläpidon omakustannushinta (kustannukset/laskutetut m3)	2,11	2,00	1,86
Investoinnit/poistot	0,500	0,600	0,700
Omistajan tuki investointikustannuksiin /kokonaisinvestoinnit (€)	0,00	0,00	0,00
Vertailuhinta			
Omakotitalon vertailuhinta (€/m3)	4,94	5,03	5,12

Luontevaa ja suositeltavaa on, että tiedot vesihuollon hintatasoa, tehokkuutta, laatua ja kannattavuutta kuvaavista tunnusluvuista poimitaan siis niistä tiedoista joita Veeti- järjestelmä tuottaa, jolloin toimintakertomuksessa ja julkisesta järjestelmästä saatavien tietojen välillä ei ole ristiriitaisia tai toisistaan poikkeavia lukuja. Vesihuoltolain (VHL 20d) mukaan vesihuoltolaitoksella on tietojen ilmoitusvelvollisuus vesihuollon tietojärjestelmään.

Toimintakertomuksen sisällöstä voidaan antaa tarkempia säännöksiä valtioneuvoston asetuksella. Tätä opasta kirjoitettaessa valtioneuvosto ei ole antanut tarkempia säännöksiä.

Tilintarkastajan velvollisuudet

Tilintarkastuslain 2 luvun 2 §:n 1 momentin mukaan yhteisössä ja säätiössä on toimitettava tilintarkastus sen mukaan kuin tilintarkastuslaissa ja muualla laissa säädetään. Tilintarkastuslaki on luonteeltaan yleislaki, jonka erityislait syrjäyttävät. Erityislainsäädäntö voi velvoittaa tilintarkastajaa antamaan lausuntoja joistakin tietyistä asioista. Vesihuoltolaki on erityislainsäädäntöä, johon sisältyy tilintarkastukseen liittyvä velvoite.

Vesihuoltolakiin sisältyvä erityissäännös tilintarkastukseen liittyen on seuraava:

Vesihuoltolaki 20 b Tilinpäätöstietojen ja toimintakertomuksen tarkastaminen

Tilintarkastajien tulee tarkastaa 20 §:ssä tarkoitetut tilinpäätöstiedot ja 20 a §:ssä tarkoitettu toimintakertomus osana kunnan tai vesihuoltolaitoksen lakisääteistä tilintarkastusta.

Suomen tilintarkastajan ry (ST-Akatemia, Tilintarkastajan raportointi 2017) on ohjeistanut erityislainsäädännön perusteella annettavista lausunnoista seuraavalla tavalla.

Erityislainsäädännön perusteella annettavat lausunnot annetaan ”Muut raportointivelvoitteet” osuudessa tilintarkastuskertomuksessa. Kappale tulee otsikoida esimerkiksi ”Muut lakiin perustuvat lausunnot”.

Vesihuoltolaitosten tilikauden 2016 tilintarkastuskertomuksissa vesihuoltolain erityissäännöstä ei kovin yleisesti ole jostakin syystä huomioitu pienemmissä vesihuoltolaitoksissa. Tilintarkastuskertomuksessa esitettävä lausunto voisi olla seuraava:

Muut raportointivelvoitteet

Muut lakiin perustuvat lausunnot

Olemme tutustuneet yhtiön hallitus laatimiin vesilaitoksen toiminnan tuloslaskelmaan, taseeseen, rahoituslaskelmaan ja lisätietoihin sekä toimintakertomukseen tilikaudelta 20XX. Lausuntonamme esitämme, että ne on laadittu vesihuoltolain ja sen nojalla annettujen säännösten ja määräysten mukaisesti.

Hallituksen esityksessä vesihuoltolain muuttamiseksi (HE 218/2013) todetaan, että uusien tilintarkastuselinten tai -menettelyjen perustamista ei edellytetä. Jos tilintarkastajien käyttö ei ole muun lainsäädännön perusteella pakollista vesihuoltolaitoksen toiminnan tarkastamisessa, ei tähän synny pykälän perusteella velvollisuutta.

Vesihuoltolaki 20 c § Tilinpäätöstietojen, toimintakertomuksen, toimitusehtojen ja tunnuslukujen julkistaminen

Vesihuoltolaitoksen tulee julkistaa tietoverkossa 20 §:ssä tarkoitetut tilinpäätöstiedot ja 20 a §:ssä tarkoitettu toimintakertomus. Lisäksi laitoksen tulee julkistaa tietoverkossa vesihuollon toimitusehdot ja hinnoitteluperusteet sekä vesihuollon hintatasoa, tehokkuutta, laatua ja kannattavuutta kuvaavat tunnusluvut.

Hallituksen esityksessä vesihuoltolain muuttamiseksi (HE 218/2013) todetaan, että julkistettavien tietojen tulisi olla kaikkien saatavilla tietoverkossa. Erityisesti vesihuollon asiakkaiden tulisi päästä vaivattomasti tarkastelemaan momentissa tarkoitettuja tietoja. Tiedot voisivat olla esimerkiksi laitoksen tai kunnan verkkosivuilla. Vesihuoltotoiminnan tilinpäätöstiedot voitaisiin julkaista myös osana yrityksen, konsernin, osuuskunnan, kunnan, kuntayhtymän tai kuntakonsernin virallista tilinpäätöstä, jolloin ne olisivat saatavilla kaupparekisteristä.

Edellä kuvatun perusteella julkistamisvelvollisuus täytyisi kun vesihuoltolaitos toimittaa jäljennöksen tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta rekisteröitäväksi patentti- ja rekisterihallitukselle (PRH) kirjainpitoin (KPL 3:9) mukaisesti. Kun lain perusteluissa todetaan, että erityisesti vesihuollon asiakkaiden tulisi päästä vaivattomasti tarkastelemaan tietoja, niin tietojen toimittaminen pelkästään PRH:lle ei täyttäisi lain tarkoitusta, koska niiden sieltä käsin tarkasteleminen ei kaikilta osin ole vaivatonta.

Sama PRH:lle toimitettu toimintakertomus ja tilinpäätöskopio sekä tilintarkastuskertomus voidaan suhteellisen helposti julkistaa vesihuoltolaitoksen verkkosivuilla.

Tietojen ilmoitusvelvollisuus vesihuollon tietojärjestelmään

Vesihuoltolaki 20 d § Vesihuollon tietojärjestelmä

Suomen ympäristökeskus ylläpitää vesihuollon tietojärjestelmää yhteistyössä elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskusten kanssa.

Vesihuoltolaitos toimittaa vesihuollon tietojärjestelmään vesihuoltopalvelujensa hinnat ja niiden määräytymisperusteet sekä tiedot, joita tarvitaan vesihuollon tehokkuutta, laatua ja kannattavuutta kuvaavien tunnuslukujen laskemiseksi.

Mitä 2 momentissa säädetään vesihuoltolaitoksista, koskee myös laitosta, joka toimittaa vettä vesihuoltolaitokselle tai käsittelee vesihuoltolaitoksen jätevesiä.

Vesihuollon tietojärjestelmästä ja siihen toimitettavista tiedoista voidaan antaa tarkempia säännöksiä valtioneuvoston asetuksella.

Hallituksen ja toimitusjohtajan vastuut ja velvoitteet

Johdon huolellisuusvelvoite

Osakeyhtiölain mukaan (OYL 1:8) ja osuuskuntalain mukaan (OKL 1:8) yhtiön johdon on huolellisesti toimien edistettävä yhtiön etua. Yhtiön johtoon kuuluvat hallituksen jäsenet ja toimitusjohtaja. Huolellisuusvelvoite koskee hallituksen sekä jäseniä että toimitusjohtajaa.

Yleensä riittävänä huolellisuutena voidaan pitää sitä, että ratkaisun taustaksi on hankittu tilanteen edellyttämä asianmukainen tieto, sen perusteella on tehty johdonmukainen päätös tai muu toimi, eivätkä päätöksen tai muun toimen tekoon ole vaikuttaneet johdon jäsenten eturistiriidat (business judgement rule). Johdon jäsenen eturistiriidan arviointiin liittyy myös lähipiirikäsite, joka tulee aina huomioida taloudellisia päätöksiä tehtäessä.

Huolellisesti toimiessaan johdon tulisi varmistaa taloudellisten raporttien (suunnitelmien, investointipäätösten, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen ja kuukausiraportit) luotettavuus. Yleisesti tunnetun sisäisen valvonnan määritelmän tarjoaa COSO-malli (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO), jonka mukaan organisaation valvonta on sen hallituksen, johdon ja muun henkilökunnan toteuttama prosessi, jonka tarkoitus on tuottaa kohtuullinen varmuus seuraavien tavoitteiden toteutumisesta:

- toimintojen tehokkuus ja tarkoituksenmukaisuus
- taloudellisen raportoinnin luotettavuus
- lakien ja säädösten noudattaminen

Yhtiön edun mukaisen toiminnan lähtökohtana ovat osakeyhtiön yhtiöjärjestys ja osuuskunnan säännöt sekä niissä määritelty toimiala ja tarkoitus. Toimialamääräys rajoittaa johdon toimivaltaa.

2 § Toimiala

Yhtiön toimialana on rakentaa, hoitaa ja ylläpitää toiminta-alueellaan yleisen vesi- ja viemärlaitoslain tarkoittamaa vesi- ja viemärlaitosta sekä muut vesihuoltoon liittyvät kehitystyöt, tutkimustyöt, työt ja palvelut. Yhtiö voi omistaa, hallita ja vuokrata kiinteistöjä, osakkeita, osuuksia ja arvopapereita.

3 § Tarkoitus

Yhtiön tarkoituksena on toimia yleishyödyllisellä pohjalla, voittoa jakamatta, siten, että vesi- ja viemärlaitos lisää toiminta-alueen viihtyvyyttä ja hyvinvointia ja elvyttää sen tuotannollista toimintaa sekä edistää pohjavesien ja ympäristön suojelua.

Kun hallitus tekee esimerkiksi merkittäviä taloudellisia päätöksiä kuten laajamittaisia uus- tai korvausinvestointeja, niin hallituksen huolellisuusvelvollisuus korostuu. Päätösten taloudelliset vaikutukset voivat ulottua pidemmälle ajalle – jopa kymmenien vuosien päähän.

Toimialaa koskeva määräys on yhtiöjärjestyksen ja sääntöjen tärkeimpiä kohtia myös siinä mielessä, että se määrittelee toiminnan ja sen toimielinten toimivallan rajat. Toimialamääräys rajoittaa hallituksen jäsenten ja toimitusjohtajan toimivaltaa (OYL 6: 27 ja OKL 6:28). Toimivallan ylittäminen voi johtaa hallituksen jäsenten ja toimitusjohtajan vahingonkorvausvastuuseen, mikäli siitä aiheutuu vahinkoa vesihuoltolaitokselle tai sopimuskumppanille.

Hallitus

Hallitus suunnittelee vesihuoltolaitoksen toimintaa ja tekee taloudellisia päätöksiä. Hallituksen päätökset on dokumentoitava. Tehdyt päätökset kirjataan kokouspöytäkirjoihin (OYL 6:6 ja OKL 6:6). Kokouspöytäkirjojen liitteeksi arkistoidaan muut tarvittavat tiedot ja asiakirjat, joita on tarvittu päätöksen tekemiseen. Dokumentointi on merkityksellistä, jotta voidaan jälkikäteen osoittaa, että on menetelty yhtiön edun mukaisesti ja huolellisesti.

Osakeyhtiölaki ja osuuskunta edellyttävät, että pidetyistä hallituksen kokouksista on laadittava pöytäkirja. Hallituksen kokouksesta on laadittava pöytäkirja, jonka allekirjoittaa kokouksen puheenjohtaja ja, jos hallitukseen kuuluu useita jäseniä, vähintään yksi hallituksen siihen valitsema jäsen. Pöytäkirjat (OYL 6:6 ja OKL 6:6) on numeroitava juoksevasti ja säilytettävä luotettavalla tavalla.

Yleistöimivalta

Hallitus (OYL 6:2 ja OKL 6:2) huolehtii yhtiön hallinnosta ja sen toiminnan asianmukaisesta järjestämisestä (yleistöimivalta). Hallitus vastaa siitä, että vesihuoltolaitoksen kirjanpidon ja varainhoidon valvonta on asianmukaisesti järjestetty.

Hallituksen ei itse tarvitse tehdä kirjanpitoa ja suorittaa varainhoidon valvontaa vaan se vastaa siitä, että käytössä on asianmukaiset toimintatavat, järjestelmät ja valvontamenetelmät järjestettynä.

Kirjanpidon asianmukaisella järjestämisellä tarkoitetaan sitä, että hallitus huolehtii että on riittävä ja osaava henkilökunta hoitamassa vesihuoltolaitoksen taloushallintoa ja siitä, että käytössä on myös tarvittavat ajanmukaiset ohjelmat ja tietotekniset välineet kirjanpidon hoitamista varten. Pienemmissä vesihuoltolaitoksissa taloudenhoito voi olla osittain ulkoistettu esimerkiksi tilitoimistolle. Palvelutuottajan valinnassa tulee selvittää myös palvelutuottajan kyvyt, kokemus ja riittävien resurssien saanti, jotta voidaan yleisesti arvioida kirjanpidon asianmukaisesta järjestämisestä.

Varainhoidon valvonnan asianmukaisella järjestämisellä tarkoitetaan toiminta- ja valvontaperiaatteiden ja riittävien kontrollien luomista vesihuoltolaitokselle siten, että ehkäistään taloudellisten riskien syntyä tai minimoidaan niitä. Kulkuluvat, salasanat, käyttöoikeuksien antaminen taloudellisiin järjestelmiin on konkreettisia esimerkkejä toimintaperiaatteista. Avoimet tietojärjestelmät mahdollistavat väärinkäytösriskejä tai muita riskejä, joita voidaan estää ja tai niihin voidaan varautua riittäväillä kontrollitoimenpiteillä. Laskujen hyväksymismenettely, päätösten dokumentointi ja esimerkiksi vesihuoltolaitoksen johdon lähipiiritahojen kuvaaminen ovat esimerkkejä kontrolleista eli varainhoidon valvonnasta.

Varainhoidon asianmukaisessa järjestämisessä voidaan hyödyntää yleisiä hyvän hallinnon periaatteita. Hyvän hallinnon periaate (Corporate Governance) on ajateltu yleensä koskevan vain isompia yhtiötä, mutta alla kuvatun kohdan (Arvopaperimarkkinayhdistys ry 2015 – Hallinnointikoodi - Corporate Governance) mukainen kuvaus soveltuu hyvin myös vesihuoltolaitoksen periaatteisiin.

Sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan tavoitteena on varmistaa, että yhtiön toiminta on tehokasta ja tuloksellista, informaatio luotettavaa ja että säännöksiä ja toimintaperiaatteita noudatetaan. Tavoitteena on myös liiketoimintaan liittyvien riskien tunnistaminen, arvioiminen ja seuranta. Yhtiön sisäinen tarkastus arvioi muun muassa yhtiön sisäistä valvontaa ja riskienhallintaa.

Yhtiön lähipiiriliiketoimiin liittyvä menettely kuuluu myös yhtiön hyvän hallinnon piiriin. Yhtiön tehdessä lähipiirinsä kanssa liiketoimia yhtiön tulee varmistautua kyseisten liiketoimien asianmukaisuudesta sekä yhtiön että osakkeenomistajien kannalta. Yhtiön hallintokäytännöissä tulee ottaa huomioon lähipiiriliiketoimien sisältöä ja ehtoja koskevan sääntelyn vaatimukset sekä eturistiriitatilanteiden riittävä valvonta.

Edellä olevassa kuvauksessa on tuotu esille myös lähipiiriliiketoimiin liittyvät menettelyt. Oppaassa on erillinen lähipiiriä ja sen huomioimista koskeva kappale.

Varainhoidon asianmukaisella hoitamisella tarkoitetaan myös omaisuuden, toiminnan ja toimintaan osallistuvien vakuuttamista eli riskin siirtämistä vakuutusyhtiölle siltä osin, kun omalla toiminnalla tällaista riskiä ei voida välttää tai pienentää. Tarvittavien ja riittävien vakuutusten hankkiminen kuuluu myös yleiseen johdon huolellisuusvelvollisuuteen (OYL 1:8 ja OKL 1:8)

Hallitus vastaa siitä, että vesihuoltolaitoksen kirjanpito ja varainhoidon valvonta on asianmukaisesti järjestetty. Hallitus varmistaa ja luo periaatteet ja menettelytavat valvonnalle ja antaa tarvittavat ohjeet ja määräykset toimitusjohtajalle, joka käytännössä vastaa käytännön toimeenpanosta.

Toimitusjohtaja

Toimitusjohtaja (OYL 6:17 ja OKL 6:17) hoitaa yhtiön juoksevaa hallintoa hallituksen antamien ohjeiden ja määräysten mukaisesti (yleistoimivalta). Toimitusjohtaja vastaa siitä, että yhtiön kirjanpito on lainmukainen ja varainhoito luotettavalla tavalla järjestetty. Toimitusjohtajan on annettava hallitukselle ja sen jäsenelle tiedot, jotka ovat tarpeen hallituksen tehtävien hoitamiseksi.

Toimitusjohtaja (OYL 6:17 ja OKL 6:17) saa ryhtyä yhtiön toiminnan laajuus ja laatu huomioon ottaen epätavallisiin tai laajakantoisiin toimiin vain, jos hallitus on hänet siihen valtuuttanut tai hallituksen päätöstä ei voida odottaa aiheuttamatta yhtiön toiminnalle olennaista haittaa. Viimeksi mainitussa tapauksessa hallitukselle on mahdollisimman pian annettava tieto toimista.

Toimitusjohtajan vastuuta siitä, että kirjanpito on lainmukainen, ei voida siirtää tai delegoida esimerkiksi tilitoimistolle. Kirjanpidon ja tilinpäätöksen periaatteet tulee tiedostaa ja tuntee siinä määrin, että voidaan varmistua vesihuoltolaitoksen kirjanpidon lainmukaisuudesta. Myös riittävien kontrollien huomiointi taloushallinnon tietojärjestelmissä korostuu entisestään taloushallinnon digitalisaation myötä.

Tietojärjestelmiä on vaikea korvata millään muulla järjestelmällä ja ne ovat muodostuneet kriittisiksi tekijöiksi myös vesihuoltolaitoksen toiminnan kannalta. Taloushallinnon tietojärjestelmiin sisältyy riskejä, joita varten vesihuoltolaitoksen tulee luoda periaatteet riskien tunnistamiselle ja niiden ehkäisemiseksi.

Toimitusjohtajan tehtävänä on huolehtia siitä, että tilitoimistolla ja työntekijöillä (ei myöskään yrityksen johdolla) ei ole liian laajoja käyttöoikeuksia vesihuoltolaitoksen tietojärjestelmiin ja pankkiohjelmiin. Ei voi olla oikeuksia tehdä tilisiirtoja ilman toisen henkilön varmennusta eikä voi olla mahdollisuutta laittaa maksuun reskontrassa olevia ostolaskuja ilman, että niitä on vesihuoltolaitoksen toimesta hyväksytty. Riskien välttämiseksi yksinoikeutta maksujen suorittamiseen ei pidä sallia.

Väärinkäytösten ehkäisemiseksi järjestelmien ei pitäisi sallia esimerkiksi saman toimittajan (ostoreskontra) perustamista kahteen kertaan tai pankkitilien muuttamista toimittajan perustiedoissa ilman asianmukaisia valtuuksia.

Johdon huolellisuusvelvoite ulottuu suunnitteluun, toimintojen tehokkuuden ja tarkoituksenmukaisuus varmistamiseen, taloudellisen raportoinnin luotettavuuteen sekä lakien ja säädösten noudattamiseen.



Kuva 1. Johdon huolellisuusvelvoite

Taloushallinnon palveluja tarjoavan ja työntekijän vastuu

Kirjanpitolain (KPL 2:1) mukaan kirjanpitovelvollisen on merkittävä kirjanpitoonsa liiketapahtumina menot, tulot, rahoitustapahtumat sekä niiden oikaisu- ja siirtoerät. Liiketapahtumat (KPL 2:2) merkitään asian mukaan kirjanpitotileille (kirjaus). Jokainen tili on pidettävä sisällöltään samana. Kirjauksen on perustuttava päivättyyn ja järjestelmällisesti numeroituun tai vastaavalla tavalla yksilöityyn tositteeseen (KPL 2:5), joka todentaa liiketapahtuman. Liiketapahtuman, tositteen ja kirjauksen välisen yhteyden tulee olla vaikeuksitta todettavissa.

Hallituksen esityksen perusteluissa kirjanpitolain muuttamiseksi (HE 89/2015) on mainittu, että tilin valinta on tahdonilmaisu siitä, miten asianomainen liiketapahtuma tulee kirjanpidollisesti ymmärtää. Koska liiketoiminnan luonne poikkeaa eri kirjanpitovelvollisilla toisistaan, voidaan sama liiketapahtuma kirjata eri kirjanpitotileille riippuen siitä, mikä on liiketapahtuman luonne ja miten liiketapahtuma ymmärretään.

Palveluntarjoaja

Palveluntarjoava on pääsääntöisesti tilitoimisto tai muu taloushallintopalveluista vastaava taho, joka tekee kirjanpityötä toimeksiantosopimuksen perusteella. Sopimuksen tulee olla kirjallinen, jotta menettelytavat ja velvoitteet on selkeästi sopimuksessa kuvattuna.

Suomen taloushallintoliitto on julkaissut tilitoimistoalaa koskevat yleiset sopimusehdot.

<https://taloushallintoliitto.fi/tilitoimistoasiointi/palvelut-ja-sopiminen/alan-yleiset-sopimusehdot>

Kirjanpitolautakunnan mukaan (KILA 2011/1866 ja KILA 2016/1959) ensisijainen velvollisuus kirjanpidon ja tilinpäätöksen laatimiseen on kirjanpitovelvollisella. Mitä enemmän kirjanpitoa hoitava yrityksen ulkopuolinen palveluntarjoaja itse ottaa kantaa tositteiden sisältöön, sitä laajemmaksi muodostuu hänen vastuunsa kirjanpidon oikeellisuudesta. Jos palveluntarjoaja laatii tositteen kirjanpitovelvollisen puolesta, on palveluntarjoajan selvitettävä kirjanpitovelvolliselta asianomaisen liiketapahtuman luonne ja huolehdittava, että kirjanpitovelvollinen merkitsee tositteeseen tarvittaessa hyväksymismerkintänsä.

Kun vesihuoltolaitos kohdistaa tehtyyn investointeihin menoja, niin menettelytavat, siitä mitkä menot kohdistetaan esimerkiksi uusinvestoinnin hankintamenoon, tulee olla sovittuna. Kohdistaminen tehdään pääsääntöisesti kohdelaskennan tai muun kustannuspaikkamerkinnyt avulla tilitapahtuman kirjauksen lisäksi. Tilitoimisto tai muu palveluntuottaja ei välttämättä ole päivittäisessä toiminnassa niin säännöllisesti mukana, jonka takia vesihuoltolaitoksen vastuuhenkilöiden on tehtävä kirjaus- ja kohdelaskentamerkinnyt itse.

Kun kirjauksen perusteeksi ei saada ulkopuolisen antamaa (KPL 2:5) tositetta, kirjaus tulee todentaa kirjanpitovelvollisen itsensä laatiman ja asianmukaisesti varmennetun tositteen avulla. Oikaisu-, siirto- ja korjaustositteisiin tulee saada asianmukaiset varmennukset. Verkkopohjaisia taloushallintojärjestelmiä käytettäessä hyväksymismerkinnät voidaan todentaa järjestelmästä.

Taloushallintoliiton yleisten sopimusehtojen mukaan tilitoimiston on ilmoitettava asiakkaalle tämän toimittamassa aineistossa havaitsemistaan virheistä. Tilitoimisto ei kuitenkaan ole velvollinen tarkkailemaan tai korjaamaan asiakkaan toimittaman aineiston mahdollisia lasku- tai muita virheitä tai tarkastamaan asiakkaan antamia tietoja, ellei toisin ole sovittu.

Helsingin hovioikeuden päätöksessä (Helsingin hovioikeus 5.5.2017, tuomio 17/118371, asianro R16/346, ei lainvoimainen, julkaisematon) on kuvattu vastuun merkitystä kirjanpitolautakunnan lausuntojen (KILA 2011/1866 ja KILA 2016/1959) lisäksi.

Oikeustapaus liittyy rikosoikeudellisen vastuun jakautumiseen. Kirjanpitovelvollisella on kuitenkin ensisijainen vastuu kaikissa tapauksissa hyvän kirjanpitotavan noudattamisessa ja tilinpäätöksen oikeellisuudesta, mutta vastuu lisääntyy mitä enemmän palveluntuottaja itse ottaa kantaa ja tekee päätöksiä kirjanpidon kirjausten osalta.

Työntekijä

Työntekijä tekee työtä työsuhteessa vesihuoltolaitokselle. Työsuhteen olemassaolo ratkaisee, voidaanko työoikeudellisia lakeja ja muita työsuhteen säännöksiä soveltaa. Työsuhde syntyy kun työntekijä ryhtyy tekemään työtä ensimmäisen kerran. Työsuhteen olemassa on hyvä dokumentoida laatimalla työsopimus, jolloin myös työsopimuslaki tulee sovellettavaksi.

Alla oleva kohta työsopimuslaista kuvaa työsuhteen olemassaolon kannalta tärkeää tunnusmerkkiä eli työnantajan työn johto- ja valvontaoikeutta. Työnantajalle on oikeus ohjata työntekoa määräämällä miten, missä ja milloin työ tulee tehdä. Työnantajalla on myös oikeus valvoa sekä työntekoa että sen lopputuloksen laatua.

Työsopimuslaki 1:1 § Soveltamisala

Tätä lakia sovelletaan sopimukseen (työsopimus), jolla työntekijä tai työntekijät yhdessä työkuntana sitoutuvat henkilökohtaisesti tekemään työtä työnantajan lukuun tämän johdon ja valvonnan alaisena palkkaa tai muuta vastiketta vastaan.

Tätä lakia on sovellettava, vaikka vastikkeesta ei ole sovittu, jos tosiseikoista käy ilmi, että työtä ei ole tarkoitettu tehtäväksi vastikkeetta.

Lain soveltamista ei estä pelkästään se, että työ tehdään työntekijän kotona tai hänen valitsemaansa paikkaan eikä sekään, että työ suoritetaan työntekijän työvälineillä tai -koneilla.

Työntekijä ei itsenäisesti suorita taloushallinnon tehtäviä vesihuoltolaitoksessa. Taloushallinnon tehtäviä hoitaessaan työntekijän tulee tehdä työnsä huolellisesti. Eli huolellisuus koskee myös työntekijää samalla tavoin kuin vesihuoltolaitoksen johtoa. Työntekijän huolellisuus koskee kuitenkin hänelle osoitettujen tehtävien huolellista hoitamista annettujen määräysten mukaisesti.

Työsopimuslaki 3:1 § Yleiset velvollisuudet

Työntekijän on tehtävä työnsä huolellisesti noudattaen niitä määräyksiä, joita työnantaja antaa toimivaltansa mukaisesti työn suorittamisesta. Työntekijän on toiminnassaan vältettävä kaikkea, mikä on ristiriidassa hänen asemassaan olevalta työntekijältä kohtuuden mukaan vaadittavan menettelyn kanssa.

Vesihuoltolaitoksen johdolla työnantajan edustajana on velvollisuus laatia riittävät ja asianmukaiset toiminta- ja valvontaperiaatteet ja riittävät kontrollit vesihuoltolaitokselle siten, että ehkäistään taloudellisten riskien syntymistä tai minimoidaan niitä. Ohjeistukset ja niitä koskevat määräykset on hyvä laatia kirjalliseen muotoon ja ne on hyvä käydä läpi uuden työntekijän perehdyttämisvaiheessa ja mikään ei estä pyytämästä työntekijältä myös kuittausta siitä, että hän on tällaisen ohjeistuksen saanut.

Huolimattomuus on työvelvoitteen laiminlyöntiä ja se voi oikeuttaa työsuhteen päättämiseen. Asiaan vaikuttavat muun muassa huolimattomuuden aste, onko huolimattomuus toistuvaa ja minkälaista vahinkoa siitä on aiheutunut.

Huolimattomuus työsuhteen päättämisperusteena edellyttää yleensä, että asiasta on varoitettu työntekijää aikaisemmin. Erityisesti purkaminen edellyttää varoitusta. Irtisanominen huolimattomuuden perusteella ilman edeltävää varoitusta voi tulla kysymykseen, jos huolimattomuudesta on esimerkiksi aiheutunut työnantajalle merkittävä vahinko.

Työntekijän, joka tahallaan tai huolimattomuudesta rikkoo tai laiminlyö työ sopimuksesta tai työ sopimusta johtuvia velvollisuuksia tai aiheuttaa työssään työnantajalle vahinkoa, on korvattava työnantajalle aiheuttamansa vahinko vahingonkorvauslaissa säädettyjen perusteiden mukaan. Työntekijän korvausvelvollisuuden syntyminen edellyttää työntekijän työ sopimuksen tai työ sopimuslain vastaisesta menettelystä aiheutuvaa vahinkoa.

Kirjanpito- ja taloustehtävien asianmukaiseen hoitamiseen ja myös varojen väärinkäytösten ehkäisemiseen liittyvät menettelyohjeet on syytä olla kirjallisia, jotta työntekijä myös ymmärtää mitä huolellisuus käytännössä tarkoittaa esimerkiksi salasanojen turvallisen säilyttämisen tai pankkiliikenneasioinnin osalta. Huolellisuus voi liittyä myös kirjanpitokirjausten ajanmukaisuuteen tai saatavien perintään.

Työnantajalla on kuitenkin velvollisuus edistää ja auttaa työntekijää suoriutumaan työ tehtävistään. Eli velvollisuudet eivät ole yksipuolisia – pelkästään työntekijää koskevia.

Työsopimuslaki 2:1 § Yleisvelvoite

Työnantajan on kaikin puolin edistettävä suhteitaan työntekijöihin samoin kuin työntekijöiden keskinäisiä suhteita. Työnantajan on huolehdittava siitä, että työntekijä voi suoriutua työstään myös yrityksen toimintaa, tehtävää työtä tai työmenetelmiä muutettaessa tai kehitettäessä. Työnantajan on pyrittävä edistämään työntekijän mahdollisuuksia kehittyä kykyjensä mukaan työurallaan etenemiseksi.

Työntekijän huolellisuus taloushallintotehtävien hoitamisessa ei olennaisilta osin poikkea palvelutuottajan huolellisuusvelvoitteesta. Molempien on hoidettava tehtävät huolellisesti. Työntekijä hoitaa tehtäviä huolellisesti noudattaen niitä määräyksiä, joita työnantaja antaa toimivaltansa mukaisesti työn suorittamisesta ja sopimussuhteinen palvelutuottajan (tilitoimisto) hoitaa toimeksiantosopimuksessa kuvatut palvelut huolellisesti ja ammattitaitoisesti tilitoimiston työ- ja raportointimenetelmien mukaan.

Kirjanpidon, tilinpäätöksen ja verotuksen periaatteet

Hyvä kirjanpito

”Kirjanpitovelvollisen on noudatettava hyvää kirjanpitoa.” (KPL 1:3)

Hyvä kirjanpito on tapanormi, johon sisältyy yleisiä periaatteita ja käytäntöjä, joihin nojaututaan siinä tilanteessa, kun kirjanpitoa tai kirjanpitoasetuksesta (1339/1997, KPA) ei löydy ratkaisua johonkin yksittäiseen kirjanpidon kysymykseen. Hyvän kirjanpitotavan noudattamisvaatimus koskee sekä juoksevaa kirjanpitoa että tilinpäätöksen laatimista.

Kun on kysymys vesihuoltolaitoksen kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä, niin hyvän kirjanpitotavan mukainen tapanormi ohjaa toimialakohtaisten erityistilanteiden käsittelyä kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä.

Kirjanpitolaain (KPL 1:3) mukaisesta hyvän kirjanpitotavan tulkinnasta kirjanpitolautakunta (KPL 8:2) antaa hakemuksesta lausuntoja ja poikkeuslupia (tilinpäätöksen laatimisaikojen pidentäminen). Kirjanpitolautakunta on antanut myös yleisohjeita, jotka koskevat laajempia kokonaisuuksia ja ovat tärkeä lähde tilinpäätöksen laatijan kannalta.

Hallituksen esityksen perusteluissa kirjanpitolaain muuttamiseksi (HE 89/2015) on mainittu seuraavaa:

Käytännön ohjaamisessa lautakunnan toiminta on muodostunut merkittäväksi, sillä laki antaa luottamuksen suojaamaan lautakunnan ohjeisiin ja lausuntoihin tukeutuvalle kirjanpitovelvollisille (lausunto 1719/2003). Kannanotot eivät kuitenkaan ole velvoittavia, mutta ohjeistuksesta poikkeavalla kirjanpitovelvollisella on tosiasiallinen näyttäytymisenä hyvän kirjanpitotavan toteutumisesta.

Kirjanpitolautakunta on antanut muun muassa seuraavia lausuntoja, jotka omalta osaltaan ohjaavat vesihuoltolaitoksen hyvän kirjanpitotavan noudattamista – soveltuvin osin.

- Osakeyhtiö- ja osuuskuntamuotoisen vesihuoltolaitoksen vesihuollon ja huleveden viemäröinnin eriyttämisestä sekä toimintakertomuksen laatimisesta 01.12.2015
- Kantaverkon liittymismaksujen merkitsemisestä liittymisen tilinpäätökseen 11.06.2013
- Siirtokelpoisen ei-palautettavan sähköverkon liittymismaksun kirjaamisesta 30.08.2011
- Liittymismaksujen tulouttamisen ja niillä rahoitetun putkiverkoston arvostamisen kirjanpidollisesta kytkennästä 15.01.2008
- Sähköliittymismaksujen kirjaamisesta 23.04.2001
- Liittymismaksujen merkitsemisestä maksajan tilinpäätökseen 17.12.2001
- Kaukolämpöverkoston liittymismaksujen kirjaaminen 22.02.1999
- Liittymismaksujen merkitseminen tilinpäätökseen 08.02.1982

Osuuskuntia koskevia erillisiä kirjanpitolautakunnan lausuntoja

- Osuuskuntalakiin (421/2013) liittyvistä kirjanpidollisista kysymyksistä 03.12.2013

Kirjanpitolautakunnan voimassa olevat yleisohjeet tätä opasta kirjoitettaessa olivat seuraavat:

- Yleisohje arvonnisäveron kirjaamisesta (31.10.2017)
- Perustajaurakoinnin käsittely tilinpäätöksessä (5.6.2017)
- Konsernitilinpäätöksen laatiminen (28.3.2017)
- Yleisohje asunto-osakeyhtiöiden ja muiden keskinäisten kiinteistöyhtiöiden kirjanpidosta, tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta (1.2.2017)
- Yleisohje henkilöstörahaston tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta sekä arvonnäärityksestä 11.06.2013
- Yleisohje kirjanpidon menetelmistä ja aineistoista 01.02.2011
- Tulon kirjaaminen tuotoksi valmistusasteen perusteella 30.09.2008
- Suunnitelman mukaiset poistot 16.10.2007
- Rahoituslaskelman laatiminen 30.01.2007
- Tuloslaskelman ja taseen esittäminen 21.11.2006
- Ympäristöasioiden kirjaaminen, laskenta ja esittäminen tilinpäätöksessä 24.10.2006
- Toimintakertomuksen laatiminen 12.09.2006
- Laskennalliset verovelat ja –saamiset 12.09.2006
- Kiinteiden menojen lukeminen hyödykkeen hankintamenoon 31.01.2006
- Ulkomaanrahan määräisten saamisten sekä velkojen ja muiden sitoumusten muuttaminen euron määräisiksi 13.12.2005

Vaikka kirjanpitolaki tuli voimaan vuoden 2015 lopulla ja lakia on käytännössä sovellettu tilikauden 2016 aikana, niin suuri osa kirjanpitolautakunnan yleisohjeista on vielä päivittämättä.

Kuten kirjanpitolautakunta omilla kotisivuillaan ilmoittaa, niin voimassaolevien ohjeiden käyttäjän tulee ottaa huomioon niiden antamisen jälkeen tapahtuneet lainmuutokset.

Uusimmat päivityt yleisohjeet löydät alla olevasta linkistä:

<http://tem.elinar.fi/tem/kirjanpi.nsf/Yleisohjesuomi?openView>

Yrityksen kokoluokat ja raja-arvot säännösten soveltamisessa

Uudistetussa kirjanpitolaisissa (KPL 1:4b–c) mainittujen raja-arvojen perusteella määritetään tilinpäätöksen sisällön laajuus sekä liitetietojen esittämistä koskevat säännökset.

Pienyrittäjä tarkoitetaan kirjanpitovelvollista, jolla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy enintään yksi seuraavista taulukossa esitetystä kolmesta raja-arvosta tilinpäätöspäivänä.

Mikroyrittäjä tarkoitetaan kirjanpitovelvollista, jolla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy enintään yksi seuraavista taulukossa esitetystä kolmesta raja-arvosta tilinpäätöspäivänä.

Suuryrittäjä tarkoitetaan kirjanpitovelvollista, jolla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy vähintään kaksi seuraavista taulukossa esitetystä kolmesta raja-arvosta tilinpäätöspäivänä.

Yritys	Liikevaihto	Tase	Henkilöstö	Säännökset
Mikroyrittäjä (KPL 1:4b)	700 000 €	350 000 €	10 henkilöä	KPL ja PMA
Pienyrittäjä (KPL 1:4a)	12 000 000 €	6 000 000 €	50 henkilöä	KPL ja PMA
Suuryrittäjä (KPL 1:4c)	40 000 000 €	20 000 000 €	250 henkilöä	KPL ja KPA

Merkityksellistä on huomioida, että mikro- ja pienyrittäjä esittävät liitetiedot pien- ja mikroyrittäjä (PMA) koskevan asetuksen mukaisesti ja pienyrittäjä suurempi osakeyhtiö ja osuuskunta esittävät liitetiedot kirjanpitoasetuksen (KPA) mukaisesti.

Eli vesihuoltolaitoksen, joka luokitellaan mikro- tai pienyrittäjäksi, ei tarvitse tilinpäätöstä laatiessaan huomioida kirjanpitoasetusta (KPA) lainkaan.

Mikroyrittäjän suojaus

Keskeisin ja merkittävin mikroyrittäjä koskeva huojennus on nimenomainen ”suojatamasäännös” oikean ja riittävän kuvan vaatimukseen nähden. Suojatamasäännös on ymmärrettävissä siten, ettei mikroyrittäjä voida moittia oikeaa ja riittävää kuvaa koskevan vaatimuksen perusteella silloin, kun mikroyrittäjä esittää tilinpäätöksessään asetuksen (PMA 1 ja PMA 4) mukaiset tiedot.

Käytännössä mikroyrittäjän liitetiedot esitetään Valtioneuvoston asetus pien- ja mikroyrittäjän tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista (PMA) olevan PMA 3 luvun mukaisesti lukuun ottamatta muutamaa erillistä tietoa.

Seuraavassa taulukossa on esitettyä otsikkotasolla PMA:n ja KPA:n mukaiset liitetietovaatimukset. Vaikka PMA:n mukainen liitetietoluettelo näyttää laajalta, niin käytännössä liitetiedot ovat KPA:n mukaisia liitetietovaatimuksia huomattavasti suppeammat. Kirjanpitoasetuksen pykälät sisältävät monia alakohtia.

Valtioneuvoston asetus pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista (PMA) Kirjanpitoasetus (KPA)

<p>PMA 1:1 ja KILA 2016/1950 Tieto tilinpäätöksen laatimisessa käytetystä säännöksestä PMA 1:1 Hallituksen ehdotus jakokelpoisesta vapaan oman pääoman käytöstä PMA 1:1 Oman pääoman muutokset PMA 1:3 Pienyrityksen (<u>ei mikro</u>) on esitettävä myös muut seikat, jotka ovat tarpeen tarkoitettun oikean ja riittävän kuvan aikaansaamiseksi. PMA 3:1 Tilinpäätöksen laatimista koskevat liitetiedot PMA 3:2 Poikkeukselliset erät PMA 3:3 Tilikauden jälkeiset olennaiset tapahtumat PMA 3:4 Arvonkorotusrahasto PMA 3:5 Tiedot käypään arvoon merkitsemisestä (<u>mikroyritys ei saa soveltaa</u>) PMA 3:6 Pitkäaikaiset lainat PMA 3:7 Annetut vakuudet, taseen ulkopuoliset sitoumukset, järjestelyt ja eläkevastuut PMA 3:8 Tiedot emoyrityksestä PMA 3:9 Lainat toimitusjohtajalle ja hallintoelimiin kuuluville henkilöille ja heidän puolestaan annetut vastuositoumukset PMA 3:10 Liiketoimet intressitahojen kanssa PMA 3:11 Henkilöstö PMA 3:12 Omien osakkeiden ja osuuksien hankinnat ja luovutukset PMA 3:13 Pienyrityksen (<u>ei mikro</u>) kirjanpitolain mukaista toimintakertomusta vastaavat tiedot</p>	<p>KPL 3:2 ja KPL 3:2a Oikeiden ja riittävien tietojen perusteella annettavat liitetiedot KPA 2:2Tilinpäätöksen esittämistapaa koskevat liitetiedot KPA 2:2a Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet KPA 2:3 Tuloslaskelmaa koskevat liitetiedot KPA 2:4 Taseen vastaavia koskevat liitetiedot KPA 2:5 Taseen vastattavia koskevat liitetiedot KPA 2:5a Liitetiedot käypään arvoon merkitsemisestä KPA 2:6 Tuloveroja koskevat liitetiedot KPA 2:7 Vakuudet, vastuusitoumukset ja taseen ulkopuoliset järjestelyt KPA 2:7a Liitetiedot tilintarkastajan palkkioista KPA 2:7b Lähipiiriliiketoimet KPA 2:8 Liitetiedot henkilöstöstä ja toimielinten jäsenistä KPA 2:9 Omistukset muissa yrityksissä KPA 2:10 Konserniin kuuluvaa kirjanpitovelvollista koskevat liitetiedot</p>
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Keskeistä on huomata kuitenkin ero osakeyhtiön ja osuuskunnan välillä säännösten soveltamisessa. Vesihuoltolaitoksena toimivan osuuskunnan tulee esittää tilinpäätöksessään myös osuuskuntalaissa edellytetyt tiedot.

PMA 1:2 § Säännökset muussa lainsäädännössä

Sen lisäksi, mitä tässä asetuksessa säädetään, pienyritys tai mikroyritys, joka on

- 1) osakeyhtiö,
- 2) avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö, jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on osakeyhtiö,
- 3) avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö, jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on 2 kohdassa tarkoitettu yhtiö, ei ole velvollinen esittämään tilinpäätöksessään muussa kuin verotusta koskevassa laissa tai sen nojalla annetussa säännöksessä edellytetyt tiedot.

Sen lisäksi mitä tässä asetuksessa säädetään, tulee pien- ja mikroyrityksen, joka on osuuskunta, esittää tilinpäätöksessään myös osuuskuntalaissa ja muussa laissa siltä edellytetyt tiedot.

Osuuskuntalain (OKL 8 luku) mukaan ilmoitettavat tiedot liittyvät toimintakertomuksessa ilmoitettaviin tietoihin.

Kirjanpitolakia (29.12.2016/1376) muutettiin siten, että tilinpäätöksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva. Eli toimintakertomuksesta esitettyjä tietoja ei oteta huomioon arvioitaessa oikean ja riittävän kuvan vaatimusta, koska toimintakertomus ei ole tilinpäätökseen sisältyvä asiakirja. Samassa yhteydessä lisättiin 2 momenttiin kuitenkin maininta siitä, että tietoja, jotka on tämän taikka muun lain mukaan ilmoitettava toimintakertomuksessa, ei kuitenkaan tarvitse ilmoittaa liitetiedoissa.

KPL 3:2 § Tilinpäätöksen antama oikea ja riittävä kuva

Tilinpäätöksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta olennaisuusperiaatteen mukaisesti ottaen huomioon kirjanpitovelvollisen harjoittaman toiminnan laatu ja laajuus.

Jollei muualla tässä laissa säädettyjen velvoitteiden noudattaminen aikaansaa 1 momentissa tarkoitettua oikeaa ja riittävää kuvaa, kirjanpitovelvollisen on ilmoitettava sitä varten tarpeelliset seikat liitetiedoissa ottaen huomioon, mitä 2 a §:ssä säädetään. Tietoja, jotka on tämän taikka muun lain mukaan ilmoitettava toimintakertomuksessa, ei kuitenkaan tarvitse ilmoittaa.

Kun vesihuoltolaitoksen tulee kuitenkin vesihuoltolain perusteella laatia kirjanpitolain mukainen toimintakertomus, niin osuuskuntalain mukaiset toimintakertomustiedot olisi luonteva esittää toimintakertomuksessa, jos vesihuoltolaitoksen tulee joka tapauksessa laatia toimintakertomus vesihuoltolain mukaisesti. Lain sanamuodon mukaan ”pien- ja mikroyrityksen, joka on osuuskunta, esittää tilinpäätöksessään myös osuuskuntalaissa ja muussa laissa siltä edellytetyt tiedot”. Toimintakertomus ei ole kuitenkaan osa tilinpäätöstä vaan itsenäinen asiakirja. Eli tiedot tulisi esittää tilinpäätöksen liitetietoina.

Koska tilinpäätöksen tulee antaa yksinään oikea ja riittävä, niin osuuskunnan harkintavaltaan jää olisiko osuuskuntalain mukaiset toimintakertomustiedot hyvä kuitenkin esittää tilinpäätöksen liitetietoina, jotta ne tulisivat myös tilintarkastajan arvioitavaksi. Tilintarkastaja (TTL 3:5) antaa lausunnon vain tilinpäätöksen antamasta oikeasta ja riittävästä kuvasta, johon toimintakertomus ei sisälly. Toimintakertomuksesta tilintarkastaja antaa erikseen lausunnon siitä, onko toimintakertomus laadittu toimintakertomuksen laatimiseen sovellettavien säännösten mukaisesti.

Seuraavassa listassa on kuvattu osuuskuntalain mukaisia tietoja, joita myös mikro- ja pienosuuskunnan tulisi tarvittaessa esittää tilinpäätöksessään. Osa listassa esitetyistä tiedosta ovat luonteeltaan sellaisia, joita vesihuoltolaitoksena toimivan osuuskunnan toimintaan ei sisälly.

- Hallituksen esitys osuuskunnan ylijämää koskeviksi toimenpiteiksi sekä esitys mahdollisesta muun vapaan oman pääoman jakamisesta (OKL 8:5.2 §)
- Osuuskunnan osuuksien ja osakkeiden määrä osuus- ja osakelajeittain ja kutakin lajia koskevat sääntöjen pääasialliset määräykset (OKL 8:5.3 § 1 kohta)
- Osuuskunnan osuuspääoma jaoteltuna osuuslajeittain (OKL 8:5.3 § 2 kohta)
- Pääomalainoista pääasialliset lainaehdot ja lainoille kertynyt kuluksi kirjaamaton korko (OKL 8:5.3 § 3 kohta)
- Tieto yhtiön ulkomaisista sivuliikkeistä (OKL 8:5.4 §)
- Rahalainat, vastuut ja vastuusitoumukset lähipiiriin kuuluvalla sekä niiden pääasialliset ehdot (OKL 8:6.1 §)
- Selostus, jos osuuskunnasta on tullut emo-osuuskunta, se on ollut vastaanottavan osuuskuntana sulautumisessa tai jakautumisessa taikka se on jakautunut (OKL 8:7 § 1 kohta)
- Selostus osuuden merkintähinnasta tilinpäätöksen tai aiemman tilinpäätöksen perusteella palautettavaksi tulevista määristä ja palautusajankohdista osuuslajeittain (OKL 8:7 § 2 kohta)
- Selostus (OKL 9:6§) maksullisen ja maksuttoman (OKL 9:18§) osuus- ja osakeantipäätöksen tai sääntöjen määräyksen pääasiallisesta sisällöstä (OKL 8:7 § 3 kohta)
- Selostus (OKL 10:3§) optio-oikeuksien ja muiden osuuksiin tai osakkeisiin oikeuttavienerityisten oikeuksien antamista koskevan päätöksen pääasiallisesta sisällöstä (OKL 8:7 § 4 kohta)
- Selostus osuuskunnan aikaisemmin antamiin optio-oikeuksiin ja muiden osuuksiin tai osakkeisiin oikeuttaviin erityisiin oikeuksiin perustuvan merkinnän pääasiallisista ehdoista (OKL 8:7 § 5 kohta)
- Selostus hallituksen voimassa olevista osuus- ja osakeanti sekä optio-oikeuksien ja muiden osuuksiin tai osakkeisiin oikeuttavien erityisten oikeuksien antamista koskevista valtuutuksista (OKL 8:7 § 6 kohta)
- Tiedot tilikaudelle kuuluvasta osuuden apporttimaksusta (OKL 2:6§ ja 9:13§) tarkoitetut tiedot (OKL 8:7.2 §)
- Tiedot omista osuuksista ja osakkeista (OKL 8:8 §)
- Selvitys oman pääoman lisäyksistä (OKL 23:23§)

Verotuksen periaatteet

Elinkeinotoiminta ja tulolähteet

Elinkeinoverolain (EVL) soveltamisalan määrittelyssä verovelvollisen aseman kannalta peruskysymys on, pidetäänkö verovelvollista elinkeinonharjoittajana vai ei. Elinkeinotoiminnan sekä sen osa-alueiden, liike- ja ammattitoiminnan, tunnusmerkkien arvioinnissa joudutaan nojautumaan vakiintuneisiin käsityksiin ja oikeuskäytäntöön, koska lainsäädännössä ei määritellä näiden toimintojen käsitteitä.

Vakiintuneita liiketoiminnan tunnusmerkkejä ovat:

- voiton tavoittelu
- itsenäisyys
- suunnitelmallisuus
- jatkuvuus
- taloudellisen riskin olemassaolo
- suuntautuminen ulospäin rajoittamattomaan tai ainakin laajahkoon rajattuun henkilökoukoon.

Vesihuoltolaitos täyttää käytännössä liiketoiminnan tunnusmerkistön. Myös ensimmäisen kohdan osalta, koska vesihuoltolaitos voi tavoitella myös voittoa suunnitelmallisen ja jatkuvuuden turvaamiseksi. Voiton jakaminen voi olla yhtiöjärjestyksen tai sääntöjen mukaan kiellettyä, mutta voiton tavoittelua ei ole pääsääntöisesti kielletty. Myös viimeisen kohdan osalta tunnusmerkistö täytyy, koska vesihuoltolaitoksen toimialana on rakentaa, ylläpitää ja hoitaa vesi- ja viemäriulaitosta ja tarjota vesihuoltopalveluja pääasiassa jäsenille, mutta voidaan tarjota vesihuoltopalveluja myös muille vesihuoltolaitoksille. Eli voidaan sanoa, että toiminta suuntautuu ulospäin ainakin laajahkoon joukkoon.

Kun vesihuoltolaitoksia pidetään elinkeinonharjoittajana, saattaa seuraavassa vaiheessa tulla esille kysymys, mitkä tulot ja varat ovat elinkeinotoimintaan kuulumattomia. Esimerkiksi vesihuoltolaitoksella saattaa olla varoja, joita ei pidetä elinkeino-omaisuutena ja joiden tuottamasta tulosta verotetaan tuloverolain (TVL) mukaisesti. Tuloverolain mukaan verottavaa toimintaa kutsutaan henkilökohtaiseksi tulolähteeksi. Tulolähteenä voi olla myös maatalous (maatilatalouden tuloverolaki, MVL, 543/1967). Maatalouden tulolähde on kuitenkin harvinaisempi ja tässä yhteydessä tarkastellaan vain henkilökohtaista tulolähdettä.

Henkilökohtaiseen tulolähteeseen kuuluvaa toimintaa ovat esimerkiksi:

- elinkeinotoimintaan kuulumattoman kiinteistön vuokraus. Kiinteistö kuuluu elinkeinotoiminnan tulolähteeseen vain, jos sitä käytetään yksinomaan tai pääasiassa sellaisiin tarkoituksiin, jotka joko välittömästi tai välillisesti edistävät elinkeinotoimintaa (EVL 53 §)
- metsätalouden harjoittaminen, joka ei kuulu elinkeinotoimintaan
- passiivinen arvopaperiomistus
- osakehuoneiston vuokraus, joka ei kuulu elinkeinotoimintaan

Tyhjilleen jäänyt kiinteistö, jota vuokrattaisiin pelkästään ulkopuolisille saattaa kuulua henkilökohtaiseen tulolähteeseen ja siitä saatavat vuokratuotot verotettaisiin tuloverolain mukaisesti. Myös pidemmäksi ajaksi tehty sijoitus esimerkiksi arvopapereihin kuuluu pääsääntöisesti henkilökohtaiseen tulolähteeseen ja saadut osinkotuotot verotettaisiin myös henkilökohtaisena tulolähteenä.

Tulolähteet erillään toisistaan

Keskeinen huomioitava asia verotettavan tulon laskennassa on, että tulolähteet tulee pitää erillään toisistaan eikä toisen tulolähteen tappiota voi vähentää toisen tulolähteen tulosta. Kun edellä kuvattua henkilökohtaiseen tulolähteeseen kuuluvaa tyhjilleen jäänyttä kiinteistöä ei saada uudelleen vuokrattua vuokralaisen lähdettyä, niin kiinteistön kuuluvia menoja kuten kiinteistövero, rakennuksen poistot, sähköt, lämmitys ja muut kiinteistön ylläpitoon kuuluvia menoja ei voida vähentää elinkeinotoiminnan tulosta. Voi muodostua tilanne, että elinkeinotoiminnasta muodostuu verotettavaa tuloa, josta maksetaan tuloverot ja samana verovuonna vahvistetaan henkilökohtaiset tulolähteen tappiota. Tappiot ovat vähennettävissä vain tulevien vuosien saman tulolähteen tuloista.

Henkilökohtaisen tulolähteen tuloa ovat:

1. osinkotulot
2. elinkeinotoimintaan kuulumattoman kiinteistön tai huoneisto-osakkeen vuokratulot
3. korkotulot henkilökohtaiseen tulolähteeseen kuuluvasta varallisuudesta
4. henkilökohtaisen tulolähteeseen kuuluvasta omaisuudesta saadut luovutusvoitot ja – tappiot

Luovutustappiot henkilökohtaiseen tulolähteeseen kuuluvasta omaisuudesta

Henkilökohtaisen tulolähteeseen kuuluvasta omaisuudesta saadut luovutusvoitot ja -tappiot tulee kuitenkin laskea erikseen. Luovutustappiota ei voi vähentää muusta henkilökohtaisen tulolähteen tulosta.

Tuloverolaki 50 § Luovutustappio

Omaisuuuden luovutuksesta syntynyt tappio vähennetään omaisuuden luovutuksesta saadusta voitosta verovuonna ja viitenä sitä seuraavana vuotena sitä mukaan kuin voittoa kertyy.

Esimerkki:

Vesihuoltolaitos on hankkinut tulevia investointeja varten keräämillään varoilla pörssiosakkeita. Hankintahinta osakkeilla on ollut 20.000 euroa. Kun vesihuoltolaitos myy osakkeet myöhemmin tulevan investoinnin rahoittamista varten, niin osakkeista saadaan vain 18.000 euroa. Kun osakkeet kuuluvat (passiivinen arvopaperiomistus) henkilökohtaiseen tulolähteeseen, niin luovutustappio 2.000 verotetaan tuloverolain (TVL 50) mukaan ja tappio voidaan vähentää vain tulevista omaisuuden luovutusvoitosta. Jos vesihuoltolaitoksella ei ole eikä tule olemaan lainkaan henkilökohtaisen tulolähteeseen kuuluvaa omaisuutta, jonka luovutuksesta syntyisi voittoa, niin aikaisempi luovutustappio 2.000 jää kokonaan verotuksessa vähentämättä.

Vesihuoltolaitoksen johdon tulisi tietysti huolellisesti toimiessaan pidättäytyä tekemästä esimerkiksi edellä kuvattuja sijoitusosakkeiden hankintoja ja sijoittaa vain väliaikaisesti varoja turvallisesti tuottavalla tavalla.

Tulolähdejaosta luopuminen

Osakeyhtiöllä ja osuuskunnalla voi siis olla elinkeinotoimintaan kuulumattomia tulolähteitä. Tulolähteinä voivat olla maatalous (maatilatalouden tuloverolaki, 543/1967) ja muu toiminta eli henkilökohtainen tulolähde (TVL). Maatalouden tulolähde on harvinaisempi ja sitä ei ole erikseen tässä oppaassa kuvattu.

Tulolähdejaon poistamista on suunniteltu useiden vuosien ajan. Suunniteltu aikataulu tulolähdejaon poistumiselle oli aikaisemmin 1.1.2018. Tulolähdejaon poistamista suunnittelevalle työryhmälle on annettu jatkoaika 30.4.2018 asti. Tulolähdejaon poistaminen lykkääntyy ainakin vuoden 2019 alkuun.

Hankkeen etenemistä voi seurata valtioneuvoston sivuilta.

<http://valtioneuvosto.fi/hanke?tunnus=VM123:00/2016>

Tilinpäätöksen sisältö ja rakenne sekä laatimisaika

Tilinpäätöksen sisältö

Kirjanpitolain (KPL 3:3) mukaan tilikaudelta on laadittava tilinpäätös, joka sisältää

- tilinpäätöspäivän *taloudellista asemaa kuvaavan taseen*
- *tuloksen muodostumista kuvaavan tuloslaskelman*
- varojen hankintaa ja niiden käyttöä selvittävän *rahoituslaskelman*, jos kirjanpitovelvollinen on *suuryritys* tai *yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö*
- *taseen, tuloslaskelman ja rahoituslaskelman liitteenä olevat tiedot (liitetiedot).*

Tilinpäätöksessä esitettävien asiakirjojen esittämisjärjestys voi olla myös vakiintuneen käytännön mukainen siten, että ensin esitetään tuloslaskelma ja vasta sen jälkeen tase, rahoituslaskelma ja liitetiedot. Kirjanpitolain mukaisen rahoituslaskelman laatimisvelvollisuus koskee vain yrityksiä, joka luokitellaan suuryritykseksi.

Vesihuoltolaitokset ovat tässä suhteessa kuitenkin poikkeus, koska vesihuoltolain (VHL 20 §) mukaan vesihuoltolaitoksen tulee kirjanpidossaan eriyttää vesihuolto muista toiminnoista. Vesihuollolle on tilikausittain laadittava tase, tuloslaskelma ja rahoituslaskelma sekä esitettävä niiden liitteenä olevat tiedot. Myös huleveden viemäroinnistä on laadittava vastaavat laskelmat.

Kirjanpitolautakunta (KILA 1946/01.12.2015) on todennut, ettei lautakunta näe estettä sille, että vesihuoltolain tarkoittamat erillislaskelmat sisällytetään tilinpäätöksen liitetietoihin.

Alla kuvatussa esimerkissä toimintakertomus on mainittu otsikossa* erillisenä asiakirjana vaikka se on liitetty samaan kokonaisuuteen tilinpäätöksen kanssa. Vesihuoltolain mukaiset erillislaskelmat on esitetty liitetietoina.

Vesihuoltolaitos X

*Toimintakertomus ja tilinpäätös tilikaudelta 1.1.-31.12.20XX

Sisällysluettelo	Tilikausi	1.1. - 31.12.20XX
		Sivu
Toimintakertomus		1-2
Tuloslaskelma		3
Tase		4-5
Liitetiedot		6-10
Tuloslaskelma vesiliiketoiminnasta ja hulevedestä		11
Tase vesiliiketoiminnasta ja hulevedestä		12-13
Rahoituslaskelma vesiliiketoiminnasta ja hulevedestä		14
Tilinpäätöksen allekirjoitus		15
Tilinpäätösmerkintä		15
Luettelo kirjanpidoista ja aineistosta		16

Toimintakertomus

Kirjanpitolain (KPL 3:1) mukaan julkisen osakeyhtiön, pienyritystä suuremman osuuskunnan ja osakeyhtiön ja yleisen edun kannalta merkittävän (pörssi-yhtiö, pankki ja vakuutusyhtiö) yhteisön tulee liittää tilinpäätökseen toimintakertomus.

Kirjanpitolausuntakunta on antanut toimintakertomuksen laatimista koskevan yleisohjeen (12.09.2006) mukaan ohjeistunut toimintakertomuksen laatimisesta seuraavalla tavalla:

Tilinpäätöstä täydentäessään toimintakertomuksen tulee antaa sellaista taloudellista ja muuta informaatiota kirjanpitovelvollisen toiminnasta ja sen tuloksesta, joka ei ilmene tilinpäätöksestä, mutta jota toimintakertomuksen laatija pitää merkityksellisenä sidosryhmien arvioidessa päättyneen tilikauden tulosta ja vastaista kehitystä. Tilinpäätöstä selventävässä tehtävässään toimintakertomuksen on tarvittaessa kuvattava niitä olosuhteita ja tapahtumia, jotka vaikuttivat siihen, millaiseksi tilikauden tulos ja taloudellinen asema muodostuivat. Kehityssuuntien kuvaamiseksi kirjanpitolausuntakunta pitää suositeltavana, että liiketoimintaa harjoittavan kirjanpitovelvollisen toimintakertomuksessa esitetään päättyneeltä ja kahdelta sitä edeltäneeltä tilikaudelta ainakin:

- *toiminnan laajuuden kuvaajana (i) liikevaihto;*
- *toiminnan kannattavuutta kuvaavina tunnuslukuina (ii) liikevoitto tai -tappio*
- *ja (iii) sen osuus prosentteina liikevaihdosta sekä (iv) oman pääoman tuotto (%); sekä*
- *vakavaraisuutta kuvaavana tunnuslukuna (v) omavaraisuusaste.*

Kirjanpitolausuntakunta on omaehtoisessa lausunnossaan (KILA 1950/15.03.2016) ohjeistanut pien- ja mikro-yrityksiä toimintakertomuksen laadintavelvollisuudesta. Edellä kuvatun kirjanpitolain 3 luvun 1 §:n 3 momentissa säädetyin poikkeuksin pienyritys ja mikroyritys ovat vapautettuja mainitun luvun 1 a §:ssä tarkoitetun toimintakertomuksen laatimisesta.

Pien- ja mikro-osakeyhtiöillä ei ole velvollisuutta toimintakertomuksen laatimiseen. Sama koskee direktiiviperusteisesti myös sellaisia pien- ja mikrohenkilöyhtiöitä, joissa kaikki vastuunalaiset yhtiömiehet ovat osakeyhtiöitä. Muunlaiset pien- ja mikroyritykset ovat pääsääntöisesti vapautettuja KPL 3:1a:ssä säädetyistä toimintakertomuksesta, mutta toimintakertomus tulee laadittavaksi niistä tiedoista, joita edellytetään pienyritystä koskevassa erityislainsäädännössä, OYL:ia lukuunottamatta. Siten esimerkiksi pien- ja mikro-osuuskunnan tulee koostaan huolimatta esittää OKL 8:5—8 §:n edellyttämät toimintakertomustiedot, vaikka se on pien- tai mikroyrityksenä vapautettu KPL 3:2a:n mukaisista toimintakertomusvelvoitteista. Vaatimus toimintakertomuksen laadinnasta voi perustua myös määräykseen pien- tai mikroyrityksen omissa säännöissä. Jos kuitenkin lain nojalla toimintakertomusinformaatio voidaan esittää vaihtoehtoisesti liitetietona, on tämä edelleen mahdollista.

Vesihuoltolaitoksen tulee kuitenkin vesihuoltolain (VHL 20 a §) ja maa- ja metsätalousministeriön ohjeistuksen mukaan laatia kirjanpitolaissa tarkoitettu kirjanpitolain (KPL 3:1a) mukainen toimintakertomus riippumatta siitä, onko sillä tähän kirjanpitolain perusteella velvollisuutta. Vesihuoltolaitoksen tulee siis laatia kirjanpitolain mukainen toimintakertomuksen, johon sen tulee sisällyttää seuraavat tiedot.

1. Kirjanpitolain (KPL 3:1a) mukaiset toimintakertomusta koskevat tiedot
2. Vesihuoltolain mukaiset (VHL 20a) tiedot vesihuollon hintatasoa, tehokkuutta, laatua ja kannattavuutta kuvaavista tunnusluvuista.
3. Osuuskuntalain (OKL 8 luku) mukaiset toimintakertomustiedot, jos vesihuoltolaitos on pienyritystä suurempi.
4. Osakeyhtiölain (OYL 8 luku) mukaiset toimintakertomustiedot, jos vesihuoltolaitos on pienyritystä suurempi.

Osuuskuntalain (OKL 8 luku) mukaiset toimintakertomustiedot, voidaan esittää liitetiedoissa, jos vesihuoltolaitos on mikro- tai pienyritys.

Kirjanpitolain (KPL 3:1a) mukaiset toimintakertomusta koskevat tiedot ovat seuraavat:

Kun toimintakertomus laaditaan, toimintakertomuksessa on kuvattava

- Toiminnan kehittymistä ja tuloksellisuutta
- Taloudellista tilannetta
- Merkittävimpiä riskejä ja epävarmuustekijöitä

Silloin, kun se on tarpeen edellä mainitun kuvauksen ymmärtämiseksi, toimintakertomukseen on sisällytettävä

- Taloudelliset tunnusluvut
- Henkilöstöä koskevat tunnusluvut
- Ympäristöä koskevat tunnusluvut

Edellä olevien lisäksi toimintakertomuksessa on esitettävä

- Olennaiset tapahtumat tilikauden päättymisen jälkeen
- Arvio todennäköisestä tulevasta kehityksestä
- Selvitys tutkimus- ja kehitystoiminnan laajuudesta
- Tiedot sivuliikkeistä (ei esiinny vesihuoltolaitoksilla)
- Tiedot käypään arvoon merkityistä rahoitusvälineistä
- Tiedot omien osakkeiden hankinnoista ja luovutuksista
- muualla lainsäädännössä edellytetyt tiedot

Kuvauksen toiminnan kehittymisestä, tuloksellisuudesta, taloudellisesta tilanteesta ja merkittävimmistä riskeistä on oltava kirjanpitovelvollisen kokoon ja rakenteeseen nähden tasapuolinen ja kattava. Siinä on tarvittaessa viitattava tilinpäätöksessä esitettyihin seikkoihin ja annettava näistä täydentäviä tietoja.

Laatimisaika

Kirjanpitolain (KPL 3:6) mukaan tilinpäätös ja toimintakertomus on laadittava neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Vesihuoltolaitoksen yhtiöjärjestyksessä tai säännöissä voi olla määräyksiä myös lyhemmästä tilinpäätöksen laatimisajasta tai aikataulusta jonka mukaan varsinainen yhtiökokous tulee pitää.

Esimerkki yhtiöjärjestyksen varsinaisen yhtiökokouksen aikasäännöksistä.

11 § Kokouskutsut ja tiedonannot

Kutsu yhtiökokoukseen on toimitettava aikaisintaan kahta kuukautta ja viimeistään viikkoa ennen yhtiökokousta kirjallisesti jokaiselle osakkeenomistajalle, jonka osoite on yhtiön tiedossa.

12 § Varsinainen yhtiökokous

Varsinainen yhtiökokous on pidettävä vuosittain hallituksen määräämänä päivänä huhtikuun loppuun mennessä.

Jotta tilinpäätös ajoissa käsiteltäväksi varsinaisessa yhtiökokouksessa, niin tilinpäätöksen aikataulut tulee suunnitella huolellisesti. Suunnittelussa on lähdettävä liikkeelle valitusta yhtiökokouspäivämäärästä 30.4.20X2. Yhtiöjärjestyksen mukaan kokouskutsujen ja tulee olla toimitettuna viimeistään viikkoa ennen kokousta eli 23.4.20X2 mennessä. Jos yhtiöjärjestyksessä tai säännöissä ei ole määräyksiä tilintarkastajalle luovutettavasta tarkastusaineistosta, niin aikataulun suhteen sovelletaan tilintarkastuslakia.

Tilintarkastuslaki 2:4 § Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen antaminen tilintarkastajalle

Jos tilinpäätöksen vahvistamisesta päätetään yhteisön tai säätiön toimielimen kokouksessa, tilinpäätös ja toimintakertomus on annettava tilintarkastajalle viimeistään kuukautta ennen tätä kokousta.

Edellä olevan tilintarkastuslain säännöksen ja yhtiökokousaikataulun mukaan aineiston tulee olla tilintarkastajan käytettävissä 31.3.20X2 mennessä. Tilintarkastus ajoitetaan mikrokokoisissa vesihuoltolaitoksissa pääsääntöisesti tilikauden jälkeiseen aikaan, mutta tilintarkastus tulisi ajoittaa myös tilikauden aikana suoritettavaan tarkastukseen, jotta voidaan tarvittaessa ottaa kantaa jo suunniteltaviin tilinpäätösratkaisuihin. Tilintarkastajan tulisi saada tilintarkastus suoritettua 23.4.20X2 mennessä, jotta lopullinen tilinpäätös ja tilintarkastuskertomus voidaan liittää kokouskutsun liitteeksi.

Jotta tilinpäätös ja toimintakertomus saadaan hyvissä ajoin laadittua ja ilman kiireen tuntua, niin tilinpäätöksen laatijalla tulee olla kaikki aineisto käytettävissä riittävän ajoissa. Tärkeä toimenpide on tilinpäätöksen tietopyyntöjen lähettäminen. Tilinpäätöksen tietopyynnöt tulee lähettää ja pyytää niin ajoissa ennen tilikauden päättymistä, jotta kaikki tarvittava aineisto olisi tilinpäätöksen laatijalla käytettävissä.

Kirjanpitolautakunta voi erityisestä syystä yksittäistapauksissa myöntää määräajaksi poikkeuksia tilinpäätöksen laatimisajasta. Pyyntö tilintarkastuslautakunnalle tulee esittää ennen sitä määräaika, jolloin tilinpäätös olisi laadittava.

Asetus kirjanpitolautakunnasta 3 §

Hakemus ohjeen tai lausunnon antamisesta ja poikkeuksen tai luvan myöntämisestä on tehtävä kirjallisesti. Poikkeusta tilinpäätöstä koskeviin säännöksiin on haettava niin ajoissa, että päätös siitä voidaan tehdä ennen kuin tilinpäätös kirjanpitolain mukaan on tehtävä. Hakemuksessa, joka on annettava tai postitse toimitettava kauppa- ja teollisuusministeriön kirjaamoon, on tarpeellisesti yksilöitynä ilmoitettava kysymys, josta ohjetta, lausuntoa tai poikkeusta haetaan samoin kuin tapa, jolla kirjanpitolain 8 §:n 5 momentin, 14 §:n 2 momentin, 24 §:n 3 momentin ja 25 §:ssä mainitut asiakirjat aiotaan säilyttää. (19.5.1995/810)

Hakemuksen oheen on liitettävä hakijan käytettävissä olevia asian ratkaisemiseksi tarvittava selvitys

Kirjanpitolautakunnalta saatujen poikkeuslupien perusteella määräajan pidennys on ollut yhden kuukauden mittainen. Pidempiä poikkeuslupia tilinpäätöksen laatimisajankohdan pidentämiseen ei ole ollut.

Päiväys ja allekirjoittaminen

Kirjanpitolain (KPL 3:7) mukaan tilinpäätös ja toimintakertomus on päivättävä ja kirjanpitovelvollisen on allekirjoitettava ne. Osakeyhtiössä ja osuuskunnassa tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen allekirjoittavat allekirjoitushetkellä päätösvaltainen hallitus ja toimitusjohtaja.

Tilinpäätöksen hyväksynnällä tarkoitetaan sitä, että yhtiön hallitus ja toimitusjohtaja käyvät tilinpäätöksen, toimintakertomuksen ja sen liitteenä olevan aineiston läpi ja tekevät päätöksen siitä, että tilinpäätös voidaan esittää yhtiökokoukselle tai varsinaiselle kokoukselle vahvistettavaksi. Tilinpäätöksen allekirjoittamispäivämääräksi merkitään todellinen allekirjoittamispäivä. Kun toimintakertomus on lisätty samaan kokonaisuuteen tilinpäätöksen kanssa, niin allekirjoitussivulla on mainittuna molemmat asiakirjat erikseen.

TILINPÄÄTÖKSEN JA TOIMINTAKERTOMUKSEN ALLEKIRJOITUKSET

Kokkolassa 27.2.20XX

Ville Vesakko
Ville Vesakko
Hallituksen jäsen

Raija Kallio
Raija Kallio
Toimitusjohtaja

Tuure Helle
Tuure Helle
Hallituksen jäsen

Suvi Kanerva
Suvi Kanerva
Hallituksen jäsen

Tilintarkastus

Osakeyhtiölaki (OYL 7:2) ja osuuskuntalaki (OKL 7:2) sisältävät määräykset tilintarkastajan valinnasta. Tilintarkastusvelvollisuutta koskeva säännös sisältyy tilintarkastuslakiin. Huomionarvioista on, että tilintarkastajaa koskevia säännöksiä sisältyy kuitenkin yhtiöjärjestykseen tai sääntöihin, joita tulee kuitenkin noudattaa vaikka tilintarkastuslain mukaan vesihuoltolaitoksella ei olisi tilintarkastusvelvollisuutta.

Osakeyhtiölaki 7:2 § Tilintarkastajan valinta

Tilintarkastusvelvollisuudesta säädetään tilintarkastuslain 2 luvussa ja tämän luvun 6 §:ssä.

Yhtiön tilintarkastajan valitsee yhtiökokous. Jos tilintarkastajia on valittava useita, yhtiöjärjestyksessä voidaan määrätä, että joku tai jotkut heistä, ei kuitenkaan kaikkia, valitaan muussa järjestyksessä.

Osuuskuntalaki 7:2 § Tilintarkastajan valinta

Tilintarkastusvelvollisuudesta säädetään tilintarkastuslain 2 luvussa ja tämän luvun 6 §:ssä.

Tilintarkastajan valitsee osuuskunnan kokous. Jos tilintarkastajia on valittava useita, säännöissä voi määrätä, että joku tai jotkut heistä, ei kuitenkaan kaikkia, valitaan muussa järjestyksessä.

Esimerkki vesihuoltolaitoksen yhtiöjärjestykseen sisältyvästä tilintarkastajaa koskevasta määräyksestä

Yhtiöjärjestys 17 § Tilintarkastaja

Yhtiössä on yksi varsinainen tilintarkastaja ja hänellä henkilökohtainen varamies.

Tilintarkastajien tehtävä päättyy vaalia seuraavan kolmannen varsinaisen yhtiökokouksen päätyttyessä. Tilintarkastajan toimikausi on neljä vuotta.

Tilintarkastajien on annettava yhtiökokoukselle tilintarkastuskertomus, joka on luovutettava yhtiön hallitukselle viimeistään kaksi viikkoa ennen varsinaista yhtiökokousta.

Kun yhtiöjärjestyksessä on määräys tilintarkastajaa koskevasta määräyksestä, niin määräyksiä ei voi siivuttaa. Yhtiöjärjestyksen määräyksellä tilintarkastajan toimikausi on rajattu neljään vuoteen tai valinta tehdään neljäksi vuodeksi kerrallaan. Edellä oleva säännös on hieman tulkinnanvarainen. Määräyksestä ei käy selkeästi ilmi voidaanko sama tilintarkastaja valita kuitenkin uudelleen seuraavaksi neljäksi vuodeksi toimikauden jälkeen.

Tilintarkastuslain säännös tilintarkastusvelvollisuudesta on seuraava:

Tilintarkastuslaki 2:2 § Tilintarkastusvelvollisuus

Yhteisössä ja säätiössä on valittava tilintarkastaja ja toimitettava tilintarkastus sen mukaan kuin tässä laissa ja muussa laissa säädetään.

Jollei muussa laissa toisin säädetä, tilintarkastaja voidaan jättää valitsematta yhteisössä, jossa sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on täytynyt enintään yksi seuraavista edellytyksistä:

- 1) taseen loppusumma ylittää 100 000 euroa;*
- 2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 200 000 euroa; tai*
- 3) palveluksessa on keskimäärin yli kolme henkilöä.*

Tilintarkastaja voidaan myös jättää valitsematta toimintaansa aloittavassa yhteisössä, jolla ei vielä ole 2 momentissa tarkoitettuja tilikausia, jollei ole ilmeistä, ettei edellytyksiä tilintarkastajan valitsematta jättämiseen ole.

Tilintarkastaja on kuitenkin aina valittava yhteisössä, jonka pääasiallisena toimialana on arvopapereiden omistaminen ja hallinta ja jolla on kirjanpitolain 1 luvun 8 §:ssä tarkoitettu huomattava vaikutusvalta toisen kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan tai rahoituksen johtamisessa.

Jos yhteisöllä tai säätiöllä ei ole 1, 2 tai 3 momentin mukaista velvollisuutta valita tilintarkastajaa, yhtiöjärjestyksessä, yhtiösopimuksessa tai säännöissä voidaan määrätä tilintarkastuksen toimittamisesta. (12.8.2016/622)

Yhteisön ja säätiön yhtiöjärjestyksessä, yhtiösopimuksessa tai säännöissä voidaan määrätä useamman tilintarkastajan valinnasta. (12.8.2016/622)

Tilintarkastuslaissa (momentit 5 ja 6) on viittaukset myös yhtiöjärjestyksen tai sääntöjen määräyksiin.

Edellä mainitut rajat ylittävissä yhtiössä on aina valittava tilintarkastuslain (TTL 1:2) mukainen niin sanottu hyväksytty tilintarkastaja (HT, JHT, KHT tai tilintarkastusyhteisö) ja myös varatilintarkastaja, jos varsinaiseksi tilintarkastajaksi ei ole valittu tilintarkastusyhteisöä.

Tulevia muutoksia tilintarkastuslakiin

Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisemassa työryhmän muistiossa (Tilintarkastuslain määrätyistä lainkohdista ja hallinnollisen taakan keventämisestä 16.1.2018) lakisääteisen tilintarkastuksen rajoja ehdotetaan korotettavan niin, että kirjanpitolain mukaiset mikroyritykset rajattaisiin lakisääteisen tilintarkastusvelvollisuuden ulkopuolelle. Muutos poistaisi yhden raja-arvon lainsäädännöstä, kasvattaisi yritysten vapautta ja vastuuta päättää asioistaan niille sopivalla tavalla, sekä vähentäisi pienimpien yritysten vuosittaisia hallinnollisia kuluja. Tilintarkastusrajojen nostaminen toteutuisi tällä näkymällä aikaisintaan vuonna 2020.

Osuuskunnan velvollisuus valita toiminnantarkastaja

Osuuskuntalakiin sisältyy kuitenkin määräys valita toiminnantarkastaja, jos osuuskunta on esimerkiksi niin pieni, että edellä kuvattujen tilitarkastuslaissa raja-arvojen mukaan tilitarkastajaa ei tarvitse valita. Vastaavaa säännöstä ei sisälly osakeyhtiölakiin.

- 1) taseen loppusumma ylittää 100 000 euroa;
- 2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 200 000 euroa; tai
- 3) palveluksessa on keskimäärin yli kolme henkilöä.

Osuuskuntalaki 7:7 § Toiminnantarkastajan valinta ja toimikausi

Osuuskunnassa on oltava osuuskunnan kokouksen valitsema toiminnantarkastaja, jos osuuskunnassa ei ole tilintarkastajaa ja säännöissä ei määrätä toisin.

Toiminnantarkastaja on kuitenkin aina valittava, jos osuuskunnassa ei ole tilintarkastajaa ja jäsenet, joilla on vähintään yksi neljäsosa osuuskunnan jäsenten koko äänimäärästä tai yksi kolmasosa kokouksessa edustetuista jäsenten äänimäärästä, vaativat sitä varsinaisessa osuuskunnan kokouksessa tai osuuskunnan kokouksessa, jossa asiaa on kokouskutsun mukaan käsiteltävä.

Toiminnantarkastajan valitsee osuuskunnan kokous. Jos osuuskunnassa on tilintarkastaja, osuuskunnan kokous voi päättää toiminnantarkastajan valinnasta 5 luvun 28 §:ssä tarkoitetulla enemmistöllä. Jos toiminnantarkastajaa on valittava useita, säännöissä voi määrätä, että joku tai jotkut heistä, ei kuitenkaan kaikkia, valitaan muussa järjestyksessä.

Jos toiminnantarkastajaa ei ole valittu tämän lain tai sääntöjen mukaisesti, aluehallintovirasto määrää toiminnantarkastajan noudattaen, mitä 5 §:ssä säädetään tilintarkastajan määräämisestä.

Toiminnantarkastajan toimikauteen sovelletaan 4 §:n säännöksiä tilintarkastajan toimikaudesta.

Osuuskunnassa on oltava osuuskunnan kokouksen valitsema toiminnantarkastaja, jos osuuskunnassa ei ole tilintarkastajaa ja osuuskunnan säännöissä ei määrätä toisin. Toiminnantarkastajaa koskevat määräykset sisältyvät (OKL 7: 7-13) osuuskuntalakiin.

Toiminnantarkastajan tulee olla kuitenkin riippumaton toimintatarkastusta suorittaessaan ja toiminnantarkastajalla tulee olla kelpoisuus suorittaa toiminnantarkastus osuuskuntalain (OKL 7:9) mukaisesti.

Se valitaanko toiminnantarkastaja vai tilintarkastaja ei tulisi olla kustannuskysymys. Toiminnantarkastajalla on oltava sellainen taloudellisten ja oikeudellisten asioiden tuntemus ja kokemus kuin osuuskunnan toiminnan laatuun ja laajuuteen nähden on tarpeen tehtävän hoitamiseksi. Osuuskuntalain, sääntöjen ja kirjanpitosäännösten tulkita voi olla haasteellista. Osuuskunnan kokous valitsee toiminnantarkastajan pääsääntöisesti hallituksen esittämistä vaihtoehdoista. Toiminnantarkastus on osa osuuskunnan ulkoista valvontaa ja riskien hallintaa ja toiminnantarkastusta ei voi suorittaa ilman riittävää ammattitaitoa.

Vesihuoltolain mukaiset velvollisuudet tilintarkastajalle

Vesihuoltolakiin sisältyvä erityissäännös tilintarkastukseen liittyen on seuraava:

Vesihuoltolaki 20 b Tilinpäätöstietojen ja toimintakertomuksen tarkastaminen

Tilintarkastajien tulee tarkastaa 20 §:ssä tarkoitetut tilinpäätöstiedot ja 20 a §:ssä tarkoitettu toimintakertomus osana kunnan tai vesihuoltolaitoksen lakisääteistä tilintarkastusta.

Hallituksen esityksessä (HE 218/2013) vesihuoltolain muuttamisesta on yksityiskohtaisissa perusteluissa kuvattu seuraavasti:

Pykälän mukaan tilintarkastajien tulisi tarkastaa ehdotetussa 20 §:ssä tarkoitetut vesihuollon tilinpäätöstiedot ja laitoksen toimintakertomus osana kunnan tai vesihuoltolaitoksen lakisääteistä tilintarkastusta. Säännös tarkoittaisi nykyisen tilintarkastuksen ulottamista eriytettyyn vesihuoltotoimintaan, ei uusien tilintarkastuselinten tai -menettelyjen perustamista. Jos tilintarkastajien käyttö ei ole muun lainsäädännön perusteella pakollista vesihuoltolaitoksen toiminnan tarkastamisessa, ei tähän syntyisi pykälän perusteella velvollisuutta.

Tilintarkastajat ovat perillä kunnan tai yrityksen asioista, joten myös vesihuollon tilinpäätöksen ja vesihuoltolaitoksen toimintakertomuksen tarkastaminen soveltuisi heidän tehtäväkseen. Vaatimus tilinpäätöstietojen ja toimintakertomuksen tarkastamisesta ohjaisi kuntia ja yrityksiä eriyttämään vesihuolto muista toiminnoista asianmukaisesti.

Säännös on merkityksellinen vesihuoltolaitoksen kannalta jos toimintaa harjoitetaan osuuskunnan muodossa ja osuuskunnalla ei ole valittuna tilintarkastajaa vaan toiminnantarkastaja.

Hallituksen perusteluista mainitaan tilintarkastaja ja tilintarkastajalla tarkoitetaan tilintarkastuslain mukaista niin sanottu hyväksyttyä tilintarkastajaa. HT, JHT, KHT tai tilintarkastusyhteisöä. Vesihuoltolaissa ei ole viittausta suoraan tilintarkastuslain (TTL 1:2) säädökseen, mutta perustelujen mukaan näyttäisi siltä, että tilintarkastajalla tarkoitetaan tilintarkastuslain mukaista tilintarkastajaa.

Kun tilintarkastajan käyttö ei ole pakollista osuuskuntalain mukaisesti ja on valittu toiminnantarkastaja, niin lain yksityiskohtaisen perustelujen mukaan toiminnantarkastajalle, ei synny kuitenkaan velvollisuutta tarkastaa vesihuoltolaissa (VHL 20) tarkoitettuja tilinpäätöstietoja ja (VHL 20 a) toimintakertomusta.

Vesiosuuskunnan harkintaan jää, onko syytä valita osuuskunnalla aina niin sanottua hyväksytty tilintarkastaja, jotta myös vesihuoltolain mukaisten säännösten noudattamista asianmukaisesti valvotaan. Osuuskunnan johdon vastuulla on kuitenkin kaikkien säännösten noudattamisen valvonta.

Tilinpäätöksen vahvistaminen

Tilinpäätöksen vahvistaminen on osakeyhtiölain ja osuuskuntalain mukaan pakollista. Tilinpäätöksen vahvistamisella tarkoitetaan sitä, että osakeyhtiön (OYL 5:3) varsinainen yhtiökokous ja osuuskunnan (OKL 5:4) varsinainen kokous on tehnyt päätöksen tilinpäätöksen vahvistamisesta.

Kirjanpitolautakunta on antanut lausunnon (KILA 2014/1920) sellaisesta tilanteesta, jossa edellisen tilikauden tilinpäätös on vahvistamatta. Lausunnon mukaan kirjanpitolautakunta pitää siinä määrin poikkeuksellisenä tilannetta, jossa tilinpäätös perustuu edellisen tilikauden vahvistamattomaan tilinpäätökseen, että lautakunta pitää tämän seikan selostamista tilinpäätöksessä hyvän kirjanpitolaitoksen mukaisena.

Osakeyhtiön (OYL 5:3) ja osuuskunnan (OKL 5:4) on pidettävä yhtiökokouksensa ja varsinainen kokouksensa kuuden kuukauden kuluessa tilikautensa päättymisestä.

Tilinpäätös, toimintakertomus ja tilintarkastuskertomus on pidettävä osakkeenomistajien nähtävänä yhtiön pääkonttorissa tai kotisivuilla vähintään viikon ajan ennen kokousta. Nämä asiakirjat on viivytyksettä lähetettävä osakkeenomistajalle, joka niitä pyytää, sekä asetettava nähtäväksi yhtiökokouksessa (OYL 5:21.1). Osuuskuntalaissa säädetään vastaavalla tavalla tilinpäätöksen esilläpidosta ja jäljennösten antamisesta (OKL 5:23.1). Osakeyhtiön yhtiöjärjestyksessä tai osuuskunnan säännöissä voi olla osakeyhtiölakia ja osuuskuntalakia tarkempia määräyksiä tilinpäätöksen varsinaisen yhtiökokouksen ja varsinaisen kokouksen sisällöstä.

Käytännössä kokouskutsuun ja käsiteltäviin asioihin otetaan tiedot suoraan yhtiöjärjestyksen tai sääntöjen kohdassa, jossa on mainittu käsiteltävät asiat. Kun näin menetellään, niin silloin menettely- ja käsittelytapa tulee oikealla tavalla toteutettua.

Yhtiöjärjestyksesimerkki

Osakeyhtiölain määräys (5:3)

<p>12 § Varsinainen yhtiökokous Varsinainen yhtiökokous on pidettävä vuosittain hallituksen määräämänä päivänä huhtikuun loppuun mennessä. Kokouksessa on:</p> <p>esitettävä</p> <ol style="list-style-type: none">1. tilinpäätös, joka käsittää tuloslaskelman, taseen ja toimintakertomuksen;2. tilintarkastuskertomus; <p>päätettävä</p> <ol style="list-style-type: none">3. tuloslaskelman ja taseen vahvistamisesta;4. toimenpiteistä, joihin vahvistetun taseen mukainen voitto tai tappio antaa aihetta;5. vastuuvapaudesta hallituksen jäsenille ja toimitusjohtajalle;6. hallituksen jäsenten ja tilintarkastajien palkkioista ja matkakustannusten korvausperusteista; <p>valittava</p> <ol style="list-style-type: none">7. hallituksen jäsenet.	<p>3 § Varsinainen ja ylimääräinen yhtiökokous</p> <p>Varsinainen yhtiökokous on pidettävä kuuden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä.</p> <p>Varsinaisessa yhtiökokouksessa on päätettävä:</p> <ol style="list-style-type: none">1) tilinpäätöksen vahvistamisesta, mikä emoyhtiössä käsittää myös konsernitilinpäätöksen vahvistamisen;2) taseen osoittaman voiton käyttämisestä;3) vastuuvapaudesta hallituksen jäsenille, hallintoneuvoston jäsenille ja toimitusjohtajalle;4) hallituksen ja hallintoneuvoston jäsenten ja tilintarkastajan valinnasta, jollei tässä laissa säädetä tai yhtiöjärjestyksessä määrätä toisin näiden toimikaudesta tai valinnasta; sekä5) muista yhtiöjärjestyksen mukaan varsinaisessa yhtiökokouksessa käsiteltävistä asioista.
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Tilinpäätöksen rekisteröiminen ja julkistaminen

Rekisteröiminen

Kirjanpitolain (KPL 3:9), osakeyhtiölain (OYL 8:10) ja osuuskuntalain (OKL 8:10) mukaan vesihuoltolaitoksen on aina ilmoitettava jäljennös tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta rekisteröitäväksi Patentti- ja rekisterihallitukselle. Vesihuoltolaitoksen on ilmoitettava tilinpäätös ja toimintakertomus rekisteröitäviksi kahden kuukauden kuluessa tilinpäätöksen vahvistamisesta.

Tilinpäätöksen vahvistamisella (OYL 5:3 ja OKL 5:4) tarkoitetaan sitä, että vesihuoltolaitoksen varsinaisessa yhtiökokous tai vuosikokous on tehnyt päätöksen tilinpäätöksen vahvistamisesta. Ilmoitukseen on liitettävä jäljennös tilintarkastuskertomuksesta ja konsernitilintarkastuskertomuksesta sekä hallituksen jäsenen tai toimitusjohtajan kirjallinen ilmoitus tilinpäätöksen vahvistamisen päivämäärästä ja yhtiön voittoa koskevasta yhtiökokouksen päätöksestä.

Tilinpäätöksen rekisteröinti voidaan tehdä liittämällä jäljennös edellä kuvatuista asiakirjoista veroilmoituksen toimittamisen yhteydessä. Lomake 63 on aina annettava kansilehtenä, kun veroilmoituksen 6B antavat yhteisöt ilmoittavat tilinpäätöstiedot Verohallinnolle ja Patentti- ja rekisterihallitukselle (PRH) paperilla. Lomake 63 ja tilinpäätösasiakirjat nidotaan yhteen. Nidottu tilinpäätöskokonaisuus annetaan veroilmoituksen liitteenä. Verohallinto välittää kaikki lomakkeeseen 63 liitetyt asiakirjat Patentti- ja rekisterihallitukselle julkaistavaksi kaupparekisterissä.

Kirjanpitolain mukainen julkistaminen

Vesihuoltolaitos voi halutessaan itse julkistaa (KPL 3:10) tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen. Vesihuoltolaitos saa myös julkistaa tilinpäätöksestään tai toimintakertomuksestaan lyhennelmän edellyttäen, että:

- 1) lyhennelmässä mainitaan, ettei siinä ole kaikkia 1 §:n mukaisessa tilinpäätöksessä tai 1 a §:n mukaisessa toimintakertomuksessa esitettäviä tietoja;*
- 2) lyhennelmään ei liitetä tilintarkastuskertomusta;*
- 3) lyhennelmässä annetaan tieto siitä, onko tilintarkastajan lausunto tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n 3 momentin ensimmäisessä virkkeessä tarkoitetulla tavalla vakiomuotoinen, ehdollinen vai kielteinen, tai että tilintarkastaja ei ole voinut antaa lausuntoa;*
- 4) lyhennelmässä kerrotaan, jos vakiomuotoisesta lausunnosta huolimatta tilintarkastaja esittää tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n 3 momentin toisessa virkkeessä tarkoitetun lisätiedon tai 5 §:n 4 momentin mukaisen huomautuksen; ja*
- 5) lyhennelmässä on tieto siitä, mistä rekisteristä tilinpäätös ja toimintakertomus ovat saatavissa täydellisinä, tai tieto siitä, että tilinpäätöstä ja toimintakertomusta ei ole vielä toimitettu rekisteröitäväksi.*

Vesihuoltolain mukainen julkistaminen

Vesihuoltolain mukaista tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen julkistamista käsiteltiin aikaisemmin oppaan kohdassa Vesihuoltolain taloushallintoa koskevat säännökset

Vesihuoltolaki 20 c § Tilinpäätöstietojen, toimintakertomuksen, toimitusehtojen ja tunnuslukujen julkistaminen

Vesihuoltolaitoksen tulee julkistaa tietoverkossa 20 §:ssä tarkoitetut tilinpäätöstiedot ja 20 a §:ssä tarkoitettu toimintakertomus. Lisäksi laitoksen tulee julkistaa tietoverkossa vesihuollon toimitusehdot ja hinnoitteluperusteet sekä vesihuollon hintatasoa, tehokkuutta, laatua ja kannattavuutta kuvaavat tunnusluvut.

Lain mukainen julkistamisvelvollisuus täytyisi kun vesihuoltolaitos toimittaa jäljennöksen tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta rekisteröitäväksi Patentti- ja rekisterihallitukselle (PRH) kirjanpitolain (KPL 3:9) mukaisesti. Kun lain perusteluissa todetaan, että erityisesti vesihuolloin asiakkaiden tulisi päästä vaivattomasti tarkastelemaan tietoja, niin tietojen toimittaminen pelkästään PRH:lle ei täyttäisi lain tarkoitusta, koska niiden sieltä käsin tarkasteleminen ei kaikilta osin ole vaivatonta.

Yhteenvetona voidaan todeta, että helpoin tapa on julkistaa vesihuoltolaitoksen verkkosivuilla sama PRH:lle toimitettu toimintakertomus ja tilinpäätöskopio sekä tilintarkastuskertomus. Vesihuoltolaitoksella ei nähdäkseni ole tarvetta julkaista erillistä kirjanpitolain (KPL 3:10) mukaista lyhennelmää.

Tilinpäätösperiaatteet

Oikea ja riittävä kuva

Tilinpäätöksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva *toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta olennaisuusperiaatteen mukaisesti* ottaen huomioon kirjanpitovelvollisen harjoittaman toiminnan laatu ja laajuus (KPL 3:2). Kirjanpitovelvollisen on ilmoitettava oikeaa ja riittävää kuvaa varten tarpeelliset seikat liitetiedoissa (KPL 3:2).

Toimintakertomus on kirjanpitolain (29.12.2016/1376) muutoksella eriytetty oikean ja riittävän kuvan vaatimuksesta. Muutoksen myötä tilinpäätöksen tulee yksin antaa oikea ja riittävä kuva kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Lakiin lisättiin kuitenkin tähän yhteyteen uusi virke, jonka mukaan tietoja, jotka on tämän taikka muun lain mukaan ilmoitettava toimintakertomuksessa, ei kuitenkaan tarvitse ilmoittaa liitetiedoissa (KPL 3:2.2 §).

Tilinpäätöksen tavoitteena tulee olla antaa *olennaisuusperiaatteen* mukaisesti oikea ja riittävä kuva kahdesta keskeisestä asiasta: toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

1. Toiminnan tulosta kuvataan ensisijaisesti tuloslaskelman ja sen liitteenä olevien tietojen perusteella.
2. Taloudellista asemaa kuvataan ensisijaisesti taseen ja sen liitteenä olevien tietojen perusteella.

Lisäksi niiden yhtiöiden, joilla on velvollisuus (KPL 3:1) laatia toimintakertomus, tulee toimintakertomuksessa kuvata toiminnan kehittymistä ja tuloksellisuutta, taloudellista tilannetta, merkittävimpiä riskejä ja epävarmuustekijöitä sekä edellä mainittuihin kuvauksiin liittyviä tunnuslukuja. Toimintakertomuksessa esitetyillä tiedoilla ei ole kuitenkaan merkitystä tilinpäätöksen kirjanpitolain mukaisen oikean ja riittävän kuvan kannalta, koska toimintakertomus ei sisälly tilinpäätökseen.

Vesihuoltolaitoksen velvollisuus (VHL 20§) vesihuollon ja huleveden eriyttämisestä kirjanpidossa tulee toteuttaa aiheuttamisperiaatetta vastaavalla tavalla. Tilinpäätöksen liitetiedoissa on hyvä kuvata jako-perusteet millä tavoin kustannukset on jaettu esimerkiksi vesihuollon, jätevesien tai hulevesien eriyttämisessä.

Oikean ja riittävän kuvan kannalta vesihuoltolaitoksen on hyvä kuvata liittymismaksujen käsittelytapa tilinpäätöksessään. Koska liittymismaksujen käsittely eri vesihuoltolaitoksilla voi poiketa toisistaan, niin ulkopuolisen tilinpäätöksen lukijan tulee saada selkeä ja ymmärrettävä kuva liittymismaksujen käsittelytavasta. Kirjaanko saadut liittymismaksut liikevaihtoon vai liittymismaksuvelaksi, on oikean ja riittävän kuvan kannalta merkityksellistä.

Olellisuus

Tilinpäätöksessä esitettävä seikka on olellainen silloin, kun sen pois jättämisen tai väärin ilmoittamisen voidaan kohtuullisesti odottaa vaikuttavan päätöksiin, joita tiedon käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella. Vaikka seikka olisi yksittäisenä epäolellainen, olellisuuden arviointi tulee kohdistaa kokonaisuuteen, jos samankaltaisia seikkoja on useita. (KPL 3:2a)

Tiedon käyttäjiä, jotka voivat tehdä päätöksiä vesihuoltolaitoksen tilinpäätöksen perusteella voisivat olla:

- Osakeyhtiön osakkaat
- Osuuskunnan jäsenet
- Rahoituslaitokset
- Alihankkijat
- Yhteistyökumppanit

Olellisuutta tulee arvioida sen perusteella, olisiko tietyllä tiedolla, joka on jäänyt esittämättä tai esitetty väärin sisältöisenä, ollut merkitystä tilinpäätöksen käyttäjälle. ”Kohtuullisesti odottaa” tarkoittaa, että arvioijan odotetaan olevan tilinpäätösinformaatiota ymmärtävä lukija.

Jos tilinpäätöstä koskeva seikka ei ole olellainen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi, sen osalta saadaan poiketa KPL/PMA/KPA:n säännöksestä, joka koskee

- tulon tai menon jaksottamista
- omaisuus- tai velkaerän arvostamista
- esittämistapaa
- tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja tai
- konsernitilinpäätöksen laatimista.

Säännös ei tarkoita kuitenkaan sitä, että kirjanpitolaitoksen voisi jättää kirjaamatta.

Ohje:

Vesihuoltolaitoksen hallituksen ja vastuuhenkilöiden on hyvä arvioida ja listata ne käyttäjät, jotka tekevät päätöksiä laitoksen tilinpäätöksen perusteella. Jos tilinpäätöksessä on jäänyt jokin seikka ilmoittamatta tai seikka on väärin ilmoitettu, niin käyttäjäkohtaisesti (osakas, velkoja, osuuskuntaan liittymässä oleva jäsen) tulee arvioida ja dokumentoida ne perusteet, joiden perusteella hallitus katsoo, että väärin ilmoitettu seikka ei vaikuttaisi käyttäjän päätöksiin. Jos hallitus päätyisi kuitenkin tulkintaan, että väärin ilmoitettu seikka saattaisi vaikuttaa päätöksiin, niin tilinpäätöstä tulisi korjata.

Toiminnan jatkuvuus

Oletus kirjanpitovelvollisen toiminnan jatkuvuudesta (going concern) on yksi keskeisistä tilinpäätösperiaatteista. Toiminnan jatkuvuus voi vaarantua vesihuoltolaitoksen omien päätösten seurauksena, mutta myös yleinen taloudellinen tilanne tai merkittävä vahinkotapahtuma saattavat aiheuttaa riskin siitä, että toimintaa ei kyetä jatkamaan tai toiminnan jatkuvuuteen liittyy olennaista epävarmuutta.

Pääsääntöisesti vesihuoltolaki (vesihuoltolaki 15a§) ohjaa vesihuoltolaitoksen riskienhallintaa siten, että merkittävää veden toimittamiseen liittyvä vahinkotapahtuma ei vaaranna toimintaa siinä määrin, että edellytykset toiminnan jatkumiselle vaarantuisi.

Jatkuvuuteen liittyvää epävarmuutta voivat osoittaa seuraavat seikat:

- oman pääoman negatiivisuus (OYL 20:23 ja OKL 23:23)
- toiminnan tappiollisuus
- suuret luottotappiot
- tulevan tilikauden näkymät ja tulos- ja rahoituslaskelmat
- riita-asiat/oikeudenkäynnit, joiden taloudelliset vaikutukset olisivat olennaisia
- rahoitusehtojen noudattamismahdollisuudet (kovenantit)
- mahdollisuudet saada lisärahoitusta
- mahdollisuudet realisoida omaisuutta
- mahdollisuus maksaa velkoja
- omistajilla ei ole mahdollisuutta yrityksen lisärahoittamiseen.

Johdonmukaisuus

Johdonmukaisuus laatimisperiaatteiden ja – menetelmien soveltamisessa tilikaudesta toiseen

Johdonmukaisuus tarkoittaa sitä, että laajuus-, mittaamis-, arvostus- ja kohdistamisongelmat ratkaistaan samalla tavoin tilikaudesta toiseen. Poikkeaminen voi liittyä esimerkiksi hankintamenon määrittelyn muutoksiin, arvostusperiaatteiden muutoksiin, poisto- ja jaksotusperiaatteiden muutoksiin tai tuloutusperiaatteiden muutoksiin.

Vesihuoltolaitoksen kannalta esimerkiksi liittymismaksujen kirjanpidollinen käsittely voi muuttua laki- ja sopimusmuutosten seurauksena. Teknisen kehittymisen myötä myös vesijohtoverkoston poisto- ja jaksotusperiaatteita voidaan joutua muuttamaan.

Vesihuoltolain (VHL 20) mukaisten eriytettyjen toimintojen yhteisten kustannusten jakoperusteet ja palvelujen veloitusperusteet voivat muuttua. Edellä kuvatussa tilanteessa johdonmukaisuusperiaatteesta on poikettu, kun kustannusten kohdistamisperiaatteita on muutettu.

Kun vesihuoltolaitos poikkeaa aikaisemmasta käytännöstä laatimisperiaatteiden tai -menetelmien osalta, liitetietoihin on sisällytettävä selostus poikkeamisen perusteista sekä laskelma poikkeamisen vaikutuksesta tilikauden tulokseen ja taloudelliseen asemaan.

Liitetiedoissa on esitettävä:

- selostus poikkeamisen perusteista eli miksi periaatetta on muutettu
- laskelma, jossa kuvataan, mikä vaikutus muutoksella on liikevaihtoon, tilikauden tulokseen, omaan pääomaan ja muihin tase-eriin.

Sisältöpainotteisuus

Huomion kiinnittäminen liiketapahtumien tosiasialliseen sisältöön eikä yksinomaan niiden oikeudelliseen muotoon (sisältöpainotteisuus).

Kirjanpitolautakunta on ottanut kantaa (KILA 2006/1775) omaehtoisessa lausunnossa sisältöpainotteisuuteen. Kirjanpitolautakunta katsoo, että oikeudellinen muoto on edelleen kirjaamisen lähtökohta, josta voidaan poiketa vain erityisestä syystä:

Hyväksyttävä syy sivuuttaa liiketapahtuman oikeudellinen muoto on sen ja liiketoimen tosiasiallisen sisällön välillä vallitseva ilmeinen ristiriita (esimerkiksi kyseessä on valeoikeustoimi tai liiketapahtumaa kuvaava asiakirja on muuten tosiasioita vastaamaton). Oikeustoimelle annettu muoto väistyy kirjausperustana silloin, kun sopimuksessa tarkemmin ilmenevät ehdot ja viime kädessä sopimusehtojen soveltaminen reaali maailmassa poikkeavat siitä, mistä on muodollisesti sovittu. Ristiriitatilanteet tulee arvioida tapauskohtaisesti ja kokonaisuutta painottaen. Tietyissä tilanteissa voi olla kyse toisiinsa siinä määrin kiinteästi liittyvistä oikeustoimista, että niitä on perusteltua käsitellä tällaisessa arvioinnissa yhtenä kokonaisuutena. Muu vastaava syy poiketa oikeudellisesta muodosta on kirjanpitolain tai muun lain nimenomainen erityissäännös taikka kirjanpitolautakunnan antama ohjeistus.

Sisältöpainotteisuudesta voisi mainita esimerkkinä myös liittymismaksuja koskevat sopimusehdot. Sopimuksen ehdot ja sisältö ratkaisevat miten liittymismaksut tulee käsitellä kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä.

Tilikauden tuloksesta riippumaton varovaisuus

Varovaisuus edellyttää erityisesti, että tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa otetaan huomioon

- 1) ainoastaan tilikaudella toteutuneet voitot sekä
- 2) kaikki poistot ja arvonalennukset vastaavista sekä velkojen arvonalennukset samoin kuin kaikki päättyneeseen tai aikaisempiin tilikausiin liittyvät, ennakoitavissa olevat vastuut ja mahdolliset menetykset, vaikka ne tulisivat tietoon vasta tilikauden päättymisen jälkeen.

Tasejatkuvuus

Tietokantapohjaisessa kirjanpitojärjestelmissä edellisen vuoden taseen saldo siirtyy avaavan taseen saldoksi pääsääntöisesti automaattisesti. Tasejatkuvuuteen on hyvä kiinnittää tarkempaa huomiota vaihdettaessa kirjanpito-ohjelmasta toiseen tai jos kirjanpitopalvelun tuottaja vaihtuu kesken tilikauden ja kirjanpitosaldot siirretään järjestelmästä toiseen manuaalisesti tai sähköisesti.

Tasejatkuvuudella varmistetaan, että jokainen taseessa oleva kirjanpidon saldo siirtyy saman määräisenä avaavaan taseeseen. Tilinpäätöksen hyväksyminen kirjanpitojärjestelmässä tuottaa alkusaldot avaavaksi taseeksi tai sähköisissä verkkopohjaisissa järjestelmissä erillistä raporttia- avaava tase ei tarvita, koska tasejatkuvuus toteutuu suoraan järjestelmän avulla.

Päättävän taseen saldot tilikohtaisesti 31.12. = avaavan taseen saldot tilikohtaisesti 1.1.

Suoriteperusteisuus

Suoriteperusteisuudella tarkoitetaan tuottojen ja kulujen huomioon ottamista riippumatta niihin perustuvien maksujen suorituspäivästä (suoriteperuste).

Pääsääntö kirjaamisperusteesta on kirjanpitolaissa (KPL 2:3). Menon kirjaamisperusteena on tuotannon tekijän vastaanottaminen, ja tulon kirjaamisperusteena suoritteiden luovuttaminen (suoriteperuste), jollei jäljempänä toisin säädetä. Juoksevassa kirjanpidossa voidaan noudattaa myös lasku- tai maksuperustetta, mutta tilinpäätös tulee pääsäännön mukaan tehdä suoriteperiaatteen mukaisesti.

Vähäisiä kirjauksia, jotka on tehty laskuperusteisesti tai maksuperusteisesti, ei ole tarpeen oikaista ja täydentää suoriteperusteen mukaisiksi ennen tilinpäätöksen laatimista, ellei niiden yhteisvaikutus ole olennainen (KPL 3:4).

Viimeistään tilikauden päättymishetkellä varmistetaan menojen ja tuottojen kohdistaminen oikealle tilikaudelle. Tuottojen ja kulujen kohdentaminen tehdään pääsääntöisesti käyttämällä siirtosaamisten tai siirtovelkojen tilejä jaksottamisessa. Ostolaskujen kohdentaminen toteutetaan ostoreskontrassa varmistamalla todellinen suoritteiden (saadun palvelun tai hyödykkeen) luovutuspäivä, jonka mukaisesti meno kirjataan kirjanpitoon riippumatta ostolaskun päivämäärästä.

Erillisarvostus

Erillisarvostusta koskevan vaatimuksen nojalla kaikki erilaiset hyödykkeet on arvostettava erikseen. Erillisarvostusperiaate koskee kaikkia hyödykkeitä, kalustoa, vaihto-omaisuutta ja sijoituksia.

Pien- ja mikroyritysten koneiden ja kaluston poistokäsittely on kuitenkin poikkeus tästä menettelystä. Pien- ja mikroyrityksen tulee myös kirjata poistot suunnitelman mukaan kuluksi, mutta pien- ja mikroyritykset voivat kirjata poistot elinkeinoverolaissa sallittujen enimmäispoistojen mukaisesti.

Poistot tehdään tällöin hankintamenosta koneiden ja kaluston osalta yhtenä eränä menojäännöksestä, jolloin poistoja ei tehdä hyödykekohtaisesti, eli poiketaan erillisarvostusperiaatteesta (laki elinkeinotulon verottamisesta, 360/1968, EVL 30 §).

Netottamiskielto

Taseessa vastaaviin ja vastattaviin kuuluvien erien ja tuloslaskelmassa tuottojen ja kulujen esittäminen täydestä määrästäan niitä toisistaan vähentämättä, jollei yhdisteleminen ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi (netottamiskielto). Netottamiskielto tarkoittaa käytännössä sitä, että saamista ja velkaa saman tahon kanssa ei saa yhdistää.

Tuloslaskelmassa kuluja ei saa myöskään netottaa tuloa vastaan. Työntekijöiden palkat ja niihin liittyvät sosiaalikulut näkyvät henkilöstökuluissa ja avustus, joka saadaan työntekijän palkkaamiseen, tulee kirjata näkyvästi tuottojen ryhmässä eli liiketoiminnan muissa tuotoissa.

Esimerkkejä yleisistä tilinpäätöksissä esiintyvistä ja jaksotettavista eristä

Tulojen ja menojen jaksottamisen

Tulojen ja menojen kohdistamista oikealle tilikaudelle kutsutaan jaksottamiseksi. Osa menoista on lyhytvaikutteisia menoja, joista tulo on saatu jo saman tilikauden aikana. Tällaisia menoja ovat esimerkiksi palkka-, vuokra- ja puhelinmenot. Näistä menoista ei kerry enää tuloa tulevana tilikausina, minkä takia ne kirjataan kuluina tuloslaskelmassa (KPL 5:1).

Osa menoista on kuitenkin sellaisia, joista kertyy tuloa vasta tulevana tilikausina. Tällaisia menoja ovat esimerkiksi myytäväksi tai kulutettavaksi tarkoitetut hyödykkeet, jotka ovat vesihuoltolaitoksen varastossa tilinpäätöshetkellä.

Vesihuoltolaitoksen hankkimista aineettomista hyödykkeistä, rakennuksista, vesi- ja viemäriverkostosta sekä koneista ja kalustosta kirjataan vain kyseiselle tilikaudelle kuuluva osuus menoista suunnitelman mukaisina poistoina. Kuluksi kirjaamaton osa näkyy taseessa aktivointina eli kyseisen hyödykkeen poistojen jälkeisenä kirjanpitoarvona.

Kun tuottoja ja kuluja jaksotetaan oikealle tilikaudelle, kirjanpidossa käytetään taseessa olevia siirtosääntöjä ja siirtovelkoja (KPL 4:6) siirtyvien erien kirjaamisessa.

Siirtosääntöjä ovat:

1) tilikaudella tai aikaisemmalla tilikaudella suoritettut maksut tulevana tilikausina suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla toteutuvista menoista, jollei niitä ole merkittävä ennakkomaksuihin; sekä

2) sellaiset päätyneellä tai aikaisemmalla tilikaudella suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla toteutuneet tulot, joista ei ole saatu maksua, jollei niitä ole merkittävä myyntisaamiin.

Siirtovelkoja ovat:

1) tilikaudella tai aikaisemmalla tilikaudella saadut maksut sellaisista tuloista, jotka toteutuvat suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla tulevana tilikausina, jollei niitä ole merkittävä ennakkomaksuihin;

2) sellaiset suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla toteutuneet menot, joista ei ole suoritettu maksua, jollei niitä ole merkittävä ostovelkoihin; sekä

3) vastaiset menot ja menetykset, jollei niitä ole merkittävä pakollisiin varauksiin siten kuin 5 luvun 14 §:n 3 momentissa säädetään tai vähennettävä asianomaisen omaisuusarvon taseeseen merkittävästä arvosta.

Henkilöstömenojen jaksottaminen

Bruttopalkat ja sosiaalikulut

Bruttopalkkojen perusteella määräytyvät sosiaalikulut on hyvä jaksottaa suoriteperusteisesti kuukausittain. Jaksotukset voidaan tehdä osakirjanpidossa palkanlaskentaohjelmassa, josta sosiaalikulut kirjautuvat palkkasuoritusten yhdistelminä tai muulla kirjanpidon erittelyllä pääkirjanpitoon. Jaksotukset voidaan tehdä myös pääkirjanpidon puolella automaattilaskentaominaisuuksia hyödyntäen tai erillisen jaksotustositteen avulla. Sosiaalikuluprosentit tulee päivittää aina vuoden alussa yrityskohtaisesti.

Seuraavat esimerkki kuvaa yleisperiaatetta, jonka mukaisesti palkat jaksotetaan kuukausittain. Näin kirjattuna vesihuoltolaitoksen taloudelliset raportit antavat oikean kuvan myös henkilöstökulujen määrästä sosiaalikuluneen.

HENKILÖSTÖKULUJEN JAKSOTTAMINEN

1	Palkan kirjaus				
	Bruttopalkka		10 000,00		
	Ennakonpidätys		-2 000,00		
	Eläkevakuutuspidätys	6,15 %	-615,00		
	Työttömyysvakuutuspidätys	1,60 %	-160,00		
	Nettopalkka		7 225,00		
	Palkan sivukulut			TA-osuus	TT-osuus
2	Eläkevakuutusmaksu, keskimäärin	25,10 %	2 510,00	18,95 %	6,15 %
3	Työnantajan työttömyysvakuusmaksu	2,40 %	240,00	0,80 %	1,60 %
4	Ryhmähenkivakuutusmaksu	0,07 %	7,00		
5	Tapaturmavakuutusmaksu (0,7-7,5%)	1,10 %	110,00		
6	Sosiaaliturvamaksu	1,080 %	108,00		

Edellä kuvatut palkkatapahtumat kirjataan kirjanpitoon seuraavalla tavalla. Työntekijöiltä pidettävät osuudet eläke- ja työttömyysvakuutusmaksuista ovat meno-oikaisuja ja ne on hyvä kirjata kirjanpidossa omalle kirjanpitotilille, kuten esimerkissä on esitetty. Kun vesihuoltolaitos laatii vuosi-ilmoituksia, niin palkkakirjanpidon, pääkirjanpidon ja ilmoitusten tiedot tulee täsmäyttää toisiinsa nähden.

<table border="1"> <tr><th colspan="2">PALKAT</th></tr> <tr><td>10 000</td><td>1)</td></tr> <tr><td colspan="2">tuloslaskelma</td></tr> </table>	PALKAT		10 000	1)	tuloslaskelma		<table border="1"> <tr><th colspan="2">ENNAKONPIDÄTYSVELKA</th></tr> <tr><td>1)</td><td>2 000</td></tr> <tr><td colspan="2">tase</td></tr> </table>	ENNAKONPIDÄTYSVELKA		1)	2 000	tase		<table border="1"> <tr><th colspan="2">TT-ELÄKEVAKUUTUS</th></tr> <tr><td>1)</td><td>615</td></tr> <tr><td colspan="2">tuloslaskelma</td></tr> </table>	TT-ELÄKEVAKUUTUS		1)	615	tuloslaskelma	
PALKAT																				
10 000	1)																			
tuloslaskelma																				
ENNAKONPIDÄTYSVELKA																				
1)	2 000																			
tase																				
TT-ELÄKEVAKUUTUS																				
1)	615																			
tuloslaskelma																				
<table border="1"> <tr><th colspan="2">TT-TYÖTTÖMYYSVAKUUTUS</th></tr> <tr><td>1)</td><td>160</td></tr> <tr><td colspan="2">tuloslaskelma</td></tr> </table>	TT-TYÖTTÖMYYSVAKUUTUS		1)	160	tuloslaskelma		<table border="1"> <tr><th colspan="2">PALKKAVELKA /RAHATILI</th></tr> <tr><td>1)</td><td>7 225</td></tr> <tr><td colspan="2">tase</td></tr> </table>	PALKKAVELKA /RAHATILI		1)	7 225	tase		<table border="1"> <tr><th colspan="2">ELÄKEVAKUUTUSKULUT</th></tr> <tr><td>2 510</td><td>2)</td></tr> <tr><td colspan="2">tuloslaskelma</td></tr> </table>	ELÄKEVAKUUTUSKULUT		2 510	2)	tuloslaskelma	
TT-TYÖTTÖMYYSVAKUUTUS																				
1)	160																			
tuloslaskelma																				
PALKKAVELKA /RAHATILI																				
1)	7 225																			
tase																				
ELÄKEVAKUUTUSKULUT																				
2 510	2)																			
tuloslaskelma																				
<table border="1"> <tr><th colspan="2">TYÖTTÖMYYSVAKUUTUS</th></tr> <tr><td>240</td><td>3)</td></tr> <tr><td colspan="2">tuloslaskelma</td></tr> </table>	TYÖTTÖMYYSVAKUUTUS		240	3)	tuloslaskelma		<table border="1"> <tr><th colspan="2">TYÖTTÖMYYSVAK. VELKA</th></tr> <tr><td>3)</td><td>240</td></tr> <tr><td colspan="2">tase</td></tr> </table>	TYÖTTÖMYYSVAK. VELKA		3)	240	tase		<table border="1"> <tr><th colspan="2">ELÄKEVAKUUTUSVELKA</th></tr> <tr><td>2)</td><td>2 510</td></tr> <tr><td colspan="2">tase</td></tr> </table>	ELÄKEVAKUUTUSVELKA		2)	2 510	tase	
TYÖTTÖMYYSVAKUUTUS																				
240	3)																			
tuloslaskelma																				
TYÖTTÖMYYSVAK. VELKA																				
3)	240																			
tase																				
ELÄKEVAKUUTUSVELKA																				
2)	2 510																			
tase																				
<table border="1"> <tr><th colspan="2">RYHMÄHENKIVAKUUTUS</th></tr> <tr><td>7</td><td>4)</td></tr> <tr><td colspan="2">tuloslaskelma</td></tr> </table>	RYHMÄHENKIVAKUUTUS		7	4)	tuloslaskelma		<table border="1"> <tr><th colspan="2">RYHMÄHENKIVAK.VELKA</th></tr> <tr><td>4)</td><td>7</td></tr> <tr><td colspan="2">tase</td></tr> </table>	RYHMÄHENKIVAK.VELKA		4)	7	tase		<table border="1"> <tr><th colspan="2">SOSIAALITURVAMAKSU</th></tr> <tr><td>108</td><td>6)</td></tr> <tr><td colspan="2">tuloslaskelma</td></tr> </table>	SOSIAALITURVAMAKSU		108	6)	tuloslaskelma	
RYHMÄHENKIVAKUUTUS																				
7	4)																			
tuloslaskelma																				
RYHMÄHENKIVAK.VELKA																				
4)	7																			
tase																				
SOSIAALITURVAMAKSU																				
108	6)																			
tuloslaskelma																				
<table border="1"> <tr><th colspan="2">TAPATURMAVAKUUTUS</th></tr> <tr><td>110</td><td>5)</td></tr> <tr><td colspan="2">tuloslaskelma</td></tr> </table>	TAPATURMAVAKUUTUS		110	5)	tuloslaskelma		<table border="1"> <tr><th colspan="2">TAPATURMAVAK.VELKA</th></tr> <tr><td>5)</td><td>110</td></tr> <tr><td colspan="2">tase</td></tr> </table>	TAPATURMAVAK.VELKA		5)	110	tase		<table border="1"> <tr><th colspan="2">SOTU-VELKA</th></tr> <tr><td>6)</td><td>108</td></tr> <tr><td colspan="2">tase</td></tr> </table>	SOTU-VELKA		6)	108	tase	
TAPATURMAVAKUUTUS																				
110	5)																			
tuloslaskelma																				
TAPATURMAVAK.VELKA																				
5)	110																			
tase																				
SOTU-VELKA																				
6)	108																			
tase																				

Kun eläkekulut ja muut sosiaalikulut kirjataan kuukausittain kuluksi ja velaksi, niin eläkeyhtiölle, työttömyysvakuusrahastoon ja tapaturmavakuutusyhtiöön (tapaturma ja ryhmähenki) suoritetut maksut kirjaetaan aina velan lyhennykseksi, jolloin todellinen velka palkkojen sosiaalikulusta on vesihuoltolaitoksella tiedossa. Ennakonpidätys- ja sosiaaliturvamaksuvelat esitetään taseessa Muut velat – erässä ja palkan muut sosiaalikulovelat (eläke, työttömyys, tapaturma ja ryhmähenki) esitetään taseessa Siirtovelat – tai Siirtosaamiset – erässä.

Vuosilomapalkkojen jaksottamisessa kuukausikohtaisesti voidaan käyttää palkanlaskentaohjelmassa olevia ominaisuuksia tai vuosilomapalkat voidaan jaksottaa pääkirjanpidon puolella muistiotositteella.

Työntekijän kanssa solmittu työsopimus ja sen ehdot ratkaisevat, mitä vuosilomalain mukaista laskentaa noudatetaan. Jos työhön sovelletaan työehtosopimusta, siihen sisältyviä määräyksiä on noudatettava.

Vuosilomalaissa (162/2005) on kolme eri laskentatapaa (VL 3:10-12 §), joilla vuosilomapalkka lasketaan. Tämän lisäksi laissa on vuosilomapalkan laskentaa koskeva yleissäännös.

Vuosilomalaki 3:9 § Yleissäännös vuosilomapalkasta

Työntekijällä on oikeus saada vuosilomansa ajalta vähintään säännönmukainen tai keskimääräinen palkkansa siten kuin tässä laissa säädetään. Palkkaan kuuluvat luontoisedut on vuosiloman aikana annettava vähentämättöminä. Luontoisedut, jotka eivät ole työntekijän käytettävissä vuosiloman aikana, korvataan rahalla.

Seuraavassa esimerkissä on kuvattu kuukausipalkkaisten työntekijöiden lomapalkan ja lomapalkan perusteella määräytyvien sosiaalikulujen jaksottamista. Vuosilomalain mukaan työntekijöille kertyy loma-oikeuspäiviä 2 tai 2,5 päivää jokaista työssäolokuukautta kohden, joina työntekijä on ollut töissä vähintään 14 työpäivänä. Jos työntekijän työsuhde on kestänyt vähintään vuoden lomanmääräytymisvuoden (1.4.–31.3.) loppuun mennessä (31.3. mennessä), hänelle kertyy 2,5 loma-oikeuspäivää ja muussa tapauksessa 2 päivää.

KIRJANPIDON TOSITE: xxxx

Työntekijä	Kk- palkka	Keskimääräinen pv-palkka	Lomaoikeuspäivät	Kuukaudet	Pitämättömät talvilomapäivät	Lomapalkka	Lomarahana	Lomajaksotus
			25				50 %	Yhteensä
xxxx	3000	120	2,00	9	4	2640,00	1320,00	3960,00
xxxx	2000	80	2,50	9	0	1800,00	900,00	2700,00
xxxx	4000	160	2,00	9	0	2880,00	1440,00	4320,00
xxxx	4000	160	2,50	9	0	3600,00	1800,00	5400,00

Jaksotukset		31.12.20x2	31.12.20x1	MUUTOS (lisäys +) / (vähennys -)	D	K		
Tili								
xxxx	Lomapalkkavelka	16380,00	19000,00	-2620,00	xxxx	/	xxxx	
18,95 %	xxxx	Eläkekulut lomapalkasta	3104,01	3230,00	-125,99	xxxx	/	xxxx
1,08 %	xxxx	Sotu lomapalkasta	176,90	205,20	-28,30	xxxx	/	xxxx
0,80 %	xxxx	Työttömyysvakuutus	131,04	152,00	-20,96	xxxx	/	xxxx
0,07 %	xxxx	Ryhmähenkivakuutus	11,47	13,30	-1,83	xxxx	/	xxxx
1,10 %	xxxx	Tapaturmavakuutus	180,18	209,00	-28,82	xxxx	/	xxxx

Jos työehtosopimuksella tai työsopimuksella on määräykset lomarahana maksamisesta, niin lomarahana osuus (pääsääntöisesti 50 % loma-ajan palkasta) tulee myös huomioida. Lomapalkan laskennassa sosiaalikuluprosentteina tulee käyttää työnantajan (TA- osuus edellisessä palkkaesimerkissä) maksettavaksi tulevia prosenttiosuuksia. Lomapalkkavelka ja sen perusteella määräytyvät sosiaalikulut esitetään taseessa Siirtovelat – erässä.

Pysyvien vastaavien hankintameno ja jaksottaminen (poistot)

Pysyvät vastaavat

Kirjanpitolaissa on kuvattu pysyvien vastaavien määritelmä. Vesihuoltolaitoksella, veden jakeluun liittyvät laitosrakennukset, pumppaamot, mittarit, laitteistot sekä vedenjakelu – ja viemäriverkostot ovat varmasti tyypillisimpiä omaisuuseriä, joiden on tarkoitettu tuottamaan tuloa jatkuvasti useana tilikautena.

Kirjanpitolaki 4:3 § Pysyvät ja vaihtuvat vastaavat

Taseen vastaavien erät jaetaan pysyviin ja vaihtuviin käyttötarkoituksensa perusteella. Pysyviä ovat erät, jotka on tarkoitettu tuottamaan tuloa jatkuvasti useana tilikautena. Muut vastaavien erät ovat vaihtuvia.

Kirjanpitoasetuksen (KPA 1:6) ja valtioneuvoston asetus pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitetävistä tiedoista (PMA 2:4 – Liite 4) mukainen ryhmittely taseen vastaavien eristä on seuraavanlainen.

V a s t a a v a a

A PYSYVÄT VASTAAVAT

I Aineettomat hyödykkeet

1. Kehittämismenot
2. Aineettomat oikeudet
3. Liikearvo
4. Muut aineettomat hyödykkeet
5. Ennakkomaksut

II Aineelliset hyödykkeet

1. Maa- ja vesialueet
2. Rakennukset ja rakennelmat
3. Koneet ja kalusto
4. Muut aineelliset hyödykkeet
5. Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat

III Sijoitukset

1. Osuudet saman konsernin yrityksissä
2. Saamiset saman konsernin yrityksiltä
3. Osuudet omistusyhteisyhteisöissä
4. Saamiset omistusyhteisyhteisöiltä
5. Muut osakkeet ja osuudet
6. Muut saamiset

Pysyvien vastaavien aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden (lukuun ottamatta maa- ja vesialueita, jotka ovat kulumatonta käyttöomaisuutta) hankintameno jaksotetaan poistoina kuluksi.

Kirjanpitoasetuksen (KPA 1:9) ja valtioneuvoston asetus pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitetävistä tiedoista (PMA 2:5) mukaan tase on laadittava kaavoja yksityiskohtaisempina, jos se on tarpeen tilikauden tuloksen muodostumiseen vaikuttaneiden tekijöiden tai tase-erien selventämiseksi.

Vesihuoltolaitoksen taseeseen voi sisältää suuria omaisuuseriä, joiden arvot koko taseen arvosta voivat olla merkittäviä tai ne muutoin ovat merkityksellisiä. Tällaiset tase-erät voidaan esittää omina nimikkeinä.

Aineelliset hyödykkeet

Maa- ja vesialueet

Rakennukset ja rakennelmat

Viemäriverkostot

Koneet ja kalusto

Muut aineelliset hyödykkeet

Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat

Hankintameno

Hankintameno on pakko lukea kaikki hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuvat välittömät menot. Ennen kirjanpitolain muutos välittömistä menoista käytettiin nimitystä muuttuvat menot.

Välillisiä menoja, joista ennen kirjanpitolain muutosta käytettiin nimitystä kiinteät menot, ei ole pakko aktivoida osaksi hankintamenoa. Korkomenoja ei ole pakko lukea osaksi hankintamenoa.

Kirjanpitolaki 4:5 § Hankintameno

Hankintameno on luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet välittömät menot.

Kohtuullinen osuus hankinnan ja valmistuksen välillisistä menoista saadaan lukea hyödykkeen hankintameno siltä osin kuin nämä menot kohdistuvat tuotantojaksoon. Nämä välilliset menot on voitava selvittää kustannuslaskelman tai -laskelmien avulla.

Hyödykkeen tuotantoon kohdistettavissa olevan lainan korkomenot tuotantojaksolta saadaan lukea hankintameno.

Välittömyyden arviointia voidaan arvioida aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Kirjanpitolautakunta (KILA 2015/1942 ja KILA 2005/1768) on kuvannut hyvin aiheuttamisperiaatteen soveltamista lausunnoissaan.

Kirjanpitolautakunnan mukaan kaikki ne menot, jotka olisivat jääneet syntymättä ilman hyödykkeen hankintaa, ovat välittömiä menoja ja ne tulee kirjata osaksi hankintahintaa.

Vesihuoltolaitoksen maksutuottojen määrittelyssä tulee ottaa huomioon talouden suunnittelu pidemmällä aikavälillä. Vesihuoltolakin mukaan (VHL 18 §) mukaan vesihuollon ja huleveden viemäroinnin maksujen tulee olla sellaiset, että pitkällä aikavälillä voidaan kattaa vesihuoltolaitoksen uus- ja korjausinvestoinnit ja kustannukset.

Vaikka liittymismaksuilla rahoitetaan vesihuoltolaitoksen investointeja, niin kirjanpitolautakunnan mukaan (KILA 1810/15.01.2008) liittymismaksuja ei voida kirjata esimerkiksi poistettavan putkiverkoston hankintamenoa vähennykseksi. Vesihuoltolaitoksen liittymismaksu määräytyy kiinteistön käyttötarkoituksen, laajuuden ja palveluiden käytön perusteella eli maksun määräytymisellä ei ole suoraa asiallista yhteyttä tehtyihin investointeihin. Vesiosuuskunnalle antamassaan lausunnossa kirjanpitolautakunta on todennut, että liittymismaksuja ja tehtyjä investointeja on käsiteltävä toisistaan erillään. Se seikka, että poistettavan putkiverkoston rakentaminen on rahoitettu liittymismaksuilla, ei ole niiden kirjanpitokäsittelyä arvioitaessa relevantti. Liittymismaksujen kirjanpidollista käsittelyä kuvataan erikseen oppaan kohdassa liittymismaksujen käsittely.

Jos vesihuoltolaitos on saanut hankintamenoa varten investointiavustusta, niin saatu avustus kirjataan hankintamenoa vähennykseksi. Tällaisessa tilanteessa saatu avustus kohdistuu välittömästi (KPL 4:5) tehtyyn investointiin ja on hankintamenoa vähentävä erä.

Seuraavassa esimerkissä on kuvattu vesihuoltolaitoksen pumppuaseman välittömiä hankintamenoja. Summat eivät sisällä arvonlisäveroa.

Vesilaitoksen pumppuasema

Pumppujen hankintahinta	100 000
Kuljetusveloitukset	1 500
Tarvikkeet	18 000
Ulkopuoliset palvelut	9 000
Työkustannukset asennuksesta	12 000
Hankintameno ennen avustusta	140 500
Saatu avustus	-20 000
Hankintameno	120 500

Eli kaikki ne menot ja menon oikaisut (alennukset), jotka olisivat jääneet syntymättä ilman hyödykkeen hankintaa, ovat välittömiä menoja ja ne tulee kirjata osaksi hankintahintaa. Mikäli omia työkustannuksia aktivoidaan hankintamenoon, niin niiden kohdistaminen pitää pystyä todentamaan kustannuslaskennan avulla. Saatu avustus, joka kohdistetaan hankintamenoon vähentää kokonaishankintamenoa. Hankintameno tulee poistaa suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan.

Perusparannusmenot

Koneiden ja kaluston sekä rakennusten ja rakennelmien hankintamenoon tulee aktivoida myös perusparannusmenot. Aktivoitavia ovat ne perusparannusmenot, joiden seurauksena hyödykkeen tulontuottamiskyky kasvaa alkuperäistä suuremmaksi. Hyödykkeen tulontuottamiskyvyn voidaan katsoa kasvaneen, jos perusparannus johtaa hyödykkeen taloudellisen pitoajan ja hyödykkeen tuotantokapasiteetin kasvuun, suoritteiden laadun merkittävään parantumiseen tai tuotantoprosessin kustannusten merkittävään vähentymiseen.

Esimerkkinä perusparannuksesta voisi olla vanhan laitusrakennuksen mittava saneeraus. Laajennetaan kerrosalaa ja parannetaan prosessitekniikkaa. Tehdyn perusparannuksen ja uudentekniikan myötä vesihuoltolaitoksessa saavutetaan merkittävä kapasiteetin (m³/vrk) nousu.

Perusparannusmeno poistetaan vaikutusaikanaan, joka on usein sama kuin perusparannetun pysyvien vastaavien hyödykkeen jäljellä oleva taloudellinen pitoaika. Jos perusparannus lisää hyödykkeeseen liittyviä tulonodotuksia pidentämällä olennaisesti sen jäljellä olevaa taloudellista pitoaikaa, muutetaan poistosuunnitelmaa vastaavasti.

Jos perusparannusmeno kirjataan muihin aineettomiin hyödykkeisiin muina pitkävaikutteisina menoina, aktivoituille menoille määritellään oma poistosuunnitelma. Perusparannusmeno aktivoidaan pitkävaikutteisena menona jos se koskee esimerkiksi osakehuoneistoa, josta ei tehdä suunnitelman mukaisia poistoja.

Suurehkot korjausmenot

Korjaus- ja huoltomenot (suurehkot korjausmenot), joiden seurauksena hyödykkeen tulontuottamiskyky voidaan säilyttää ennallaan, kirjataan yleensä syntymistilikauden kuluksi (KILA: Yleisohje suunnitelman mukaista poistoista 16.10.2007).

Elinkeinoverotuksessa on vastaavanlaiset säännökset koneiden ja kaluston (EVL 30 §), rakennusten teknisten laitteiden (EVL 31 §) ja muiden käyttöomaisuushyödykkeiden (EVL 35 §) osalta. Perusparannusmenot on aktivoitava ja suurehkot korvausmenot voidaan aktivoida veroverovelvollisen vaatimuksesta.

Vesihuoltolaitoksen tulee pystyä korvausinvestointeja tehdessään arvioimaan onko kysymyksessä perusparannus vai suurehko korjausmeno, koska niiden käsittely poikkeaa kirjanpidollisesti toisistaan. Kun on kysymyksessä perusparannus, niin menot on pakko aktivoida ja jos on kysymys suurehkoista korjausmenosta, niin meno voidaan aktivoida tai kirjata vuosikuluksi. Vesihuoltolaitoksen on kuitenkin johdonmukaisesti (KPL 3:3) noudatettava samaa periaatetta tilikaudesta toiseen.

Hankintamenon jaksottaminen poistoina

Kun vesihuoltolaitos on kirjannut omaisuuserän hankintamenon taseeseen, se tulee poistaa vaikutusaikanaan.

Kirjanpitolaki 4:5 § Useana tilikautena tuloa tuottavan aineellisen omaisuuden hankintamenon jaksottaminen

Sellaisen aineelliseen omaisuuteen kuuluvan hyödykkeen, jonka arvioidaan tuottavan tuloa useana tilikautena, hankintameno poistetaan merkitsemällä se suunnitelman mukaan kuluksi kullekin tilikaudelle hyödykkeen vaikutusaikana (poisto). Tilikaudelle kuuluvalla poistolla vähennetty jäännös hankintamenosta merkitään pysyviin vastaaviin taseessa (aktivointi).

Aktivoituun hankintamenuon luetut hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet menot on voitava selvittää kustannuslaskennan tai -laskelmien avulla.

Poistosuunnitelmassa määritetään poisto aika, poistomenetelmä ja se, mihin poistoryhmään hyödyke kuuluu. Pysyvien vastaavien vaikutusajalla tarkoitetaan hyödykkeen taloudellista pitoaika. Pysyvien vastaavien hankintameno jaksotetaan poistoina kuluksi pääsääntöisesti hyödykkeen koko taloudelliselle pitoajalle.

Hyödykkeen taloudellinen pitoaika riippuu hyödykkeeseen liittyvistä tulonodotuksista. Taloudellisella pitoajalla tarkoitetaan sitä aikaa, jona pysyvän vastaavan hyödykkeen ennakoitua hyödyttävän kirjanpito velvollista tuloa tuottamalla. (KILA: Yleisohje suunnitelman mukaisista poistoista 16.10.2007)

Pysyvien vastaavien hyödykkeen taloudellisen pitoajan ja myös poistoajan määrittely tulee tehdä vesihuoltolaitoksen yksilölliset olosuhteet huomioon ottaen. Poisto aika määritellään siten, että se vastaa vesihuoltolaitoksen omaa suunnitelmaa ja odotusta taloudelliseksi pitoajaksi. Taloudellisten pitoajojen määrittelyssä voidaan käyttää apuna kokemusperäisiä tietoja vastaavien hyödykkeiden taloudellisista pitoajoista vastaavassa toiminnassa.

Aineettoman omaisuuden hankintamenot tulee myös poistaa suunnitelman mukaan. Jollei kirjanpito velvollinen voi luotettavalla tavalla arvioida vaikutusaikaa, on liikearvo (KPL 5:8), kehittämismenot (KPL 5:9) ja muut pitkävaikutteiset menot (KPL 5:11) poistettava enintään kymmenessä vuodessa. Edellä kuvattujen aineettomien hyödykkeiden hankintamenojen vähentäminen vuosikuluina on aina hyvän kirjanpito tavan mukaista, eli ne voidaan heti kirjata vuosikuluina.


Sen sijaan kirjanpitolain (KPL 5:5a) mukaisten vastikkeellisesti hankittujen toimilupien, patenttien, lisenssien ja tavaramerkkien sekä muiden vastaavien oikeuksien hankintameno on aktivoitava (aktivointi pakko), jos oikeuden arvioidaan tuottavan tuloa useampana tilikautena. Poistot jaksotetaan arvioidulle vaikutusajalle.

Vesihuoltolaitokselle tyypillisiä aineettomia hyödykkeitä ovat atk-ohjelmien käyttöoikeuslisenssit. Pääsääntöisesti laitos ei omista itse ohjelmaa (taloushallinnon ohjelmat ja vesihuollon seurataan liittyvät ohjelmat) vaan sillä on ainoastaan käyttöoikeus erillisen lisenssisopimuksen mukaisesti.

Olenaisuuden ja varovaisuuden periaatteet huomioon ottaen voidaan vähäarvoisten aineellisten ja aineettomien hyödykkeiden hankintamenot kuitenkin kirjata kirjanpidossa kokonaisuudessaan käyttöönottilikauden kuluksi, vaikka niiden odotetaan tuottavan tuloa useamman tilikauden aikana.

Verotuspoistot

Elinkeinoverolain säännöksissä on määritetty aktivoitavan menon rajaa tuloa kerryttävän ajan ja taloudellisen käyttöajan perusteella. Verotuksessa määritetty raja on kolme vuotta. Kirjanpidossa käytetään käsitettä alle 3. vuoden kalusto ja pienhankinta, jotka liittyvät elinkeinoverolain (EVL 33) säännökseen.

Enintään kolme vuotta		Kolme vuotta tai enemmän
<p>Elinkeinoverolaki 33 §</p> <p>Poiketen siitä, mitä 30 §:ssä säädetään, poistetaan verovelvollisen vaatiessa irtaimen kuluhan käyttöomaisuuden hankintameno kokonaisuudessaan sinä verovuonna, jona omaisuus on otettu käyttöön, jos käyttöomaisuuden:</p> <ol style="list-style-type: none">1) todennäköinen taloudellinen käyttöaika on enintään 3 vuotta; tai2) hankintameno on enintään 850 euroa (pienhankinta). <p>Pienhankintoina saadaan verovuonna vähentää yhteensä enintään 2 500 euroa.</p>	<p>Elinkeinoverolaki 24 §</p> <p>Kolmen tai useamman verovuoden ajan tuloa kerryttävä tai sitä säilyttävä meno vähennetään, mikäli jäljempänä ei muuta säädetä, yhtä suurina vuotuisina poistoina todennäköisenä vaikutusaikanaan, tai jos menon todennäköinen vaikutusaika on 10 vuotta pitempi, 10 verovuotena.</p>	

Elinkeinoverolaki sisältää selkeät säännökset käyttöomaisuushyödykkeiden poistoperiaatteista.

Irtain käyttöomaisuus (EVL 30 ja 31 §) sisältää koneiden ja kaluston sekä rakennusten teknisten laitteiden kuten hissien, lämpökeskuksen koneiden ja laitteiden, liesien, jää- ja pakastekaappien, ilmanvaihtoja ilmastointilaitteiden, keskusantennien sekä muiden sellaisten hyödykkeiden hankintamenot. Näiden hyödykkeiden verovuoden poiston suuruus saa olla enintään 25 prosenttia menojäännöksestä.

Rakennukset – myymälät, tehtaot (EVL 34.2 §:n 1 k.)

Rakennukset – toimitot, asunnot (EVL 34.2 §:n 2 k.)

Rakennukset ja rakennelmat, säiliöt (EVL 34.2 §:n 3–5 k.)

Pitkävaikutteiset menot (EVL 24 ja 25 §)

Muut poistot, tietokoneohjelmat, patentit (EVL 33.3 §, 33a §, 36–39 §)

Verotuspoistojen oikean käsittelyn osalta veroilmoituksen liitelomake 62 ja siihen liittyvä verohallituksen erillinen ohje on hyvä apuväline verotuspoistojen oikeaan käsittelyyn.

Pienyhtiön poistokäytäntö

Pien- ja mikroyrityksissä olettamana on, että niin sanotut alle kolmen vuoden kone- ja kalustohankinnat sekä vähäarvoiset (pienhankinnat) kirjataan vuosikuluksi.

Elinkeinoverolain mukaan kone- ja kalustohankinnat (käyttöomaisuus hyödykkeet) poistetaan verovelvollisen vaatiessa sinä verovuonna, jona omaisuus on otettu käyttöön, jos käyttöomaisuuden

- todennäköinen taloudellinen käyttöaika on enintään 3 vuotta tai
- hankintameno on enintään 850 euroa (pienhankinta).

Pienhankintoina saadaan verovuonna vähentää yhteensä enintään 2 500 euroa.

Menojäännöspoistomenetelmää sovellettaessa kirjanpito voidaan pitää tase-erittelyiden yhteydessä esittämällä tiedot vain kunkin tilikauden aikana hankituista, myydyistä ja romutetuista hyödykkeistä. On suositeltavaa tehdä tase-erittelyihin merkintä lisäysten ja vähennysten kirjausajankohdasta sekä kirjaus-tositteesta. Tällöin aikaisempien tilikausien tase-erittelyt ja niitä vastaava kirjanpito täydentävät kirjanpi-don sellaisenaan hyvän kirjanpitotavan mukaiseksi.

Vaikka pien- ja mikroyritys soveltaisi poistokäytännössään yksinkertaistettua edellä kuvattua menettelyä koneiden ja kaluston osalta, niin se ei kuitenkaan poista tarvetta rekisteröidä ja ylläpitää kalustosta eril-listä luetteloa. Esimerkiksi omaisuuden tuhoutumisen tai varkauksien yhteydessä vakuusyhtiöllä pitää luotettavasti pystyä esittämään mitä omaisuutta vakuutuksella on tarkoitusta korvata. Myös johdon huo-rellisuusvelvollisuus (OYL 1:8 ja OKL 1:8) sekä hallituksen (OYL 6:2 ja OKL 6:2) vastuu siitä, että vesi-huoltolaitoksen varainhoidon valvonta on asianmukaisesti järjestetty edellyttävät omaisuudesta huoleh-timista.

Vedenjakelu- ja viemäriverkosto

Vedenjakelu- ja viemäriverkostoja pidetään verotuksessa EVL 39 §:ssä tarkoitettuna käyttöomaisuutena. Tällaisen käyttöomaisuuden hankintameno vähennetään yhtä suurin vuotuisin poistoin omaisuuden todennäköisenä taloudellisena käyttöaikana. Todennäköinen käyttöaika joudutaan arvioimaan ta-pauskohtaisesti.

Elinkeinoverolaki 39 §

Muun kuin edellä tarkoitetun käyttöomaisuuden, kuten rautateiden, siltojen, laitureiden, patojen ja altaiden hankintameno vähennetään yhtä suurin vuotuisin poistoin omaisuuden todennäköi-senä taloudellisena käyttöaikana tai jos tämä käyttöaika on 40 vuotta pitempi, 40 vuodessa.

Verohallitus on antanut 28.12.1998 ohjeen paikallisten vesi- ja viemärlaitosten verotuksesta, jossa on mainittu, että vesi- ja viemärlaitosten vedenjakelu- ja viemäriverkostojen poiston määrästä ei ole oi-keuskäytäntöä. Yhdenmukaisen verokohtelun saavuttamiseksi Verohallitus suosittaa yhtenäistä veden-jakelu- ja viemäriverkostojen poistoaikaa, joka olisi pääsääntöisesti 30 vuotta.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto (22.11.2016) on suositellut seuraavia poistoajkoja vesiliiketoiminnan verkostoille. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on suositellut poistoajkojen alarajojen käyttämistä.

- Vedenjakeluverkosto 30 - 40 vuotta, joka vastaa 7 % - 10 % tasapoistoa
- Viemäriverkko 30 - 40 vuotta, joka vastaa 7 % - 10 % tasapoistoa

Kuntajaoston suositus on yhtenevä myös verohallituksen antaman ohjeen kanssa. Jos poistot kirjattaisiin tasapoistomenetelmällä 30 vuodelle, niin poistosuunnitelma voisi olla seuraavanlainen, jos erillistä käyttömaisuuskirjanpito-ohjelmaa ei ole käytettävissä, jonka mukaan poistolaskenta tehtäisiin.

Hankintameno		100 000,00	Tasapoisto		100,00 %
		Tilikauden poisto	Kumulatiiviset poistot		Kirjanpitoarvo
		€	€		€
	%				
2018	3,33 %	3333,33	3333,33	96666,67	
2019	3,33 %	3333,33	6666,67	93333,33	
2020	3,33 %	3333,33	10000,00	90000,00	
2021	3,33 %	3333,33	13333,33	86666,67	
2022	3,33 %	3333,33	16666,67	83333,33	
2023	3,33 %	3333,33	20000,00	80000,00	
2024	3,33 %	3333,33	23333,33	76666,67	
2025	3,33 %	3333,33	26666,67	73333,33	
2026	3,33 %	3333,33	30000,00	70000,00	
2027	3,33 %	3333,33	33333,33	66666,67	
2028	3,33 %	3333,33	36666,67	63333,33	
2029	3,33 %	3333,33	40000,00	60000,00	
2030	3,33 %	3333,33	43333,33	56666,67	
2031	3,33 %	3333,33	46666,67	53333,33	
2032	3,33 %	3333,33	50000,00	50000,00	
2033	3,33 %	3333,33	53333,33	46666,67	
2034	3,33 %	3333,33	56666,67	43333,33	
2035	3,33 %	3333,33	60000,00	40000,00	
2036	3,33 %	3333,33	63333,33	36666,67	
2037	3,33 %	3333,33	66666,67	33333,33	
2038	3,33 %	3333,33	70000,00	30000,00	
2039	3,33 %	3333,33	73333,33	26666,67	
2040	3,33 %	3333,33	76666,67	23333,33	
2041	3,33 %	3333,33	80000,00	20000,00	
2042	3,33 %	3333,33	83333,33	16666,67	
2043	3,33 %	3333,33	86666,67	13333,33	
2044	3,33 %	3333,33	90000,00	10000,00	
2045	3,33 %	3333,33	93333,33	6666,67	
2046	3,33 %	3333,33	96666,67	3333,33	
2047	3,33 %	3333,33	100000,00	0,00	

Kun poistosuunnitelman mukaisia poistoja kirjataan kuukausittain, niin tositteeksi voidaan liittää vuosi-
poistosummaa, 3.333.33 euroa, vastaava kuukausikohtainen taulukko. Poistot voidaan kirjata joko
manuaalisesti muistiotositteina tai käyttöomaisuuskirjanpito-ohjelmasta saatavien tositteiden avulla.

Vesijohtoverkosto KP-tili: 1100 3,33 %							
	Alkusaldo	Lisäykset	Vähennykset	Menojäännös	um. poisto	kk-poisto	Loppusaldo
Tammikuu	0,00	100 000,00	0,00	100 000,00	277,78	277,78	99 722,22
Helmikuu	99 722,22	0,00	0,00	99 722,22	555,56	277,78	99 444,44
Maaliskuu	99 444,44	0,00	0,00	99 444,44	833,33	277,78	99 166,67
Huhtikuu	99 166,67	0,00	0,00	99 166,67	1 111,11	277,78	98 888,89
Toukokuu	98 888,89	0,00	0,00	98 888,89	1 388,89	277,78	98 611,11
Kesäkuu	98 611,11	0,00	0,00	98 611,11	1 666,67	277,78	98 333,33
Heinäkuu	98 333,33	0,00	0,00	98 333,33	1 944,44	277,78	98 055,56
Elokuu	98 055,56	0,00	0,00	98 055,56	2 222,22	277,78	97 777,78
Syyskuu	97 777,78	0,00	0,00	97 777,78	2 500,00	277,78	97 500,00
Lokakuu	97 500,00	0,00	0,00	97 500,00	2 777,78	277,78	97 222,22
Marraskuu	97 222,22	0,00	0,00	97 222,22	3 055,56	277,78	96 944,44
Joulukuu	96 944,44	0,00	0,00	96 944,44	3 333,33	277,78	96 666,67
	0,00	100 000,00	0,00	100 000,00	3 333,33	3 333,33	96 666,67
Vuosipoisto				Tark.	3 333,33	3 333,33	
				Ero	0,00	0,00	

Koneiden ja kaluston menojäännöspoistot voidaan laatia alla esitetyn taulukon mukaisesti. Menojään-
nös on vuoden alussa ollut 10.000 euroa. Poistosuunnitelman mukaan kuukausipoistoja on tehty tammi-
ja helmikuun aikana 208.33 euroa/kk. Kun vesihuoltolaitos hankkii uutta kalusto maaliskuussa 8.000
euroa, niin poistotaulukko laskee uuden kuukausikohtaisen poistosumman. Maaliskuulle kirjataan myös
poistojen lisäys, koska kysymyksessä on menojäännöspoistomenetelmä. Vastaavasti elokuussa myy-
dyn kaluston osalta oikaistaan kumulatiivisia poistoja ja lasketaan uudet poistosummat loppuvuodelle.
Tarkiste: Alkusaldo 10.000 + lisäykset 8.000 – vähennykset 6.000 = 12.000, josta 25 % on 3.000 euroa.

Poistot vastaavat verotuksen (EVL 30 ja 30) mukaisia menojäännöspoistoja ja poistoeroja ei kirjata.

Kalusto KP-tili: 1200 25,00 %							
	Alkusaldo	Lisäykset	Vähennykset	Menojäännös	Kum. poisto	kk-poisto	Loppusaldo
Tammikuu	10 000,00	0,00	0,00	10 000,00	208,33	208,33	9 791,67
Helmikuu	9 791,67	0,00	0,00	9 791,67	416,67	208,33	9 583,33
Maaliskuu	9 583,33	8 000,00	0,00	17 583,33	1 125,00	708,33	16 875,00
Huhtikuu	16 875,00	0,00	0,00	16 875,00	1 500,00	375,00	16 500,00
Toukokuu	16 500,00	0,00	0,00	16 500,00	1 875,00	375,00	16 125,00
Kesäkuu	16 125,00	0,00	0,00	16 125,00	2 250,00	375,00	15 750,00
Heinäkuu	15 750,00	0,00	0,00	15 750,00	2 625,00	375,00	15 375,00
Elokuu	15 375,00	0,00	6 000,00	9 375,00	2 000,00	-625,00	10 000,00
Syyskuu	10 000,00	0,00	0,00	10 000,00	2 250,00	250,00	9 750,00
Lokakuu	9 750,00	0,00	0,00	9 750,00	2 500,00	250,00	9 500,00
Marraskuu	9 500,00	0,00	0,00	9 500,00	2 750,00	250,00	9 250,00
Joulukuu	9 250,00	0,00	0,00	9 250,00	3 000,00	250,00	9 000,00
	10 000,00	8 000,00	6 000,00	12 000,00	3 000,00	3 000,00	9 000,00
Vuosipoisto				Tark.	3 000,00	3 000,00	
				Ero	0,00	0,00	

Omaisuserien arvostaminen

Omaisuserien arvostamisesta on omat säännökset kirjanpitolain 5 luvussa. Omaisuserien arvostamiseen liittyy myös varovaisuusperiaate, jonka mukaan kaikki poistot ja arvonalennukset vastaavista sekä velkojen arvonalennukset samoin kuin kaikki päättyneeseen tai aikaisempiin tilikausiin liittyvät, ennakoitavissa olevat vastuut ja mahdolliset menetykset, vaikka ne tulisivat tietoon vasta tilikauden päättymisen jälkeen.

Saamiset, rahoitusvarat ja velat

Tyypillisiä saamisia, joihin joudutaan kohdistamaan arvonalennuksia, ovat myyntisaamiset. Myyntisaamisiin kohdistettavat arvonalennukset ovat pääsääntöisesti luottotappiota. Jos on todennäköistä, että saatavaa ei saada, niin saamiseen tulee kohdistaa arvonalennus. Myyntisaatavaa on yritetty periä ja se on annettu myös perintäyhtiölle hoidettavaksi ja perintäyhtiöltä tulee luottotappiosuositus, niin viimeistään siinä vaiheessa myyntisaamisen tulee kirjata arvonalennus.

Kirjanpitolaki KPL 5:2 Saamiset, rahoitusvarat ja velat

Taseeseen merkitään:

- 1) saamiset nimellisarvoon, kuitenkin enintään todennäköiseen arvoon;*
- 2) rahoitusomaisuuteen kuuluvat arvopaperit ja muut sellaiset rahoitusvarat hankintamenon suuruusina tai, jos niiden todennäköinen käypä markkinahinta tilinpäätöspäivänä on sitä alempi, tämän määräisinä; sekä*
- 3) velat nimellisarvoon tai, jos velka on indeksiin taikka muuhun vertailuperusteeseen sidottu, muuttuneen vertailuperusteen mukaiseen nimellisarvoa korkeampaan arvoon.*

Kirjanpitovelvollinen saa arvostaa 1 momentin 2 kohdassa säädetyllä tavalla myös pysyviin vastaaviin kuuluvat arvopaperit ja muut sellaiset rahoitusvarat.

Kun 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetut saamiset tai 2 kohdassa tarkoitetut vaihtuvat vastaavat taikka 2 momentissa tarkoitetut pysyvät vastaavat arvostetaan hankintamenoa alempaan arvoon, merkitään erotus tuloslaskelmaan rahoituskuluksi taikka muuhun luonteensa mukaiseen erään.

Vaihto-omaisuus

Kirjanpitolain (KPL 4:4) mukaan vaihto-omaisuutta ovat sellaisinaan tai jalostettuina luovutettaviksi tai kulutettaviksi tarkoitetut hyödykkeet. Elinkeinoverolain (EVL 10 §) mukaan vaihto-omaisuutta ovat kauppatavarat, raaka-aineet, puolivalmisteet ja muut hyödykkeet, jotka on tarkoitettu luovutettaviksi sellaisinaan tai jalostettuina elinkeinotoiminnassa. Vaihto-omaisuutta ovat myös elinkeinotoiminnassa kulutettaviksi tarkoitetut poltto- ja voiteluaineet ja muut tarvikkeet.

Vesihuoltolaitoksella vesimittarit, asennustarvikkeet ja muut sellaiset hyödykkeet jotka tullaan luovuttamaan sellaisenaan tai asennettuna luetaan vaihto-omaisuuteen. Varastoinventaariorissa hankintameno ilman arvonalennusta kirjataan varastossa olevan hyödykkeen arvoksi. Hankintamenoon tulee kirjata välittömät menot, jotka kohdistuvat omaisuuden hankkimiseen.

Vaihto-omaisuuteen kuuluvien samanlajisten hyödykkeiden hankintameno määrittämisessä (KPL 4:5) on neljä eri vaihtoehtoa, jollei muuta näytetä:

- Hankintameno määritetään olettaen, että hyödykkeet on luovutettu siinä järjestyksessä kuin ne on hankittu (FIFO, First In, First Out).
- Hankintameno määritetään olettaen, että luovutusjärjestys on ollut hankintajärjestykselle päinvastainen (LIFO, Last In, First Out).
- Hyödykkeiden hankintamenoiksi merkitään toteutuneiden hankintamenojen keskiarvo, joka on painotettu vastaavilla hankintamäärillä (painotettu keskihinta).
- Hyödykkeiden hankintamenoiksi määritetään muulla yleisesti käytössä olevalla hyvän kirjanpitolaitoksen mukaisella menettelytavalla laskettu arvo.

Kirjanpitolain (KPL 5:6) mukaan tilikauden päättyessä jäljellä olevan vaihto-omaisuuden hankintameno aktivoidaan. Jos vaihto-omaisuuden todennäköinen hankintameno tai luovutushinta on tilikauden päättyessä hankintamenoa pienempi, on erotus kuitenkin kirjattava kuluksi. Säännöksessä kuvattua menettelyä kutsutaan alimman arvon periaatteeksi.

Hankintamenoon tulee kirjata arvonalennus, jos todennäköinen hankintameno tai luovutushinta on hankintamenoa pienempi. Vesihuoltolaitoksen varastossa oleva vesimittari voi olla tekniikaltaan niin vanha, että sitä ei voida enää käyttää yhdessä uuden tekniikan kanssa. Todennäköinen luovutushinta olisi 0,00 euroa ja vesimittarin osalta tulisi kirjata arvonalennus. Vaihto-omaisuuserät tulee käsitellä myös erillisarvostusperiaatteen mukaisesti eli kaikkia varastossa olevia hyödykkeitä pitää tarkastella hyödykekohtaisesti.

Pysyvien vastaavien hyödykkeiden arvonalennus

Kirjanpitolain (KPL 4:3) mukaan taseen vastaavien erät jaetaan pysyviin ja vaihtuviin käyttötarkoituksensa perusteella. Pysyviä ovat erät, jotka on tarkoitettu tuottamaan tuloa jatkuvasti useana tilikautena. Muut vastaavien erät ovat vaihtuvia. Rakennukset, vedenjakelu- ja viemäriverkosto, pumppuasemat ja muu veden jakeluun liittyvät koneet sekä ajoneuvot ovat tyypillisiä omaisuuseriä eli aineellisia hyödykkeitä, jotka vesihuoltolaitoksen taseeseen sisältyy.

Kirjanpitolain (KPL 5:5) mukaan sellaisen aineelliseen omaisuuteen kuuluvan hyödykkeen, jonka arvioidaan tuottavan tuloa useana tilikautena, hankintameno poistetaan merkitsemällä se suunnitelman mukaan kuluksi kullekin tilikaudelle hyödykkeen vaikutusaikana (poisto). Tilikaudelle kuuluvalla poistolla vähennetty jäännös hankintamenosta merkitään pysyviin vastaaviin taseessa (aktivointi).

Olenaiset muutokset pysyvien vastaavien tulonodotuksissa tulee ensisijaisesti ottaa huomioon poistosuunnitelmaa muuttamalla. Jos tulonodotusten pysyväisluonteista alenemista ei ole pystytty ennakoimaan poistosuunnitelmassa, ja tilinpäätöstä laadittaessa havaitaan aktivointiedellytysten lakanneen poistosuunnitelman kohteena olevan pysyvien vastaavien hyödykkeen osan kohdalta kokonaan, on tehtävä KPL 5:13 §:n mukainen arvonalennuskirjaus.

Kirjanpitolaki 5:13 § Arvonalennus

Jos pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen tai sijoituksen todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämän tulon arvioidaan olevan pysyvästi vielä poistamatonta hankintamenoa pienempi, erotus on kirjattava arvonalennuksena kuluksi.

Kirjanpitolautakunta (KILA Yleisohje suunnitelman mukaisista poistoista 16.10.2007) on listannut joitakin esimerkkejä mahdollista seikoista, jotka voivat osoittaa tarpeen arvonalennuksen kirjaamiselle.

Osoituksena arvonalentumisesta saattavat olla esimerkiksi seuraavat seikat:

- *Omaisuserä on vahingoittunut.*
- *Hyödykkeen käyttömäärässä tai – tavassa on tapahtumassa muutoksia lähitulevaisuudessa.*
- *Sisäinen raportointi antaa viitteitä siitä, että omaisuserän tulonodotukset ovat tai tulevat olemaan odotettua huonommat.*
- *Kauden aikana on tapahtunut tai lähitulevaisuudessa on tapahtumassa merkittäviä haitallisia muutoksia teknologia- tai markkinaympäristössä, jossa kirjanpitovelvollinen toimii.*

Omaisuserien jäännösarvoa tai menojäännöstä (EVL) ja taloudellista vaikutusaikaa on tarkastettava säännöllisesti tilinpäätöstä laadittaessa. Jos odotukset poikkeavat aikaisemmista arvioista, jäljellä olevaa poistoaikaa tulee muuttaa ja tarvittaessa omaisuserään tulee kirjata arvonalennus.

Liittymismaksujen käsittely

Vesihuoltolain mukaan (VHL 18 §) mukaan vesihuollon ja huleveden viemäroinnin maksujen tulee olla sellaiset, että pitkällä aikavälillä voidaan kattaa vesihuoltolaitoksen uus- ja korjausinvestoinnit ja kustannukset. Maksuilla tulee kattaa siis juoksevat käyttömenot, poistot sekä uus- ja korjausinvestoinnit.

Liittymismaksut ovat osa vesihuoltolain mukaisia maksuja. Liittymismaksujen kirjanpidollinen käsittely- ja esittämistapa tilinpäätöksessä tulee ratkaista sopimuskohtaisesti. Sopimuksen sisältö ratkaisee missä tuloslaskelman tai taseen erässä liiketapahtuma esitetään. Sopimuksen sisältö vaikuttaa myös se, miten liittymismaksua tulee käsitellä elinkeinoverotuksessa ja arvonnisäverotuksessa.

Vesihuoltolaitos perii verkkoon liittymisestä liittymismaksuja. Nämä maksut voivat olla sellaisia, jotka liittyjällä on oikeus saada takaisin, jos liittymä lopetetaan, ja jotka liittyjällä on oikeus siirtää kolmannelle (palautus- ja siirtokelpoisuus). Maksut voivat myös olla palautuskelvottomia ja vain siirtokelpoisia.

Vesihuoltolaitoksen liittymismaksuille on ominaista se, että ne antavat ainoastaan oikeuden liittyä laitoksen vesi- ja viemäriverkkoon ja jatkossa hyödyntää verkon palveluja.

Keskeiset kirjanpitolautakunnan lausunnot liittymismaksujen käsittelystä ovat 540/1982, 1650/2001, 1670/2001, 1875/2011 ja 1875/2013.

Kirjanpidollinen käsittely

Palautus- ja siirtokelpoiset liittymismaksut

Palautuskelpoisen (KILA 1670/2001) liittymismaksun keskeinen piirre on siinä, että maksaja on oikeutettu saamaan liittymästä luopuessaan liittymismaksun takaisin vesihuoltolaitokselta. Koska vesiliittymän tarve kiinteistössä on yleensä pysyvä, maksupalautuksia toteutuu vain harvoin. Käytännössä liittymän haltija luopuu liittymästään vain kiinteistön luovutuksen yhteydessä, jolloin liittymän ollessa siirtokelpoinen se siirtyy uudelle omistajalle osana kiinteistön kauppahintaa. Kirjanpitolautakunta katsoo, että palautuskelpoista liittymismaksua tulee käsitellä sen oikeudellisen luonteen perusteella tilinpäätöksessä velkaeränä. Lautakunta on lausunnossaan 1650/2001 todennut, että maksun saajan tulee käsitellä sitä tilinpäätöksessään vieraan pääoman eränä ja suositellut käytettäväksi tase-erän nimikettä "Liittymismaksut ja muut velat".

Sillä seikalla, että liittymismaksuun liittyy vesihuoltolaitoksen puolella investointimeno (VHL 18 §) ei ole merkitystä arvioitaessa sitä, tuleeko vesihuoltolaitoksen merkitä liittymismaksutulot tilinpäätöksessä tuotoiksi. Vesihuoltolaitos merkitsee taseeseen vesi- ja viemäriverkoston rakentamisesta aiheutuvan hankintamenon, joka kirjataan KPL 5.5.1 §:n mukaisesti suunnitelman mukaan poistoina kuluksi.

Kun liittymismaksua ei kirjata vesihuoltolaitoksen tuotoksi eikä liittymismaksulla kateta kiinteistöinvestointien hankintamenoa, niin tällainen liittymismaksu näkyy vesihuoltolaitoksen rahoituslaskelmalla rahoituksen rahavirrassa.

Palautuskelvottomat liittymismaksut

Kirjanpitolautakunta (KILA 540/1982) on lausunnossaan kuvannut liittymismaksun esittämistä kun kysymyksessä on lopullinen korvaus verkostoon liittymisestä. Liittymismaksu ei ole osakkeenomistajan pääomasuoritus yhtiölle. Perusteluissa on mainittu, että hakijan perimä liittymismaksu on tuloa, joka realisoituu, kun liittyjän kiinteistö on sopimuksen mukaisesti liitetty verkkoon.

Kirjanpitolain (KPL 5:1) mukaan tilikauden tulot kirjataan tuotoiksi. Palautuskelvottomat liittymismaksut riippumatta siitä ovatko ne siirtokelpoisia tai siirtokelvottomia kirjataan aina tuotoksi tuloslaskelmaan. Vesihuoltolaitos esittää tällaiset liittymismaksut liikevaihdossaan. Kun liittymismaksu kirjataan tuloslaskelmalla liikevaihtoon, niin silloin liittymismaksu sisältyy rahoituslaskelmalla vesihuoltolaitoksen liiketoiminnan rahavirtaan.

Siirtokelpoiset liittymismaksut

Vesihuoltolaitos voi sopimuksen mukaan periä myös liittymismaksuja, jotka eivät ole palautuskelpoisia, mutta liittymän maksajalla on oikeus siirtää liittymä uudelle kiinteistön haltijalle. Ainoastaan siirtokelpoiset liittymismaksut voidaan katsoa lopulliseksi korvaukseksi maksun suorittajan liittymisestä vesi- ja viemäriverkkoon. Kyseessä on liittyjän osalta asiakassuhteeseen perustuva suoritus eikä omistus tai osuussuhteeseen liittyvä pääomasuoritus.

Liittymismaksut, jotka ovat siirtokelpoisia mutta eivät palautettavia, tulee kirjata tuloina tilinpäätöksessä tuotoiksi. Kun liittymismaksu kirjataan tuloslaskelmalla liikevaihtoon, niin silloin liittymismaksu sisältyy rahoituslaskelmalla vesihuoltolaitoksen liiketoiminnan rahavirtaan.

Kiinteistön vesiliittymäsopimus/vedenkäytösopimus siirtyy pääsääntöisesti kiinteistön luovutuksen yhteydessä, jos siitä on maininta kiinteistöä koskevassa luovutuskirjassa. Vesihuoltolaitos hyväksyy siirron kirjallisesti, jos tällaisesta menettelystä on sovittu tai muuten sovitaan osapuolten kesken. Samalla siirtosopimuksella uusi kiinteistön haltija sitoutuu noudattamaan veden käyttö- ja liittymissopimuksen ehtoja.

Suoriteperusteisuus liittymismaksuissa

Pääsääntö kirjaamisperusteesta on kirjanpitolaissa (KPL 2:3). Tulon kirjaamisperusteena suoritteiden luovuttaminen (suoriteperuste), jollei jäljempänä toisin säädetä. Juoksevassa kirjanpidossa voidaan noudattaa myös lasku- tai maksuperustetta, mutta tilinpäätös tulee pääsäännön mukaan tehdä suoriteperiaatteen mukaisesti.

Tuloutettavan liittymismaksun jaksottamisesta kirjanpitolautakunta lausui sähköverkkopalveluita tarjoavalle yhtiölle, että liittymismaksu tulee tulouttaa silloin, kun liittymissopimus on tullut voimaan ja johtanut sähköntoimitusten aloittamiseen (KILA 2011/1875). Vesihuoltolaitoksen tulee tulouttaa liittymismaksu eli kirjata se tuotoksi kun liittymissopimus on tullut voimaan ja mahdolliset muut liittymismaksusopimuksen mukaiset ehdot ovat toteutuneet.

Virheellisesti kirjatun liittymismaksun oikaiseminen

Jos liittymismaksu on vastoin edellä kuvattuja periaatteita merkitty esimerkiksi tuloutuksen sijasta vapaaseen omaan pääomaan erilliseräksi Liittymismaksut tai tase-erään Liittymismaksuvelat, korjaus tulee tehdä lausunnossa KILA 2005/1750 kuvatulla tavalla. Liittymismaksut tulee siirtää tase-erään Edellisten tilikausien voitto/tappio. Saman sisältöisen ohjeen kirjanpitolautakunta antoi kirjanpitovelvolliselle, joka oli virheellisesti käsitellyt ei-palautuskelpoisia liittymismaksuja niillä katettavien investointimenojen vähennyksenä (KILA 2011/1875).

Lisäksi hakijan tulee esittää liitetieto oman pääoman muutoksesta, virheen korjaamisesta ja sen vaikutuksista oman pääoman eriin. Oikaisua ei tehdä tulosvaikutteisesti sille tilikaudelle, jolloin virheellinen menettely todettiin, koska silloin se vääristäisi kyseisen tilikauden tuloksen muodostumista.

Elinkeinoverotus ja arvonlisäverotus

Lähtökohtaisesti liittymismaksuja käsitellään sekä tuloutuksen että velaksi kirjaamisen osalta samalla tavoin kirjanpidossa, arvonlisäverotuksessa ja tuloverotuksessa. Näin palautuskelpoiset liittymismaksut eivät ole arvonlisäveron eivätkä tuloveron alaisia. Palautuskelvottomat liittymismaksut ovat taas lähtökohtaisesti sekä arvonlisäverollisia että tuloveron alaisia.

Verohallitus on julkaissut ohjeen 19.2.2004 - 350/40/2004 liittymismaksujen arvonlisäverotuksesta.

Korkein hallinto-oikeus on ratkaisussaan 11.2.2004 (t. 257) katsonut, että siirtokelpoiset mutta palautuskelvottomat liittymismaksut voitiin katsoa lopulliseksi korvaukseksi maksun suorittajan liittymisestä jakeluverkkoon (sähkö- tai kaukolämpöverkko). Kyseessä oli asiakassuhteeseen perustuva suoritus eikä omistussuhteeseen liittyvä pääomasuoritus. Siten liittymismaksuista oli suoritettava arvonlisäveroä.

Ratkaisu muuttaa aikaisempaa käytäntöä. Verohallitus katsoo, että sitä on noudatettava 1.4.2004 alkaen. Sitä sovelletaan myös tele-, vesijohto-, viemäriverkkoon ja muihin vastaaviin verkkoihin liittymisestä perittäviin maksuihin, jotka eivät ole palautuskelpoisia.

Palautuskelpoiset liittymismaksut ovat edelleen verottomia.

Korkeimman oikeuden (KHO 2004/257) mukaan perityt palautuskelvottomat mutta siirtokelpoiset liittymismaksut ovat kirjaustavasta riippumatta verollisia. Päätöksen perusteluista ilmenee, ettei verokohtelu riipu siitä, harjoitetaanko toimintaa osana kunnan toimintaa vai yhtiömuotoisena, joten myös yhtiöiden perimät vastaavat liittymismaksut ovat arvonlisäverollisia.

Elinkeinoverolain (EVL 6.1 § 3) mukaan veronalaista tuloa eivät ole sähkö-, tele-, vesi-, viemäri- tai kaukolämpöverkkoa ylläpitävän yhteisön perimät liittymismaksut, jotka palautetaan suorittajalle. Palautettavat liittymismaksut ovat luonteeltaan pääomansijoitusta, joten ne jo sellaisenaan jäävät tulokäsittelyn ulkopuolelle.

Varainsiirtovero

Verohallituksen varainsiirtoverotusta koskevassa (17.2.2017-A47/200/2017) yhtenäistämisoheessa on kuvattu kiinteistön kohdistuvien liittymismaksujen kuulumisesta joko kiinteistöön tai irtaimen omaisuuteen seuraavalla tavalla.

Jos kiinteistön ohella luovutetaan irtainta omaisuutta ja vastikkeen jakautuminen irtaimen ja kiinteistön osalta on selvitetty, varainsiirtoveroa ei ole suoritettava irtaimen omaisuuden arvon osalta.

Jos kiinteistöön kohdistuu liittymä tai liittymiä (sähkö-, viemäri- ja kaukolämpöliittymät) ja ne siirtyvät kiinteistön luovutuksen yhteydessä edelleen kiinteistön ostajalle, liittymiä voidaan pitää irtaimena omaisuutena vain, jos liittymismaksut ovat palautuskelpoisia. Vain tällöin niillä voidaan katsoa olevan oikeudellisesti ja taloudellisesti itsenäistä arvoa.

Jotta liittymän luovutus olisi varainsiirtoverosta vapaa, on ostajan esitettävä selvitys liittymän palautuskelpoisuudesta, esimerkiksi kopio liittymäsopimuksesta. Lisäksi ostajan on selvitettävä liittymän arvo. Lähtökohtana liittymän arvoa määrättäessä on myyjän liittymästä maksama määrä. Jos liittymälle kauppakirjassa eritelty kauppahinnan määrä ylittää mainitun määrän, on ostajan tällöin selvitettävä liittymän käypä arvo esimerkiksi palvelun tarjoajan hinnastolla.

Liittymismaksut maksajan kirjanpidossa

Liittymismaksun tilinpäätöskäsittelyn kannalta ratkaisevaa on, jääkö liittymismaksu lopullisesti saajalleen vai voidaanko se joutua palauttamaan. Jos liittymismaksu on irtisanottavissa, liittymismaksun saajan tulee käsitellä sitä kirjanpidossaan velkana ja vastaavasti maksajan saamisena. Maksajan taseessa liittymismaksusaamiset esitetään Pysyvien vastaavien ryhmässä Sijoitukset erässä Muut saamiset.

Kirjanpitolautakunnan (1670/17.12.2001) mukaan liittymismaksu, jota ei palauteta, voidaan kohdistaa kirjanpitovelvollisen omistamaan tonttiin tai sillä olevaan rakennukseen, se esitetään tase-erässä Maa- ja vesialueet. Jos tontti on vuokratontti, liittymismaksu sisällytetään tase-erään Kiinteistöjen vuokraoikeudet. Jos erä Kiinteistöjen vuokraoikeudet sisältää ainoastaan liittymismaksuja, sen nimi on suositeltavaa muuttaa paremmin sen luonnetta vastaavaksi, esimerkiksi nimikkeeksi Kiinteistöjen liittymismaksut.

Verohallinto (Kannanottoja yritysverokysymyksiin 72/40/2010, annettu 21.1.2010) on todennus seuraavaa liittymismaksujen käsittelystä.

Verovelvolliselle palautettavia liittymismaksuja samoin kuin siirtokelpoisia liittymismaksuja pidetään verotuksessa kulumattomana käyttöomaisuutena, koska maksua vastaava määrä voidaan saada takaisin joko maksun palautuksena tai luovutettaessa oikeus eteenpäin.

Siirtokelpoiset liittymismaksut voidaan vähentää liittymän luovutuksen johdosta saadusta tuloista, jos kyseinen tulo on veronalaista.

Palausoikeudeton ja siirtokelvoton liittymismaksu voidaan vähentää pitkävaikutteisena menona seuraavan kymmenen vuoden aikana tasapoistoin (EVL 24 §).

Esimerkiksi osakeyhtiöt ja henkilöyhtiöt ilmoittavat liittymismaksut veroilmoituksen varallisuuslaskelmassa seuraavasti: palautettavat ja/tai siirtokelpoiset kohdassa aineettomat oikeudet ja palausoikeudettomat ja siirtokelvottomat liittymismaksut pitkävaikutteisena menona. Liikkeen- ja ammatinharjoittajan varallisuuslaskelmassa kaikki liittymismaksut ilmoitetaan kohdassa Muu käyttöomaisuus.

Jos liittymismaksu on palautuskelvoton ja siirtokelvoton, sitä käsitellään verotuksessa pitkävaikutteisena menona, joka jaksotetaan tasapoistoiksi vaikutusajalleen. Käytännöllistä on, että tällaisia liittymismaksuja käsitellään kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä (KPL 5:11) erässä Muut pitkävaikutteiset menot (ryhässä Muut aineettomat hyödykkeet) sekä poistetaan suunnitelman mukaisin poistoin tasapoistoina. Jollei kirjanpitovelvollinen voi luotettavalla tavalla arvioida vaikutusaikaa, on meno poistettava enintään kymmenessä vuodessa (KPL 5:11).

Vaihtoehtona on käsitellä tällaisiakin liittymismaksuja kirjanpitolautakunnan suosituksen mukaisesti erässä Maa- ja vesialueet tai Kiinteistöjen vuokraoikeudet. Jos näin meneteltäessä liittymismaksusta tehdään poistoja (veropoistojen vuoksi, EVL 54 §), menettely tulee selostaa poikkeuksellisuutensa vuoksi liitetietona oikean ja riittävän kuvan varmistamiseksi.

Tuloverojen jaksottaminen

Elinkeinotoiminnan tulolähteen tulos lasketaan siten, että voittoon ennen tilinpäätössiirtoja ja veroja lisätään sellaisia eriä, jotka eivät ole elinkeinoverolain mukaan vähennyskelpoisia. Vastaavasti vähennetään sellaisia eriä, jotka ovat verovapaita. Näiden yhteenlasketusta summasta muodostuu yhtiön elinkeinotoiminnan verotettava tulo. Laskelmalle on kirjattu näkyviin yleisimpiä lisättäviä ja vähennettäviä eriä.

Aikaisempien verovuosien elinkeinotulolähteen tappiot vähennetään elinkeinotoiminnan tulosta erikseen ja ne tulee huomioida tuloverojen jaksottamisessa.

ELINKEINOTOIMINNAN TULOS		
Voitto/tappio ennen tilinpäätössiirtoja ja veroja	10 000,00	
Lisätään		
Maksettava yhteisö- ja jäännösverokorko		
Edustuskuluista 3 000,00 50 %	1 500,00	EVL 8 §:n 8 kohta
Palautuskelpoiset liittymismaksut (vesi-tele-sähkö jne)		EVL 16 §:n 3 kohta
Vero arvonimestä		EVL 16 §:n 4 kohta
Sakot ja muut rangaistusluonteiset maksuseuraamukset		EVL 16 §:n 5 kohta
Veronkorotukset, viivekorot, veronlisäykset		
Lahjoitukset		TVL 57 § ja verottajan yhtenäistämishje
Eläkevakuutusmaksujen vähennyskelvoton osa		
Henkivakuutusmaksujen vähennyskelvoton osa		
Pakolliset varaukset (poikkeus takuuvaraus EVL 47§)		
Käyttöomaisuusosakkeiden arvonalennuspoisto		EVL 42 §
Osakkeiden vähennyskelvoton purkutappio		EVL 51 d §
Konsernien väliset menot ja menetykset		EVL 16 §:n 7 kohta
Lahjukset eivätkä lahjusten luonteiset edut		EVL 16 §:n 8 kohta
Vähennyskelvoton fuusiotappio/-poisto		EVL 52b.1 § ja TVL 28 §
Vähennyskelvoton konserniavustus		KHO 1996/660
Vähennyskelvottomat korkomenot (yli 500.000)		EVL 18a §
Muut vähennyskelvottomat erät		
Vähennetään henkilökohtaisen tulolähteen tappio	0,00	
Vähennetään		
Kirjanpidossa aikaisempina vuosina tehdyt poistot, (hyllypoistot)		
Käyttöomaisuusosakkeiden luovutusvoitot		EVL 6b § ja 51d §
Yhteisön saamien osinkojen verovapaa osuus		EVL 6 a §
Osakkeiden vähennyskelvoton purkuvoitto		EVL 51 d §
Työpanokseen perustuva osinko		TVL 33b.3 § ja EVL 8 §:n 4b kohta
Verovapaa fuusiovoitto sulautumisesta		EVL 52b.1 § ja TVL 28 §
Perityn veronlisäyksen palautukset		
Perityn viivekoron palautukset		
Muut verovapaat tulot		
ELINKEINOTOIMINNAN TULOS	11 500,00	Tarkista veroilmoitusta laadittaessa
HENKILÖKOHTAISEN TULOLÄHTEEN TULOS (tuotot+voitot)	0,00	Tarkista veroilmoitusta laadittaessa
VEROTETTAVA TULO	11 500,00	
TULOVERO	2 300,00	
MAKSETUT ENNAKKOVEROT (katso kirjanpidon tuloslaskelma)	2 000,00	
SIIRTOVELKA (+) / SIIRTOSAAMINEN (-)	300,00	

Edellä olevan laskelman mukaan verotettava tulo on 11.500 euroa ja maksettavaksi tulevien verojen määrä on 2.300 euroa. Kun ennakkoveroja on maksettu 2.000 euroa, niin tuloslaskelmalla kirjataan jaksotettavia veroja Välittömät verot – erään 300 euroa ja vastaavasi taseeseen Siirtovelat – erään 300 euroa.

Liitetiedot ja liitetietotositteet

Liitetiedot ovat osa kirjanpitolain (KPL 3:1) mukaista tilinpäätöstä, joiden tarkoitus on täsmentää tilinpäätöksessä taseen, tuloslaskelman ja rahoituslaskelman tietoja, jotta tilinpäätöksen käyttäjä saisi oikean ja riittävän kuvan vesihuoltolaitoksen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta olennaisuusperiaatteen mukaisesti (KPL 3:2). Lähtökohtaisesti liitetiedot esitetään pien- ja mikroyrityksille annetun asetuksen (PMA 3 luku) tai kirjanpitoasetuksen (KPA 2 luku) ryhmittelyn mukaisesti.

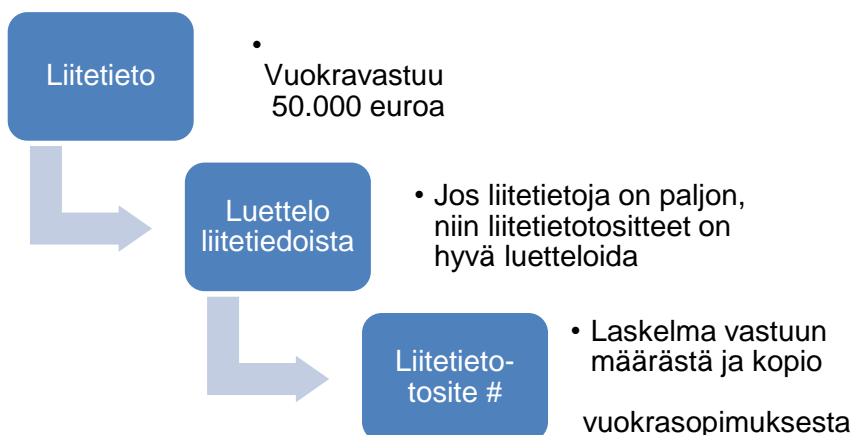
Ne tiedot, jotka esitetään tilinpäätöksen liitetietoina, tulee myös tarvittaessa muokata sellaiseen muotoon, että kirjanpitolain mukainen liitetietotosite (KPL 2:5b) voidaan laatia ja säilyttää säädetyllä tavalla.

Kirjanpitolaki 2:5b liitetietotosite

Tilinpäätöksen liitetiedon tulee, jollei sen perusta muuten ole ilmeinen, perustua sen sisällön todentavaan tositteeseen (liitetietotosite). Liitetiedon ja sen todentavan liitetietotositteen välisen yhteyden tulee olla vaikeuksitta todettavissa.

Tilinpäätösten luotettavuuden ja tarkastettavuuden varmistamiseksi on tarkoituksenmukaista, että liitetietojen perustana olevia asiakirjoja, tiedostoja ja laskelmia käsitellään ja säilytetään kuten kirjanpidon perustana olevia tositteita ja että kirjausketjun (KPL 2:6) tapainen yhteys niiden ja liitetietojen välillä on vaikeuksitta todettavissa. Liitetietotositteet numeroidaan, jotta liitetiedon ja liitetietotositteen yhteys on vaikeuksitta todettavissa.

Hallituksen esityksen perusteluissa kirjanpitolain muuttamiseksi (HE 89/2015) on mainittu, että käytännössä melkein kaikkien rahamääräisten liitetietojen perustana on jo nyt tositteiden kaltainen asiakirja tai laskelma, joka olisi nykyainsäädännön mukaan selkeästi tositteiden asemassa jos sen pohjalta olisi tehty kirjaus varsinaiseen kirjanpitoon. Kuten liiketapahtumienkin osalta, voi kyseessä olla ulkopuoliselta saatu asiakirja, esimerkiksi vastuusitoumuksen todentava, tai kirjanpitovelvollisen itse laatima muistio tai laskelma taikka useammasta eri asiakirjasta tai tiedostosta johdettu sisältö. Seuraavassa esimerkissä havainnollistetaan liitetiedon ja sitä todentavan tositteiden yhteyttä.



Veroilmoitus ja arkistointi

Veroilmoituksen laatiminen

Huolellisuus

Pääverolomakkeella (6B) on ratkaiseva merkitys verotuksen toimittamisen perusteena. Sen täyttämässä tulee ole erityisen huolellinen. Verotus toimitetaan verovelvollisen ilmoittamien pääverolomakkeella ilmoitettujen tietojen perusteella. Liitelomakkeilla ei oikeuskäytännön mukaan ole ollut ratkaisevaa merkitystä esimerkiksi veronkorotuksia määrättäessä.

Verotusmenettelystä annetun lain 32.1 §:n mukaan jos veroilmoituksessa tai muussa ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavassa ilmoituksessa taikka verovelvollisen antamassa muussa tiedossa tai asiakirjassa on vähäinen puutteellisuus tai virhe eikä verovelvollinen ole noudattanut todistettavasti lähetettyä kehotusta sen korjaamiseen taikka jos verovelvollinen on ilman pätevää syytä antanut ilmoituksen, tiedon tai asiakirjan myöhässä, verovelvolliselle voidaan määrätä enintään 150 euron suuruinen veronkorotus.

Lain 32.2 §:n mukaan jos verovelvollinen on antanut veroilmoituksen tai muun ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavan ilmoituksen taikka muun säädetyn tiedon tai asiakirjan olennaisesti vaillinainen tai virheellinen tai antanut ne vasta todistettavasti lähetetyn kehotuksen jälkeen, verovelvolliselle voidaan määrätä enintään 800 euron suuruinen veronkorotus.

Lain 32.3 §:n mukaan jos verovelvollinen on tietensä tai törkeästi huolimattomuudesta antanut olennaisesti väärän veroilmoituksen tai muun ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiseksi annettavan ilmoituksen taikka muun säädetyn tiedon tai asiakirjan taikka ei ole lainkaan antanut ilmoitusta, lisätyn tulon osalta määrätään veronkorotukseksi enintään 30 prosenttia lisätystä tulosta ja lisätyn varallisuuden osalta enintään 1 prosentti lisätystä varoista. Lisätynä tulona pidetään myös määrää, jolla verotusta on muutettu verotettavaa tuloa myöhempänä verovuonna lisäävällä tavalla. Veronkorotus määrätään tämän momentin mukaan myös silloin, kun verovelvollinen on ilmoittanut tietten tai törkeästi huolimattomuudesta tulon vääränä tulolajina.

Verottaja noudattaa kaavamaista menettelyä ja veronkorotus voidaan joutua maksamaa myös vähäisen puutteen takia, jonka takia veroilmoituksen laadinnassa tulee olla huolellinen. Laadinnan suhteen täytyy olla myös huolellinen siitä syystä, että väärin täytetty veroilmoitus voi merkittävästi vaikuttaa myös veroilmoituksella ilmoitettuun verotettavaan tuloon.

Osakeyhtiö ja osuuskunta antavat veroilmoituksen 4 kuukauden kuluessa siitä, kun tilikauden viimeinen kalenterikuukausi on päättynyt. Jos tilikausi on kalenterivuosi, niin veroilmoitus tulee antaa 30.4.

Verohallituksen mukaan osakeyhtiön ja osuuskunnan veroilmoitus on annettava sähköisesti. Veroilmoitus voidaan antaa useilla tavoilla. Ilmoitus voidaan antaa koko OmaVero-palvelussa (vero.fi/omavero) tai lähettämällä veroilmoitus taloushallinto-ohjelman muodostamana tiedostona Ilmoitin.fi-palvelussa.

Molemmat sekä osakeyhtiö ja osuuskunta antavat veroilmoituksensa verohallituksen lomakkeella 6B Elinkeinotoiminnan veroilmoitus – yhteisö (3052). Lomakkeen liitteenä annetaan erilliset lomakkeet. Alla on listattu yleisimmät liitelomakkeet, jotka voidaan joutua antamaan vesihuoltolaitoksen veroilmoituksen liitteenä.

7A, Erittely yhteisön henkilökohtaisen tulolähteen tuloksesta

8A, Luettelo yhteisön omistamista arvopapereista ja arvo-osuuksista

12A, Selvitys verotuksessa vähentämättä jätetyistä poistoista

18, Luettelo yhteisön käyttöomaisuuskiinteistöistä

62, Erittely varauksista, arvomuutoksista ja kuluvaan käyttöomaisuuden poistoista

63, Tilinpäätöstiedot Verohallinnolle ja kaupparekisteriin

65, Selvitys yhteisöistä ja yhtymistä, joissa omistusosuus on vähintään 10 % sekä annetuista ja saaduista konserniavustuksista

67, Vaatimus tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennyksestä

73, Erittely osinkotuloista ja muista voitonjaon luonteisista eristä

79, Vaatimus elinkeinotoiminnan koulutusvähennyksestä

Ennakkoverojen käsittely

Osakeyhtiöiden, muiden yhteisöjen ja yhteisetuoksien verotukseen on tullut useita muutoksia 1.11.2017. Ennakon täydennysmaksun on korvannut verovuoden jälkeen määrättävä lisäennakko, tuloverot maksetaan jatkossa verolajin omalla viitteellä sekä OmaVero on korvannut Yhteisöjen Veroilmoituspalvelun.

Ennakkoveroa voi täydentää ilman korkoseuraamusta vain yhden kuukauden ajan. Ennakkoveroja voi täydentää vain hakemuksesta eli ennakkoveroihin tulee erikseen hakea muutosta ja hakemus on tehtävä sähköisesti. Aikaisemmin ennakkoveroa voitiin täydentää 30.4. mennessä (jos tilikausi on kalenterivuosi) ilman veroseuraamuksia. Tilinpäätöksen tulisi olla kuukauden sisällä tilikauden päättymisestä lukien olennaisilta osin valmis, että sen perusteella voi arvioida lopullisten verojen määrää.

Viivästysseuraamus (huojennettu viivästyskorko 2 %) peritään heti yhden kuukauden kuluttua, mikäli hyväksi luettavat ennakot eivät riitä kattamaan verovuodelta määrättävää tuloveroa.

Kirjanpitoaineiston ja tilinpäätöksen arkistointi

Kirjausketju

Kirjanpitolain (KPL 2:6) mukaan kirjanpito on järjestettävä niin, että liiketapahtumien, tositteiden ja kirjausten yhteys mahdollisten osakirjanpitojen kautta pääkirjanpitoon ja siitä tilinpäätökseen on vaikeuksitta todettavissa kumpaankin suuntaan. Sama koskee kirjanpidosta viranomaiselle verotusta tai muuta tarkoitusta varten määrääjain tehtävää ilmoitusta.

Tositteen, kirjanpidon ja muun kirjanpitoaineiston muotoa saa muuttaa, jos se on tarpeen käsittelyn, siirron tai säilytyksen vuoksi. Tällöin on varmistettava sisällön ja kirjausketjun säilyminen.

Kirjanpitoaineisto

Kirjanpitolain mukaan (KPL 2:7) mukaan tositteita, kirjanpitoja sekä muuta kirjanpitoaineistoa tulee käsitellä ja säilyttää niin, että niiden sisältöä voi vaikeuksitta tarkastella ja tarvittaessa tulostaa selväkielissä muodossa.

Tositteen, kirjanpidon tai muun kirjanpitoaineiston sisältöä ei saa muuttaa tai poistaa tilinpäätöksen laatimisen jälkeen. Sisältöä ei saa muuttaa eikä poistaa myöskään sen jälkeen, kun 6 §:ssä tarkoitettu ilmoitus on tehty tai kirjanpitovelvollinen on julkistanut tai antanut ulkopuolisen käyttöön aineistosta laatimansa välitilinpäätöksen tai muun vastaavan asiakirjan.

Kirjanpitoaineiston säilyttäminen

Kirjanpitolain (KPL 2:9) tilinpäätös, kirjanpidot, tositteet ja muu kirjanpitoaineisto on säilytettävä huolellisesti 7 §:n vaatimukset täyttävällä tavalla siten, että niiden tarkastelu Suomesta käsin on mahdollista viranomaiselle ja tilintarkastajalle ilman aiheetonta viivettä.

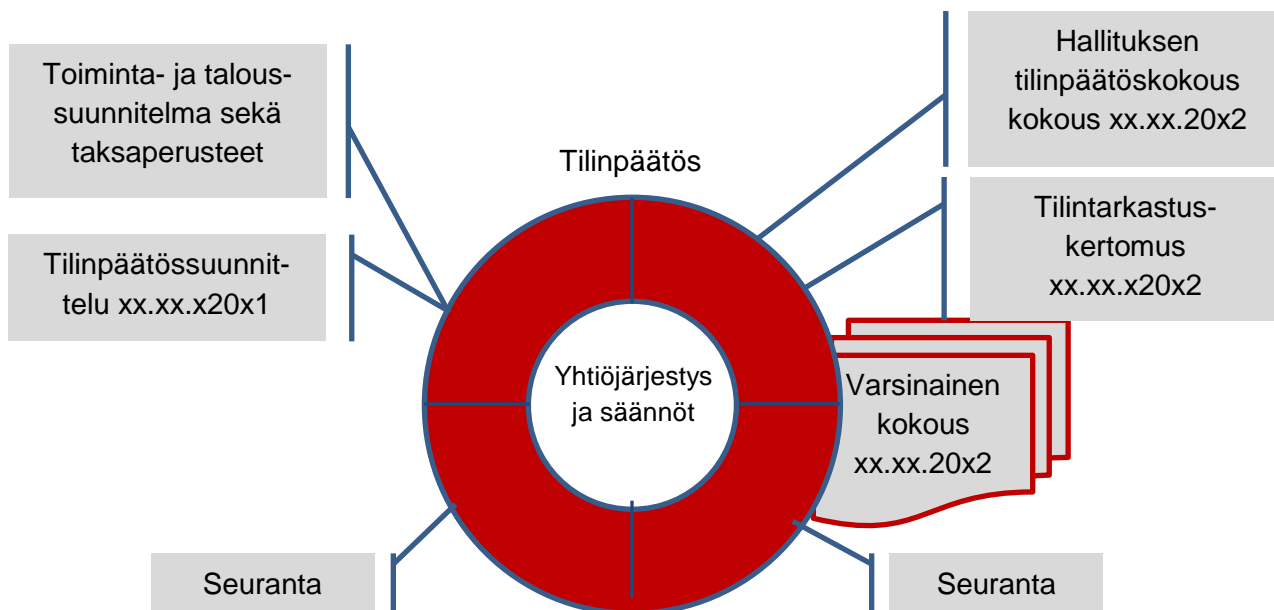
Kirjanpitoaineiston vähimmäissäilytysajat (KPL 2:10) ovat seuraavat:

Kirjanpitoaineisto	Säilytysaika
Kirjanpitokirjat	Vähintään 10 vuotta tilikauden päättymisestä
Tililuettelot	Vähintään 10 vuotta tilikauden päättymisestä
Luettelo kirjanpidoista ja aineistoista	Vähintään 10 vuotta tilikauden päättymisestä
Tase-erittelyt	Vähintään 10 vuotta tilikauden päättymisestä
Tilikauden tositteet	Vähintään 6 vuotta sen vuoden lopusta, jonka aikana tilikausi on päättynyt
Liiketapahtumia koskeva kirjeenvaihto	Vähintään 6 vuotta sen vuoden lopusta, jonka aikana tilikausi on päättynyt

Muita keskeisiä näkökohtia

Toiminnan ja talouden vuosisuunnittelu sekä aikataulut

Seuraavassa kuvassa on esitetty vuosisuunnittelun periaate. Vuosikello auttaa hahmottamaan keskeisiä hallinnollisia tehtäviä. Vuosikelloon voidaan lisätä myös suunnittelu- ja seuranta-aikatauluja.



Kuva 2. Vuosisikello

Vuosisuunnittelussa vesihuoltolaitoksen yhtiöjärjestys ja säännöt määrittelevät tilinpäätöksen laadinnan aikataulun. Alla kuvatussa taulukossa on yleisluontoisesti aikataulutettu toimenpiteet ja tehtävät, jotta yhtiöjärjestyksen tai sääntöjen mukainen yhtiö- tai vuosikokous saadaan pidettyä ajallaan. Aikataulutusta laaditaan vuosikokouspäivästä lähtien taaksepäin.

TOIMENPIDE/TEHTÄVÄ	PVM	HUOMAUTUKSIA
Lähetä tilinpäätöksen tietopyynnöt	10.12.20X1	Käy läpi saajat ja edellisen vuoden puutteet
Kaikki aineisto käytettävissä	20.1.20X2	Tarkasta, että kaikki tietopyynnöissä mainitut tiedot on saatu
Tilinpäätösluonnos valmis	12.2.20X2	Toimitetaan luonnos hallituksen jäsenille
Toimintakertomus viimeistely	13.2.20X2	Tilinpäätöksen tulee yksin antaa oikea ja riittävä kuva. Hallitus laatii.
Tilinpäätös allekirjoitettu	14.2.20X2	Tilinpäätös tulee kirjanpitolain mukaan olla valmis 30.4.
Lopullinen aineisto tilintarkastajalle	15.2.20X2	Aineisto luovutettava tilintarkastajalle kuukausi ennen kokousta
Tilintarkastuskertomus saatu	1.3.20X2	Tilintarkastajan lausunto 2 viikkoa ennen kokousta
Vuosikokouskutsut lähetettävä	5.3.20X2	Kutsu pitää olla perillä 7 päivää ennen kokousta
Vuosikokous	15.3.20X2	Yhtiöjärjestyksen tai sääntöjen mukaan vuosikokous tulee pitää huhtikuussa

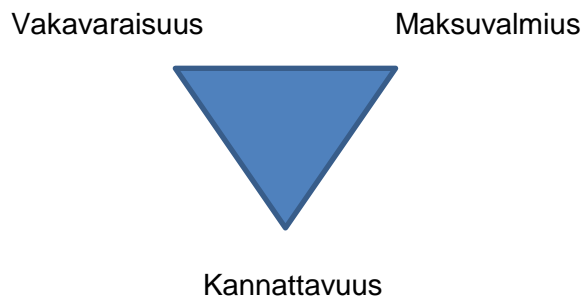
Vesihuoltolain mukaan (VHL 18 §) vesihuollon ja huleveden viemäröinnin maksujen tulee olla sellaiset, että pitkällä aikavälillä voidaan kattaa vesihuoltolaitoksen uus- ja korjausinvestoinnit ja kustannukset. Maksuilla tulee kattaa siis juoksevat käyttömenot, poistot sekä uus- ja korjausinvestoinnit.

Vesihuoltolaitosten toimintaa voidaan mallintaa tuloslaskelman, taseen ja kassavirtalaskelman avulla. Pitkän aikavälin suunnittelussa tulee ottaa huomioon vesihuoltolaitoksen uus- ja korjausinvestointitarpeet. Taloudellisesta terveydentilasta kannattavuuden, maksuvalmiuden ja vakavaraisuuden välillä tulee huolehtia. Ei riitä, että talous on tasapainossa vuositasolla. Riittäväillä ja oikein ajoitetuilla maksuilla talouden tasapainoa voidaan suunnitella kokonaisvaltaisesti.

Taloudellista terveydentilaa (talouden terveyskolmio) voidaan arvioida alla kuvatun kolmion avulla. Pitkällä tähtäimellä maksutuottojen tulee olla sellaisia, että voidaan kattaa juoksevien käyttömenojen lisäksi myös poistot ja uus- ja korjausinvestointitarpeet. Vaikka vesihuoltolaitoksen toiminnan tarkoitus ei ole voitonjakaminen osakkaille tai jäsenillä, niin kannattavuuden tulee pitkällä tähtäimellä olla kunnossa.

Maksuvalmiudella tarkoitetaan vesihuoltolaitoksen kykyä selviytyä juoksevista päivittäisistä sekä tulevien vuosien maksuvelvoitteista ilman ongelmia. Maksuvalmiudessa on kysymys rahavarojen riittäväydestä.

Vakavaraisuudella tarkoitetaan vesihuoltolaitoksen kykyä selviytyä pidemmän ajan rahoituksesta. Vahva oma pääoma ja pieni velkaantumisaste mahdollistuvat vain riittäväillä ja oikein ajoitetuilla maksuilla. Vesihuoltolaitoksen oman pääoman negatiivisuus on vakavaraisuus- ja yhtiöoikeudellinen ongelma, joka on seurasta heikosta kokonaistalouden suunnittelusta.



Kuva 3. Yrityksen talouden terveyskolmio

Vesilaitosyhdistyksen kehittämisrahaston hankerekisteristä on saatavissa vesihuoltolaitoksen liiketoiminnan mallintamista koskeva esimerkki. Mallissa on kuvattu periaate ja laskentapa, jonka avulla kokonaistaloutta ja talouden tasapainoa voidaan arvioida pidemmällä aikavälillä.

Lähipiiri ja sen huomioiminen

Lähipiirisuhde saattaa vaikuttaa vesihuoltolaitoksen tulokseen ja sen taloudelliseen asemaan. Toistensa lähipiiriin kuuluvat tahot voivat toteuttaa sellaisia liiketapahtumia, jotka eivät olisi mahdollisia tai voisivat toteutua eri määräisinä kuin toistensa lähipiiriin kuulumattomien välillä toteutetut liiketapahtumat.

Osakeyhtiölaki ja kirjanpitoasetus sisältävät säännöksiä *lähipiiristä* ja valtioneuvoston asetus pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista sisältää *intressitahoja* koskevia säännöksiä. Vaikka tietoja ei esitettäisi vesihuoltolaitoksen tilinpäätöksessä, niin johdon tulee kuitenkin tunnistaa lähipiiritahot ja dokumentoida riittävän huolellisesti lähipiiriä koskevat liiketapahtumat.

Miksi lähipiirin huomioiminen on merkityksellistä?

Osakeyhtiölaki (OYL 22:1 ja OYL 22:2) ja osuuskuntalaki (OKL 25:1 ja OKL 25:2) sisältävät rangaistus-säännöksiä, jos johtohenkilö tai jäsen on aiheuttanut vahinkoa lähipiiriin kuuluvan eduksi tehdyllä toimella, jollei kyseinen henkilö osoita menettelleensä huolellisesti. Huolellinen menettely tulee pystyä osoittamaan.

Huolellisesti toimiessaan vesihuoltolaitoksen johon, tulee ensinnäkin tunnistaa ne tahot jotka kuuluvat lähipiiriin. Tunnistamisen lisäksi vesihuoltolaitos seuraa lähipiirin kanssa tehtäviä liiketoimia ja dokumentoi huolellisesti ne taustatiedot ja selvitykset, joiden perusteella on tehty päätös toteuttaa liiketoimia lähipiirin kanssa.

Yleensä riittävänä huolellisuutena voidaan pitää sitä, että ratkaisun taustaksi on hankittu tilanteen edellyttämä asianmukainen tieto, sen perusteella on tehty johdonmukainen päätös tai muu toimi, eivätkä päätöksen tai muun toimen tekoon ole vaikuttaneet johdon jäsenten eturistiriidat. Huolellisuusvaatimus korostuu päätökseen tai toimeen liittyvän riskin kasvaessa sekä silloin kun vastapuolena on lähipiiriin kuuluva taho. Vesihuoltolaitoksen suorittaessa esimerkiksi mittavia uus- ja korvausinvestointeja, niin palveluja tuottavat tai hankkeeseen tarvikkeita toimittavat tahot on tunnistettava. Jos rakennuspalveluja hankitaan hallituksen jäsenen tai hänen läheisen omistamalta kaivinkoneyritykseltä, niin on luonnollista, että palvelut on kilpailutettu asianmukaisesti tai muulla tavoin selvitetty rakennuspalvelun markkinaehtoinen hinnoittelu.

Lähipiiri

Lähipiiri on kuvattu osakeyhtiölaissa (OYL 8:6) ja osuuskuntalaissa (OKL 8:6) samalla tavoin. Yhtiön/osuuskunnan ja toisen henkilön katsotaan kuuluvan toistensa lähipiiriin, jos toinen pystyy käyttämään toiseen nähden määräysvaltaa tai pystyy käyttämään huomattavaa vaikutusvaltaa toisen taloutta ja liiketoimintaa koskevassa päätöksenteossa. Toisin sanoen lähipiiriin kuulumisen edellyttää kykyä käyttää määräysvaltaa tai huomattavaa vaikutusvaltaa.

Kirjanpitolautakunta (KILA 2008/1829) kehotti lähipiiritietojen esittämistä koskevassa lausunnossaan niitä kirjanpitovelvollisia, jotka joutuvat esittämään tilinpäätöksessään kirjanpitoasetuksen (KPA 2:7b) nojalla tai vapaaehtoisesti lähipiiriä koskevia tietoja, hyvissä ajoin laatimaan ajantasaisen lähipiiriirekisterin (tai vastaavat tiedot) taatakseen lähipiiriliiketoimien luotettavan seurannan.

Isommassa vesihuoltolaitoksessa lähipiiri voi olla luonnollisesti huomattavasti laajempi kuin pienemällä paikkakunnalla toimivan vesisuoskunnan. Molemmilla on kuitenkin velvollisuus selvittää lähipiiriin kuuluvat tahot ja dokumentoida lähipiirin kanssa toteutetut liiketapahtumat.

Kirjanpitolaki, kirjanpitoasetus, osakeyhtiölaki tai osuuskuntalaki eivät sisällä yksityiskohtaisia säännöksiä niistä tahoista, jotka kuuluvat lähipiiriin. Lain (HE 109/2005) perusteluissa on kuitenkin viitattu siihen, että lähipiirin määritelmä vastaa IAS 24- standardin mukaista lähipiirimääritelmää ja se on tarkoitettu tulkittavaksi yhteneväisesti standardin kanssa.

Kansainvälisessä tilinpäätösstandardissa (International Accounting Standard IAS 24) lähipiiri on kuvattu seuraavalla tavalla:

(a) Henkilö tai kyseisen henkilön läheinen perheenjäsen kuuluu raportoivan yhteisön lähipiiriin, jos:

- (i) kyseisellä henkilöllä on raportoivassa yhteisössä määräysvalta tai yhteinen määräysvalta;
- (ii) kyseisellä henkilöllä on raportoivassa yhteisössä huomattava vaikutusvalta; tai
- (iii) kyseinen henkilö on raportoivan yhteisön tai sen emoyrityksen johtoon kuuluva avainhenkilö.

(b) Yhteisö kuuluu raportoivan yhteisön lähipiiriin, jos yksikin seuraavista olosuhteista vallitsee:

- (i) Yhteisö ja raportoiva yhteisö kuuluvat samaan konserniin (mikä tarkoittaa, että kukin emoyritys, tytäryritys ja sisaryritys kuuluu toistensa lähipiiriin).
- (ii) Toinen yhteisö on toisen yhteisön osakkuusyritys tai yhteisyrittäjä (taikka toisen yhteisön kanssa samaan konserniin kuuluvan yhteisön osakkuusyritys tai yhteisyrittäjä).
- (iii) Molemmat yhteisöt ovat saman kolmannen osapuolen yhteisyrittäjiä.
- (iv) Toinen yhteisö on kolmannen yhteisön yhteisyrittäjä, ja toinen yhteisö on kyseisen kolmannen yhteisön osakkuusyritys.
- (v) Yhteisö on työsuhteen päättymisen jälkeisiä etuuksia koskeva järjestely joko raportoivan yhteisön tai sen lähipiiriin kuuluvan yhteisön henkilöstöä varten. Jos raportoiva yhteisö itse on tällainen järjestely, myös järjestelystä vastuulliset työnantajat kuuluvat raportoivan yhteisön lähipiiriin.
- (vi) Yhteisö on kohdassa (a) tarkoitetun henkilön määräysvallassa tai yhteisessä määräysvallassa.
- (vii) Kohdassa (a) (i) tarkoitetulla henkilöllä on yhteisössä huomattava vaikutusvalta tai hän on yhteisön (tai sen emoyrityksen) johtoon kuuluva avainhenkilö.
- (viii) yhteisö tai mikä tahansa sen kanssa samaan konserniin kuuluva yritys tuottaa raportoivalle yhteisölle palveluja, jotka koskevat johtoon kuuluvien avainhenkilöiden tehtäviä.

Lähipiiriliiketoimi on voimavarojen, palvelujen tai velvoitteiden siirto raportoivan yhteisön ja sen lähipiiriin kuuluvan osapuolen välillä riippumatta siitä, tapahtuuko veloitus vai ei.

Henkilön läheisiä perheenjäseniä ovat ne perheenjäsenet, joiden voidaan odottaa vaikuttavan kyseiseen henkilöön tai joihin kyseisen henkilön voidaan odottaa vaikuttavan yhteisön kanssa toimittaessa, ja heihin kuuluvat:

- (a) henkilön lapset ja aviopuoliso tai elämäkumppani;
- (b) henkilön aviopuolison tai elämäkumppanin lapset; ja
- (c) henkilön taikka hänen aviopuolisonsa tai elämäkumppaninsa huollettavat.”

Huomionarvoista on, että lähipiiriin kuuluvat myös esimerkiksi vesihuoltolaitoksen hallituksen jäsenten ja toimitusjohtajan läheiset perheenjäsenet, joiden voidaan odottaa vaikuttavan kyseiseen henkilöön tai joihin kyseisen henkilön voidaan odottaa vaikuttavan yhteisön kanssa toimittaessa. Näistä mainitaan erikseen a) henkilön puoliso ja lapset, b) henkilön puolison lapset; ja c) henkilön tai tämän puolison huollettavat. Kirjanpitolautakunta (KILA 2008/1829) on todennut, että puolisoihin tulee rinnastaa myös avopuolisot.

Vesihuoltolaitoksen hallitus voi selvittää lähipiiriin kuuluvat tahot vastaamalla esimerkiksi seuraaviin kysymyksiin. Jokainen johtoon kuuluva henkilö toimittaa erikseen selvityksen lähisukulaisia, omaisia ja läheisiä koskevat tiedot.

- Ketkä ovat vesihuoltolaitoksen osakkaita ja jäseniä?
- Ketkä ovat vesihuoltolaitoksen johtoon kuuluvat henkilöt (hallitus, toimitusjohtaja, ylin johto)
- Mitä yhtiötä vesihuoltolaitos itse omistaa tai mitä yhtiötä kohtaan vesihuoltolaitos käyttää huomattavaa vaikutusvaltaa?
- Mitkä ovat muut yhtiöt, joita vesihuoltolaitoksen johtoon kuuluvat henkilöt omistavat tai yhtiöt joissa kyseiset henkilöt käyttävät huomattavaa vaikutusvaltaa?
- Mitkä ovat muut yhtiöt, joita vesihuoltolaitoksen johtoon kuuluvien henkilöiden läheiset perheenjäsenet omistavat tai käyttävät näissä yhtiöissä huomattavaa vaikutusvaltaa?

Vesihuoltolaitoksen johto dokumentoi lähipiirirekisterin ja kun hallituksen tulee esimerkiksi uusia jäseniä, niin he toimittavat uudet heitä koskevat lähipiiritiedot, jonka mukaan lähipiirirekisteriä päivitetään.

Kun vesihuoltolaitoksen johto on tietoinen lähipiiritahoista, niin silloin lähipiirin kanssa toteutettavat liiketoimet on helpompi tunnistaa ja dokumentoida riittäväällä tavalla. Lähipiirin kanssa toteutettavat liiketoimet eivät ole kiellettyjä, mutta niitä tulee arvioida huolellisemmin. Sallittuja lähipiiritoimia voisi arvioida seuraavista näkökohdista:

- Onko lähipiirin kanssa toteutettu liiketoimi markkinaehtoperusteinen?
- Onko lähipiirin kanssa toteutettu liiketoimi vesihuoltolaitoksen yhtiöjärjestyksessä tai säännöissä mainitun toiminnan tarkoituksen mukainen?
- Heikentääkö toteutettu liiketoimi velkojensuojaa?
- Onko toteutettu liiketoimi osakkaiden ja jäsenten kannalta yhdenvertaisuusperiaatteen mukainen?
- Onko johto perustellut ja dokumentoinut huolellisesti päätöksen, jonka mukaan liiketoimeen on ryhdytty?

Sisäisen valvonnan toteuttamiseksi ja tilinpäätöksen laadintaa varten myös taloushallintoa hoitaville henkilöillä on hyvä olla tiedossa ne tehot, jotka kuuluvat vesihuoltolaitoksen lähipiiriin. Lähipiiriä koskevia tietoja joudutaan tarvittaessa esittämään tilinpäätöksen liitetiedoissa kirjanpitoasetuksen (KPA 2:7b lähipiiriliiketoimet) mukaisesti. Myös mikro- ja pienyritys joutuu ilmoittamaan lähipiiriä vastaavia tietoja (PMA 3:10 liiketoimet intressitahojen kanssa) tilinpäätöksen liitetietoina.

Vesihuoltolaitoksen tilintarkastajan on tilintarkastuslain (TTL, 1141/2015) mukaan noudatettava ammatteettisia periaatteita (TTL 4:1) ja hyvää tilintarkastustapaa (TTL 4:3), johon sisältyy velvollisuus noudattaa kansainvälisiä tilintarkastusalan standardeja (ISA).

ISA 550.3

Koska toistensa lähipiiriin kuuluvat osapuolet eivät ole toisistaan riippumattomia, monet tilinpäätösnormistot sisältävät erityisiä vaatimuksia lähipiirisuhteiden ja -liiketoimien sekä saamisten ja velkojen kirjanpitokäsittelystä ja niistä tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista, jotta tilinpäätösten käyttäjät ymmärtäisivät niiden luonteen ja niiden todelliset tai mahdolliset vaikutukset tilinpäätökseen. Silloin kun sovellettava tilinpäätösnormisto sisältää tällaisia vaatimuksia, tilintarkastaja on velvollinen suorittamaan tilintarkastustoimenpiteitä tunnistaakseen olennaisen virheellisyyden riskit, jotka johtuvat siitä, ettei yhteisö käsittele lähipiirisuhteita tai -liiketoimia taikka lähipiirisaamisia tai -velkoja kirjanpidossa kyseisen normiston vaatimusten mukaan asianmukaisesti, sekä arvioidakseen näitä riskejä ja vastataksaan niihin.

Vesihuoltolaitoksen tilintarkastajan tulee tiedustella johdolta miten lähipiirisuhteet on kuvattu ja miten lähipiiritahojen välisiä liiketoimia on arvioitu ja dokumentoitu. Mikäli vesihuoltolaitoksen johto ei ole tietoinen lähipiirisuhteista, niin tilintarkastaja joutuu ottamaan tämän huomioon tilintarkastusta suorittaessaan.

Kiinteistöinvestointien arvonlisäverokäsittely

Suuremmat vesihuoltolaitokset esittävät mahdollisen kiinteistöinvestointeihin liittyvän arvonlisäveron palautusvastuun tilinpäätöksen liitetietoina kirjanpitoasetuksen (KPA 2:7.2.4a§) mukaisesti. Mikro- ja pienyrityksen (PMA 3:7) tulee esittää palautusvastuu myös liitetiedoissaan.

Verohallinto on julkaissut kiinteistöinvestointeja koskevan ohjeen (Kiinteistöinvestointien arvonlisäverotus A59/200/2017 -30.5.2017)

[Kiinteistöinvestointien arvonlisäverotus](#)

Uusi kiinteistön käsite 1.1.2017 alkaen

Vuoden 2017 alusta voimaan tulleiden kiinteistön määritelmää koskevien säännösten mukaan *kiinteistönä pidetään myös kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevaa konetta, laitetta tai osaa, joka on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan ja jota ei voida siirtää tuhoamatta tai merkittävästi muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa*. Muita kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevia koneita ja laitteita ei pidetä kiinteistönä. (Kiinteistön käsite A111/200/2016 - 16.12.2016)

Kiinteistöllä tarkoitetaan arvonlisäverodirektiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 13 b artiklassa määriteltyä kiinteää omaisuutta (AVL 28 §). Artiklan mukaan sovellettaessa arvonlisäverodirektiiviä kiinteistönä pidetään:

- a) tiettyä maa-alaa maan pinnalla tai sen alla, johon voi syntyä omistus- ja hallintaoikeus;*
- b) rakennusta tai rakennelmaa, joka on perustettu kiinteästi maaperään merenpinnan ylä- tai alapuolella ja jota ei voida helposti purkaa tai siirtää;*
- c) rakennukseen tai rakennelmaan asennettua ja siihen kiinteästi kuuluvaa osaa, jota ilman rakennus tai rakennelma on puutteellinen, kuten ovet, ikkunat, katot, portaikot ja hissit;*
- d) osaa, laitetta tai konetta, joka on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan ja jota ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa.*

Edellä olevan mukaan vesihuoltolaitoksen vedenjakelua palvelevat koneet, laitteet tai osat, jotka on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan kuuluvat 1.1.2017 alkaen myös kiinteistön määritelmään.

Verohallituksen ohjeen mukaan kohdan b) mukaisella *rakennuksella* tarkoitetaan ihmisen tekemää rakennetta, jossa on katto ja seinät, kuten talo tai tehdas.

Rakennelmia ovat maa- ja vesirakenteet, kuten tiet, sillat, lentokentät, satamat, ojat, kaasujohdot tai vesi- ja viemäröintijärjestelmät. Rakennuksia ja rakennelmia pidetään kiinteistönä kaikkine rakenteellisine osineen. Ilmauksella rakenteelliset osat tarkoitetaan rungon lisäksi kaikkia rakennukseen tai rakennelmaan asennettuja ja siihen kiinteästi kuuluvia tai siihen pysyvästi asennettuja osia, jotka muodostavat kokonaisuuden siten, että ilman niitä rakennus tai rakennelma olisi puutteellinen. Jotta rakennukset ja rakennelmat voidaan katsoa kiinteistöksi, niiden on oltava perustettuja kiinteästi maaperään merenpinnan ylä- tai alapuolella eivätkä ne saa olla helposti purettavissa tai siirrettävissä.

Kaikki rakennukseen tai rakennelmaan sen rakentamisen, kunnostuksen tai muuttamisen yhteydessä sisällytetyt osat, kuten tiilet, betoni- ja harkkoperustukset, betonisokkeli, pylväät ja palkit, ovat kiinteistön osia. Sisällytetyt osat ovat rakennuksen tai rakennelman rakenteeseen kuuluvia osia. Näitä ovat muun muassa seinät, lattiat ja runko. *Sisällytettyihin osiin kuuluvat myös ne osat*, jotka on rakennettu rakennuksen tai rakennelman infrastruktuuriksi tai varusteluksi, kuten esimerkiksi *viemäröintijärjestelmät, vesijohdot*, lämmitys-, jäähdytys- ja ilmastointilaitteistot sekä rakennuksen tai rakennelman sähkökaapeloinnit.

Kiinteistöinvestointi

Kiinteistöinvestoinnilla tarkoitetaan kiinteistön uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittyvän rakentamispalvelun ostamista tai suorittamista itse.

- Vesihuoltolaitoksen uusinvestoinnit (*uudisrakentamiseen liittyvät rakentamispalvelut*) rakennuksiin, vesi- ja viemäröintijärjestelmiin sekä vedenjakelua palveleviin koneisiin, laitteisiin tai osiin, jotka on asennettu pysyvästi rakennukseen tai vesi- ja viemäröintijärjestelmään ovat kiinteistöinvestointeja.

Rakentamispalveluja ovat kiinteistöön kohdistuvat rakennus- ja korjaustyöt sekä työn yhteydessä asennetun tavaran luovuttaminen. Lisäksi rakentamispalveluja ovat edellä mainittuihin töihin liittyvät suunnittelu, valvonta ja muut niihin verrattavat palvelut.

- Vesihuoltolaitoksen laajennus-, muutos- tai uudistamistyöt (*perusparantamiseen liittyvät rakentamispalvelut*) rakennuksiin, vesi- ja viemäröintijärjestelmiin sekä vedenjakelua palveleviin koneisiin, laitteisiin tai osiin, jotka on asennettu pysyvästi rakennukseen tai vesi- ja viemäröintijärjestelmään ovat kiinteistöinvestointeja.

Perusparantaminen tarkoittaa kiinteistön laatutason muuttamista olennaisesti alkuperäistä tasoa paremmaksi. Käytännössä perusparantamisena pidetään kaikkia niitä muutos- tai parannustöistä aiheutuvia menoja, jotka tuloverotuksessa on pakko aktivoida kiinteistön hankintamenoon eli joiden hankintamenoa ei voida poistaa käyttöönottovuoden aikana. Perusparantamista on siten esim. kiinteistön laajennus-, muutos- ja uudistustyöt.

Muuta kiinteistön korjaamista kuin perusparantamista ei pidetä kiinteistöinvestointina.

Määrittely vastaa kirjanpitolain (KPL 4:5) ja elinkeinoverolain (EVL 30 ja 35) mukaista menettelyä. Perusparannusmenot tulee aktivoida osaksi hankintamenoa ja suurehko korjausmenot voidaan aktivoida hankintamenoon kirjanpitovelvollisen (verovelvollisen) vaatimuksesta.

Kiinteistöinvestoinnin tarkastusmenettely

Kun rakentamispalvelu kohdistuu arvonlisäverolliseen toimintaan, niin hankintaan sisältyvä arvonlisävero saadaan vähentää täysimääräisesti, jos kiinteistöinvestointi kohdistuu arvonlisäverolliseen toimintaan. Vesihuoltolaitos joutuu kuitenkin arvioimaan seuraavien kymmenen vuoden ajan tehdyn kiinteistöinvestoinnin käyttöä ja käyttöastetta. Tarkistuskausi on kymmenen vuotta sen kalenterivuoden alusta, jonka aikana uudisrakentamiseen tai perusparantamiseen liittynyt rakentamispalvelu on valmistunut. Tarkistukset tehdään, jos kiinteistön käyttö on tarkistuskauteen kuuluvan kalenterivuoden aikana muuttunut. Kunakin vuonna tarkistuksen kohteena on 1/10 kiinteistöinvestoinnin hankintaan sisällyneestä arvonlisäverosta.

Kun vesihuoltolaitoksen tekemän rakentamispalvelun valmistumisella tarkoitetaan ajankohtaa, jolloin ostettu rakennus tai palvelu on vastaanottotarkastuksessa tai muutoin hyväksytty vastaanotetuksi. Itse suoritettua rakentamispalvelun valmistumisajankohtana pidetään rakennuksen tai perusparannettua rakennuksen käyttöönottoajankohtaa.

Esimerkki 1

Vesihuoltolaitos tekee kiinteistöinvestoinnin 372.000 euroa. Maksettu summa sisältää 72.000 euroa. Rakentamispalvelun ensimmäinen tarkastusvuosi on rakentamispalvelun valmistumisvuosi. 10 vuoden tarkastusjaksoa varten laadintaan taulukko vuosittaisesta tarkastusvastuun (7.200) määrästä ja jäljellä olevasta tarkastusvastuun määrästä. Jos käyttöaste pysyy samanlaisena koko kymmenen vuoden tarkastusjakson, niin vesihuoltolaitoksen ei tarvitse oikaista ja palauttaa ensimmäisenä vuonna tehtyä arvonlisäverovähennystä.

	1. vuosi	2. vuosi	3. vuosi	4. vuosi	5. vuosi	6. vuosi	7. vuosi	8. vuosi	9. vuosi	10. vuosi
Tarkistusvuonna verollisessa käytössä	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %
Tarkistusvuoden vero/palautuksen määrä	72 000	7 200	7 200	7 200	7 200	7 200	7 200	7 200	7 200	7 200
Vuotuinen osuus	7 200	7 200	7 200	7 200	7 200	7 200	7 200	7 200	7 200	7 200
Jäljellä oleva tarkastusvastuun määrä	64 800	57 600	50 400	43 200	36 000	28 800	21 600	14 400	7 200	0

Esimerkki 2

Vesihuoltolaitos tekee kiinteistöinvestoinnin 372.000 euroa. Maksettu summa sisältää arvonlisäveroa 72.000 euroa. Rakentamispalvelun ensimmäinen tarkastusvuosi on rakentamispalvelun valmistumisvuosi. 10 vuoden tarkastusjaksoa varten laadintaan taulukko vuosittaisesta tarkastusvastuun (7.200) määrästä ja jäljellä olevasta tarkastusvastuun määrästä. Nyt kiinteistön käyttöaste kuitenkin muuttuu 4. vuonna ja on vain 60 % aikaisemmasta käyttöasteesta. Loppuajan käyttöaste pysyy samanlaisena.

	1. vuosi	2. vuosi	3. vuosi	4. vuosi	5. vuosi	6. vuosi	7. vuosi	8. vuosi	9. vuosi	10. vuosi
Tarkistusvuonna verollisessa käytössä	100 %	100 %	100 %	60 %	60 %	60 %	60 %	60 %	60 %	60 %
Tarkistusvuoden vero/palautuksen määrä	72 000	7 200	7 200	4 320	4 320	4 320	4 320	4 320	4 320	4 320
Vuotuinen osuus	7 200	7 200	7 200	7 200	7 200	7 200	7 200	7 200	7 200	7 200
Jäljellä oleva tarkastusvastuun määrä	64 800	57 600	50 400	43 200	36 000	28 800	21 600	14 400	7 200	0
Oikaistava/palautettava määrä				2 880	2 880	2 880	2 880	2 880	2 880	2 880

Uusi tarkistettava määrä saadaan kaavalla: $1/10 \times (100 - 60) \% \times 72.000 \text{ €} = 4\,320 \text{ €}$.

Neljäntenä tarkastusvuotena oikaistaan arvonlisäveroa joulukuulta annettavassa arvonlisäveroilmoituksessa pienentämällä vähennettäviä arvonlisäveroja 2 880 eurolla. Näin menetellään myös vuosien 5-10 osalta, jos käyttöaste ei muutu.

Pääsääntöisesti vuosittain palautettavalla arvonlisäverolla tulee oikaista hankintameno, jolloin poistosuunnitelmia joudutaan myös muuttamaan.

Kirjanpitolautakunta (KILA Yleisohje arvonlisäveron kirjaamisesta 31.10.2017) on kuitenkin todennut:

Jos myöhempinä tilikausina suoritettavien tai vähennettävien verojen määrää ei ole katsottava olennaiseksi kiinteistön tase- eikä markkina-arvoon nähden, ei tasearvon oikaisu ole välttämätöntä. Tarkistuksen määrästä ja ajankohdista tulee tällaisessakin tilanteessa antaa selvitys tilinpäätöksen liitetiedoissa.

Vesihuoltolaitos esittää kiinteistöinvestointien arvonlisäveron tarkistusmenettelystä johtuvan vastuun tilinpäätöksen liitetiedoissa (KPA 2:7.2 § 5 kohta, PMA 3.7.1 § 2 kohta) kohdassa muut taloudelliset vastuut, joita ei ole merkitty taseeseen.

Kiinteistöinvestoinnit

Vesihuoltolaitos on velvollinen tarkistamaan vuonna 2017 valmistuneesta kiinteistöinvestoinnista tekemiään arvonlisäverovähennyksiä, jos kiinteistön verollinen käyttö vähenee tarkistuskauden aikana. Viimeinen tarkistusvuosi on 2026. Vastuun enimmäismäärä on 64 800 euroa.

Verohallituksen ohjeen mukaan kiinteistöinvestointiin liittyvät laskut, tositteet ja selvitykset on kuitenkin säilytettävä pidemmän aikaa eli 13 vuotta sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana tarkistuskausi on alkanut. Yleisen kuuden vuoden säilyttämistä koskevan määräajan jälkeen laskut ja tositteet voidaan korvata selvityksellä, josta käy ilmi Verohallinnon määräämät seikat.

Verohallinnon päätöksen mukaan selvityksestä on käytävä ilmi:

- selvityksen laatimispäivä
- kiinteistöinvestoinnin hankkijan nimi, osoite sekä Y-tunnus
- hankinnan luonne
- rakentamispalvelun valmistumis- tai kiinteistön vastaanottoajankohta
- kiinteistöinvestointia koskeva hankintaan sisältyvä vero
- ja se osa kiinteistöinvestoinnin hankintaan sisältyvästä verosta, josta on rakentamispalvelun valmistumisen tai vastaanottamisen yhteydessä voitu tehdä vähennys.

Jos edellä mainitut tiedot muuttuvat, selvitykseen on merkittävä muutoksen syy ja ajankohta, muuttuneet tiedot sekä muutoksen merkitsemispäivä. Verovelvollisen on lisäksi säilytettävä kiinteistöinvestoinnin hankintaan sisältyvän arvonnäköveron määräytymiseen liittyvät urakkasopimukset, kauppakirjat ja muut vastaavat asiakirjat.

Katso lisää yksityiskohtaisemmasta menettelystä www.vero.fi sivuilta.