SEURAKUNNAN JA SEURAKUNTAYHTYMÄN TASE

Sivu

Sisällysluettelo

I Tasetta koskevat säännökset, määräykset ja ohjeet 3

II VASTAAVAA 5

1. Pysyvät vastaavat 5
1.1. Aineettomat hyödykkeet 5
1.1.1. Aineettomat oikeudet 5
1.1.2. Hautaustoimen aineettomat hyödykkeet 5
1.1.3. Muut pitkävaikutteiset menot 5
1.1.4. Ennakkomaksut 6
1.2. Aineelliset hyödykkeet 6
1.2.1. Maa- ja vesialueet 6
1.2.2. Hautaustoimen aineelliset hyödykkeet 6
1.2.3. Rakennukset 7
1.2.4. Kiinteät rakenteet ja laitteet 7
1.2.5. Koneet ja kalusto 7
1.2.6. Muut aineelliset hyödykkeet 8
1.2.7. Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat 8
1.3. Sijoitukset 8
1.3.1. Osakkeet ja osuudet 8
1.3.2. Saamiset 8

2. Toimeksiantojen varat 9
2.1. Lahjoitusrahastojen erityiskatteet 9
2.2. Muut toimeksiantojen varat 9

3. Vaihtuvat vastaavat 9
3.1. Vaihto-omaisuus 10
3.1.1. Aineet ja tarvikkeet 10
3.1.2. Keskeneräiset tuotteet 10
3.1.3. Valmiit tuotteet/Tavarat 10
3.1.4. Muu vaihto-omaisuus 10
3.1.5. Ennakkomaksut 11
3.2. Saamiset 11
3.2.1. Myyntisaamiset 11
3.2.2. Lainasaamiset 11
3.2.3. Muut saamiset 12
3.2.4. Siirtosaamiset 12
3.3. Rahoitusarvopaperit 12
3.3.1. Osakkeet ja osuudet 12
3.3.2. Muut arvopaperit 12
3.4. Rahat ja pankkisaamiset 12

III VASTATTAVAA 13

4. Oma pääoma 13
4.1. Peruspääoma 13
4.2. Arvonkorotusrahasto 13
4.3. Ainaishoitosopimusten pääomat 14
4.4. Muut omat rahastot 14
4.5. Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä 15
4.6. Tilikauden ylijäämä/alijäämä 15

5. Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset 15
5.1. Poistoero 15
5.2. Vapaaehtoiset varaukset 15

6. Pakolliset varaukset 16
6.1. Eläkevaraukset 16
6.2. Muut pakolliset varaukset 16

7. Toimeksiantojen pääomat 17
7.1. Lahjoitusrahastojen pääomat 17
7.2. Muut toimeksiantojen pääomat 17

8. Vieras pääoma 17
8.1. Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta 18
8.2. Lainat julkisyhteisöiltä 18
8.3. Lainat muilta luotonantajilta 18
8.4. Saadut ennakot 18
8.5. Ostovelat 19
8.6. Muut velat 19
8.7. Siirtovelat 19

LIITTEET

LIITE 1 Seurakunnan ja seurakuntayhtymän taseen kaava 20
LIITE 2 Esimerkki investointivaraukseen liittyvistä kirjauksista 21

I Tasetta koskevat säännökset, määräykset ja ohjeet

Seurakunnan on sisällytettävä tilinpäätökseensä muun ohessa tase ja sen liitetiedot (KJ 15:9,2). Tilikaudelta on laadittava tilinpäätös, joka sisältää muun muassa tilinpäätöspäivän taloudellista asemaa kuvaavan taseen (KPL 3:1,1). Tasetta laadittaessa on noudatettava hyvää kirjanpitotapaa (KPL 1:3). Taseen ja sen liitetietojen on oltava muiden tilinpäätökseen kuuluvien ja siihen liitettyjen asiakirjojen ohella selkeitä ja niiden on muodostettava yhtenäinen kokonaisuus (KPL 3:1,7). Taseen laadinnassa noudatettavasta kaavasta ja taseerien esittämisestä on säädetty kirjanpitoasetuksen 1 luvun 6-11 §:ssä.

Seurakunnan kirjanpidossa ja tilinpäätöksen laadinnassa noudatetaan kirkkolakia ja -järjestystä sekä soveltuvin osin kirjanpitolakia (KPL 1336/1997). Kirkkohallitus antaa ohjeet kirjanpitolain säännösten soveltamisesta. Kirkkohallituksen antamat ohjeet kuuluvat kirjanpitolain edellyttämän hyvän kirjanpitotavan (KPL 1:3) lähteisiin seurakunnan kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä. Kirkkohallituksen asettama kirjanpitoasioiden neuvottelukunta antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolain ja Kirkkohallituksen antamien ohjeiden soveltamisesta seurakuntien kirjanpidossa. Kirjanpitoasioiden neuvottelukunnan tehtävänä on myös yleisten neuvojen ja ohjeiden antaminen kirjanpitolain soveltamisesta ja kirjanpidon pitämisestä, tarkoituksena hyvän kirjanpitotavan edistäminen seurakunnissa.

Tämä ohje korvaa Kirkkohallituksen yleiskirjeen 34/2002 liitteenä olevan ohjeen *Seurakunnan ja seurakuntayhtymän tase*. Tämä ohje on voimassa 1.1.2007 alkavasta tilikaudesta lähtien.

Tässä ohjeessa seurakunnalla tarkoitetaan myös seurakuntayhtymää. Seurakuntayhtymiä koskevat erillisohjeet on esitetty Kirkkohallituksen yleiskirjeessä nro 15/2005. Seurakuntayhtymällä on yksi virallinen tase riippumatta siitä, mitä seurakuntayhtymän perussäännössä on määrätty varojen ja velkojen omistuksesta paikallisseurakuntien kesken.

Hautainhoitorahaston tase laaditaan saman kaavan ja samojen periaatteiden mukaan kuin seurakunnan tase. Mikäli seurakunnalla ei ole hautainhoitorahastoa, mutta sillä on kesähoitosopimuksia pidempiä haudanhoitosopimuksia, hoitosopimuksiin liittyvät tasekirjaukset tehdään seurakunnan taseeseen.

Kirjanpitolain muutos (30.12.2004/1304) tuli voimaan 31.12.2004. Tässä yhteydessä tasetta koskeviin säännöksiin on tullut seuraavia muutoksia:

- Tilinavauksessa ja tilinpäätöksessä noudatettaviin yleisiin periaatteisiin on lisätty huomion kiinnittäminen tapahtumien tosiasialliseen sisältöön eikä yksinomaan niiden oikeudelliseen muotoon (KPL 3:3,1).
- Käyttöomaisuus -käsitteestä on luovuttu ja sen on korvannut pysyvät vastaavat -käsite.
- Aineettomaan omaisuuteen kuuluvien vastikkeellisesti hankittujen toimilupien, patenttien, lisenssien, tavaramerkkien sekä vastaavien oikeuksien ja varojen hankintameno aktivoidaan (KPL 5:5a,1).
- Perustamis- ja tutkimusmenot kirjataan aina vuosikuluiksi (KPL 5:7-8).
- Pakollinen varaus on mahdollista tehdä vain KPL 5 luvun 14 §:n 1 momentin mukaisin ehdoin.

Lisäksi tämä ohje sisältää mm. seuraavat muutokset vuonna 2002 annettuun taseohjeeseen verrattuna:

- Hautausmaat -nimikkeen sijasta esitetään erikseen *Hautaustoimen aineettomat hyödykkeet* ja *Hautaustoimen aineelliset hyödykkeet*, koska nämä nimikkeet kuvaavat paremmin ko. työkokonaisuuksia.
- Yli vuoden mittaisia haudanhoitosopimuksia koskevat seuraavat muutokset:
  - määräaikaisista hoitosopimuksista saadut maksut merkitään vieraan pääoman kohtaan *Saadut ennakot*
  - omaan pääomaan merkitään vain ainaishoitosopimuksien (jäljellä olevat) pääomat omaksi nimikkeeksi.
- Investointivarauksen tekemistä suositellaan vain huomattavan suurten investointien rahoittamista varten.
- Hallinnollisen kirjanpidon aikaiset verontasaus- ja pääomarahastot on yhdistettävä muihin oman pääoman eriin.
- Uusia eläkemaksurahastoja ei saa perustaa eikä vanhoja eläkevakuutusmaksurahastoja saa kartuttaa.

Em. muutosten lisäksi ohjeen tekstiä on pyritty selkeyttämään ja usein esiin tuleviin ongelmakohtiin on kiinnitetty lisää huomiota.

Tilinpäätöstä laadittaessa ja tilinavausta tehtäessä noudatettaviin periaatteisiin kuuluvat (KPL 3:3,1):

1. oletus kirjanpitovelvollisen toiminnan jatkuvuudesta
2. johdonmukaisuus laatimisperiaatteiden ja -menetelmien soveltamisessa tilikaudesta toiseen
3. huomion kiinnittäminen tapahtumien tosiasialliseen sisältöön eikä yksinomaan niiden oikeudelliseen muotoon (sisältöpainotteisuus)
4. tilikauden tuloksesta riippumaton varovaisuus
5. tilinavauksen perustuminen edellisen tilikauden päättäneeseen taseeseen
6. tilikaudelle kuuluvien tuottojen ja kulujen huomioon ottaminen riippumatta niihin perustuvien maksujen suorituspäivästä
7. kunkin hyödykkeen ja muun tase-eriin merkittävän erän erillisarvostus.

Em. periaatteista saadaan poiketa vain erityisestä syystä. Poikkeamisesta perusteluineen ja vaikutuslaskelmineen on esitettävä liitetieto tilinpäätöksessä. (KPL 3:3,3)

Kustakin taseen erästä on esitettävä vastaava tieto viimeistä edelliseltä tilikaudelta (vertailutieto). Jos taseen erittelyä on muutettu, on vertailutietoa mahdollisuuksien mukaan oikaistava. Samoin on meneteltävä, jos vertailutieto ei muun syyn takia ole käyttökelpoinen. (KPL 3:1,2) Taseen esittämistapaa ei saa muuttaa, ellei siihen ole erityistä syytä (KPA 1:8). Tase on laadittava Kirkkohallituksen antamaa tasekaavaa yksityiskohtaisempana, jos se on tarpeen tase-erien selventämiseksi. Jos yksittäisen nimikkeen kohdalle ei tule lukua tilikaudelta ja edeltävältä tilikaudelta, se on jätettävä pois taseesta (KPA 1:11,3).

Vuoden 2007 tilinavauksessa aloittavan taseen on oltava vuoden 2006 päättävän taseen mukainen. Tasekaavan muuttumisesta johtuvat mahdolliset tase-erien väliset siirrot tehdään tilikauden 2007 kirjanpitotapahtumina tilikauden alussa. Vuoden 2007 tilinpäätöksen vertailutietoihin oikaistaan vuoden 2006 tase uuden tasekaavan mukaiseksi, vaikka tase-erien siirrot tehdään tilikauden 2007 kirjanpitotapahtumina.

II VASTAAVAA

Taseen vastaavaa -puoli jaetaan erien käyttötarkoituksen ja suunnitellun vaikutusajan perusteella pysyviin vastaaviin ja vaihtuviin vastaaviin sekä toimeksiantojen varoihin.

1. Pysyvät vastaavat

Pysyvät vastaavat ryhmitellään aineettomiin ja aineellisiin hyödykkeisiin sekä sijoituksiin. Seurakunnan pysyviä vastaavia ovat tulon tuottamisen tarkoituksesta riippumatta hyödykkeet, jotka ovat palvelutuotannossa useana tilikautena. Kirjanpitolain mukaista pysyvien vastaavien käsitettä on laajennettu, koska seurakunnan palvelutuotannossa tuotannontekijöiden hankinnan tarkoituksena on palvelujen tuottaminen ja harvemmin tulojen kerryttäminen.

1.1. Aineettomat hyödykkeet

Aineettomat hyödykkeet jaotellaan seurakunnan taseessa neljään nimikkeeseen:
- *Aineettomat oikeudet*
- *Hautaustoimen aineettomat hyödykkeet*
- *Muut pitkävaikutteiset menot*
- *Ennakkomaksut*

1.1.1. Aineettomat oikeudet

Aineettomat oikeudet ovat lähinnä investointeja taitotietoon, esimerkiksi patentit, tekijänoikeudet ja atk-ohjelmistojen käyttöoikeudet. Aineettoman oikeuden hankintamenon aktivointi taseeseen tulee kysymykseen silloin, kun sen tulontuottamisaika tai vaikutusaika tuotannontekijänä on yhtä tilikautta pitempi ja kun hankintamenon kerralla kuluksi kirjaamisella olisi olennainen vaikutus seurakunnan tilikauden tulokseen. Aineettoman oikeuden hankintamenon jaksottamista varten on arvioitava, myötävaikuttaako aineeton oikeus myös tilikauden päättymisen jälkeen palvelujen tuottamiseen tai liittyykö siihen tulonodotuksia.

1.1.2. Hautaustoimen aineettomat hyödykkeet

Tähän nimikkeeseen aktivoidaan hautaustoimelle hankitut atk-ohjelmat sekä seurakunnan käyttöoikeus toisen seurakunnan ylläpitämään tunnustuksettomaan hauta-alueeseen ym. hautaustoimen aineettomat hyödykkeet.

1.1.3. Muut pitkävaikutteiset menot

Muihin pitkävaikutteisiin menoihin sisällytetään palvelutoiminnan kehittämismenot, joiden avulla aikaansaatuja tuloksia hyödynnetään palvelutuotannossa useampana kuin yhtenä tilikautena. Tällöin menon tulee olla tavanomaista vuosikulua olennaisesti suurempi. Kehittämismenoja saa aktivoida vain erityistä varovaisuutta noudattaen (KPL 5:8,2). Myös osake- ja vuokrahuoneistojen perusparannusmenot ovat muita pitkävaikutteisia menoja.

Perustamis- ja tutkimusmenot kirjataan tilikauden kuluiksi. Mikäli seurakunta on vanhojen säännösten mukaan aktivoinut taseeseen perustamis- tai tutkimusmenoja, niiden poistot saa tehdä loppuun saakka aikaisemmin voimassa olleiden säännösten mukaan.

1.1.4. Ennakkomaksut

Ennakkomaksut ovat ennen tilauksen toimitusta suoritettuja maksuja, jotka ovat osasuorituksia tilauksen mukaisesta kauppahinnasta.

1.2. Aineelliset hyödykkeet

Aineelliset hyödykkeet ryhmitellään seurakunnan taseessa seuraavasti:
- *Maa- ja vesialueet*
- *Hautaustoimen aineelliset hyödykkeet*
- *Rakennukset*
- *Kiinteät rakenteet ja laitteet*
- *Koneet ja kalusto*
- *Muut aineelliset hyödykkeet*
- *Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat*

1.2.1. Maa- ja vesialueet

Tase-erään *Maa- ja vesialueet* sisällytetään maa- ja metsäalueet, rakennetut ja rakentamattomat tontit sekä vesialueet. Aktivoitavaan hankintamenoon lasketaan mukaan nimellishankintahinnan lisäksi erottamis-, lainhuudatus- yms. välittömästi alueen käyttöön saattamisesta aiheutuneet menot.

Myös seurakunnan maksamat siirtokelpoiset liittymismaksut, joita ei palauteta, kirjataan pysyvien vastaavien tase-erään *Maa- ja vesialueet*. Palautettavat liittymismaksut sisällytetään pysyvien vastaavien tase-erään *Saamiset*. Mikäli liittymismaksu ei ole palautus- eikä siirtokelpoinen, se kirjataan kuluksi.

Seurakunnan maa-alueet ovat joko palvelutuotantoon liittyvää omaisuutta kuten rakennetut tontit ja piha-alueet tai muihin pitkäaikaisiin sijoituksiin rinnastettavaa omaisuutta kuten virkistysalueet ja maa-alueet, joiden käyttötarkoitusta ei ole päätetty, taikka vaihto-omaisuuteen kuuluvaa omaisuutta kuten myytäväksi tarkoitetut tontit.

Maa-alueiden hankintameno käsitellään ensisijaisesti investointimenona ja se kirjataan taseessa pysyviin vastaaviin. Myytäväksi tarkoitetun tontin hankintameno voidaan siirtää vaihtuviin vastaaviin, kun tästä käyttötarkoituksesta on tehty päätös. Pysyvistä vastaavista maa-alue siirretään vaihto-omaisuuteen hankintamenon määräisenä (KPL 5:19). Mahdollinen maa-alueeseen tehty arvonkorotus peruutetaan, kun maa-alue siirretään pysyvistä vastaavista vaihtuviin vastaaviin. Kirjanpidollisesti siirto vaihtuviin vastaaviin vaikuttaa vain tase-eriin.

Maa- ja vesialueiden hankintamenoista ei tehdä suunnitelman mukaisia poistoja.

1.2.2. Hautaustoimen aineelliset hyödykkeet

Tase-erään *Hautaustoimen aineelliset hyödykkeet* sisällytetään hautausmaa-alueen maapohja sekä kaikki hautaustoimeen liittyvät rakennukset, koneet ja laitteet. Myös hautaustoimen kiinteät rakenteet (siunauskappelin urut, tiet, puistot, johtoverkostot jne.) merkitään tähän nimikkeeseen. Tähän kirjataan myös hautausmaan perustamisesta tai laajentamisesta aiheutuneet maa-aineksen vaihto- yms. menot.

1.2.3. Rakennukset

Tase-erään R*akennukset* aktivoidaan rakennusten poistamatta olevat hankintamenot lukuun ottamatta hautaustoimeen liittyviä rakennuksia. Aktivointi perustuu siihen, että rakennuksia käytetään edelleen palvelutuotannossa tai niihin liittyy vähintään taseeseen merkittyä arvoa vastaava tulonodotus.

Tililuettelomallissa ja tilastoinnissa rakennukset jaotellaan seuraaviin ryhmiin:
- kirkot
- seurakuntatalot
- kappelit
- leiri- ja kurssikeskukset
- asuinrakennukset
- hallinto- ja laitosrakennukset
- huoltorakennukset
- muut rakennukset.

Asuinrakennuksiksi luetaan sellaiset rakennukset, joiden kerrosalasta yli puolet on asumiskäytössä. Muita rakennuksia ovat rakennukset, joissa yli puolet kerrosalasta on muussa kuin edellisen luettelon mukaisessa käytössä.

Rakennusten teknisten laitteiden kuten hissien, ilmanvaihto-, lämmitys- ja jäähdytyslaitteistojen, keskusantennien sekä muiden rakenteiden, esim. alttarirakenteiden, hankintameno luetaan mukaan varsinaisen rakennusrungon hankintamenoon. Poistosuunnitelmaa laadittaessa otetaan kuitenkin huomioon, että rakennuksen teknisiä laitteita joudutaan uusimaan nopeammin kuin varsinaista rakennusrunkoa. Ohjeet suunnitelman mukaisten poistojen laskemisesta on annettu Kirkkohallituksen yleiskirjeen nro 10/2005 liitteessä.

Rakennusten perusparannusmenot voidaan aktivoida taseen pysyviin vastaaviin omana eränä tai ne on mahdollista yhdistää rakennusten poistamatta olevaan hankintamenoon.

1.2.4. Kiinteät rakenteet ja laitteet

Kiinteät rakenteet ja laitteet esitetään omana tase-eränään, joka sisältää muun muassa:
- maarakenteet kuten tiet, sillat, puistot ja virkistysalueet sekä vastaavat rakenteet, ei kuitenkaan maapohjaa
- omalle maalle tehdyt asfaltoinnit
- vesirakenteet kuten padot, kanavat ja altaat
- johtoverkostot ja niiden laitteet
- urut
- muut kiinteät laitteet, joita ei lueta rakennukseen kuuluviksi.

1.2.5. Koneet ja kalusto

Tase-erä *Koneet ja kalusto* sisältää kuljetusvälineet sekä muut koneet ja kalusteet. Kuljetusvälineitä ovat henkilö- ja tavarakuljetuksiin tarkoitettu kalusto, esim. autot, perävaunut ja vesialukset. Muita koneita ja kalustoa ovat mm. voimakoneet, nosto- ja siirtolaitteet, maansiirtokoneet ja liikkuvat työkoneet, maa- ja metsätalouskoneet, tietokoneet, muut sähkökoneet ja -laitteet, tietoliikennevälineet ja huonekalut. Rakennukseen kiinteästi kuuluvia laitteita ei merkitä tähän tasenimikkeeseen, vaan ne sisällytetään tase-erään *Rakennukset*.

1.2.6. Muut aineelliset hyödykkeet

Tase-erässä *Muut aineelliset hyödykkeet* esitetään luonnonvarat sekä seurakunnan omistamat sakraali-, arvo- ja taide-esineet. Tähän nimikkeeseen kuuluvat myös kasvatettavat varat, esim. taimitarhat.

Luonnonvaroja ovat mm. soranottopaikat, malmiesiintymät, kivilouhokset ja turvesuot. Luonnonvarojen hankintamenosta tehdään yleensä poistot käytön mukaan eli ns. substanssipoistoina.

Seurakunnan omistamat arvoesineet ovat aktivoitavaa omaisuutta, jos niitä käytetään useampana kuin yhtenä tilikautena. Arvo- ja taide-esineistä ei pääsääntöisesti tehdä suunnitelman mukaisia poistoja, mutta niiden hankintamenoa on kirjattava arvonalennuksena kuluksi, mikäli niiden todennäköinen arvo on olennaisesti ja pysyvästi vielä poistamatonta hankintamenoa pienempi.

1.2.7. Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat

Tase-erä *Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat* sisältää pysyvien vastaavien aineellisten hyödykkeiden ennakkomaksut ja valmisteilla olevista investoinneista aiheutuneet hankintamenot. Keskeneräiset hankinnat voivat koskea sekä omaa valmistusta että ostoja ulkopuolisilta. Rahoitusosuudet investointimenoihin kirjataan tähän tase-erään menonoikaisuna.

1.3. Sijoitukset

Tase-erään S*ijoitukset* sisällytetään seurakunnan toiminnan mahdollistamiseksi hankitut arvopaperit ja muut pitkäaikaiset sijoitukset. Sijoitukset eritellään seurakunnan taseessa seuraavasti:

- *Osakkeet ja osuudet*
- *Saamiset*

1.3.1. Osakkeet ja osuudet

Tase-erä *Osakkeet ja osuudet* sisältää arvopaperit, joiden omistamisen tarkoituksena on seurakunnan toiminnan mahdollistaminen, esim. asunto-osakkeet ja toimitilojen hallintaan oikeuttavat osakkeet. Näiden osakkeiden ja osuuksien hankinnan tarkoituksena on vaikuttaa seurakunnan palvelujen tuottamiseen useana tilikautena.

Lahjoitusrahastojen erityiskatteena olevat osakkeet ja osuudet sisällytetään taseryhmään *Toimeksiantojen varat*.

Sijoitukset osakkeisiin, rahasto-osuuksiin, joukkovelkakirjoihin ja muihin vastaaviin rahasijoituksiin merkitään taseessa rahoitusarvopapereihin, vaikka ne tultaisiin realisoimaan pitemmän ajan kuluessa.

1.3.2. Saamiset

Tase-erä *Saamiset* sisältää seurakunnan rahoitusomaisuuteen ja toimeksiantojen varoihin kuulumattomat saamiset, jotka ovat luonteeltaan pysyviä.

2. Toimeksiantojen varat

Toimeksiantojen varoja ovat *Lahjoitusrahastojen erityiskatteet* ja *Muut toimeksiantojen varat*. Taseryhmä *Toimeksiantojen varat* osoittaa seurakunnan hoidossa olevien varojen määrän sekä taseen vastattavaa -puolen taseryhmä *Toimeksiantojen pääomat* osoittaa velat, joista seurakunta vastaa toimeksiantajille.

2.1. Lahjoitusrahastojen erityiskatteet

Seurakunnan lahjoituksena saatu omaisuus, mm. testamentit, joissa on toive tai käyttöehto, merkitään toimeksiantojen varoihin tase-erään *Lahjoitusrahastojen erityiskatteet*. Tähän erään kirjataan myös seurakunnan lahjoituksena saatu kiinteä omaisuus, jonka käyttöön liittyy toive tai käyttöehto. Lahjoitusrahastojen varat voivat olla myös saamisia, arvopapereita tai muita omaisuuseriä. Käyttöehdon ilmauksena pidetään jo sitä, että testamentti tai lahjoitus on osoitettu seurakuntayhtymään kuuluvalle paikallisseurakunnalle.

Lahjoituksena saadut osakkeet kirjataan vastaanottohetken käypään arvoon. Kirjanpitoarvo ei saa ylittää osakkeiden todennäköistä luovutushintaa.

Lahjoituksena saadut omaisuuserät, joihin ei liity toivetta tai käyttöehtoa, sisällytetään luonteensa mukaisiin nimikkeisiin seurakunnan taseen vastaavissa.

Erityiskatteisten rahastojen pääomien tuotot (korkotuotot, vuokratuotot, metsänmyyntitulot yms.) ja pääomista aiheutuvat kulut (yhtiövastikkeet, hoitokulut yms.) kirjataan tuloslaskelmaan tuotoiksi ja kuluiksi erillistunnisteen kera. Erityiskatteisen lahjoitusrahaston toimintaan liittyvät nettotuotot tilikauden aikana siirretään toimeksiantojen pääomien lisäykseksi. Erityiskatteisen lahjoitusrahaston toimintaan liittyvien nettokulujen suuruinen summa tilikauden aikana siirretään toimeksiantojen pääomien vähennykseksi.

2.2. Muut toimeksiantojen varat

Muut toimeksiantojen varat liittyvät seurakunnan hoitamiin toimeksianto- ja välitystehtäviin. Muita toimeksiantojen varoja ovat esim. hautainhoitorahastojen varat ja välitystehtävänä kerätyt kolehdit.

Hautainhoitorahaston kirjanpito hoidetaan yleensä omana erilliskirjanpitona. Seurakunnalla saattaa olla myös muita erilliskirjanpidon puitteissa hoidettuja rahastoja, esim. lahjoitusrahastoja. Hautainhoitorahaston, lahjoitusrahaston tms. erilliskirjanpidon puitteissa hoidettujen rahastojen taseen loppusummat merkitään tilinpäätöksessä seurakunnan taseeseen ryhmiin *Toimeksiantojen varat* ja *Toimeksiantojen pääomat*.

3. Vaihtuvat vastaavat

Vaihtuvat vastaavat muodostuvat vaihto-omaisuudesta ja rahoitusomaisuudesta. Vaihto-omaisuudella tarkoitetaan sellaisenaan tai jalostettuina luovutettaviksi tai kulutettaviksi tarkoitettuja hyödykkeitä (KPL 4:4,1). Vaihto-omaisuuteen voidaan lukea myös hyödykkeitä, jotka ovat pääosin aineettomia. Esimerkiksi keskeneräiset ja valmiit tuotteet voivat olla joko aineellisia hyödykkeitä tai vielä luovuttamatta olevia palveluja, joiden tuottamisesta aiheutuneet menot on aktivoitu.

Rahoitusomaisuutta ovat saamiset, rahat sekä tilapäisesti muussa muodossa olevat rahoitusvarat (KPL 4:4,2).

3.1. Vaihto-omaisuus

Seurakunnilla ei ole yleensä vaihto-omaisuutta kovinkaan paljon. Seurakunnan vaihto-omaisuus voi olla esim. myytäväksi tarkoitettuja historiakirjoja, puutarhatuotteita tai tontteja. Vaihto-omaisuus jaotellaan taseessa seuraaviksi eriksi:

- *Aineet ja tarvikkeet*
- *Keskeneräiset tuotteet*
- *Valmiit tuotteet/Tavarat*
- *Muu vaihto-omaisuus*
- *Ennakkomaksut*

3.1.1. Aineet ja tarvikkeet

Aineilla ja tarvikkeilla tarkoitetaan valmistamista tai kuluttamista varten hankittuja hyödykkeitä. Niitä ovat esim. tavaroiden tai palvelujen valmistamiseen käytettävät raaka-aineet sekä apu- ja tarveaineet. Aineet ja tarvikkeet saattavat liittyä välittömästi myytäväksi tarkoitetun hyödykkeen valmistamiseen tai valmistuksessa käytettävien koneiden ja laitteiden huoltoon taikka luovutettavien palvelujen tuottamiseen. Aineisiin ja tarvikkeisiin sisällytetään myös myytäväksi tarkoitettujen hyödykkeiden pakkaustarvikkeet.

3.1.2. Keskeneräiset tuotteet

Keskeneräisillä tuotteilla tarkoitetaan itse valmistettuja, myytäväksi tai palvelutoiminnassa lyhyessä ajassa käytettäväksi tarkoitettuja hyödykkeitä, joiden valmistusprosessi on tilikauden päättyessä kesken (puolivalmisteita). Tuote voi olla yhtä hyvin aineellinen kuin aineetonkin, esim. suunnittelutyö.

Palvelujen aikaansaamiseksi kertyneet menot voidaan aktivoida tilinpäätöksessä siihen saakka, kunnes palvelu luovutetaan. Aktivointi ei kuitenkaan ole suotavaa, mikäli palvelutoimeksiantojen määrä on suuri ja palvelujen kestoaika on lyhyt. Kun palvelutoimeksiantojen määrä on suuri ja ne ovat lyhytkestoisia, pääsääntö seurakunnan palvelutoiminnan kirjauksissa on, että suoriteperusteen mukaan toteutuneet menot kirjataan tuloslaskelmaan kuluksi, vaikka kulukirjaus tulisi näin merkityksi tilinpäätökseen ennen kuin palvelu on luovutettu.

3.1.3. Valmiit tuotteet/Tavarat

Valmiilla tuotteilla tarkoitetaan itse valmistettuja ja luovutusvalmiiksi saatettuja, myytäväksi tai palvelutuotannossa käytettäväksi tarkoitettuja hyödykkeitä. Tavarat ovat ulkopuolisilta tavarantoimittajilta hankittuja, sellaisinaan myytäväksi tai palvelutuotannossa käytettäväksi tarkoitettuja hyödykkeitä. Valmiisiin tuotteisiin sisällytetään myös seurakunnan varsinaisten tuotteiden valmistuksessa syntyvät, myytäväksi tarkoitetut sivutuotteet ja valmistusjätteet.

3.1.4. Muu vaihto-omaisuus

Tase-erään *Muu vaihto-omaisuus* sisällytetään sellaisenaan myytäväksi hankitut tai jalostetut hyödykkeet, jotka eivät sisälly edellä käsiteltyihin vaihto-omaisuuseriin. Muuta vaihto-omaisuutta voivat olla muun muassa myytäväksi tarkoitetut tontit tai muut kiinteistöt, jotka on siirretty pysyvistä vastaavista vaihto-omaisuuteen.

3.1.5. Ennakkomaksut

Ennakkomaksuilla tarkoitetaan vaihto-omaisuushyödykkeistä niiden toimittajille ennen hyödykkeiden vastaanottamista maksettuja kauppahintoja tai kauppahinnan osia. Ennakkomaksut ovat luonteeltaan saamisia.

3.2. Saamiset

Seurakunnan rahoitusomaisuuteen kuuluvat *Saamiset* tulee esittää taseessa jaettuna pitkäaikaisiin saamisiin ja lyhytaikaisiin saamisiin (KPA 1:6,2). Saaminen tai sen osa on pitkäaikainen, jos se erääntyy maksettavaksi yhtä vuotta pidemmän ajan kuluttua. Jos saaminen tai sen osa erääntyy yhden vuoden tai sitä lyhyemmän ajan kuluttua, se on lyhytaikainen (KPL 4:7,1).

Pitkäaikaiset ja lyhytaikaiset saamiset esitetään taseessa erikseen omina ryhminään seuraavasti:

Saamiset
- Pitkäaikaiset saamiset
  - Myyntisaamiset
  - Lainasaamiset
  - Muut saamiset
  - Siirtosaamiset
- Lyhytaikaiset saamiset
  - Myyntisaamiset
  - Lainasaamiset
  - Muut saamiset
  - Siirtosaamiset

Pitkä- ja lyhytaikaisia saamisia koskevat tapahtumat voidaan kirjata tilikauden aikana yhdelle tilille ja tililuettelomallin mukaiset erittelyt voidaan tehdä vasta tilinpäätöksen yhteydessä reskontran perusteella.

3.2.1. Myyntisaamiset

Myyntisaamisia ovat varsinaiseen toimintaan kuuluvan suoritteen tai palvelun luovuttamisesta syntyneet saamiset samoin kuin pysyviin vastaaviin kuuluvien omaisuuserien myynnistä aiheutuneet saamiset. *Myyntisaamisiin* merkitään sekä myynti- että maksutuloihin perustuvat saamiset. Toteutuneet ja todennäköiset luottotappiot myyntisaamisista kirjataan tuloslaskelman muihin kuluihin, mikäli perintätoimenpiteet eivät ole tuottaneet tulosta (Taloussääntömalli 12 §).

3.2.2. Lainasaamiset

Lainasaamiset liittyvät suoranaiseen lainaustoimintaan. Lainasaamisia ovat toisille seurakunnille tai emoseurakunnan kokonaan omistamille tytäryhteisöilleen myöntämät lainat sekä notariaattitalletukset.

Kun seurakunta on ottanut kassalainaa hautainhoitorahastolta, laina kirjataan seurakunnan taseen vieraaseen pääomaan ja hautainhoitorahaston taseen lainasaamisiin.

3.2.3. Muut saamiset

Muina saamisina ilmoitetaan ne saamiset, jotka eivät kuulu edellä tarkasteltuihin saamisiin eivätkä ole siirtosaamisia. Muina saamisina esitetään esim. pitkäaikaisesti sidotut talletukset, jotka on saatu myönnettyjen luottojen tai takausten vakuudeksi, sekä talletukset sulkutileille.

3.2.4. Siirtosaamiset

Siirtosaamisilla tarkoitetaan

- tilikaudella tai aikaisemmalla tilikaudella suoritettuja maksuja menoista, jotka toteutuvat suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla tulevina tilikausina, ellei näitä ole merkittävä ennakkomaksuihin.
- sellaisia päättyneellä tai aikaisemmalla tilikaudella suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla toteutuneita tuloja, joista ei ole saatu maksua, ellei niitä ole merkittävä myyntisaamisiin (KPL 4:6,1).

Siirtosaamisia ovat mm. etukäteen maksetut korot, vuokrat ja palkat samoin kuin tilikauden päättyessä maksamatta olevat, mutta tilikaudelle suoriteperusteisesti kuuluvat korkotulot. Siirtosaamisia ovat myös vakuutuskorvaussaamiset, jotka kirjataan tilinpäätöstä laadittaessa suoriteperusteen mukaisiksi

3.3. Rahoitusarvopaperit

Tase-erä *Rahoitusarvopaperit* jaotellaan seurakunnan taseessa seuraavasti:

- *Osakkeet ja osuudet*
- *Muut arvopaperit*

Rahoitusarvopaperit on saatu maksuna myyntisaamisesta tai ne ovat rahavarojen sijoituksia. Kaikki sijoitusluonteiset osakkeet, osuudet, joukkovelkakirjat ja muut vastaavat arvopaperisijoitukset merkitään tähän tase-erään, vaikka ne tultaisiin realisoimaan pitemmän aikavälin kuluessa.

3.3.1. Osakkeet ja osuudet

Osakkeet ja osuudet sisällytetään rahoitusomaisuuteen, mikäli ne tullaan realisoimaan seurakunnan toiminnan rahoittamiseksi lyhyellä tai pitkällä aikavälillä likviditeetin niin edellyttäessä. Tähän nimikkeeseen kirjataan osuuksina esim. rahasto-osuudet.

3.3.2. Muut arvopaperit

Tähän nimikkeeseen kirjataan sijoitukset joukkovelkakirjoihin ja muihin rahamarkkinainstrumentteihin, jotka eivät ole osakkeita tai osuuksia. Näitä ovat esim. kapitalisaatiosopimukset ja obligaatiot.

3.4. Rahat ja pankkisaamiset

Rahoilla tarkoitetaan seurakunnan käteisiä kassavaroja. Käteiseen rahaan verrattavia ovat esim. kassassa tavanomaisin määrin olevat postimerkit.

Pankkisaamisilla tarkoitetaan pankkien ottolainaustileillä olevia talletuksia erääntymisajankohdasta riippumatta. Nostamattoman shekkitililuoton kirjaamista pankkisaamisiin

ja vastattavissa vieraaseen pääomaan ei suositella. Seurakunnan taseeseen kirjataan kaikki seurakunnan nimissä eri pankeissa olevat shekkitilit ja muut pankkitilit. Erityiskatteisten rahastojen pankkitalletukset kuuluvat tiliryhmään *Toimeksiantojen varat.*

III VASTATTAVAA

Taseen vastattavaa -puoli jaetaan viiteen pääryhmään: O*ma pääoma, Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset, Pakolliset varaukset, Toimeksiantojen pääomat* sekä *Vieras pääoma.*

4. Oma pääoma

Kirkkolaissa ja -järjestyksessä ei ole säännöksiä seurakunnan omasta pääomasta. Tässä ohjeessa on noudatettu kirjanpitoasetuksen oman pääoman jaottelua kuitenkin niin, että oman pääoman erien nimikkeet on valittu seurakuntiin soveltuviksi.

Seurakunnan taseessa oma pääoma jaotellaan seuraavasti:
- *Peruspääoma*
- *Arvonkorotusrahasto*
- *Ainaishoitosopimusten pääomat*
- *Muut omat rahastot*
- *Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä*
- *Tilikauden ylijäämä/alijäämä*

Omaa pääomaa ei jaeta kirjanpitolain ja –asetuksen mukaiseen sidottuun ja vapaaseen omaan pääomaan. Seurakunnan peruspääoma ja arvonkorotusrahasto ovat kuitenkin sidotun pääoman luonteisia eriä siten, että niitä voidaan lisätä tai vähentää vain erityisen painavasta syystä.

Tilikauden tuloksen kautta muodostuvia oman pääoman eriä ovat *Muut omat rahastot* sekä *Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä* ja *Tilikauden ylijäämä/alijäämä.*

4.1. Peruspääoma

Seurakunnan peruspääoma muodostettiin alkavassa taseessa 1.1.1999 Kirkkohallituksen yleiskirjeen nro 12/1998 mukaisin ohjein.

Peruspääoman tarkoituksena on osoittaa seurakunnan jäseniltä pitkän ajan kuluessa lähinnä verovaroina pysyvästi käyttöön saatu pääoma, jolla on rahoitettu ensisijaisesti pysyviä vastaavia. Seurakunnan peruspääomaa voidaan lisätä kirkkovaltuuston niin päättäessä edellisten tilikausien ylijäämästä tehtävällä siirrolla. Peruspääoman alentaminen edellyttää erityisen suurta harkintaa ja se tulee kysymykseen vain poikkeustapauksissa. Lisäksi se edellyttää selvitystä siitä, että alentaminen ei vaaranna seurakunnan talouden tasapainoa. Kirkkovaltuusto päättää oman pääoman siirroista tilinpäätöksen hyväksymisen yhteydessä päättäessään tilikauden tuloksen käsittelystä sekä tarvittaessa talouden tasapainottamistoimenpiteistä.

4.2. Arvonkorotusrahasto

Arvonkorotusmahdollisuus koskee vain pysyviin vastaaviin kuuluvia maa- ja vesialueita sekä arvopapereita, jotka eivät ole KPL 5 luvun 2a pykälässä tarkoitettuja rahoitusvälineitä. Arvonkorotus on poikkeuksellinen kirjanpitoerä, jonka kirjaamiseen tulee suhtautua va-

roen. Arvonkorotuksen edellytyksistä on säädetty KPL 5 luvun 17 §:ssä. Arvonkorotuksen kohteen todennäköisen luovutushinnan tulee olla tilikauden päättyessä pysyvästi sen alkuperäistä hankintamenoa olennaisesti suurempi. Taseeseen saadaan johdonmukaisuutta ja erityistä varovaisuutta noudattaen merkitä aktivoitavan hankintamenon lisäksi enintään todennäköisen luovutushinnan ja aktivoitavan hankintamenon erotuksen suuruinen arvonkorotus. Arvonkorotusta vastaava määrä on merkittävä arvonkorotusrahastoon. Jos arvonkorotus osoittautuu aiheettomaksi, se on peruutettava.

4.3. Ainaishoitosopimusten pääomat

Ainaishoitosopimusten jäljellä olevat pääomat merkitään omaksi tase-eräksi omaan pääomaan. Tämä perustuu siihen, että ainaishoitosopimuksiin sisältyvänä ehtona on hoitaa ko. haudat vastaanotettujen pääomien tuotoilla ja että pääomia ei saa käyttää ko. hautojen hoitokuluihin (Kkh yleiskirje 30/2005 *Hoitosopimushautojen hallinnointi ja kirjanpito*).

Seurakunnat, joilla on hautainhoitorahasto, kirjaavat ainaishoitosopimusten pääomat hautainhoitorahaston taseeseen. Ne seurakunnat, joilla ei ole hautainhoitorahastoa, mutta niillä on ainaishoitosopimuksien pääomia, kirjaavat nämä pääomat seurakunnan taseeseen.

4.4. Muut omat rahastot

Muut omat rahastot ovat seurakunnan vapaaehtoisesti perustamia yleiskatteisia rahastoja. Tase-erää *Muut omat rahastot* voidaan kartuttaa ainoastaan tilikauden positiivisesta tuloksesta. Rahastoilla on oltava kirkkovaltuuston hyväksymät säännöt mm. rahaston käyttötarkoituksesta.

Omassa pääomassa voi olla muita omia rahastoja lähinnä vain tulevia investointimenoja varten. Varautuminen tuleviin investointeihin voidaan hoitaa rahaston muodostamisen sijasta myös edellisten tilikausien ylijäämää kartuttamalla tai investointivarauksia tekemällä. Rahastoja ei saa perustaa käyttötalousmenoja varten. Omassa pääomassa ei saa olla rahastoja, joita kartutetaan suoraan tilikauden aikana esim. myyjäisten tuloilla ja joiden pääomasta katetaan esim. toimintamenoja.

Mikäli seurakunnan kirjanpidossa on vielä hallinnollisen kirjanpidon ajalta verontasausja/tai pääomarahasto, ne on purettava suoraan peruspääomaan ja/tai edellisten tilikausien yli-/alijäämään (Kkh yleiskirje 40/2005). Seurakunnan muut omat rahastot, jotka ovat vapaaehtoisia ja yleiskatteisia, puretaan tuloslaskelmaan rahaston vähennyksenä.

Varautuminen eläkemaksuprosentin mahdolliseen nousuun eläkemaksurahaston muodossa ei ole suotavaa, koska rahastointi tulevia käyttötalousmenoja varten ei ole hyvän kirjanpitotavan mukaista. Seurakunnilla on oikeus säilyttää taseessa vanhat, eläkemaksujen mahdollista nousua varten muodostetut rahastot, mutta uusia rahastoja ei saa muodostaa eikä vanhoja eläkemaksurahastoja saa kartuttaa.

Taseen vastaavaa -puolella olevien rahojen ja pankkisaamisten, rahoitusarvopaperien sekä muiden helposti rahaksi realisoitavissa olevien omaisuuserien yhteismäärän tulee olla vähintään yhtä suuri kuin taseen vastattavaa -puolella olevien oman pääoman yleiskatteisten rahastojen ja ylijäämien (tai vähennettynä alijäämillä) sekä varausten yhteismäärä. Jos seurakunnalla on yleiskatteisia rahastoja, joille ei ole edellä tarkoitettua katetta taseen vastaavaa -puolella, ne siirretään (mahdollisten alijäämien kera) peruspääomaan.

4.5. Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä

Edellisiltä tilikausilta kertynyt ylijäämä tai alijäämä on merkitty omaan pääomaan erilliseksi eräksi, ellei sitä kirkkovaltuuston päätöksellä ole siirretty *Peruspääoma* -erään. Edellisten tilikausien ylijäämä- tai alijäämäsaldo taseessa ei siten välttämättä vastaa kaikkien edellisten tilikausien yli- ja alijäämien summaa.

4.6. Tilikauden ylijäämä/alijäämä

Tilikauden tulos poistoeron, varausten ja rahastojen muutosten jälkeen esitetään taseessa erikseen oman pääoman eränä.

Kirkkovaltuuston on päätettävä talousarviota sekä toiminta- ja taloussuunnitelmaa hyväksyessään niistä toimenpiteistä, joilla edellisen vuoden taseen osoittama alijäämä katetaan ottaen huomioon myös talousarvion laatimisvuonna kertyväksi arvioitu yli- tai alijäämä (KJ 15:1,3). Em. säännöksessä alijäämällä tarkoitetaan tase-erien *Tilikauden ylijäämä/alijäämä* ja *Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä* negatiivista summaa.

5. Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset

5.1. Poistoero

Investointivarauksen ja investointirahaston käyttö tarkoitukseensa merkitsee niiden muuttumista poistoeroksi, jota varauksen tai rahaston käyttövuonna ja seuraavina tilikausina vähennetään enintään kyseisen pysyvien vastaavien hyödykkeen kunkin tilikauden suunnitelmapoiston verran. Investointivarauksen ja investointirahaston käyttö investoinnin rahoittamiseen edellyttää poistoerokirjausta.

5.2. Vapaaehtoiset varaukset

Seurakunnalla on mahdollisuus tehdä kirjanpitolain 5 luvun 15 §:ssä luetelluista varauksista vain investointivaraus. Vapaaehtoista varausta ei saa tehdä kattamaan tulevia toimintamenoja. Investointivarausten avulla seurakunta voi varautua tulevina vuosina tehtäviin, seurakunnan talouden kannalta merkittäviin investointeihin. Investointivarauksella katettava kohde on yksilöitävä seurakunnan toiminta- ja taloussuunnitelmassa. Investointivaraus voidaan tehdä vain kirkkovaltuuston päättämään kohteeseen. Investointihankkeen ottaminen seurakunnan toiminta- ja taloussuunnitelmaan ei tarkoita sitä, että seurakunnan olisi pakko tehdä investointivaraus taseeseen. Menettely, jossa investointivarausta kartutetaan tai puretaan tilikauden tuloksen tasaamiseksi ilman, että siirtojen perustana on suunnitellut investointihankkeet tai niiden toteutuminen, ei ole hyvän kirjanpitotavan mukainen. Investointivarauksen tekemistä suositellaan vain huomattavan suurten investointien rahoittamista varten.

Aikaisemmin tehty investointivaraus puretaan, kun pysyvien vastaavien hyödyke hankitaan. Varauksen käyttöä vastaava poistoero kirjataan viimeistään sinä tilivuotena, jona hyödykkeestä aletaan tehdä suunnitelman mukaisia poistoja. Kun hankitaan sellainen pysyvien vastaavien hyödyke, josta ei tehdä suunnitelman mukaisia poistoja, investointivaraus puretaan tulosvaikutteisesti hankinnan toteutumisvuoden tilinpäätöksessä.
Jos taseen investointivaraus on suurempi kuin ao. hankitun tai valmistetun investointihyödykkeen toteutunut hankintameno, ylittävä osuus on kirjattava investointivarauksen vähennyksenä sen tilikauden tilinpäätöksessä, jonka aikana hyödyke on hankittu tai valmistunut.

Tämän ohjeen liitteenä 2 on esimerkki investointivarauksen tekemisestä, investoinnin toteutumisen jälkeen tehtävän varauksen purkamisesta, poistoeron muodostamisesta sekä poistoeron purkamisesta suunnitelman mukaisten poistojen suhteessa.

Vapaaehtoisten varausten lisäyksiä voi tehdä enintään positiivisen tilikauden tuloksen verran. Vapaaehtoisten varausten lisäyksiä on selostettu tarkemmin ohjeessa *Seurakunnan ja seurakuntayhtymän tilinpäätöksen laatiminen*.

Seurakuntayhtymissä paikallisseurakunta ei voi tehdä vapaaehtoista varausta, jollei koko seurakuntayhtymän tuloslaskelma osoita vähintään tehtävän tilinpäätöksen käsittelyerän suuruista positiivista tilikauden tulosta. Tämä koskee seurakuntayhtymiä, joihin kuuluvilla paikallisseurakunnilla on omat varat (ks. Kkh yleiskirje 15/2005).

6. Pakolliset varaukset

Tuotoista on vähennettävä velvoitteista vastaisuudessa aiheutuvat menot ja menetykset, jos

- ne kohdistuvat päättyneeseen tai aikaisempaan tilikauteen,
- niiden toteutuminen tilinpäätöstä laadittaessa on varmaa tai todennäköistä,
- niitä vastaava tulo ei ole varma eikä todennäköinen sekä
- ne perustuvat lakiin tai seurakunnan sitoumukseen sivullista kohtaan.

Jos menon tai menetyksen täsmällistä määrää tai toteutumisajankohtaa ei tiedetä, se merkitään taseen pakollisiin varauksiin. Nämä menot ja menetykset kirjataan tuloslaskelmaan ja taseeseen enintään niiden todennäköiseen määrään. (KPL 5:14)

6.1. Eläkevaraukset

Vuoden 1999 alkavaan taseeseen kirjattiin eläkevarauksiksi arvioidut vastaiset eläkemenot, jotka kuuluivat seurakunnan itse maksettaviksi vanhan eläkejärjestelmän mukaan. Nämä vanhan eläkejärjestelmän mukaiset ja seurakunnan maksettaviksi kuuluvat eläkkeet kirjataan tuloslaskelmaan niiden maksamisen myötä eläkekuluiksi ja taseen eläkevarausta puretaan tilikauden aikana toteutuneiden eläkekulujen verran tuloslaskelmaan kulujen oikaisuksi.

Uusia eläkevarauskirjauksia ei ole tehty eikä tehdä vuoden 1999 jälkeen, koska Kirkon eläkelaitos maksaa eläkkeet seurakuntien palveluksessa olleille. Kirkon eläkelaitoksen kattamattomia eläkevastuita ei kirjata seurakuntien eläkevarauksiksi.

Kun seurakunnan velvollisuus maksaa eläkettä loppuu, taseessa mahdollisesti jäljellä oleva varaus on purettava tuloslaskelmaan. Mikäli taseeseen vuonna 1999 tehty eläkevaraus on käytetty, mutta ko. eläkkeen maksuvelvollisuus jatkuu, seurakunta kirjaa vanhan eläkelain mukaiset eläkemaksut ao. tilikauden kuluiksi.

6.2. Muut pakolliset varaukset

Pakollisen varauksen tekemistä edellyttävä vastainen meno voi seurakunnassa olla esimerkiksi takaus- tai tuotevastuusta taikka ympäristövelvoitteesta aiheutunut tai todennäköisesti seuraava korvausvelvollisuus. Pakollisina varauksina tuotoista vähennettäviä vastaisia menoja voivat lisäksi olla seurakunnan takuu- ja lopputyövaraus, sopimuksen irtisanomisesta aiheutuvat vastaiset menot tai vastaiset vuokrat tyhjäksi jääneestä tai alemmalla vuokralla edelleen vuokratusta vuokratilasta, joiden suorittamiseen seurakunta on jo tili-

kauden aikana tai tilinpäätöksen laatimiseen mennessä sitoutunut. Vastaisia menetyksiä ovat tilinpäätöstä laadittaessa esimerkiksi varmoina tai todennäköisinä pidettävät takaushäviöt.

7. Toimeksiantojen pääomat

Kun seurakunta on saanut toimeksiantajilta varoja määrättyjen tehtävien hoitamista varten, tase-erä *Toimeksiantojen varat* osoittaa ko. saadut varat ja tase-erä *Toimeksiantojen pääomat* osoittaa velat, joista seurakunta vastaa toimeksiantajille.

Toimeksiantojen pääomat ryhmitellään tase-eriin *Lahjoitusrahastojen pääomat* ja *Muut toimeksiantojen pääomat.*

Lahjoitusrahastojen pääomat

Tase-erä *Lahjoitusrahastojen pääomat* osoittaa testamentteihin tai lahjakirjoihin perustuvat toimeksiannot, joista seurakunta on vastuussa lahjoittajille.

Erityiskatteisten rahastojen pääomien tuotot (korkotuotot, vuokratuotot, metsänmyyntitulot yms.) ja pääomista aiheutuvat kulut (yhtiövastikkeet, hoitokulut yms.) kirjataan tuloslaskelmaan tuotoiksi ja kuluiksi erillistunnisteen kera. Erityiskatteisen lahjoitusrahaston toimintaan liittyvät nettotuotot tilikauden aikana siirretään toimeksiantojen pääomien lisäykseksi. Erityiskatteisen lahjoitusrahaston toimintaan liittyvien nettokulujen suuruinen summa tilikauden aikana siirretään toimeksiantojen pääomien vähennykseksi.

7.2. Muut toimeksiantojen pääomat

Tase-erä *Muut toimeksiantojen pääomat* osoittaa muiden seurakunnan vastuulla olevien toimeksianto- tai välitystehtävien vastuun määrän.

Tyypillisiä muita toimeksiantojen pääomia seurakunnan taseessa ovat hautainhoitorahastojen pääomat, välitystehtävänä hoidetut kolehdit ja muut keräysvarat. Hautainhoitorahaston ja muiden erillisen kirjanpidon puitteissa hoidettujen rahastojen taseiden loppusummat kirjataan tilinpäätöksen yhteydessä seurakunnan taseryhmiin *Toimeksiantojen varat* ja *Toimeksiantojen pääomat.*

8. Vieras pääoma

Vieras pääoma jaetaan taseessa pitkäaikaiseksi ja lyhytaikaiseksi vieraaksi pääomaksi (KPA 1:6,3). Pitkäaikaisella velalla tarkoitetaan sellaista velkaa, joka erääntyy maksettavaksi yhtä vuotta pitemmän ajan kuluttua. Lyhytaikainen velka erääntyy maksettavaksi yhden vuoden tai sitä lyhyemmän ajan kuluessa tilikauden päättymisestä. (KPL 4:7,1).

Tilikauden päättymisen jälkeen seuraavana vuonna erääntyvät pitkäaikaisten lainojen lyhennykset siirretään tilinpäätöksen yhteydessä pitkäaikaisesta vieraasta pääomasta lyhytaikaiseen vieraaseen pääomaan. Samoin tilinpäätöksen yhteydessä siirretään haudanhoitosopimuksien saaduista ennakoista seuraavan vuoden osuus lyhytaikaiseen vieraaseen pääomaan.

Sekä pitkäaikainen että lyhytaikainen vieras pääoma eritellään taseessa seuraavasti:
- *Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta*
- *Lainat julkisyhteisöiltä*

- *Lainat muilta luotonantajilta*
- *Saadut ennakot*
- *Ostovelat*
- *Muut velat*
- *Siirtovelat*

8.1. Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta

Pankeilta ja muilta rahoituslaitoksilta sekä vahinko- ja henkivakuutusyhtiöiltä saadut lainat sisällytetään tase-erään *Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta.*

Rahalaitoslaina voi olla myös sekkiluotto. Luotollisen sekkitilin osalta suositeltavaa on merkitä taseeseen velaksi sekkilimiitin sijasta kulloinenkin sekkivelan määrä. Rahalaitoslaina saattaa olla myös rahoitusvekseli, jota kutsutaan myös omaksi vekseliksi. Rahoitusvekseleitä asetetaan ensisijaisesti lyhytaikaisen vieraan pääoman tarpeen tyydyttämiseksi. Tällöin seurakunta itse lunastaa vekselin sen erääntyessä. Jos rahoitusvekseli diskontataan pankille sovitun vekselilimiitin rajoissa, käsitellään sitä lyhytaikaisena vieraana pääomana, kun sen juoksuaika on tasan vuosi tai sitä lyhyempi. Limiittiä tai sen käyttämättä olevaa osaa ei esitetä taseessa.

8.2. Lainat julkisyhteisöiltä

Valtiolta, kunnilta, Kirkkohallitukselta, muilta seurakunnilta sekä sosiaaliturvarahastoilta ja työeläkelaitoksilta saadut lainat kirjataan tase-erään *Lainat julkisyhteisöiltä.*

8.3. Lainat muilta luotonantajilta

Muita luotonantajia ovat muut kuin edellä mainitut kotimaiset ja ulkomaiset lainanantajat.

8.4. Saadut ennakot

Saaduilla ennakoilla tarkoitetaan varsinaiseen toimintaan kuuluvasta suoritemyynnistä ennen suoritteen luovuttamista saatua maksua (esim. vuokraennakot). Saatuina ennakoina käsitellään myös pysyvien vastaavien myynnistä saadut ennakkomaksut. Muut kuin varsinaisesta suoritetuotannosta ja pysyvien vastaavien myyntiin liittyen saadut ennakot (esim. korkoennakot) merkitään tavallisesti muihin velkoihin, ellei niitä ole esitettävä taseessa siirtovelkoina.

Saadut ennakkomaksut merkitään pitkäaikaiseen vieraaseen pääomaan, jos niitä vastaavan suoritteen luovuttamiseen kuluu tilikauden päättymisestä lukien enemmän kuin yksi vuosi. Kun suoritteen luovuttamiseen on aikaa yksi vuosi tai vähemmän, saatu ennakko siirretään taseessa pitkäaikaisesta vieraasta pääomasta lyhytaikaiseen. Kun suorite, josta ennakko on maksettu, luovutetaan, ennakkomaksu kirjataan tuloksi.
Yli yhden vuoden pituisista haudanhoitosopimuksista ennakkoon saadut maksut kirjataan hautainhoitorahaston tase-erään *Saadut ennakot*. Mikäli seurakunnalla ei ole hautainhoitorahastoa, mutta se tekee yli yhden vuoden pituisia haudanhoitosopimuksia, saadut ennakot kirjataan seurakunnan taseeseen. Tilinpäätöksen yhteydessä siirretään pitkäaikaisista saaduista ennakoista seuraavaan vuoteen kohdistuva osuus lyhytaikaisiin saatuihin ennakoihin.

8.5. Ostovelat

Ostovelkoina esitetään ne velat, jotka johtuvat tuotannontekijöiden hankintojen kirjaamisesta suoriteperusteella. Ostoveloiksi kirjataan raaka-aineiden, tarvikkeiden, tavaroiden ja palvelujen sekä tuotantovälineiden hankinnoista aiheutuvat velat. Usein ostovelat ovat sellaisia, että ne merkitään velkojareskontraan toisin kuin siirtovelat, jotka selvitetään vasta tilinpäätöksen yhteydessä. Ostovelaksi kirjaamisen perusteena on oltava hyödykkeen vastaanottaminen.

Ostovelka on pitkäaikainen, jos se erääntyy toimittajalle maksettavaksi yhtä vuotta pidemmän ajan kuluttua tilikauden päättymisestä. Jos velka erääntyy maksettavaksi useammassa erässä, on se osa velasta, joka erääntyy maksettavaksi yhden vuoden tai sitä lyhyemmän ajan kuluessa, esitettävä lyhytaikaisen vieraan pääoman ryhmässä.

8.6. Muut velat

Muihin velkoihin sisällytetään mm. veroihin ja sosiaaliturvaan liittyvät velat, esim. maksettujen palkkojen ennakonpidätykset, sosiaaliturvamaksut ja muut ennakonpidätyksen yhteydessä tilitettävät, sosiaaliturvaan liittyvät erät sekä arvonlisäverovelka.

Muihin velkoihin merkitään myös esimerkiksi vuokrakohteen lunastusvelka silloin, kun seurakunta vuokralaisena kirjaa taseen pysyviin vastaaviin vuokrakohteen lunastusehdon mukaisesti. Tällöin hankintamenoa vastaava lunastusvelka merkitään pitkäaikaiseen vieraaseen pääomaan, paitsi seuraavan vuoden lyhennystä vastaavalta osaltaan lyhytaikaisiin velkoihin. Muita velkoja voivat olla myös esim. palautettavat hautojen lunastusmaksut.

8.7. Siirtovelat

Siirtovelka liittyy tuloon tai menoon, joka realisoituu suoriteperusteisesti eri tilikaudella kuin se saadaan tai maksetaan rahana. Siirtoveloilla tarkoitetaan seuraavia eriä (KPL 4:6,2):

- Tilikaudella tai aikaisemmalla tilikaudella saatuja maksuja sellaisista tuloista, jotka toteutuvat suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla tulevina tilikausina, ellei näitä ole merkittävä ennakkomaksuihin. Tuloennakoina siirtoveloiksi kirjattavia eriä voivat olla mm. etukäteen saadut tuet ja avustukset sekä korot.
- Sellaisia suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla toteutuneita menoja, joista ei ole suoritettu maksua, jollei niitä ole merkittävä ostovelkoihin. Menojääminä siirtoveloiksi kirjattavia eriä ovat mm. tilikaudelta maksamattomat palkat (esim. ylityöpalkat tai tulospalkkiot) ja tilikaudelta maksettaviin palkkoihin liittyvät laskennalliset henkilösivukulut, mm. eläke-, työttömyys-, tapaturma- ja ryhmähenkivakuutusmaksuvelka siltä osin kuin niitä ei tilitetä tilikaudelta maksettuja palkkoja koskevien ennakonpidätysten yhteydessä, vuosilomapalkkavelka henkilösivukuluineen sekä laskennallisiin jaksotuksiin perustuvat vuosi- ja muut alennusvelat, korko-, vakuutusmaksu-, vuokra- ja verovelat.
- Vastaisia menoja ja menetyksiä, jollei niitä ole merkittävä pakollisiin varauksiin KPL 5 luvun 14 §:n 3 momentin mukaisesti. Siirtovelkoihin sisällytetään tilikauden päättyessä realisoitumattomat menetykset ja velvoitteista johtuvat hukkamenot, joiden toteutuminen, realisoitumisen ajankohta ja määrä ovat seuraavalla tilikaudella tilinpäätöstä laadittaessa varmoja.

LIITE 1
SEURAKUNNAN JA SEURAKUNTAYHTYMÄN TASEEEN KAAVA

VASTAAVAA

1. PYSYVÄT VASTAAVAT

1.1. Aineettomat hyödykkeet
1. Aineettomat oikeudet
2. Hautaustoimen aineettomat hyödykkeet
3. Muut pitkävaikutteiset menot
4. Ennakkomaksut

1.2. Aineelliset hyödykkeet
1. Maa- ja vesialueet
2. Hautaustoimen aineelliset hyödykkeet
3. Rakennukset
4. Kiinteät rakenteet ja laitteet
5. Koneet ja kalusto
6. Muut aineelliset hyödykkeet
7. Ennakkomaksut ja kesken-eräiset hankinnat

1.3. Sijoitukset
1. Osakkeet ja osuudet
2. Saamiset

2. TOIMEKSIANTOJEN VARAT

2.1. Lahjoitusrahastojen erityiskatteet
2.2. Muut toimeksiantojen varat

3. VAIHTUVAT VASTAAVAT

3.1. Vaihto-omaisuus
1. Aineet ja tarvikkeet
2. Keskeneräiset tuotteet
3. Valmiit tuotteet/Tavarat
4. Muu vaihto-omaisuus
5. Ennakkomaksut

3.2. Saamiset
Pitkäaikaiset saamiset
1. Myyntisaamiset
2. Lainasaamiset
3. Muut saamiset
4. Siirtosaamiset

Lyhytaikaiset saamiset
1. Myyntisaamiset
2. Lainasaamiset
3. Muut saamiset
4. Siirtosaamiset

3.3. Rahoitusarvopaperit
1. Osakkeet ja osuudet
2. Muut arvopaperit

3.4. Rahat ja pankkisaamiset

VASTATTAVAA

4. OMA PÄÄOMA

4.1. Peruspääoma
4.2. Arvonkorotusrahasto
4.3. Ainaishoitosopimusten pääomat
4.4. Muut omat rahastot
4.5. Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä
4.6. Tilikauden ylijäämä/alijäämä

5. POISTOERO JA VAPAAEHTOISET VARAUKSET

5.1. Poistoero
5.2. Vapaaehtoiset varaukset

6. PAKOLLISET VARAUKSET

6.1. Eläkevaraukset
6.2. Muut pakolliset varaukset

7. TOIMEKSIANTOJEN PÄÄOMAT

7.1. Lahjoitusrahastojen pääomat
7.2. Muut toimeksiantojen pääomat

8. VIERAS PÄÄOMA

Pitkäaikainen vieras pääoma
1. Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitok-silta
2. Lainat julkisyhteisöiltä
3. Lainat muilta luotonantajilta
4. Saadut ennakot
5. Ostovelat
6. Muut velat
7. Siirtovelat

Lyhytaikainen vieras pääoma
1. Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitok-silta
2. Lainat julkisyhteisöiltä
3. Lainat muilta luotonantajilta
4. Saadut ennakot
5. Ostovelat
6. Muut velat
7. Siirtovelat

LIITE 2

ESIMERKKI INVESTOINTIVARAUKSEEN LIITTYVISTÄ KIRJAUKSISTA

1. Varauksen muodostaminen. Seurakunta muodostaa tilinpäätöksessä ylijäämäisestä tuloksestaan 60.000 euron suuruisen investointivarauksen siunauskappelin rakentamista varten.

Varausten lisäys	
60.000	

Investointivaraus	
	60.000

2. Siunauskappelin rakentaminen 500.000 €:lla.

Pankkitili	
	500.000

Siunauskappeli	
500.000	

3. Puretaan investointivaraus

Investointivaraus	
	(60.000)
60.000	

Varausten vähennys	
	60.000

4. Investointivarauksen muodostaminen poistoeroksi

Poistoeron lisäys	
60.000	

Poistoero	
	60.000

5. Tehdään suunnitelman mukainen poisto siunauskappelista. Poistomenetelmänä tasapoisto, poistoaika 30 vuotta, käyttöönotto 1.1. 200x. Vuosipoisto 500.000 €/30 vuotta = 16.700 €.

Siunauskappeli	
	16.700

Poistot hautaustoimen aineell. hyödykkeistä	
16.700	

6. Poistoeron purku siunauskappelin suunnitelman mukaisen vuosipoiston suhteessa 60.000 €/30 vuotta = 2.000 €.

Poistoeron vähennys	
	2.000

Poistoero	
2.000	