

KIRKKOHALLITUKSEN YLEISKIRJE

Nro 23/2006
13.6.2006

- Sisältää:
1. Taloushallinnon perusohjeiden päivitykset 1.1.2007 alkaen
 2. Eläkelainsäädännön muutos 1.1.2007 alkaen

1. TALOUSHALLINNON PERUSOHJEIDEN PÄIVITYKSET 1.1.2007 ALKAEN

Kirjanpitolaki muuttui 31.12.2004. Sen jälkeen Kirkkohallituksen nimeämät Laskentatoimen kehittämissyöryhmä ja Kirjanpitoasioiden neuvottelukunta ovat päivittäneet seurakunnille vuonna 2002 ja 2003 annetut taloushallinnon perusohjeet. Päivityksessä on otettu huomioon kirjanpitolain muutosten lisäksi Kauppa- ja teollisuusministeriön alaisen Kirjanpitolautakunnan ja Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston tekemät päätökset vuodesta 2002 eteenpäin. Nyt päivitettyihin ohjeisiin on kerätty sellaisia asioita, joiden osalta kirjanpitolain soveltaminen seurakunnan kirjanpitoon ja tilinpäätöksen laadintaan on aiheuttanut ongelmia kuluneina vuosina. Lisäksi ohjeet sisältävät runsaasti kielellisiä tarkennuksia vuonna 2002 annettuihin ohjeisiin verrattuna. Kirkkohallituksen virastokollegio on hyväksynyt ohjeet 1.6.2006 ja 15.6.2006.

Seuraavat seurakuntien ja seurakuntayhtymien taloushallinnon ohjeet on päivitetty 1.1.2007 alkaen:

- Talousarvio sekä toiminta- ja taloussuunnitelma
- Tilinpäätöksen laatiminen
- Tuloslaskelma
- Tase
- Rahoituslaskelma
- Tililuettelomalli
- Kustannusten kohdentaminen
- Konsernitase.

Em. ohjeita ei lähetetä tämän yleiskirjeen liitteinä, vaan ne on saatavissa osoitteista www.kirkko.evl.fi / Seurakuntatalous (Kirkko-verkon intranet) ja www.evl.fi/yhteystietoja / [Kirkon keskushallinto](#) / [Kirkkohallitus](#) / Kirkkohallituksen yleiskirjeet.

Elokuussa 2006 jokaiseen seurakuntaan lähetetään yksi taloushallinnon ohjeiden säilyttämiseen suunniteltu kansio, mikä sisältää em. ohjeiden lisäksi aikaisemmin seurakuntiin lähetetyt ohjeet:

- Suunnitelman mukaiset poistot ja pysyvien vastaavien osakirjanpito
- Hoitosopimushautojen hallinnointi ja kirjanpito
- Taloussääntömalli
- Hyvien johtamis- ja hallintotapojen sekä sisäisen valvonnan kehittäminen.

Syksyllä 2006 valmistuu vielä erilliset ohjeet kulttuuriperinnön hoitamiseen liittyvistä kustannuksista sekä ohjeet taloustilastojen laadinnasta.

Seurakunnille suositellaan, että ne hankkisivat ko. kansion jokaiselle taloushallinnossa työskentelevälle sekä jokaiselle tilintarkastajalle. Koska päivitettyt ohjeet ovat voimassa 1.1.2007 alkaen ja koska uudet tilintarkastajat aloittavat työnsä vuoden 2007 puolella, kansiot lienee perusteltua antaa vuonna 2007 alkavan valtuustokauden tilintarkastajille. Em. kansioita on saatavissa Kirkkohallituksen julkaisumyynnistä. Hankinnat voi tehdä osoitteesta www.julkaisumyynti.fi taikka puhelinnumerosta 09-1802 315. Kansion hinta on seitsemän euroa.

Päivitetyt ohjeet tulevat voimaan 1.1.2007 alkavasta tilikaudesta eteenpäin. Vuoden 2007 talousarvio sekä toiminta- ja taloussuunnitelma 2007-2009 laaditaan siis ottaen huomioon mm. tuloslaskelma- ja tasekaavaan tulevat pienet muutokset. Vaikka kirjanpitolilejä voidaan avata ja poistaa käytöstä kesken tilivuotta, suositeltavaa on ottaa huomioon tililuettelomalliin tulleet muutokset jo talousarviota 2007 laadittaessa.

Päivitetyt ohjeet sisältävät mm. seuraavat ohjeet ja muutokset aikaisempiin nähden:

- Tuloslaskelma-, tase- ja rahoituslaskelman kaavoihin on tullut pieniä muutoksia.
- Hautainhoitorahaston kirjanpito hoidetaan samaa tuloslaskelmakaavaa ja tasekaavaa sekä niistä annettuja ohjeita noudattaen kuin mitä seurakunnan kirjanpidossa käytetään.
- Tuloslaskelmaan on lisätty tiliryhmät *Myyntituotot* ja *Arvonalentumiset sijoituksista*. Kirkon keskusrahaston avustujärjestelmän mukainen ryhmittely on huomioitu tuloslaskelma tileissä.
- Erillisenä kirjanpitona hoidetun rahaston kulut, tuotot ja siirto rahastoon/rahastosta merkitään informatiivisena eränä seurakunnan tuloslaskelmaan ja tällaisen rahaston taseen loppusummat kirjataan seurakunnan taseen eriin *Toimeksiantojen varat* ja *Toimeksiantojen pääomat*.
- Hallinnollisen kirjanpidon aikaiset verontasaus- ja/tai pääomarahastot, jotka perustuivat vuonna 1998 kumottuihin virkatalolain pykäliin, on kirjattava pois oman pääoman eriin *Peruspääoma* ja /tai *Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä*.
- Aikaisempia tilikausia koskevien virheiden oikaisut sekä tilinpäätösperiaatteiden muutoksista johtuvien erien kirjaukset merkitään tuloslaskelmaan tuotoiksi tai kuluiksi. Kirjanpitolautakunnan päätöstä 2005/1750 ei noudateta seurakunnissa, koska se ei sovellu verovaroin ylläpidettyyn julkiseen talouteen.
- Investointivarausten tekemistä suositellaan vain huomattavan suuren investoinnin rahoittamiseen.
- Rahoituslaskelma on tuloslaskelman ja taseen ohella tilinpäätöslaskelma.

- Rahoituslaskelman tunnuslukuun rahavarojen riittävyystä päivinä laskeaan mukaan verotuskulut ja keskusrahastomaksut.
- Tehtäväalueuutteluun on lisätty *Koulu- ja oppilaitostyö* sekä *Keittiötoimi*.
- Hallintomenojen lisäksi myös keskusrahastomaksut ja verotuskulut vyörytetään perustehtävien kesken aiheuttamisperiaatetta noudattaen.
- Muistotilaisuuksien järjestämisestä aiheutuvat sisäiset vuokratulot ja sisäiset palvelukulut merkitään tehtäväalueelle *Hautaan siunaaminen*.

Koulutustilaisuuksia päivitetystä taloushallinnon ohjeista järjestetään syksyn 2006 ja talven 2006–2007 aikana. Koulutustilaisuuksista on saatavissa tietoa mm. osoitteissa www.kirkkopalvelut.fi ja www.efeko.fi. Seurakuntien taloushallinnon käyttämät ohjelmatalot järjestävät koulutustilaisuuksia. Hiippakunnallisten koulutustilaisuuksien järjestämismahdollisuuksia selvitetään alkusyksyn 2006 aikana. Lisäksi seurakunnilla on mahdollisuus järjestää esim. rovastikunnittain koulutustilaisuuksia omien tarpeiden mukaan.

2. ELÄKELAINSÄÄDÄNNÖN MUUTOS 1.1.2007 ALKAEN

Eläkelainsäädäntö muuttuu 1.1.2007. Vuoden 2007 alusta alkaen maksetaan seurakuntien palveluksessa olevien kaikkien työntekijöiden palkkamenoista eläkemaksu KiEL:n mukaan aina, kun seurakunta maksaa eläkemaksun.

Vuoden 2007 alusta alkaen seurakunnan palveluksessa olevien henkilöiden palkasta ei enää makseta eläkemaksua LEL:n tai TaEL:n mukaan. Tämän hetken tiedon mukaan vuodenvaihteen yli jatkuvat LEL- ja TaEL-palvelussuhteet päätetään 31.12.2006 ja aloitetaan KiEL-palveluksena 01.01.2007 lukien.

Tämä eläkelainsäädännön muutos otetaan huomioon, kun seurakunnat laativat talousarviota vuodelle 2007.

Lisätietoja antaa Kirkon eläketuimiston ryhmäpäällikkö Paula Aaltonen, puh. 09 – 1802 495. Kirkon eläkelaitos tiedottaa asiasta tarkemmin syksyllä 2006.

Mahdolliset tiedustelut tähän yleiskirjeeseen voidaan lähettää osoitteeseen majja-liisa.hietakangas@evl.fi.

KIRKKOHALLITUS

Risto Junttila

Maija-Liisa Hietakangas

ISSN 0781-9501

Painopaikka: Kirkkohallituksen monistamo

SEURAKUNNAN JA SEURAKUNTAYHTYMÄN TALOUSARVIO SEKÄ TOIMINTA- JA TALOUSSUUNNITELMA

	Sivu
Sisällysluettelo	1
1. Talousarviota sekä toiminta- ja taloussuunnitelmaa ja kirjanpitoa koskevat säännökset	3
1.1. Talousarvio sekä toiminta- ja taloussuunnitelma	3
1.2. Kirjanpito ja tilinpäätös	4
1. Suunnittelun tavoitteet ja lähtökohdat	5
1.1. Suunnittelun tavoitteet	5
1.2. Suunnittelun lähtökohdat	5
1.2.1. Strateginen suunnittelu	5
1.2.2. Operatiivinen suunnittelu	6
3. Talousarvion sekä toiminta- ja taloussuunnitelman tehtävät ja periaatteet	6
3.1. Toiminnan ohjauksen näkökulma	6
3.2. Kokonaistalouden näkökulma	6
3.3. Alijäämän kattamisvelvollisuus	7
3.4. Taloussuunnittelun periaatteita	7
4. Talousarvion sekä toiminta- ja taloussuunnitelman laadintaprosessi	8
4.1. Valmistelun lähtökohdat	8
4.2. Talousarviokehysten valmistelu	9
4.3. Talousarvion laadintaohje	10
4.4. Talousarvion valmistelu, hyväksyminen ja sen noudattaminen	10
4.5. Talousarvion täytäntöönpano	11
4.6. Talousarvion sitovuus	11
4.6.1. Toiminnallisten tavoitteiden sitovuustaso	11
4.6.2. Määrärahojen ja tuloarvioiden sitovuus	12
4.7. Talousarvion muuttaminen	13
5. Talousarvion sekä toiminta- ja taloussuunnitelman sisältö ja rakenne	14
5.1. Talousarvion rakenne	14
5.2. Yleisperustelut	14
5.3. Käyttötalousosa	15
5.3.1. Käyttötalousosan rakenne	15
5.3.2. Toiminnalliset tavoitteet	16
5.3.3. Henkilöstösuunnitelma	16
5.3.4. Määrärahat ja tuloarviot	17
5.3.5. Sisäisten tulojen ja menojen sekä sisäisten laskennallisten erien ottaminen talousarvioon	17
5.3.6. Perustelut	18
5.3.7. Käyttösuunnitelmat	18
5.4. Tuloslaskelmaosa	18

5.4.1.	Tuloslaskelmaosaan otettavat määrärahat ja tuloarviot	19
5.4.2.	Sisäiset tulot ja menot tuloslaskelmaosassa	19
5.4.3.	Käyttötalousosan liittyminen tuloslaskelmaosaan	19
5.4.4.	Tuloslaskelmaosan vertailut	20
5.5.	Investointiosa	22
5.5.1.	Kustannusarvio ja määräraha	22
5.5.2.	Tuloarvio investointiosassa	23
5.5.3.	Oman valmistuksen käsittely talousarviossa	23
5.5.4.	Investointivaraukset ja niiden käyttö	24
5.6.	Rahoitusosa	24
5.6.1.	Rahoitusosan rakenne	24
5.6.2.	Tuloslaskelmaosan ja investointiosan liittyminen rahoitusosaan	25
6.	Talousarvion toteutumisvertailu	27
7.	Suunnitteluun liittyviä käsitteitä	27

1. Talousarviota sekä toiminta- ja taloussuunnitelmaa ja kirjanpitoa koskevat säännökset

1.1. Talousarvio sekä toiminta- ja taloussuunnitelma

Seurakunnan talousarvion sekä toiminta- ja taloussuunnitelman laatimista koskevat säännökset on koottu kirkkojärjestyksen (KJ) 15 lukuun. Siinä säädetään myös vuotta pitemmän aikavälin toiminnan ja talouden suunnittelusta. Toiminnan ja talouden suunnittelu tapahtuu samanaikaisesti.

Seurakunnan varainhoitovuotena on kalenterivuosi. Kirkkovaltuuston on hyväksyttävä viimeistään edellisen vuoden loppuun mennessä seurakunnalle talousarvio. Talousarvion hyväksymisen yhteydessä kirkkovaltuuston on hyväksyttävä myös vähintään kolmea vuotta koskeva toiminta- ja taloussuunnitelma. Talousarviovuosi on toiminta- ja taloussuunnitelman ensimmäinen vuosi. Talousarviossa sekä toiminta- ja taloussuunnitelmassa hyväksytään tavoitteet toiminnalle ja taloudelle sekä määrärahat ja tuloarviot. Talousarviossa sekä toiminta- ja taloussuunnitelmassa määritellään seurakunnan toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet siten, että edellytykset seurakunnan tehtävien hoitamiseen turvataan. Kirkkoneuvosto vastaa talousarvion sekä toiminta- ja taloussuunnitelman valmistelusta. (KJ 15:1,1-2)

Kirkkohallitus antaa tarvittaessa tarkempia ohjeita talousarvion laatimisesta, tuloveroprosentin vahvistamisesta, omaisuuden hoitamisesta, rahatoimen järjestämisestä, kirjanpidosta ja tilintarkastuksesta (KJ 15:14). Tämä ohje korvaa Kirkkohallituksen yleiskirjeen 20/2002 liitteinä olleen ohjeen seurakunnan ja seurakuntayhtymän talousarviosta sekä toiminta- ja taloussuunnitelmasta.

Ohjeessa tarkoitetaan jäljempänä seurakunnalla myös seurakuntayhtymää, kirkkovaltuustolla myös yhteistä kirkkovaltuustoa ja kirkkoneuvostolla myös yhteistä kirkkoneuvostoa, ellei toisin ole sanottu.

Seurakunnan taloutta on hoidettava hyväksytyn talousarvion mukaan. Talousarvio sitoo hallintoelimiä, toimintayksiköitä, tehtäväalueita sekä henkilöstöä, ja se on samalla väline näiden toimijoiden valvontaan. Sitovuus tarkoittaa, että varoja ei saa käyttää muihin kuin talousarviossa osoitettuihin tarkoituksiin eikä enempää kuin niihin on osoitettu (KJ 15:2,1). Talousarvion sitovuus koskee myös toiminnallisia tavoitteita ja tuloarvioita.

Talousarvioon otetaan seurakunnan tehtävien hoitamisen ja toiminnallisten tavoitteiden edellyttämät määrärahat (KJ 15:3). Talousarviossa on myös osoitettava taloudellisen tuloksen muodostuminen sekä seurakunnan rahoitustarpeen kattamiskeinot. Talousarviossa on käyttö- ja tuloslaskelmaosat sekä investointi- ja rahoitusosat. Samaa rakennetta noudatetaan myös toiminta- ja taloussuunnitelmassa sekä tilinpäätökseen sisältyvissä talousarvion toteutumisvertailuissa.

Vuoden 2002 alusta lukien seurakuntia on koskenut säännös alijäämän kattamisvelvollisuudesta. Talousarviossa sekä toiminta- ja taloussuunnitelmassa tai niiden hyväksymisen yhteydessä on päätettävä toimenpiteistä, joilla edellisen vuoden taseen osoittama alijäämä katetaan, ottaen huomioon myös talousarvion laatimisvuonna kertyväksi arvioitu yli- tai alijäämä (KJ 15:1,3). Alijäämällä tarkoitetaan tase-erien *Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä* ja *Tilikauden ylijäämä/alijäämä* negatiivista summaa.

Kirkkovaltuusto voi muuttaa toiminnallisia ja taloudellisia tavoitteita, vaihtaa määrärahan käyttötarkoitusta sekä muuttaa määrärahaa tai tuloarviota kesken talousarviovuoden. Kun talousarvioon hyväksytään määrärahojen korotuksia kesken talousarviovuoden, tulee samalla päättää myös rahoitustarpeen kattamisesta. Kattamisvelvollisuus koskee talousarvion kaikkia muutoksia. Määrärahan tai tuloarvion muutosesityksen yhteydessä on tarkistettava muutoksen vaikutus toiminnallisiin tavoitteisiin.

1.2. Kirjanpito ja tilinpäätös

Kirkkojärjestyksen 15 luvun 9 pykälässä säädetään seurakunnan kirjanpitovelvollisuudesta, kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä. Sen lisäksi on soveltuvin osin voimassa, mitä kirjanpitolaissa (KPL 1336/1997) säädetään. Seurakunnissa tulee noudattaa kirjanpitolain 1 luvun 3 §:ssä mainittua hyvää kirjanpitotapaa. Kirkkolainsäädäntö on kirjanpitolakiin nähden erityisasetmassa. Siltä osin kuin mainittujen lakien säännökset poikkeavat toisistaan, noudatetaan kirkkolakia ja -järjestystä.

Kirkkohallituksen asettaman kirjanpitoasioiden neuvottelukunnan tehtävänä on 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. Kauppa- ja teollisuusministeriössä toimivan kirjanpitolautakunnan ohjeet ja suositukset ovat soveltuvin osin voimassa myös seurakunnissa. Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston ohjeet saattavat antaa tulkintapohjaa myös seurakuntien kirjanpidolle.

Seurakunnalla tulee olla taloussääntö, joka sisältää yksityiskohtaiset määräykset seurakunnan taloudenhoidosta kuten rahatoimesta, tilinpidosta, talousarviosta, omaisuuden hoidosta ja tilintarkastuksesta. Kirkkovaltuusto hyväksyy taloussäännön (KJ 15:8).

Kirjanpidon on tuotettava talousarvion määrärahojen ja tuloarvioiden toteutumisen seurannassa tarvittavat tiedot. Talousarvioon sisältyvät käyttötalous- ja tuloslaskelmaosien lisäksi investointi- ja rahoitusosien määrärahat ja tuloarviot, joten kirjanpidon on tuotettava myös investointi- ja rahoitusosien seurannassa tarvittavat tiedot.

Investointimenot eivät vaikuta suoraan seurakunnan tilikauden tulokseen. Investointien hankintamenot aktivoidaan pysyviin vastaaviin ja kirjataan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi vaikutusaikanaan. Kirkkovaltuusto määrittelee aktivointirajan eli, mitkä menot ovat investointimenoja ja mitkä käyttötalouden toimintamenoja. Poistojen ensisijaisena tehtävänä on jaksottaa investointimenot tuloslaskelmaan kuluiksi taloudellisena vaikutusaikana. Poistot sisältyvät talousarvion tuloslaskelmaosaan ja kustannuslaskennallisena eränä käyttötalousosaan.

Tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (KPL 3:2). Tilikaudelta on laadittava tilinpäätös, johon kuuluvat tuloslaskelma, rahoituslaskelma ja tase sekä niiden liitetiedot, talousarvion toteutumisvertailu ja kirkkojärjestyksen 9 luvun 6 §:n 1 momentissa tarkoitettu toimintakertomus. Toimintakertomuksessa on esitettävä selvitys talousarviossa hyväksytyjen toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumisesta tilivuoden aikana.

Seurakunnan toiminnassa ja taloudenhoidossa on noudatettava kirkkovaltuuston hyväksymää talousarviota. Talousarvion toteutumisvertailussa seurataan toiminnallisten tavoitteiden, määrärahojen ja tuloarvioiden toteutumista.

2. Suunnittelun tavoitteet ja lähtökohdat

2.1. Suunnittelun tavoitteet

Toiminnan ja talouden suunnittelu ei ole päämäärä sinänsä, vaan sen tehtävänä on auttaa seurakuntaa toteuttamaan perustehtävänsä ja selviytymään käsillä olevista ja tulevista haasteista nopeasti muuttuvassa toimintaympäristössä. Toiminta- ja taloussuunnittelujärjestelmä korostaa kirkkovaltuuston päätösvaltaa. Talousarvio koskee toiminta- ja taloussuunnitelman ensimmäistä vuotta. Suunnittelun tavoitteena on mm. osoittaa keinot kokonaistalouden tasapainottamiseksi. Myös säännös alijäämän kattamisvelvollisuudesta suunnitelmakaudella velvoittaa tähän.

2.2. Suunnittelun lähtökohdat

2.2.1. Strateginen suunnittelu

Seurakunnan toiminnan ja talouden suunnittelu on mahdollisuuksien selvittämistä ja hyödyntämistä, erilaisten toimintavaihtoehtojen etsimistä, palvelujen asettamista tärkeysjärjestykseen, ongelmien ratkaisuvaihtoehtojen hakemista ja toiminnan sopeuttamista seurakunnan tuoperustaan.

Seurakunnassa tarvitaan toiminta- ja taloussuunnitelmaa pitemmän aikavälin strategista suunnittelua, missä pohditaan esim. 5 - 20 vuoden perspektiivillä toiminnan visiota, painopistealueita ja seurakunnan kehittämistä. Strategisen suunnittelun tavoitteena on uudistaa, jäsentää ja ylläpitää toimintaa.

Suunnittelun lähtökohdaksi voidaan ottaa koko kirkon strategiset linjaukset tulevien vuosien toiminnalle ja taloudelle. Nämä linjaukset on esitelty Kirkkohallituksen julkaisemassa mietinnössä ”Läsnäolon kirkko, Suomen evankelis-luterilaisen kirkon missio, visio ja strategia 2010” (Sarja C 2002:5). Mietinnön mukaan koko kirkon vision tarkoituksena on antaa seuraavien vuosien kehitykselle suunta ja yhteiset päämäärät, joita jokainen seurakunta voi soveltaa ja toteuttaa omin paikallisoin ratkaisuin.

Toiminta- ja taloussuunnittelun tulee perustua seurakunnan missioon, visioihin ja painopistealueisiin sekä toiminta- ja taloussuunnitelmassa hyväksyttyihin lyhyen aikavälin tavoitteisiin. Suunnittelun onnistuminen edellyttää, että luottamushenkilöt sekä toiminnasta ja taloudesta vastaavat viranhaltijat ja työntekijät tekevät yhteistyötä. Suunnittelujärjestelmän yhtenä tavoitteena on lisätä vuorovaikutusta ja yhteisyyttä seurakunnan eri toimijoiden välillä.

Pitemmän aikavälin painopistealueista keskusteltaessa mukana tulisi olla luottamushenkilöt, seurakunnan ylin johto, mahdollisuuksien mukaan tehtäväalueiden johtavat viranhaltijat ja viime kädessä kaikki seurakunnan työntekijät. Keskusteluissa tulisi lähteä liikkeelle nykytilanteesta: mikä on seurakunnan toiminta-ajatus, mitä seurakunta tekee, miksi se tekee juuri näitä toimintoja, mitä seurakuntalaiset odottavat seurakunnalta. Seurakunnan tulisi kiteyttää em. pohdinnan tuloksena muutama lause siitä, mitä varten seurakunta on olemassa. Seurakunnan tulevaisuuden näkymiä hahmoteltaessa tulee ottaa huomioon odotettavissa olevat seurakunnan väestön määrän ja rakenteen muutokset, muutokset seurakunnan toimintaympäristössä sekä muutokset seurakunnan taloudessa.

2.2.2. Operatiivinen suunnittelu

Kirkkojärjestyksen edellyttämä toiminnan ja talouden suunnittelu on selkeästi lyhyen aikavälin operatiivista suunnittelua. Operatiivisessa suunnittelussa konkretisoidaan seurakunnan lyhyen aikavälin (1-3 vuotta) toiminta yksilöimällä tarvittavat toimenpiteet ja valitsemalla taroituksenmukaiset toimintatavat tavoitteiden toteuttamiseksi ja sovittujen vaikutusten aikaansaamiseksi sekä osoitetaan toiminnan rahoitus.

Strateginen ja operatiivinen suunnittelu ovat toisiaan täydentäviä seurakunnan kehittämisen ja johtamisen konkreettisia työvälineitä. Operatiivinen suunnittelu tarvitsee tuekseen strategista suunnittelua.

Seurakuntien toiminta ryhmitellään pääluokkien avulla *hallinnoksi, seurakunnalliseksi toiminnaksi, hautaustoimeksi ja kiinteistötoimeksi*. Seurakuntayhtymissä seurakunnallinen toiminta saatetaan jakaa *seurakunnalliseen toimintaan ja yhteisiin seurakunnallisiin tehtäviin*. Em. pääluokat jaetaan tehtäväalueiksi, joiden avulla tietty toiminta pidetään erillään muista toimintamuodoista. Tällaisia tehtäväalueita ovat mm. *jumalanpalveluselämä, diakonia, kirkonkirjojen pito ja varsinainen hautaustoimi*. Useissa seurakunnissa kaksi tai useampia tehtäväalueita on yhdistetty yhdeksi toimintayksiköksi. Tällainen toimintayksikkö voi olla esim. lapsi- ja nuorisotyö, minkä useita eri tehtäväalueita hoitaa sama henkilökunta ja mahdollisesti yhden yhteisen talousarvion puitteissa. Suurissa ja keskisuurissa seurakunnissa organisaatio on jaettu paikkakunnan tarpeiden mukaan esim. paikallisseurakuntiin, kappeliseurakuntiin tai seurakunta-alueiksi. Näitä organisaation osia varten on yleensä omaa henkilökuntaa, käyttövaroja ja mahdollisesti omia toimintatiloja.

3. Talousarvion sekä toiminta- ja taloussuunnitelman tehtävät ja periaatteet

3.1. Toiminnan ohjauksen näkökulma

Talousarvio sekä toiminta- ja taloussuunnitelma on kirkkovaltuuston tärkeimpiä välineitä seurakunnan toiminnan ja talouden ohjaamiseen. Muut hallintoelimet, toimintayksiköt ja tehtäväalueet ohjaavat toimintaa mm. käyttösuunnitelmilla. Talousarvion kiinteä yhteys muuhun suunnitteluun on todettu kirkkojärjestyksessä, jonka mukaan talousarviovuosi on toiminta- ja taloussuunnitelman ensimmäinen vuosi.

Talousarviossa sekä toiminta- ja taloussuunnitelmassa hyväksytään seurakunnan toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet. Suunnittelussa korostetaan toiminnan ja talouden tiivistä yhteyttä, taloudellisten resurssien merkitystä ja suunnittelun realistisuutta. Talousarvio sekä toiminta- ja taloussuunnitelma on laadittava siten, että edellytykset seurakunnan tehtävien hoitamiseen turvataan myös pidemmällä aikavälillä.

3.2. Kokonaistalouden näkökulma

Talousarvion sekä toiminta- ja taloussuunnitelman tuloslaskelma- ja rahoitusosat toimivat seurakunnan kokonaistalouden ohjausvälineinä. Talousarvion sekä toiminta- ja taloussuunnitelman tulee antaa oikea kuva seurakunnan taloudesta, osoittaa seurakunnan taloudellisen tuloksen muodostuminen sekä keinot kokonaistalouden tasapainottamiseksi ja rahoitustarpeen kattamiseksi.

Tuloslaskelmaosassa esitettävät kokonaistalouden keskeiset erät ovat varsinaisen toiminnan eli käyttötalouden tulot ja menot, verotulot, verotusmenot, keskusrahastomaksut, mahdolliset keskusrahastolta saatavat toiminta-avustukset, rahoitustulot ja -menot sekä suunnitelman mukaiset poistot. Vakaan talouden lähtökohta on, että toiminnan menokehitys sopeutetaan keskeisten tuloerien kehitykseen. Sopeutuksen onnistuminen näkyy tuloslaskelmaosassa tulorahoituksen riittävyytenä menoihin nähden suunnitelmavuosina. Tuloslaskelmaosan välitulokset ovat toimintakate, vuosikate, tilikauden tulos ja tilikauden ylijäämä (alijäämä).

Rahoitusosassa osoitetaan, miten seurakunnan menot rahoitetaan. Sen avulla kootaan tulorahoituksen ja investointien sekä anto- ja ottolainauksen rahavirrat yhteen laskelmaan. Seurakunnan toiminnan häiriötön jatkuminen edellyttää, että rahan lähteiden on katettava rahan käyttö. Jos tulorahoitus ei riitä menoihin, seurakunnan rahoitusosa osoittaa, miten rahoitustarve katetaan. Seurakunta voi kattaa rahoitustarvettaan mm. käyttämällä rahoitusomaisuutena olevia varoja tai ottamalla lainaa. Seurakunnan on varmistettava maksuvalmiutensa riittävyys.

Talouden vakaus edellyttää, että sitoumukset ja niihin liittyvät riskit eivät ylitä seurakunnan voimavaroja. Sitoumuksia, joihin saattaa liittyä huomattavia riskejä, ovat mm. lainananto ja takaukset.

3.3. Alijäämän kattamisvelvollisuus

Seurakuntatalouden keskeinen periaate on tulojen ja menojen tasapaino. Muodollista tulojen ja menojen tasapainottamista eli pyrkimystä nollatulokseen ei edellytetä vuositasolla. Tilikauden tulos talousarviossa yksittäisenä suunnitelmavuotena voi olla yli- tai alijäämäinen. Talousarviossa sekä toiminta- ja taloussuunnitelmassa tai niiden hyväksymisen yhteydessä on päätettävä toimenpiteistä, joilla edellisen vuoden taseen osoittama alijäämä katetaan ottaen huomioon myös talousarvion laatimisvuonna kertyväksi arvioitu ali- tai ylijäämä (KJ 15:1,3).

Tilinpäätöksen osoittama alijäämä tarkoittaa taseen oman pääoman erien *Edellisten tilikautien ylijäämä/alijäämä* ja *Tilikauden ylijäämä/alijäämä* negatiivista summaa. **Talousarvion laatimisvuonna kertyväksi arvioidulla ylijäämällä (alijäämällä)** tarkoitetaan kirkkovaltuuston hyväksymässä talousarviossa arvioitua tilikauden yli- tai alijäämää, mikäli ajantasaisempaa seurantatietoa ei ole käytettävissä. Talousarvion muutosten vaikutukset arvioituun yli- tai alijäämään otetaan myös huomioon.

Säännöksen tarkoituksena on kiinnittää huomiota seurakunnan talouden tasapainottamiseen. Kirkkoneuvoston tulee tehdä toimintakertomuksessa tai sen antamisen yhteydessä esitys tilikauden tuloksen käsittelystä ja talouden tasapainottamista koskevista toimenpiteistä. Tasapainotuksessa kirkkoneuvoston on otettava kantaa siihen, mitä muutoksia kuluvan vuoden talousarvioon tai valmisteilla olevan talousarvion sekä toiminta- ja taloussuunnitelman kehyksiin on tehtävä.

3.4. Taloussuunnittelun periaatteita

Taloussuunnittelun periaatteita ovat mm. vuotuisperiaate, tasapainoperiaate, täydellisyysperiaate, bruttoperiaate, nettoperiaate, yhtenäisyysperiaate ja julkisuusperiaate.

Vuotuisperiaate merkitsee sitä, että talousarvio sisältää vain yhden varainhoitovuoden suori-teperusteiset tulot ja menot. Poikkeuksena ovat verotulot, jotka kirjataan verohallinnon tilitysten suoritusajankohdan mukaan, ja puunmyyntitulot, jotka kirjataan maksuperusteisesti. Pois-

toeron, varauksien ja rahastojen vähennykset/lisäykset eivät ole tilivuodelle kuuluvia tuloja/menoja, vaan ne ovat tilikauden tuloksen käsittelyeriä.

Tasapainoperiaate tarkoittaa, että tulot kattavat suunnitelmakaudella menot ja seurakunnan maksuvalmius on riittävä. Talousarvion rahoitusosassa osoitetaan, riittääkö seurakunnan tulo-rahoitus investointimenojen kattamiseen. Rahoitustoiminnan muutoksilla osoitetaan, miten syntynyt rahoituksen alijäämä katetaan tai miten rahoituksen ylijäämä käytetään seurakunnan rahoitusaseman vahvistamiseen.

Täydellisyysperiaatteen mukaan talousarvioon on otettava seurakunnan rahan käyttö ja rahan lähteet kokonaisuudessaan. Tiedossa olevia tuloja ja menoja ei saa jättää talousarviosta pois. Seurakunnan koko toiminnasta aiheutuvat menot ja tulot merkitään talousarvioon, myös omaan toimintaan kerätyt kolehdit ja muut keräystulot sekä niiden käyttö. Samoin merkitään talousarvioon tuloiksi ja menoiksi toimeksiantojen varoihin ja toimeksiantojen pääomiin liittyvät arvioidut tulot ja menot varainhoitovuoden aikana.

Bruttoperiaatteella tarkoitetaan sitä, että tulot ja menot esitetään talousarviossa sekä toiminta- ja taloussuunnitelmassa bruttomääräisinä. Menoja ei vähennetä tuloista eikä tuloja vähennetä menoista. Poikkeuksena ovat mm. henkilöstökorvaukset ja muut henkilöstömenojen oikaisuerät. **Nettoperiaatteella** tarkoitetaan, että kirkkovaltuusto voi päättää menojen ja tulojen erotuksen (toimintakatteen) määrärahana. Näin voidaan menetellä sellaisen toiminnan osalta, jossa tulojen osuus on vähäinen.

Yhtenäisyysperiaate edellyttää, että kirkkovaltuusto päättää talousarviosta sekä toiminta- ja taloussuunnitelmasta yhtenä kokonaisuutena samassa käsittelyssä.

Julkisuusperiaate tarkoittaa, että talousarvio on julkinen asiakirja, johon kenellä tahansa on oikeus tutustua (vrt. laki viranomaisten toiminnan julkisuudesta, JulkL 621/1999).

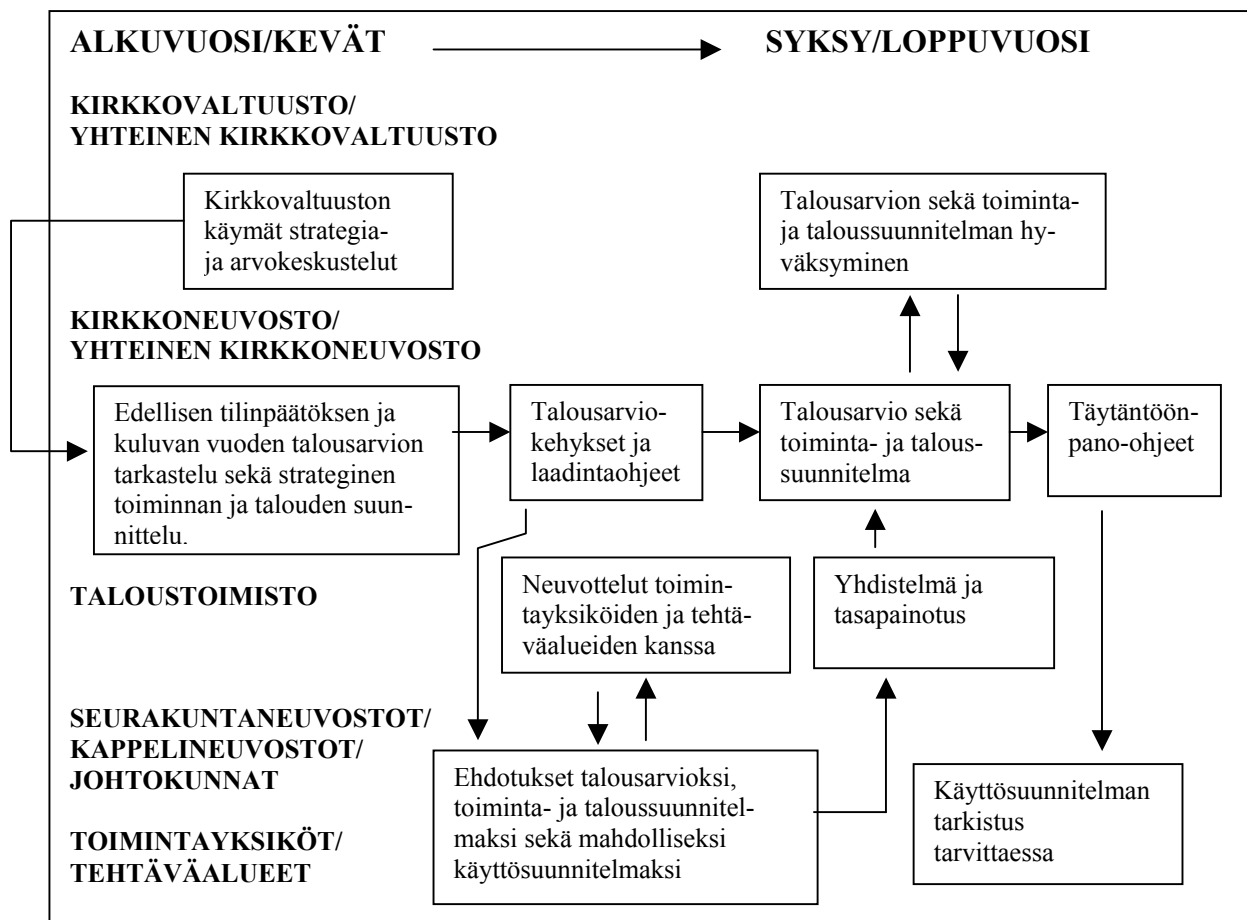
4. Talousarvion sekä toiminta- ja taloussuunnitelman laadintaprosessi

4.1. Valmistelun lähtökohdat

Talousarvion sekä toiminta- ja taloussuunnitelman perustana on kirkkovaltuuston hyväksymä pitkän aikavälin strategiasuunnitelma tai vastaava. Tulevan vuoden talousarvion sekä toiminta- ja taloussuunnitelman valmistelu alkaa seurakunnissa yleensä edellisen vuoden tilinpäätöksen valmistuttua. Kirkkovaltuusto tarkistaa tarvittaessa vuosittain strategiat. Tulevaisuutta suunniteltaessa lähtökohtana ovat nykytilan arviointi ja analysointi, tulevaisuuden näkymien tarkastelu, aikaisemmin asetettujen tavoitteiden toteutumisen arviointi sekä käytettävissä olevien resurssien analysointi. Samassa yhteydessä analysoidaan, mistä mahdollinen edellisten tilikausien alijäämä on aiheutunut, ja keskustellaan alijäämän kattamisen edellyttämistä toimenpiteistä.

Kirkkovaltuusto vahvistaa tuloveroprosentin kirkkolain 15 luvun 2 §:n mukaan. Kirkkovaltuuston päätös seuraavan vuoden tuloveroprosentin suuruudesta on lähetettävä verohallinnolle 17.11. mennessä. Tuloveroprosentista päättäminen on keskeinen osa talousarvion hyväksymistä. Seurakunnan tuloveroprosentti ja sen perusteella kertyvä kirkollisvero on seurakunnan talouden perusta, joten siitä keskustelemisen tulisi olla lähtökohta ryhdyttäessä valmistelemaan tulevaa talousarviota sekä toiminta- ja taloussuunnitelmaa.

Kuva 1. Talousarvion sekä toiminta- ja taloussuunnitelman valmisteluprosessi



Valmisteluprosessin aikataulu vaihtelee seurakunnan koosta ja hallinto-organisaatiosta riippuen.

4.2. Talousarviokehysten valmistelu

Talousarvion kehykset perustuvat verotuloennusteeseen, tulevaisuuden näkymiin, toiminnan määrän ja laadun muutoksiin, aikaisemmin tehtyihin strategisiin linjauksiin ja toiminnallisiin tavoitteisiin. Lähtökohtina ovat myös kuluven vuoden talousarvio sekä toiminta- ja taloussuunnitelma ja viimeksi valmistunut tilinpäätös. Kehykset muodostavat sen taloudellisen liikumavaran, jonka puitteissa eri toimintayksiköiden ja tehtäväalueiden tulee laatia omat talousarvio- sekä toiminta- ja taloussuunnitelmaehdotuksensa. Kirkkoneuvosto päättää kehyksistä sekä muista annettavista ohjeista ja perusteista eri osapuolten kanssa käytyjen neuvottelujen jälkeen.

Seuraavan vuoden talousarvion sekä toiminta- ja taloussuunnitelman valmistelu aloitetaan arvioimalla edellisen vuoden tilinpäätöstä, seurakunnan taloudellista asemaa yleisesti ja taserakennetta. Mikäli taseeseen on kertynyt alijäämää, taserakenteen korjaustarpeet ja mahdollisuudet arvioidaan yhdessä toiminnan tarkastelun kanssa. Talousarviokehysten perusteena ovat voimassa oleva toiminta- ja taloussuunnitelma, edellisen vuoden tilinpäätös tai tilinpäätösarvio sekä kirkkovaltuuston mahdollisesti esille tuomat tulevaisuuden näkymät ja kannanotot. Kirkon keskusrahaston toiminta-avustuksia saaneiden seurakuntien kannattaa tarkistaa kirkolliskokouksen ja Kirkkohallituksen täysistunnon tekemät periaatepäätökset toi-

minta- ym. avustusten jakamisesta. Sen jälkeen voidaan määritellä puitteet toiminnan, meno- ja tulo- rakenteen sekä taserakenteen muutoksille. Lähtökohta talousarvion sekä toiminta- ja taloussuunnitelman valmistelulle on seurakunnan toiminnan ja talouden rakenteiden kehittäminen kokonaisuutena eikä yksinomaan tulojen ja menojen tasapainottaminen seuraavan varainhoitovuoden tai suunnitelmakauden aikana.

Investointien kokonaismäärän ja niiden rahoituksen arvioinnin jälkeen saadaan koko seurakuntaa varten seuraavan vuoden talousarvion kehukset. Kehukset jaetaan toimintayksiköittäin ja tehtäväalueittain. Toiminnalliset tavoitteet perustuvat vallitsevaan tilanteeseen, aikaisemmin hyväksyttyyn toiminta- ja taloussuunnitelmaan sekä neuvotteluihin, joissa konkreettisista tavoitteista sovitaan toimintayksiköittäin ja tehtäväalueittain.

4.3. Talousarvion laadintaohje

Kun talousarviokehukset on hyväksytty, kirkkoneuvosto antaa toimintayksiköille ja tehtäväalueille talousarvion laadintaohjeen. Laadintaohjeessa annetaan toimintayksiköille ja tehtäväalueille talousarviokehukset eli ns. raamit, joiden puitteissa kunkin toimintayksikön ja tehtäväalueen tulee laatia talousarvioehdotuksensa. Laadintaohjeessa annetaan ohjeita myös toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden asettamisesta, mm. miten tavoitteita toivotaan asetettavan ja miten konkreettisia niiden tulee olla. Laadintaohjeessa on hyvä muistuttaa siitä, että talousarvion toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumista seurataan sekä siitä raportoidaan hallintoelimille talousarviovuoden aikana ja tilinpäätöksen toimintakertomuksessa (Taloussääntömalli 23 §).

Talousarvion laadintaohjeessa annetaan määräykset laadinta-aikataulusta ja tavasta, jolla tiedot kootaan yhteen. Suositeltavaa on luoda atk:lla valmiit lomakepohjat, joita toimintayksiköt ja tehtäväalueet käyttävät laatiessaan omia talousarvio- sekä toiminta- ja taloussuunnitelmaehdotuksiaan. Taloussuunnittelun atk-ohjelmat helpottavat tietojen siirtoa toimintayksiköiltä ja tehtäväalueilta taloustoimistoon. Taloustoimisto tekee yhteenvedon toimintayksiköiden ja tehtäväalueiden ehdotuksista seurakunnan talousarvioksi sekä toiminta- ja taloussuunnitelmaksi.

Kirkkovaltuuston hyväksymässä poistosuunnitelmassa on määritelty, mitkä hankinnat kuuluvat käyttötalousosaan ja mitkä investointiosaan.

4.4. Talousarvion valmistelu, hyväksyminen ja sen noudattaminen

Toimintayksiköt ja tehtäväalueet valmistelevat talousarvio- sekä toiminta- ja taloussuunnitelmaehdotuksensa kirkkoneuvoston antamien kehysten ja ohjeiden mukaan ja antavat ne kirkkoneuvostolle talousarvion sekä toiminta- ja taloussuunnitelman laatimista varten. Seurakunnan kokonaistaloudesta vastaavat viranhaltijat neuvottelevat toimintayksiköiden ja tehtäväalueiden edustajien kanssa ehdotusten sopeuttamisesta kokonaistalouden kehyksiin. Niissä seurakunnissa, joissa on työympäristötoimikunta, seurakunta työnantajana esittelee talousarvion sekä toiminta- ja taloussuunnitelman perusteet, vaikutukset ja vaihtoehdot työntekijöiden edustajille yhteistoimintasopimuksessa määrättyllä tavalla saadakseen ennen kirkkoneuvoston ja -valtuuston päätöstä työympäristötoimikunnan mielipiteen asiasta (yleiskirje A8/2002). Kirkkoneuvostolle esiteltävässä talousarvio- sekä toiminta- ja taloussuunnitelmaehdotuksessa on suotavaa olla näkyvissä esittelijän päätösehdotuksen lisäksi sen perustana olevat johtokuntien, toimintayksiköiden tai tehtäväalueiden talousarvioehdotukset. (Kts. esim. Jussi Lilja: Seurakunnan hallintomenettely 2004, kohta 7.5)

Seurakuntayhtymässä seurakuntaneuvostolle on varattava tilaisuus antaa lausunto talousarviosta ennen talousarvioesityksen viemistä yhteisen kirkkovaltuuston käsittelyyn (KJ 10:14).

Kirkkoneuvoston on annettava talousarvio- sekä toiminta- ja taloussuunnitelmaesitys kirkkovaltuustolle, joka hyväksyy sen vuoden loppuun mennessä. Kirkkovaltuusto hyväksyy kutakin varainhoitovuotta varten talousarvion ja sen hyväksymisen yhteydessä myös vähintään kolmea vuotta koskevan toiminta- ja taloussuunnitelman viimeistään edellisen vuoden joulukuussa. Talousarviovuosi on toiminta- ja taloussuunnitelmassa ensimmäinen vuosi (KJ 15:1,1).

Kirkkovaltuusto vahvistaa sekä talousarvion että toiminta- ja taloussuunnitelman samanaikaisesti. Talousarvio sekä toiminta- ja taloussuunnitelma ovat sisällöltään ja rakenteeltaan samanlaisia. On kuitenkin huomattava, että talousarvion sekä toiminta- ja taloussuunnitelman välillä on eroa oikeudellisessa sääntelyssä. Juridiselta kannalta katsottuna talousarvio on yksityiskohtaisesti säännelty ja ohjeistettu. Kirkkovaltuuston hyväksymä talousarvio on oikeudellisesti sitova toimintaohje seurakunnan hallintoelimille ja henkilöstölle. Talousarviossa olevia määrärahoja ei saa ylittää eikä niiden käyttötarkoitusta saa muuttaa ilman kirkkovaltuuston päätöstä. Vaikka talousarvion sitovuus on vahvempi kuin toiminta- ja taloussuunnitelman sitovuus, myös toiminta- ja taloussuunnitelma on seurakunnan hallintoelimiä ja henkilöstöä velvoittava asiakirja.

Seurakuntayhtymissä seurakuntaneuvosto hyväksyy paikallisseurakunnan toiminnalliset tavoitteet sekä määrärahojen ja tuloarvioiden jaon. Samoin kappeliseurakunnassa kappelineuvosto hyväksyy toiminnalliset tavoitteet sekä mahdollisten määrärahojen ja tuloarvioiden jaon.

4.5. Talousarvion täytäntöönpano

Kun kirkkovaltuusto on hyväksynyt talousarvion sekä toiminta- ja taloussuunnitelman, kirkkoneuvosto huolehtii siitä, että kaikki asianosaiset saavat tarpeelliset tiedot talousarviosta sekä toiminta- ja taloussuunnitelmasta ja niitä koskevista mahdollisista lisäohjeista (talous-sääntömalli 5 §). Käytännössä kirkkoneuvosto vastaa siitä, että kirkkovaltuuston hyväksymää talousarviota noudatetaan.

Kirkkoneuvosto antaa ohjeen talousarvion täytäntöönpanosta ja toteuttamisesta. Talousarvion toteuttamisohjeessa kirkkoneuvosto antaa tarkempia määräyksiä ja ohjeita mm. talousarvion sitovuustasosta, laskujen hyväksymismenettelystä ja hankintojen suorittamisesta. Toteuttamisohje voi sisältää määräykset myös siitä, millaisiin toimenpiteisiin toimintayksikön tai tehtäväalueen on ryhdyttävä, jos sen käyttöön myönnetty määrärahat eivät jostain syystä riitä suunnitellun toiminnan toteuttamiseen.

4.6. Talousarvion sitovuus

Kirkkovaltuusto määrittelee talousarvion toiminnallisten tavoitteiden sekä määrärahojen ja tuloarvioiden sitovuustasot.

4.6.1. Toiminnallisten tavoitteiden sitovuustaso

Toiminnallinen tavoite on kirkkovaltuuston talousarviossa toimintayksikölle tai tehtäväalueelle sitovana hyväksymä, määrärahan käyttötarkoitusta, palvelujen määrää tai laatua tai toiminnan kehittämissuuntaa ohjaava tavoite.

Hyvin asetettu tavoite

- on konkreettinen, yksiselitteinen, realistinen ja arvioitavissa oleva
- lähtee seurakuntalaisten tarpeista ja odotuksista
- ohjaa seurakunnan toimintaa ja työntekijöitä hyväksytyn vision ja strategisten linjausten toteuttamiseen
- auttaa seurakunnan työntekijöitä tekemään ensiarvoisen tärkeitä töitä
- on haasteellinen, mutta seurakunnan voimavaroin saavutettavissa.

Toimintayksiköiden ja tehtäväalueiden toiminnalliset tavoitteet eivät saa olla ristiriidassa koko seurakunnan yhteisten strategioiden, tavoitteiden ja taloudellisen tilanteen kanssa.

Tavoitteet hyväksytään kirkkovaltuustossa karkealla tasolla siten, että jokaista toimintayksikköä ja tehtäväaluetta kohti esitetään 1-5 keskeistä toiminnallista tavoitetta. Näiden tavoitteiden toteutumista seurataan ja arvioidaan myös toimintavuoden aikana toiminnan ja talouden raportoinnin yhteydessä (taloussääntömalli 23 §) sekä toimintakertomuksessa tilinpäätöksen yhteydessä.

Tavoitteiden toteutumisen arviointia käytetään johtamisen, toiminnan ohjauksen ja sisäisen valvonnan välineenä. Tavoitteiden toteutumista voidaan arvioida vuoden aikana ja tilinpäätöksen yhteydessä vastaamalla mm. seuraaviin kysymyksiin:

- Onko menty tavoitteen osoittamaan suuntaan?
- Ovatko kehittämistoimenpiteet onnistuneet?
- Miten ja millä keinoin tavoitteet on saavutettu?

Seurakuntayhtymään kuuluvat paikallisseurakunnat ovat lain mukaan toiminnallisesti itsenäisiä. Talouden osalta ne ovat kuitenkin alisteisia seurakuntayhtymälle, ja yhteinen kirkkovaltuusto käyttää päätösvaltaa paikallisseurakuntien talouden osalta. Kirkkojärjestyksen määräys siitä, että kirkkovaltuusto hyväksyy toimintasuunnitelmat ja seurakunnan toiminnalliset tavoitteet, ei ole seurakuntayhtymien osalta täysin riidaton ja selkeä. Juridisesti toimintasuunnitelmien hyväksyminen seurakuntayhtymään kuuluvassa paikallisseurakunnassa on seurakuntaneuvoston eikä yhteisen kirkkovaltuuston tehtävä.

Toiminta ja talous muodostavat seurakuntayhtymissä yhden kokonaisuuden. Toiminnan ja talouden yhteensovittamisen näkökulmasta on perusteltua, että yhteinen kirkkovaltuusto saa tiedoksi paikallisseurakuntien seurakuntaneuvostojen hyväksymät toimintasuunnitelmat samassa yhteydessä, kuin se hyväksyy niiden talousarviot. Menettelytavoista on tarkoituksenmukaista sopia seurakuntayhtymien sisällä.

Käytännössä tämä tapahtuu esimerkiksi siten, että seurakuntayhtymissä seurakuntaneuvostot hyväksyvät oman seurakuntansa toiminnalliset tavoitteet samassa yhteydessä, kuin ne tekevät omat toimintasuunnitelmansa ja talousarvioehdotuksensa. Seurakuntaneuvostojen hyväksymät olennaiset tavoitteet ja talousarvioehdotukset on suositeltavaa esitellä yhteiselle kirkkovaltuustolle. Yhteinen kirkkovaltuusto voi merkitä ne tiedoksi samalla, kun se vahvistaa asianomaisen seurakunnan talousarvion.

4.6.2. Määrärahojen ja tuloarvioiden sitovuus

Kirkkovaltuusto päättää talousarvion tuloarvioiden ja määrärahojen sitovuustasosta. Seurakunnan taloussäännössä voidaan määritellä, millä tasolla talousarvio sitoo käyttäjiään kirkkovaltuustoon, kirkkoneuvostoon taikka alempiin hallintoelimiin nähden (taloussääntömalli 4 §). Toinen vaihtoehto on se, että kirkkovaltuusto päättää sitovuustasoista vuosittain talousarvion

sekä toiminta- ja taloussuunnitelman hyväksymisen yhteydessä. Sitovuus merkitsee sitä, että määrärahaa ei saa käyttää muihin kuin kirkkovaltuuston hyväksymässä talousarviossa osoitetuihin tarkoituksiin eikä enempää kuin niihin on osoitettu (KJ 15:2). Määrärahan sitovuustaso voidaan määritellä myös nettona, jolloin esim. tehtäväalueen toimintatulojen ja -menojen erotus eli toimintakate määritellään sitovaksi.

Talousarvioon tulee merkitä selvästi, mitkä tuloarviot, määrarahat ja tavoitteet ovat sitovia kirkkovaltuustoon nähden. Jos talousarvion sitovuustaso käyttötaloudessa on kirkkovaltuustoon nähden pääluokkataso, kirkkovaltuusto päättää ainoastaan pääluokkien 1-5 loppusummista. Jos sitovuustaso on esim. kirkkoneuvostoon nähden tehtäväalueen tuloarvio, kirkkoneuvosto päättää määrärahoista ja tuloarvioista tehtäväalueittain kokonaissummista. Seurakuntayhtymän yhteisissä luottamuselimissä määrarahat ja tuloarviot päätetään seurakuntakohtaisesti. Seurakuntaneuvostot tai kappelineuvostot päättävät seurakunnalleen osoitetun toimintakatteen jakamisesta tehtäväalueille ja sen sitovuustasoista. Kirkkoneuvosto, seurakuntaneuvosto tai kappelineuvosto päättää määrärahojen ja tuloarvioiden tarkemmasta erittelystä ja sitovuustasosta ns. käyttösuunnitelmilla. Niiden avulla valvotaan toimintaa sekä seurataan määrärahojen ja tuloarvioiden toteutumista.

Käyttötaloussosassa tai sen perusteluissa päätetään, onko talousarvio kirkkovaltuustoon nähden sitova ainoastaan ulkoisten tulojen ja menojen osalta vai haluaako seurakunta määritellä myös sisäisiä eriä sitoviksi. Hallinnon vyörytyserät sekä sisäiset korkomenot ja -tulot eivät ole sitovia eriä. Myöskään sisäisiä vuokramenoja ja -tuloja ei yleensä määritellä sitoviksi eriksi. Seurakunnassa saattaa kuitenkin olla sisäistä laskutusta, mikä halutaan määritellä sitovaksi eräksi. Tällaisia eriä saattavat olla mm. tarjoilumenot, leirikeskusten menot ja autoista aiheutuvat menot.

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

4.7. Talousarvion muuttaminen

Kirkkovaltuusto voi muuttaa hyväksymäänsä talousarviota varainhoitovuoden aikana. Kirkkovaltuusto päättää toiminnallisen tavoitteen muutoksesta, määrärahan käyttötarkoituksen muutoksesta, määrärahan korottamisesta, alentamisesta, poistamisesta tai uuden määrärahan myöntämisestä sekä tuloarvioiden muutoksista (taloussääntömalli 6 §).

Määrärahan ja tuloarvion muutosesityksessä selvitetään myös muutoksen vaikutus toiminnallisiin tavoitteisiin. Kun määrärahoja tai tuloarvioita joudutaan alentamaan, on arvioitava muutoksen vaikutus myös toiminnallisten tavoitteiden toteuttamismahdollisuuteen. Toiminnallisia tavoitteita koskevassa muutosesityksessä selvitetään muutoksen vaikutus määrärahoihin ja tuloarvioihin (taloussääntömalli 6 §). Muutettaessa talousarviota hyväksytään uudelleen kaikki ne talousarvion osat, joihin muutos vaikuttaa.

Talousarvioon tehtävät muutokset on esitettävä kirkkovaltuustolle kuluvan varainhoitovuoden aikana. Varainhoitovuoden päätyttyä talousarvion muutoksia voidaan käsitellä vain poikkeustapauksissa. Talousarvion muutosehdotusta ei voida tehdä kirkkovaltuustolle tilinpäätöksen allekirjoittamisen jälkeen. Muutoksista yhteistaloudessa olevien seurakuntien talousarvioon ei tarvitse hankkia seurakuntaneuvostojen lausuntoja (KJ 15:6,2).

5. Talousarvion sekä toiminta- ja taloussuunnitelman sisältö ja rakenne

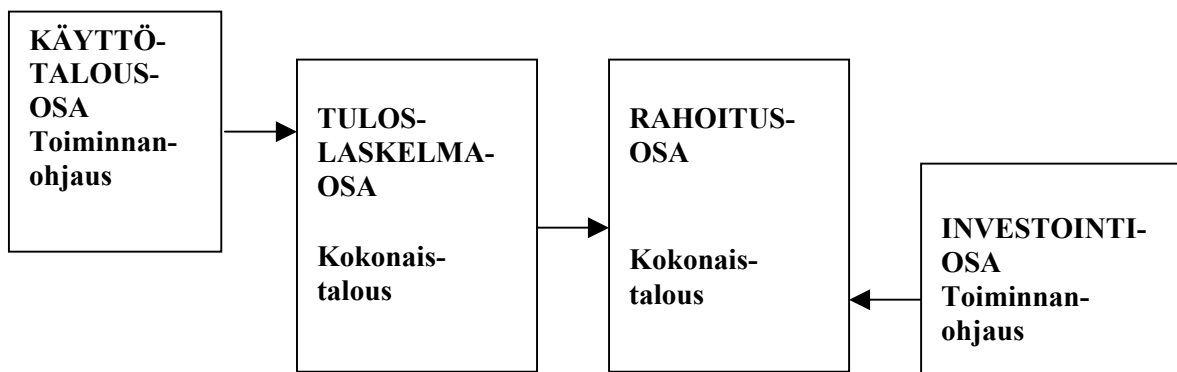
5.1. Talousarvion rakenne

Kirkkojärjestyksessä on säännökset talousarvion laadinnasta, rakenteesta ja täytäntöönpanosta. Talousarviossa suunnitellaan seurakunnan toiminta ja talous yhden vuoden ajaksi. Talousarvio on määrämuotoon laadittu, juridisesti sitova, seurakunnan toimintaa ja taloutta koskeva suunnitelma. Seurakunnan ylin päättävä elin eli kirkkovaltuusto hyväksyy talousarvion. Talousarviossa hyväksytyt toiminnalliset tavoitteet ja niiden toteuttamiseen myönnettyt määrärahat sekä menoja kattavat tuloarviot sitovat seurakunnan hallintoelimiä ja henkilöstöä.

Talousarviossa tulee olla käyttötalous- ja tuloslaskelmaosat sekä investointi- ja rahoitusosat. Käyttötalous- ja investointiosat edustavat toiminnan ohjauksen näkökulmaa, kun taas tuloslaskelma- ja rahoitusosat edustavat kokonaistalouden näkökulmaa. Käyttötalous- ja investointiosat osoittavat, mihin seurakunta kohdistaa käytettävissä olevat taloudelliset resurssinsa. Tuloslaskelma- ja rahoitusosat osoittavat, miten seurakunnan taloudellinen tulos muodostuu ja miten seurakunta toimintansa rahoittaa.

Laadittavaa talousarviota tulee verrata edellisen vuoden tilinpäätökseen ja kuluvan vuoden talousarvioon.

Kuva 2. Seurakunnan talousarvion osat ja niiden liittyminen toisiinsa



5.2. Yleisperustelut

Yleisperusteluissa esitellään lyhyesti yleistä taloudellista kehitystä. Perusteluissa voidaan esittää tietoja kansantalouden yleisestä tilanteesta sekä koko kirkon ja seurakunnan taloudellisesta asemasta. Samoin arvioidaan talousarvion sekä toiminta- ja taloussuunnitelman laadintaan vaikuttavat yleiset ja paikalliset kehitysnäkymät, painopistealueet ja rahoitusvaihtoehdot. Verotulojen arviointi on olennainen osa yleisperusteluja.

Talousarvion sekä toiminta- ja taloussuunnitelman valmistelun pohjana on voimassa oleva toiminta- ja taloussuunnitelma. Tästä syystä yleisperusteluissa esitetään näkemykset edellisen talousarvion toteutumisesta sekä mahdollisista olosuhteiden muutoksista ja niiden vaikutuksista suunnitteluun.

5.3. Käyttötalousosa

5.3.1. Käyttötalousosan rakenne

Seurakunnan toimintaa ohjataan käyttötalousosan avulla. Talousarvion käyttötalousosassa kirkkovaltuusto hyväksyy toiminnalliset tavoitteet sekä osoittaa tavoitteiden edellyttämät määrärahat ja tuloarviot toimintayksiköille ja tehtäväalueille tehtävien hoitamista varten.

Käyttötalousosassa esitetään toimintayksikkö- ja tehtäväaluekohtaiset tulot ja menot. Tuloihin ja menoihin sisältyvät sekä ulkoiset tulot ja menot että sisäiseen laskutukseen ja kustannusten kohdentamiseen perustuvat tulot ja menot. Käyttötalousosassa tai sen perusteluissa määritellään myös talousarvion sitovuustaso kirkkovaltuustoon nähden. Määrärahat ja tuloarviot esitetään suoriteperusteen mukaisina (taloussääntömalli 4 §). Poistot otetaan mukaan käyttötalousosaan kustannuslaskennalliset tarpeet huomioon ottaen.

Kuva 3. Seurakunnan talousarvion käyttötalousosa

KÄYTTÖTALOUSOSA					
Toimintayksikkö / Tehtävä- alue					
Toiminta-ajatus / Tehtävä					
Keskeiset painopistealueet suunnittelukaudella					
Tavoitteet talousarviovuodel- le					
Perustelut					
	Edellinen tilinpäätös	Kuluvan vuoden TA	Talousarvio	TS 2	TS 3
TUNNUSLUVUT					
TALOUS					
Toimintatulot (ulkoiset)					
Toimintamenot (ulkoiset)					
Toimintakate 1 (ulkoinen)					
Toimintatulot (sisäiset)					
Toimintamenot (sisäiset)					
Toimintakate 2 (ulkoinen ja sisäinen)					
Poistot ja arvonalentumiset					
Laskennalliset erät:					
Sisäiset korkomenot					
Vyörytystulot/ -menot					
Työälakate (ulkoiset ja sisäiset)					

5.3.2. Toiminnalliset tavoitteet

Tavoitteet johdetaan seurakunnan toiminta-ajatuksista ja keskeisistä painopistealueista. Toiminnalliset tavoitteet voidaan asettaa myös määrä-, laatu-, taloudellisuus- ym. tavoitteina sen mukaan, mitä eri toimintayksiköissä ja tehtäväalueilla katsotaan tarkoituksenmukaiseksi ja mahdolliseksi käyttää. Ne asetetaan tunnuslukuina, mikäli mahdollista. Tavoitteet on asetettava siten, että niiden toteutumista voidaan arvioida.

Toiminnallisia tavoitteita voivat olla esimerkiksi seuraavantyyppiset tavoitteet:

- Jokaisen jumalanpalveluksen suunnittelussa on työntekijöiden lisäksi ainakin yksi seurakuntalainen.
- Kaikki työmuodot osallistuvat vuorollaan jumalanpalveluksen valmisteluun.
- Kerran kuukaudessa jumalanpalvelus on jonkin alueen, järjestön tai erityisryhmän kanssa suunniteltu.
- Siunaustoimitukset järjestetään siten, että kanttori voi osallistua ainakin joka toiseen muistotilaisuuteen.
- Toimituskeskusteluihin varataan aikaa vähintään tunti.
- Talvella järjestetään yksi rippikoulu ja kesällä kuusi rippikoulua.
- Rippikouluilla pyritään tavoittamaan 95 % ko. ikäluokasta.
- Luodaan nuorisotyön/diakoniatyön/vanhustyön arviointijärjestelmä.
- Diakoniatyössä keskusteluun pääsee x päivän sisällä.
- Seurakunnassa on luotu diakonia-avustuksiin yhteiset kriteerit.
- Perhetyötä varten perustetaan eri työmuotoja edustava yhteistyöryhmä, jonka toimintaa arvioidaan.
- Järjestetään vähintään xx nuorisokerhoa / konserttia / keskustelutilaisuutta vuoden aikana.
- Kehitetään alueellista yhteistyötä x asiassa kunnan kanssa.
- Yhteistoimintaa naapuriseurakuntien kanssa lisätään lapsityön / taloushallinnon / rippikoulujen / sijaisuuksien hoidon osalta.
- Koululais- ja opiskelijatyötä lisätään yhteistyönä oppilaitosten kanssa. Tavoitteena on xx kohtaamiskertaa työntekijää kohden vuodessa.
- Seurakunta toimii esimerkkinä ympäristöasioissa siten, että...
- Työpisteittäin järjestetään kerran kuukaudessa kaikkien siellä toimivien yhteistyökokous (vahtimestari, siivooja, lastenohjaaja, nuorisotyönohjaaja, diakoniatyöntekijä, kanttori, pappi).
- Kehitetään xx työtä siten, että tulevan vuoden aikana tehdään ...

Määrälliset tavoitteet kuvaavat vain pieneltä osin seurakunnallista toimintaa. Tärkeintä seurakunnan toiminnassa ovat ne vaikutukset, joita seurakunnan työllä on. Tämä ei estä sitä, etteikö toiminnalle voitaisi ja etteikö sille pitäisi asettaa määrällisiäkin tavoitteita.

Seurakunnassa on paljon sellaisia toimintoja, joihin määrällisiä tavoitteita on erittäin vaikea soveltaa tai määrälliset tavoitteet eivät yksinkertaisesti sovi kuvaamaan toimintaa. Tällöin on perusteltua käyttää sanallisia ja laadullisia tavoitteita.

5.3.3. Henkilöstösuunnitelma

Käyttötaloulosan perusteluissa esitetään myös selvitys seurakunnan henkilöstöstä ja henkilöstön kehittämisestä. Henkilöstösuunnitelmassa suunnitellaan henkilökunnan määrä ja tavoitteiden saavuttamiseen tarvittava osaamisen taso suunnittelukaudella. Seurakunta luo oman henkilöstöpoliittisen linjauksensa; miten henkilöstöstä pidetään huolta, miten henkilökuntaa kou-

lutetaan ja miten rekrytoidaan uusia työntekijöitä. Henkilöstösuunnitelmaan sisällytetään sekä uudet palvelussuhteet että olemassa olevien palvelussuhteiden lakkauttaminen. Myös muut henkilöstöjärjestelyt, jos ne ovat oleellisia seurakunnan toiminnan ja talouden kannalta, esitetään henkilöstösuunnitelmassa. Henkilöstösuunnitelma on suunnitteluvuosien osalta suuntaa-antava, ei sitova. Henkilöstökoulutuksen suunnittelua käsittelevä muistio on annettu tiedoksi yleiskirjeessä A5/2003. Koulutukselliset tavoitteet perustuvat seuraavien vuosien toiminnan painopistealueisiin ja jokapäiväiseen perusosaamiseen liittyviin koulutustarpeisiin.

Henkilöstösuunnitelman toteutumista voidaan seurata henkilöstökertomuksessa. Kirkkohallitus on antanut yleiskirjeessään 19/1999 suosituksen henkilöstökertomuksen laatimisesta osana vuosittaista toimintakertomusta.

5.3.4. Määrärahat ja tuloarviot

Kirkkojärjestyksen mukaan talousarvioon otetaan toiminnallisten tavoitteiden edellyttämät määrärahat ja tuloarviot. Määräraha on kirkkovaltuuston talousarviossa toimintayksikölle tai tehtäväalueelle antama, euromäärältään ja käyttötarkoitukseltaan rajattu valtuutus varojen käyttämiseen. Tuloarvio on kirkkovaltuuston talousarviossa toimintayksikölle tai tehtäväalueelle asettama tulotavoite. Talousarvioon merkitään määrärahat ja tuloarviot pääsääntöisesti bruttoluvuin vähentämättä tuloja menoista tai menoja tuloista.

5.3.5. Sisäisten tulojen ja menojen sekä sisäisten laskennallisten erien ottaminen talousarvioon

Koska talousarvio sekä toiminta- ja taloussuunnitelma on talouden ohjauksen ja johtamisen keskeinen väline, toimintayksikön ja tehtäväalueen kokonaiskustannusten esittäminen on perusteltua. Laskennallisia eriä tarvitaan kustannusten kohdentamisessa, hinnoittelulaskelmissa sekä omakustannushintoja ja muita taloudellisuutta mittaavia lukuja laskettaessa.

Ulkoinen, kirjanpitolain mukainen tuloslaskelma, tase ja rahoituslaskelma on laadittava ilman sisäisiä eriä. Täten talousarvion seurannassa tuloslaskelmaosasta laaditaan kaksi toteutumisvertailua, joista toisessa sisäiset erät ovat mukana ja toisesta ne on eliminoitu. Käyttötalouden toteutumisvertailussa sisäiset erät ovat mukana samalla tavalla kuin talousarviossakin (ks. kohta 5.3.1.). Kirjanpidossa sisäiset ja ulkoiset menot ja tulot on eroteltava joko sisäisen menon menotilin ja sisäisen tulon tulotilin avulla taikka erillisen tunnisteen avulla.

Sisäiset erät ovat toiminnan ja talouden ohjauksen ja seurannan kannalta tärkeitä. Siksi jo talousarvion laadintavaiheessa sisäiset tulot ja menot sekä laskennalliset erät esitetään käyttötalousoosassa ja tuloslaskelmaosan toisessa versiossa. Nämä sisäiset tulot ja menot sekä laskennalliset erät eivät ole ulkoista rahan käyttöä.

Sisäisten vuokrien avulla seurakunnan kiinteistötoimen kokonaismenot kohdistetaan niille toimintayksiköille ja tehtäväalueille, jotka tiloja käyttävät. Sisäiset vuokrat näkyvät kiinteistötoimen sisäisinä vuokratuloina sekä toimintayksikön ja tehtäväalueen sisäisinä vuokramenoina. Myös poistot ja sisäiset korkomenot sisällytetään sisäisiin vuokriin. Kun toimintayksiköille ja tehtäväalueille kohdistetut sisäiset vuokramenot sisältävät myös pääomakustannukset, talousarvio antaa oikean kuvan kunkin toimintayksikön ja tehtäväalueen osuudesta kiinteistöjen kaikista menoista. Seurakunnassa voi olla myös muita sisäisesti laskutettavia eriä.

Talousarviossa esitetään myös toimintayksiköiden ja tehtäväalueiden **laskennalliset erät** kokonaiskustannusten hahmottamiseksi. Laskennallisia eriä ovat hallintomenojen (*Hallintoelimet, Talous- ja henkilöstöhallinto* sekä *Kirkkoherranvirasto ja muu yleishallinto*), verotusme-

nojen ja keskusrahastomaksujen vyörytykset sekä sisäiset korkomenot ja -tulot. Seurakunnan perustehtävien osuus hallinnon menoista, verotusmenoista sekä keskusrahastomaksuista otetaan talousarvioon mukaan informatiivisina erinä. Vyörytysmenojen vastaeränä on hallinnon vyörytystulot. Pysyvien vastaavien poistamatta olevista hankintamenoista laskettavat sisäiset korkomenot kirjataan kohteille poistojen tavoin. Sisäisten korkomenojen vastaeränä on rahoitusosan sisäiset korkotulot. Laskennalliset erät eivät ole sitovia eriä.

Talousarviossa ja tilinpäätöksessä sisäisten tulojen ja menojen sekä laskennallisten tulojen ja menojen on oltava yhtä suuret.

5.3.6. Perustelut

Käyttötalousosan perusteluissa esitellään toimintayksikön ja tehtäväalueen toimintaa ja taloutta. Perustelut eivät ole sitovia, ellei kirkkovaltuusto erikseen päättä jotain kohtaa sitovaksi.

5.3.7. Käyttösuunnitelmat

Kun kirkkovaltuusto on hyväksynyt talousarvion, kirkkoneuvosto saattaa sen täytäntöönpanomääräyksiin seurakuntaneuvostojen, kappelineuvostojen, johtokuntien ja muiden seurakunnan talousarviovastuuta kantavien noudatettavaksi. Käyttösuunnitelmien avulla seurakunnan toimielimet panevat täytäntöön kirkkovaltuuston hyväksymän talousarvion. Käyttösuunnitelmissa määritellään kirkkovaltuuston hyväksymää talousarviota yksityiskohtaisemmin, kuinka tuloarviot ja määrärahat jaetaan tehtäväalueiden sekä tulo- ja menolajien kesken. Lisäksi käyttösuunnitelman yhteydessä voidaan määritellä mm. hankintaoikeudet, laskujen hyväksyjät sekä tavaroiden ja palvelujen vastaanottajat.

Käyttösuunnitelmien yhteydessä tulee varmistaa, että määrärahat riittävät kirkkovaltuuston, seurakuntaneuvostojen ja kappelineuvostojen asettamien toiminnallisten tavoitteiden toteuttamiseen sekä muiden taloudellisten velvoitteiden hoitamiseen. Useissa seurakunnissa toimintayksikön ja tehtäväalueen yksityiskohtainen talousarvioehdotus on jo laadittu käyttösuunnitelman muotoon.

5.4. Tuloslaskelmaosa

Tuloslaskelmaosa osoittaa, miten tulorahoitus riittää toiminnan menoihin, korko- ja muihin rahoitusmenoihin, pitkävaikutteisten omaisuuserien hankintamenojen jaksottamisesta aiheutuviin poistoihin ja arvonalentumisiin.

Käyttötalousosan toimintayksiköiden ja tehtäväalueiden tulot summataan talousarvion tuloslaskelmaosaan toimintatuloihin ja menot summataan toimintamenoihin. Erotus esitetään toimintakatteena. Käyttötalousosan tulot ja menot eritellään tuloslaskelmaosassa kirkkovaltuuston määräämällä tarkkuudella.

Talousarvion tuloslaskelmaosassa esitetään seurakunnan toiminnan taloudellisen tuloksen muodostuminen tilikauden ajalta. Tuloslaskelmaosassa tai sen perusteluissa määritellään kirkkovaltuustoon nähden sitovat tuloarviot ja määrärahat.

5.4.1. Tuloslaskelmaosaan otettavat määrärahat ja tuloarviot

Talousarvion tuloslaskelmaosassa esitetään toimintakatteen jälkeen seuraavat erät:

Verotulot
Verotusmenot
Keskusrahastomaksut
Toiminta-avustukset
Rahoitustulot ja -menot
Poistot ja arvonalentumiset
Satunnaiset tulot ja menot

Suunnitelman mukaiset poistot ovat talousarvion tuloslaskelmaosassa tilikauden tuloksen laskemiseen tarvittava erä. Poistojen sitovuutta koskevaa päätöstä ei tehdä talousarviossa. Talousarvion tuloslaskelmaosassa ja tilinpäätöksessä käytetään samoin perustein laskettuja poistoja, mikäli kirkkovaltuusto ei ole tarkistanut poistosuunnitelmaa tilivuoden aikana.

Tilikauden tuloksen käsittelyeriä ovat:

Poistoeron muutos
Vapaaehtoisten varausten muutos
Rahastojen muutos

Edellä esitetyt erät eivät ole määrärahoja eivätkä tuloarvioita, koska ne eivät ole rahoitusvaikutteisia eriä. Kirkkovaltuusto hyväksyy kuitenkin niitä koskevat suunnitelmat talousarvion tuloslaskelmaosan hyväksymisen yhteydessä. Kirkkoneuvoston on tehtävä esitys tilinpäätökseen kuuluvassa toimintakertomuksessa tai sen antamisen yhteydessä tilikauden tuloksen käsittelystä ja mahdollisesti talouden tasapainottamista koskevista toimenpiteistä.

5.4.2. Sisäiset tulot ja menot tuloslaskelmaosassa

Talousarvion tuloslaskelmaosasta tehdään kaksi eri versiota. Virallinen ulkoinen tuloslaskelma ei sisällä sisäisiä eriä. Toinen versio sisältää ulkoiset ja sisäiset tulot ja menot sekä laskennalliset erät. Tuloslaskelma, johon sisäiset erät sisältyvät, esitetään talousarvion perustelutietona tai muutoin talousarvion yhteydessä. Tuloslaskelmavertailussa esitetään vastaavansisälliset vertailuvuosien tuloslaskelmat.

5.4.3. Käyttötalousosan liittyminen tuloslaskelmaosaan

Käyttötalousosan toimintayksiköiden ja tehtäväalueiden menot summataan talousarvion tuloslaskelmaosaan toimintamenoihin ja tulot toimintatuloihin. Samoin yhdistetään toimintayksiköiden suunnitelmapoistot ja arvonalentumiset tuloslaskelman asianomaiselle riville.

Kuva 4. Seurakunnan talousarvion käyttötalous- ja tuloslaskelmaosat (ulkoiset tulot ja menot)

KÄYTTÖTALOUSOSA					
Toimintayksiköt/Tehtäväalueet Toimintatulot Toimintamenot Toimintakate Poistot ja arvonalentumiset Työalakate					
TULOSLASKELMAOSA					
	Edellinen tilinpäätös	Kuluvan vuoden TA	Talousarvio	TS 2	TS 3
Toimintatulot Toimintamenot Toimintakate Verotulot Verotusmenot Keskusrahastomaksut Toiminta-avustukset Rahoitustulot ja -menot Vuosikate Poistot ja arvonalentumiset Satunnaiset erät Tilikauden tulos Poistoeron muutos Vapaaeht. varausten muutos Rahastojen muutos Tilikauden ylijäämä (alijäämä)					

5.4.4. Tuloslaskelmaosan vertailut

Tuloslaskelmaosan vertailuissa esitetään vertailuvuosilta vastaavansisältöiset tuloslaskelmaosat sisäiset erät mukaan lukien.

Kuva 5. Seurakunnan talousarvion tuloslaskelmaosan vertailut (ulkoiset ja sisäiset erät)

	Edellinen tilinpäätös	Kuluvan vuoden TA	Talous- arvio	TS 2	TS 3
Toimintatulot Korvaukset Myyntitulot Maksutulot Vuokratulot Metsätalouden tulot Kolehdit, keräykset ja lahjoitus- varat Tuet ja avustukset Muut toimintatulot Sisäiset tulot Valmisteverastojen muutos Valmistus omaan käyttöön Toimintamenot Henkilöstömenot Palvelujen ostot Vuokrat Sisäiset menot Aineet, tarvikkeet ja tavarat Annetut avustukset Muut toimintamenot Toimintakate Verotulot Kirkollisverotulot Osuus yhteisöveron tuotosta Verotusmenot Keskusrahastomaksut Toiminta-avustukset Rahoitustulot ja -menot Korkotulot Muut rahoitustulot Sisäiset korkotulot Arvonalentumiset sijoituksista Korkomenot Muut rahoitusmenot Sisäiset korkomenot Vuosikate Poistot ja arvonalentumiset Suunnitelman mukaiset poistot Arvonalentumiset Satunnaiset tulot ja menot Satunnaiset tulot Satunnaiset menot Sisäiset vyörytyserät Sisäiset vyörytystulot Sisäiset vyörytysmenot Erilliskirjanpitona hoidetut rahastot Tulot Menot Siirto rahastosta/rahastoon Tilikauden tulos Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+) Vapaaehtoisten varausten lisäys (-) tai vähennys (+) Rahastojen lisäys (-) tai vähennys (+) Tilikauden ylijäämä (alijäämä)					

5.5. Investointiosa

Investointiosassa kirkkovaltuusto hyväksyy määrärahat ja tuloarviot investointihankkeille tai hankeryhmille. Investointiosaan otetaan määrärahat pysyviin vastaaviin aktivoitavien aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden sekä seurakunnan toiminnan mahdollistamiseksi hankittavien sijoitusten hankintamenoihin. Aktivoitavalla hankintamenolla tarkoitetaan menoa, joka on tarkoitus kirjata taseen pysyviin vastaaviin. Investointiosa sisältää investointisuunnitelmat talousarviovuodelle ja suunnitelmavuosille. Talousarvion sekä toiminta- ja taloussuunnitelman laadinnan yhteydessä seurakunnan kannattaa tarkistaa investointisuunnitelmat pidempää ajanjaksoa, esimerkiksi 5 - 20 seuraavaa vuotta varten.

Kirkkovaltuuston hyväksymän poistosuunnitelman mukaiset pienhankinnat kirjataan suoraan kuluksi. Kirkkohallituksen yleiskirjeessä nro 10/2005 suositellaan seurakunnan aktivointirajaksi 5.000 €, mutta suurilla seurakunnilla raja on usein korkeampi.

Investointien toteuttaminen tasaisesti vuosien ja vuosikymmenien aikana on tarkoituksenmukaista seurakunnan toiminnan ja talouden tasapainoisen kehittämisen kannalta. Investointeja suunniteltaessa on syytä laskea, kuinka paljon poistojen määrä ja toimintamenot kasvavat, mikäli suunnitellut investoinnit toteutetaan. Koska investoinnit lisäävät mm. poistojen määrää, kasvava vuosikatetarve on huomioitava investointien suunnitteluvaiheessa.

Investointiosaan merkitään yleensä hyödykkeiden perusparannusmenot. **Hyödykkeen perusparannusmeno** lisää hyödykkeeseen liittyviä tulonodotuksia tai palvelujen tuottamisodotuksia esim. pidentämällä olennaisesti sen jäljellä olevaa taloudellista pitoaikaa. Taseeseen aktivoidaan menot, joiden seurauksena hyödykkeen tulojen tai palvelujen tuottamiskyky kasvaa alkuperäistä olennaisesti suuremmaksi. Hyödykkeen tulojen tai palvelujen tuottamiskyvyn voidaan katsoa kasvaneen, jos perusparannus

- pidentää hyödykkeen taloudellista pitoaikaa tai lisää hyödykkeen tuotantokapasiteettia,
- parantaa suoritteiden laatua tai
- vähentää tuotantoprosessin kustannuksia.

Korjaus- ja huoltomenoja, joiden seurauksena hyödykkeen tulojen tai palvelujen tuottamiskyky voidaan säilyttää ennallaan, käsitellään yleensä tilikauden toimintamenoina.

5.5.1. Kustannusarvio ja määräraha

Investointiosassa esitetään investointihankkeen tai -hankeryhmän kokonaiskustannusarvio. Useamman vuoden aikana toteutettava investointihanke jaetaan eri vuosien kesken. Kirkkovaltuusto hyväksyy investoinnin hankintamenoa koskevan kokonaiskustannusarvion, vaikka investoinnin hankintamenon arvioidaan jakaantuvan kahdelle tai useammalle vuodelle. Talousarvion perusteluissa todetaan tällöin, että investoinnin hankintamenon jaksottamista taloussuunnitelmassa voidaan tarkistaa kokonaiskustannusarvion rajoissa talousarviossa, tilinpäätöksen hyväksymisen yhteydessä tai erillisellä kirkkovaltuuston tekemällä talousarvion muutospäätöksellä.

Investoinnin hankintamenoksi varataan määräraha arvioidun rahankäytön mukaisena. Määrärahan suuruuteen talousarviossa ei vaikuta se, onko investointia varten tehty investointivaraus tai katetaanko se investointirahaston vähennyksellä. Talousarvion investointiosassa esitetään edellisenä tai edellisinä vuosina hankkeeseen käytetty rahamäärä, kuluvan talousarviovuoden määräraha ja suunnitelmavuosille arvioitu määrärahan tarve.

Jos hankkeen tai hankkeen osan toteuttaminen viivästyy talousarviossa arvioidusta aikataulusta, investoinnin rahoitustarve jaksotetaan uudelleen suunnitelmavuosille.

Kuva 6. Seurakunnan talousarvion investointiosa

INVESTOINTIOSA						
	Kustannus- arvio	Ed. vuosien käyttö	Kuluva vuoden TA	Talous- arvio	TS 2	TS 3
HANKE A						
HANKE B						
HANKE C						
INVESTOINNIT YHTEENSÄ						

5.5.2. Tuloarvio investointiosassa

Talousarvion investointiosassa esitetään tuloarviona investointiin saatavaksi arvioitu rahoitusosuus, joka voi olla investointiavustusta Kirkon keskusrahastolta, EU:lta, valtiolta tai muilta yhteisöiltä. Rahoitusosuus merkitään talousarvioon sekä toiminta- ja taloussuunnitelmaan maksuperusteisesti eli sen vuoden tuloksi, jolloin se arvioidaan maksettavaksi seurakunnalle.

Pysyvien vastaavien myynnillä tarkoitetaan pysyviin vastaaviin aktivoitujen aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden sekä seurakunnan toiminnan mahdollistamiseksi hankittujen arvopaperien ja muiden pitkäaikaisten sijoitusten myyntiä. Myyntitulo merkitään investointiosaan tuloarviona. Tuloarvio otetaan talousarvioon samalla tavalla kuin myyntitulo käsitellään kirjanpidossa. Mikäli myyntihinnan maksamisen arvioidaan jaksottuvan kahdelle tai useammalle vuodelle, merkitään talousarviovuodelta siirtyväksi arvioitu myyntisaaminen rahoitusosaan kohtaan *Muut maksuvalmiuden muutokset* tai omalle rivilleen kohtaan *Pitkäaikaisten saamisten muutos*. Siitä annetaan tieto investointiosan perusteluissa.

Vakuutuskorvaus, joka liittyy talousarviossa esitettyyn investointihankkeeseen, voidaan käsitellä investointiosassa menonoikaisuna. Hankkeen bruttomeno ja vakuutuskorvaus esitetään talousarviossa bruttoperiaatteen mukaan.

5.5.3. Oman valmistuksen käsittely talousarviossa

Valmistus omaan käyttöön suositellaan käsiteltäväksi kirjanpidossa siten, että tuloslaskelmaan kirjattavista menoista vähennetään ja taseeseen aktivoidaan pysyviin vastaaviin omaan käyttöön valmistuksen osuus. Tällöin käytetään erillisiä aktivoinneista johtuneiden menonsiirtojen (kredit-summaisista) tilejä. Mikäli näin ei jostain syystä haluta menetellä, eliminoidaan oman käytön osuuden vaikutus tilikauden tulokseen kirjaamalla varsinaisen toiminnan tuottojen ryhmään omaksi nimikkeekseen *Valmistus omaan käyttöön*. Tuloslaskelman oikaisuerää *Val-*

mistus omaan käyttöön ei esiinny, mikäli tarvittavat menonsiirrot on tehty jo tilikauden aikana juoksevassa kirjanpidossa.

Omaan käyttöön valmistuksen kirjausvaihtoehdon valinta tulee ottaa huomioon jo talousarvioissa.

5.5.4. Investointivaraukset ja niiden käyttö

Tuleviin suuriin investointeihin voidaan varautua tekemällä investointivaraus, joka on enintään tilikauden positiivisen tuloksen suuruinen. Investointivarausten muutos on tuloksenkäsittelyerä, jota varten ei talousarvioon oteta määrärahaa eikä tuloarviota. Kirkkovaltuusto voi hyväksyä varausta koskevan hankesuunnitelman talousarvion hyväksymisen yhteydessä. Investointivaraus voidaan tehdä vain kirkkovaltuuston päättämään suureen investointihankkeeseen. Varaus merkitään purettavaksi viimeistään sinä vuotena, jolloin investointihankkeesta aletaan tehdä suunnitelman mukaisia poistoja. Investointivarausten muutoksilla ei ole vaikutusta talousarvion rahoitusosaan.

Mikäli investointivarausta käytetään sellaiseen investointimenuun liittyen, josta ei tehdä suunnitelman mukaisia poistoja (maanhankinta, taide-esineet tms.), investointivarausten tulouttamisesta tilinpäätöksessä muodostunut ylijäämä voi olla tarkoituksenmukaista siirtää seuraavana vuonna peruspääomaan. Perusteluna tälle on se, että varauksen tulouttamista vastaava aktivoitujen menojen lisäys on kirjattu taseen pysyviin vastaaviin, joista ei tehdä suunnitelman mukaisia poistoja. Kirkkovaltuusto päättää tästä siirrosta.

5.6. Rahoitusosa

5.6.1. Rahoitusosan rakenne

Talousarvion rahoitusosassa osoitetaan, miten suunniteltu toiminta vaikuttaa seurakunnan rahavaroihin ja erityisesti maksuvalmiuteen. Talousarvion rahoitusosa esitetään rahoituslaskelmakaavan muodossa. Rahoitusosa on jaettu kahteen osaan. Ensimmäisessä osassa kuvataan varsinaisen toiminnan ja investointien rahavirta. Tästä osasta nähdään, missä määrin vuosikatte ja muu tulorahoitus riittävät investointimenojen kattamiseen.

Toisessa osassa esitetään rahoitustoiminnan rahavirta. Talousarviota laadittaessa tärkeitä eriä ovat antolainauksen ja lainakannan muutokset. Antolainasaamisten lisäykseen merkitään arvio suunnitelmakaudella muille seurakunnille tai seurakunnan kokonaan omistamille tytäryhteisöille myönnettävistä antolainoista. Antolainasaamisten vähennykseen arvioidaan seurakunnan myöntämien antolainojen suunnitelmakaudella tapahtuvat vähennykset. Kohdassa *Pitkäaikaisten lainojen lisäys* arvioidaan, kuinka paljon talousarviovuonna ja suunnitelmavuosina tarvitaan uutta pitkäaikaista lainaa kattamaan rahoitustarvetta. Kohtaan *Pitkäaikaisten lainojen vähennys* merkitään olemassa olevien ja suunnitteilla olevien lainojen vähennykset tulevinä vuosina.

Tilinpäätöksessä *Muut maksuvalmiuden muutokset* -kohtaan merkitään talousarviovuoden aikana tapahtuneet toimeksiantojen varojen ja pääomien muutokset, vaihto-omaisuuden ja saamisten muutokset, korottomien velkojen muutokset sekä muut muutokset. Näiden erien muutosten arvioimista ei voida yleensä edellyttää talousarviossa.

Tiedossa olevat, merkittävät maksuvalmiuden muutokset suunnitelmakaudella voidaan merkitä omaksi rivikseen rahoitusosaan tai sen perustelutekstiin. Lisäinformaationa talousarvion

vaikutuksesta seurakunnan maksuvalmiuteen esitetään arvio rahavarojen määrästä ja niiden muutoksesta seuraavan vuoden ja suunnitelmavuosien aikana yhteensä.

Kuva 7. Seurakunnan talousarvion rahoitusosa

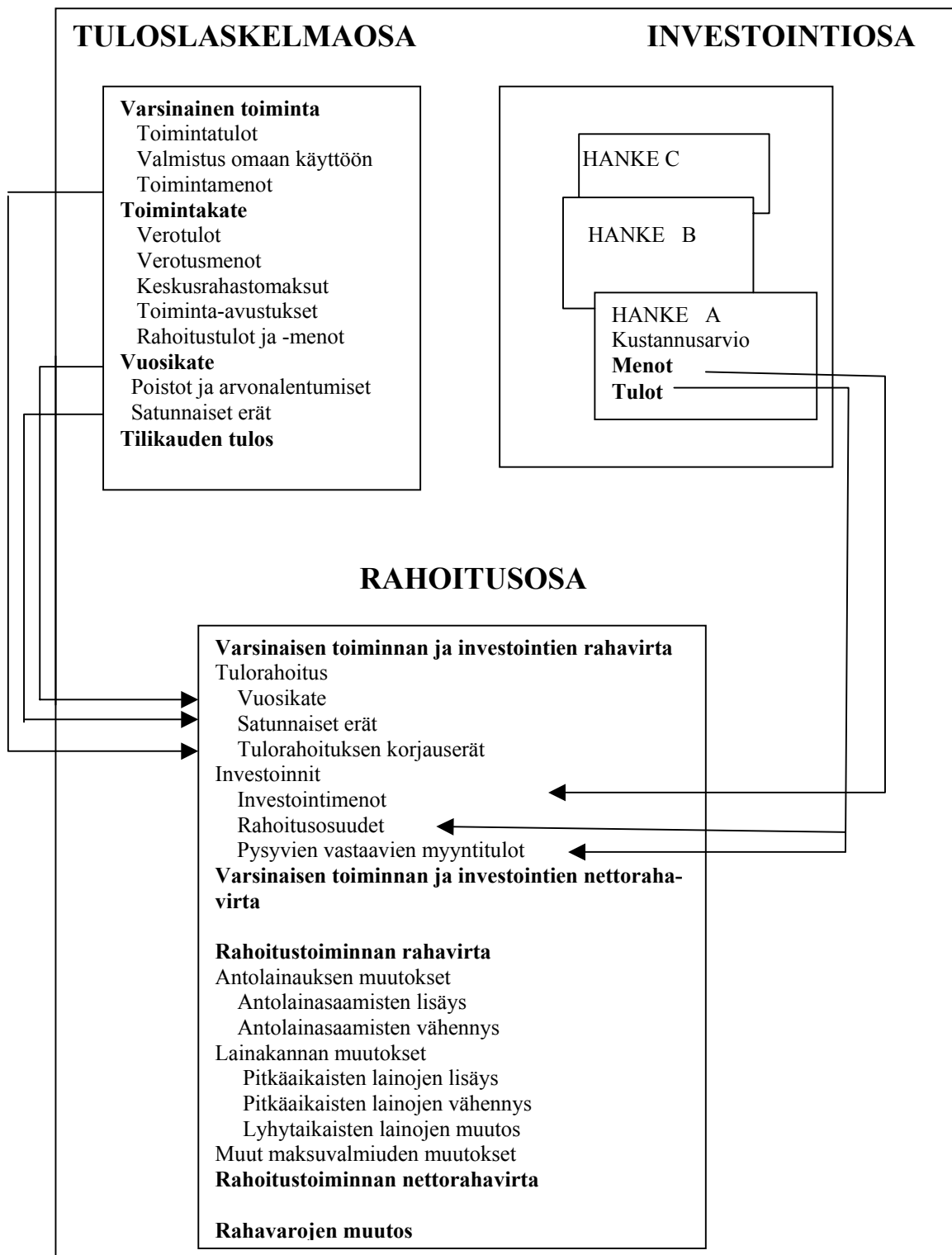
RAHOITUSOSA					
	Edellinen tilinpäätös	Kuluvan vuoden TA	Talous-arvio	TS 2	TS 3
Varsinaisen toiminnan ja investointien rahavirta					
Tulorahoitus					
Vuosikate +/-					
Satunnaiset erät +/-					
Tulorahoituksen korjauserät +/-					
Investoinnit					
Investointimenot -					
Rahoitusosuudet investointimenoihin +					
Pysyvien vastaavien myyntitulot +					
Varsinaisen toiminnan ja investointien nettorahavirta +/-					
Rahoitustoiminnan rahavirta					
Antolainauksen muutokset					
Antolainasaamisten lisäys -					
Antolainasaamisten vähennys +					
Lainakannan muutokset					
Pitkäaikaisten lainojen lisäys +					
Pitkäaikaisten lainojen vähennys -					
Lyhytaikaisten lainojen muutos +/-					
Muut maksuvalmiuden muutokset +/-					
Rahoitustoiminnan nettorahavirta +/-					
Rahavarojen muutos +/-					
Rahavarojen kokonaismäärä					

5.6.2. Tuloslaskelmaosan ja investointiosan liittyminen rahoitusosaan

Vuosikate sekä satunnaiset tulot ja menot siirretään tuloslaskelmaosasta rahoitusosaan. Pakollisen varauksen tekeminen lisää kirjanpidossa toimintakuluja. Jos tällainen pakollinen varaus on jo etukäteen arvioitavissa, se merkitään talousarvion toimintamenoihin ja oikaistaan rahoitusosassa. Yleensä pakollinen varaus kirjataan sen vuoden kuluksi, jolloin tarve pakollisen varauksen tekemiseksi on havaittu.

Investointiosan menot ja tulot esitetään bruttomääräisinä talousarvion rahoitusosassa, kohdassa *Investoinnit*, riippumatta siitä, onko kirkkovaltuusto hyväksynyt investointiosan määrärahat brutto- vai nettomääräisinä. Investointiosassa arvioidut rahoitusosuudet investointimenoihin esitetään investointien rahanlähteenä samoin kuin pysyvien vastaavien myyntitulot.

Kuva 8. Talousarvion tuloslaskelmaosan ja investointiosan liittyminen rahoitusosaan



6. Talousarvion toteutumisvertailu

Kirkkojärjestyksen 15 luvun mukaan seurakunnan tilinpäätökseen on sisällytettävä talousarvion toteutumisvertailu. Talousarvion toteutumisvertailu esitetään kirkkovaltuustolle samaa asetelmaa ja esittämistarkkuutta noudattaen kuin alkuperäinen talousarvio. Talousarvion toteutumisvertailussa seurataan sekä toiminnallisten tavoitteiden että määrärahojen ja tuloarvioiden toteutumista.

Toiminnasta ja taloudesta vastaavien on annettava tietoja kirkkovaltuustolle, kirkkoneuvostolle ja muille hallintoelimille toiminnallisten tavoitteiden toteutumisesta sekä kirjanpitoon perustavia tietoja menojen ja tulojen toteutumisesta talousarvioon nähden. Myös talousarviovuoden aikana raportoidaan toiminnallisten tavoitteiden sekä määrärahojen ja tuloarvioiden toteutumisesta samoin kuin ennusteista loppuvuodelle. Kirkkovaltuusto päättää talousarvion hyväksyessään toiminnan ja talouden raportointitavoista ja aikataulusta kirkkovaltuustolle. Muut hallintoelimet määrittelevät, millä tasolla, tarkkuudella ja kuinka usein toiminnallisten tavoitteiden toteutumisesta ja taloudesta raportoidaan niille tilikauden aikana. (Taloussääntömalli 23 §)

Talousarvion toteutumisvertailulla seurataan taloudellisen tuloksen muodostumisen lisäksi talousarvion sitovia eriä, jotka kirkkovaltuusto on hyväksynyt käyttötalousosassa toimintayksiköittäin ja tehtäväalueittain, investointiosassa hankkeittain tai hankeryhmittäin sekä tuloslaskelmaosassa ja rahoitusosassa.

Talousarvion toteutumisvertailuun merkitään alkuperäisessä talousarviossa myönnetty määrärahat ja tuloarviot, niiden muutokset, määrärahojen käyttö ja tuloerien kertyminen sekä määrärahojen ja tuloerien ylitys tai alitus.

7. Suunnitteluun liittyviä käsitteitä

Seuraavaan on koottu tässä ohjeessa käytettyjä käsitteitä. Seurakuntahallinnossa yleisesti tunnettuja käsitteitä ei tässä ole kuitenkaan erikseen määriteltä.

Käyttösuunnitelma

Käyttösuunnitelman avulla seurakunnan toimielimet panevat täytäntöön kirkkovaltuuston hyväksymän talousarvion. Käyttösuunnitelmassa voidaan muotoilla kirkkovaltuuston vahvistamat ja sitovat tavoitteet yksityiskohtaisemmiksi tavoitteiksi. Käyttösuunnitelmassa määritellään kirkkovaltuuston hyväksymää talousarviota yksityiskohtaisemmin, kuinka määrärahat ja tuloarviot jaetaan tehtäväalueiden sekä tulo- ja menolajien kesken. Siinä voidaan myös määritellä laskujen hyväksyjät, tavaroiden ja palvelujen vastaanotto-oikeudet sekä antaa ohjeita esim. hankinta-asioista.

Laatu

Laatu voi olla joko toiminnan, palvelun tai tavaran laatua. Toiminnan laatu on toiminnan vaikuttavuutta, virheettömyyttä tai tehokkuutta. Palvelun laatu on seurausta toiminnan laadusta. Palvelun ja tavaran laatuun vaikuttavat monet toisiinsa yhteydessä olevat työvaiheet, esimerkiksi suunnittelu, tekeminen, toiminta sekä toiminnan jälkeinen huolto, seuranta sekä palautteen kerääminen ja käsittely.

Laatutavoite

Laatuun liittyvä tavoitetila, jonka mukainen palvelun, tavarain tai niiden yhdistelmän tai asian tila tulee olla.

Laatutavoitteiden toteuttaminen edellyttää, että kirkkovaltuusto osana muuta toiminnan ja talouden suunnittelua vahvistaa laatuun liittyvät tavoitteet kullakin tehtäväalueella.

Missio

Missio määrittää yhteisön tai organisaation olemassaolon tarkoituksen. Kyse on yhteisön perustehtävästä. Missio vastaa kysymyksiin "Mikä on perustehtävämme?" tai "Mikä on toimintamme tarkoitus?"

Määräraha

Määräraha on kirkkovaltuuston talousarviossa toimintayksikölle tai tehtäväalueelle myöntämä, euromäärältään ja käyttötarkoitukseltaan rajattu valtuutus varojen käyttämiseen.

Määrätavoite

Määrää ilmaiseva tavoitetila. Kuinka paljon palveluja tai tavaroita aikaansaadaan määrättyllä ajanjaksolla. Määrä ilmaistaan kappale-, paino-, tilavuus-, suhde- ym. määrää ilmaisevilla luvuilla.

Operatiivinen suunnittelu

Operatiivisessa suunnittelussa tarkastellaan seurakunnan toimintaa ja taloutta lyhyellä aikavälillä (1-3 v.). Lyhyen aikavälin tavoitteet sovitetaan yhteen pidemmän aikavälin tavoitteiden ja painopisteiden kanssa.

Poistot

Poistot ovat pysyvien vastaavien hyödykkeiden hankintamenoista tilikaudelle jaksotettu osuus. Talousarviossa poistot ovat tuloslaskelmaosassa seurakunnan tilikauden tuloksen laskemista varten tarvittava erä. Kirkkovaltuusto hyväksyy poistosuunnitelman. Poistoilla voidaan ajatella varauduttavan tulevaisuudessa toteutettaviin korvausinvestointeihin.

Pääluokka

Seurakuntien toiminta jaetaan neljään pääluokkaan: *hallinto*, *seurakunnallinen toiminta*, *hautaus* ja *kiinteistötoimi*. Seurakuntayhtymissä seurakunnallinen toiminta saatetaan jakaa *seurakunnalliseen toimintaan* ja *yhteisiin seurakunnallisiin tehtäviin*.

Seurakunnan perustehtävät kuuluvat pääluokkiin *seurakunnallinen toiminta* ja *hautaus*. Seurakunnan tukipalvelut kuuluvat pääluokkiin *hallinto* ja *kiinteistötoimi*.

Rahoitustarpeen kattamiskeinot

Rahoitustarpeen kattamiskeinoilla tarkoitetaan pitkäaikaisen vieraan pääoman lisäystä, lyhytaikaisen vieraan pääoman lisäystä sekä rahoitus- ja vaihto-omaisuuden vähentämistä.

Strategia

Strategia kuvaa, miten yhteisö tai organisaatio aikoo saavuttaa visionsa ja toteuttaa missiotaan. Kyse on suunnitelmasta ja toimintamallista, jota noudattamalla päästään vision kuvaamaan tulevaisuuden tilaan. Strategia vastaa kysymyksiin "Mitä meidän pitää tehdä menestyäksemme tulevaisuudessa?" tai "Mitä meidän pitää tehdä päästäksemme tulevaisuuden tavoitteeseemme?"

Strateginen suunnittelu

Strategisessa suunnittelussa tarkastellaan seurakunnan toimintaa pitkällä aikavälillä (5-20 v.). Siinä suhteutetaan seurakunnan toiminta ja tavoitteet ympäristömuutoksiin ja pyritään tältä pohjalta tekemään oikeita asioita oikealla tavalla.

Taloudellisuustavoite

Taloudellisuudella ilmaistaan sitä, miten paljon rahaa on käytetty tietyn seurakunnan tuottaman palvelun tai toiminnan aikaansaamiseen. Taloudellinen tavoite voidaan asettaa yksikköhintatavoitteena €/palvelu, €/tuote, €/suorite, €/sijaissuorite tai €/muu tuotosyksikkö.

Talousarvion suoriteperusteisuus

Talousarviossa ja talousarvion toteutumisvertailussa menot ja tulot ovat suoriteperusteen mukaisia. Verotulot käsitellään kuitenkin siitä poiketen maksuperusteen mukaan. Suoriteperusteisuus tarkoittaa sitä, että meno toteutuu, kun palvelu tai tavara vastaanotetaan, ja tulo toteutuu, kun palvelu tai tavara luovutetaan. Maksuperusteisuus tarkoittaa sitä, että meno toteutuu, kun maksu palvelun tai tavaran hankkimisesta maksetaan, ja tulo toteutuu, kun maksu palvelun tai tavaran luovuttamisesta saadaan.

Tehtäväalue

Tehtäväalue tarkoittaa seurakunnan toimintakokonaisuutta tai työmuotoa, mitä varten on (osa-aikainen tai kokopäiväinen) henkilö tai henkilökunta, ohje- tai johtosäännöllä määritellyt tehtävät, valta ja vastuu sekä vahvistettu talousarvio toiminnallisine tavoitteineen. Toiminnan ja talouden tilastoinnissa käytettävät tehtäväalueet on esitelty mm. ohjeen *Kustannusten kohdentaminen seurakunnissa ja seurakuntayhtymissä* liitteenä.

Tilaaaja-tuottaja -malli

Palvelujen tuottamisen organisointimalli, jossa tilaajana (ostajana) toimii seurakunnan palvelusta vastaava yksikkö (esim. hautaustoimi) ja tuottajana (myyjänä) palvelun tekemisestä vastaava seurakunnan oma yksikkö tai työntekijä (esim. haudankaivaja) taikka seurakunnan ulkopuolinen palvelujen tuottaja (esim. haudankaivuusta vastaava yritys).

Toiminta-ajatus

Toiminta-ajatukseen kiteytetään lyhyesti kirkon mission pohjalta seurakunnan olemassaolon tarkoitus ja perusta. Toiminta-ajatuksella voidaan kertoa myös toiminnan painopisteet ja seurakunnan tapa toimia.

Toimintayksikkö

Tehtäväaluetta suurempi työala, jolla on oma henkilökunta ja talousarvio. Tällainen toimintayksikkö seurakunnassa saattaa olla esim. koko lapsi- ja nuorisotyö, joka jakautuu useampaan tehtäväalueeseen.

Toiminnallinen tavoite

Toiminnallinen tavoite on kirkkovaltuuston talousarviossa toimintayksikölle tai tehtäväalueelle hyväksymä määrärahan käyttötarkoitusta, palvelujen määrää tai laatua tai toiminnan kehittämissuuntaa koskeva tavoite.

Tuloarvio

Tuloarvio on kirkkovaltuuston talousarviossa toimintayksikölle tai tehtäväalueelle asettama tulotavoite.

Tuottavuustavoite

Tuottavuudella ilmaistaan se, miten paljon tietyillä resursseilla (työntekijät, tilat, määrärahat) on saatu aikaan seurakunnan toimintaa ja palveluita.

Työalakate

Työalakate on tehtäväalueen välittömien ja välillisten ulkoisten ja sisäisten tulojen ja menojen summa. Tehtäväalueen toimintakatteeseen, mikä sisältää ulkoiset ja sisäiset toimintatulot ja -menot, lisätään poistot ja arvonalentumiset, pääoman laskennalliset korkomenot ja vyörytysmenot tai -tulot.

Visio

Visio merkitsee yhteisön tai organisaation tulevaisuuden tilaa. Kyse on tulevaisuudennäystä. Visio vastaa kysymyksiin "Millaisia haluamme olla?" ja "Mitä haluamme tehdä tulevaisuudessa?"

Vaikuttavuustavoite

Vaikuttavuudella tarkoitetaan sitä, miten paljon seurakunnan toiminta on ollut sen tai sen jäsenten asettamien tavoitteiden mukaista. Vaikuttavuus voi ilmetä esim. kokemuksina palvelun laadusta. Vaikuttavuutta on vaikea mitata, mutta sitä on mahdollista arvioida mm. seurakuntalaiskyselyin sekä palvelujen käyttäjien arviona palvelujen tai toiminnan hyvydestä.

SEURAKUNNAN JA SEURAKUNTAYHTYMÄN TILINPÄÄTÖKSEN LAATIMINEN

	Sivu
Sisällysluettelo	1
1. Tilinpäätöstä koskevat säännökset, määräykset ja ohjeet	3
1.1. Tilinpäätöksen lähtökohdat	3
1.2. Yleiset tilinpäätösperiaatteet	4
1.3. Maksuperusteisten kirjausten oikaiseminen ja täydentäminen	7
1.4. Tilinpäätöksen kokonaisuus	8
1.5. Hautainhoitorahaston ja muiden taseyksikköinä hoidettujen rahastojen yhdistäminen seurakunnan tilinpäätökseen	9
1.6. Tilinpäätöksen säilyttäminen	9
1.7. Tilinpäätöksen julkisuus	9
2. Tasekirja	10
2.1. Toimintakertomus	10
2.1.1. Toimintakertomusta koskevat säännökset	10
2.1.2. Yleiskatsaus	10
2.1.3. Hallintoelinten kokoonpano ja toiminta	11
2.1.4. Henkilöstö	11
2.1.5. Seurakunnan väkiluvussa tapahtuneet muutokset	12
2.1.6. Talousarvion toteutuminen	12
2.1.6.1. Seurannan lähtökohdat	12
2.1.6.2. Tavoitteiden toteutuminen	12
2.1.6.3. Tuloarvioiden ja määrärahojen toteutuminen	13
2.1.7. Tilikauden tuloksen muodostuminen ja toiminnan rahoitus	19
2.1.7.1. Tuloslaskelma ja sen tunnusluvut	19
2.1.7.2. Rahoituslaskelma ja sen tunnusluvut	22
2.1.7.3. Tase ja sen tunnusluvut	24
2.1.8. Seurakuntakonsernin toiminta ja talous	27
2.1.9. Tilikauden tuloksen käsittely ja talouden tasapainottamistoimenpiteet	28
2.1.9.1. Tilikauden tuloksen käsittely	28
2.1.9.2. Talouden tasapainottamistoimenpiteet	29
2.2. Tilinpäätöslaskelmat	31
2.2.1. Tilinpäätöstä koskevat säännökset ja ohjeet	31
2.2.2. Tuloslaskelma	32
2.2.3. Rahoituslaskelma	33
2.2.4. Tase	34

2.3.	Tilinpäätöksen liitetiedot	34
2.3.1.	Liitetietoja koskevat säännökset, määräykset ja ohjeet	34
2.3.2.	Tilinpäätöksen laatimista koskevat liitetiedot	35
2.3.3.	Tuloslaskelman liitetiedot	35
2.3.4.	Rahoituslaskelman liitetiedot	36
2.3.5.	Taseen liitetiedot	36
2.3.5.1.	Taseen vastaavia koskevat liitetiedot	37
2.3.5.2.	Taseen vastattavia koskevat liitetiedot	37
2.3.6.	Vakuuksia ja vastuusitoumuksia koskevat liitetiedot	38
2.3.6.1.	Eläkevastuuvajauksen laskeminen	38
2.3.6.2.	Hautainhoitovastuun sekä siihen liittyvän yli- tai alikatteisuuden laskeminen	38
2.3.6.3.	Muut vakuudet ja vastuusitoumukset	39
2.3.7.	Omistuksia muissa yhteisöissä koskevat liitetiedot	39
2.3.8.	Taseyksikköinä käsiteltävien paikallisseurakuntien ja seurakuntayhtymän tilinpäätöstiedot	39
2.3.9.	Taseyksikkönä käsiteltävän rahaston tilinpäätöslaskelmat	40
2.4.	Allekirjoitukset ja tilinpäätösmerkintä	40
2.5.	Kirjanpito- ja tositteita koskevat luettelot ja selvitykset	40
3.	Tilinpäätöstä varmentavat asiakirjat	40
3.1.	Tase-erittelyt	40
3.1.1.	Vastaavien tase-erittelyt	41
3.1.2.	Vastattavien tase-erittelyt	42
3.2.	Liitetietojen erittelyt	43
3.3.	Muut erittelyt	43
3.4.	Erittelyjen laatiminen	43
4.	Tilintarkastuskertomus	43
Liite 1	Esimerkki lomapalkkavelan laskemisesta tilinpäätökseen 31.12.200X	45
Liite 2	Esimerkki investointivarausten tekemisestä ja poistoeron muodostamisesta sekä poistoeron purkamisesta suunnitelman mukaisen poiston suhteessa	46
Liite 3	Esimerkki haudanhoitosopimusten vastuun sekä yli-/alikatteen laskemisesta	47

1. Tilinpäätöstä koskevat säännökset, määräykset ja ohjeet

1.1. Tilinpäätöksen lähtökohdat

Seurakunnan kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä noudatetaan kirkkolakia ja -järjestystä, taloussääntöä sekä soveltuvin osin kirjanpitolakia (KPL 1336/1997). Jos kirkkolain ja -järjestyksen säännökset poikkeavat kirjanpitolain säännöksistä, noudatetaan kirkkolakia ja -järjestystä. Kirkkohallitus antaa ohjeet kirjanpitolain säännösten soveltamisesta. Kirkkohallituksen antamat ohjeet kuuluvat kirjanpitolain edellyttämän hyvän kirjanpitoavan (KPL 1:3) lähteisiin seurakunnan kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä. Kirkkohallituksen asettama kirjanpitoasioiden neuvottelukunta antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolain ja Kirkkohallituksen antamien ohjeiden soveltamisesta seurakuntien kirjanpidossa.

Seurakunnalla tarkoitetaan tässä ohjeessa myös seurakuntayhtymää, ellei toisin ole sanottu.

Seurakunnan varainhoitovuosi on kalenterivuosi. Kirkkoneuvoston on laadittava tilinpäätös tilikauden seuraavan vuoden maaliskuun loppuun mennessä. Tilinpäätökseen kuuluvat tuloslaskelma, tase, rahoituslaskelma ja niiden liitetiedot sekä toimintakertomus, joka sisältää mm. talousarvion toteutumisvertailun. Samassa yhteydessä on tehtävä esitys tilikauden tuloksen käsitteystä sekä talouden tasapainottamista koskevista toimenpiteistä.

Kirkkovaltuusto päättää tilinpäätöksen vahvistamisesta ja vastuuvapauden myöntämisestä kesäkuun loppuun mennessä (KJ 15:9,3). Toimintakertomus ja tilinpäätöslaskelmat liitteineen sekä luettelo kirjanpitokirjoista ja tositteiden lajeista samoin kuin tieto niiden säilytystavoista on kirjoitettava sidottuun tai välittömästi tilinpäätöksen valmistumisen jälkeen sidottavaan tasekirjaan, jonka sivut tai aukeamat on numeroitava (KPL 3:8,1). Kirkkoneuvosto vastaa siitä, että tilastotiedot toimitetaan Kirkkohallitukselle sen antamien ohjeiden mukaisesti (taloussääntömalli 26 §).

Seurakunnan, jolla on kirjanpitolaissa tarkoitetulla tavalla määräämisvalta jossakin kirjanpitovelvollisessa, tulee laatia ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitase liitteineen. Sen laadinnassa noudatetaan soveltuvin osin kirjanpitolakia (KJ 15:9,4).

Kirjanpitolain muutos (30.12.2004/1304) tuli voimaan 31.12.2004. Muuttuneista säännöksistä koskevat seurakunnan kirjanpitoa ja tilinpäätöksen laatimista erityisesti tilinpäätöksen arvos- tus- ja jaksotussäännöksiin tehdyt muutokset. Lisäksi kirjanpitolakiin on tehty teknisluonteisia muutoksia. Seurakunnan tilinpäätöksen sisällöstä on säädetty kirkkojärjestyksessä, joten kirjanpitolain tilinpäätöstä koskevia säännöksiä ei sovelleta sellaisenaan seurakunnan tilinpäätöksessä. Esimerkiksi toimintakertomus on osa seurakunnan tilinpäätöstä toisin kuin kirjanpitolaissa.

Em. kirjanpitolain muutos vaikuttaa tilinpäätöksen laadintaan mm. seuraavasti:

- Rahoituslaskelma on tuloslaskelman ja taseen ohella tilinpäätöslaskelma eli se ei ole enää tilinpäätöksen liitetiedon asemassa.
- Yleisiin tilinpäätösperiaatteisiin on lisätty sisältöpainotteisuuden periaate (KPL 3:3,1).

- Ulkomaanrahan määräiset saamiset, velat ja muut sitoumukset on jatkossa arvostettava aina tilinpäätöspäivän kurssiin, vaikka saaminen tai velka erääntyisi yli vuoden kuluttua tilikauden päättymisestä (KPL 5:3).
- Käyttöomaisuus -käsitteestä on luovuttu. Kirjanpitolaissa ja -asetuksessa käytetään sen sijasta pysyvät vastaavat -käsitettä (KPL 5:5).
- Aineettomaan omaisuuteen kuuluvat, vastikkeellisesti hankitut toimiluvat, patentit, lisenssit yms. oikeudet aktivoidaan ja poistetaan erityistä varovaisuutta noudattaen (KPL 5:5a).
- Perustamis- ja tutkimusmenot kirjataan tilikauden kuluiksi (KPL 5:7-8).
- Kehittämismenot saadaan aktivoida erityistä varovaisuutta noudattaen ja ne on poistettava enintään viiden vuoden kuluessa (KPL 5:8,2).
- Pakollisen varauksen on täytettävä kaikki KPL 5:14:ssä mainitut edellytykset.
- Arvonkorotuksen edellytyksiä koskevan säännöksen soveltamisalaa on supistettu ja arvonkorotuksen edellytyksiä on täsmennetty (KPL 5:17).
- Kirjanpitovelvollisella on määräysvalta kohdeyrityksessä, jos kirjanpitovelvollinen käyttää tosiasiallisesti määräysvaltaa kohdeyrityksessä tai kohdeyritystä johdetaan yhdessä kirjanpitovelvollisen kanssa (KPL 1:5,3).
- Konsernitilinpäätös saadaan jättää laatimatta, jos sekä päättyneellä että edellisellä tilikaudella emoseurakunnan ja tytäryhteisön osalta yhteenlaskettuna on ylittynyt enintään yksi KPL 3:9,2 säädetystä rajoista.

Lisäksi tämä ohje sisältää seuraavat muutokset vuonna 2003 annettuun tilinpäätösohjeeseen:

- Hallinnollisen kirjanpidon aikaiset verontasaus- ja pääomarahastot on purettava suoraan peruspääomaan ja/tai edellisten tilikausien yli-/alijäämään (yleiskirje 40/2005).
- Käyttötalousosan toteutumisvertailu -kaavaa on tarkistettu sisäisen laskennan erien osalta.
- Toimintakertomus ja vuosikertomus -käsitteiden ero on pyritty esittelemään entistä selkeämmin.
- Tunnuslukuun rahavarojen riittävyydestä päivinä lasketaan mukaan verotuskulut ja keskusrahastomaksut.
- Hoitosopimushautojen varojen yli-/alikatteisuuden laskemisesta on esimerkki liitteenä.
- Kun erityiskatteisten lahjoitus- ym. rahastojen kirjanpito hoidetaan erillään seurakunnan kirjanpidosta, lahjoitus- ym. rahastojen tuloslaskelma ja tase esitetään seurakunnan tilinpäätöksen liitetietoina.

Poistoja ja pysyviä vastaavia koskevia tilinpäätöstietoja on esitelty Kirkkohallituksen yleiskirjeen 10/2005 liitteessä 1, *Seurakunnan ja seurakuntayhtymän suunnitelman mukaiset poistot ja pysyvien vastaavien osakirjanpito*.

Tämä ohje korvaa Kirkkohallituksen yleiskirjeen 17/5.6.2003 liitteenä olevan ohjeen seurakunnan ja seurakuntayhtymän tilinpäätöksen laatimisesta. Tämä ohje on voimassa 1.1.2007 alkavasta tilikaudesta alkaen.

1.2. Yleiset tilinpäätösperiaatteet

Tilinpäätökseen kuuluvien asiakirjojen on oltava selkeitä ja tilinpäätöksen on muodostettava yhtenäinen kokonaisuus (KPL 3:1,7). Toimintakertomuksen ja tilinpäätöslaskelmien liitetie-

toineen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (KPL 3:2,1).

Tilinpäätöksen laadintavastuussa olevien kirkkoneuvoston ja viranhaltijoiden on tiedettävä, mitä säännöksiä on noudatettava ja milloin on mahdollista tehdä omaan harkintaan perustuvia ratkaisuja, esimerkiksi valintoja sovellettavista menettelytavoista. Väärin laadittuun tilinpäätökseen liittyy mahdollinen rangaistus- ja vahingonkorvausvastuu. Kirkkoneuvoston jäsenet ovat henkilökohtaisesti vastuussa sivullisille tahallisesti tai tuottamuksellisesti aiheutetusta vahingosta (VahKorvL 31.5.1974/412, korjattu 1423/1991). Tilinpäätöksen tarkastamisesta vastuussa olevat tilintarkastajat toimivat tehtävässään virkavastuulla.

Tilinpäätöstä laadittaessa ja tilinavausta tehtäessä on noudatettava yleisiä tilinpäätösperiaatteita (KPL 3:3). Yleiset tilinpäätösperiaatteet ovat:

1. Oletus kirjanpitovelvollisen toiminnan jatkuvuudesta

Jatkuvuuden periaatteella tarkoitetaan, että tilinpäätöstä laadittaessa lähtökohtana on oletus kirjanpitovelvollisen toiminnan jatkumisesta koko ajateltavissa olevan tulevaisuuden ajan. Jatkuvuuden periaate tulee esiin erityisesti pysyviin vastaaviin kuuluvien hyödykkeiden arvostamisessa ja jaksottamisessa. Pysyviin vastaaviin kuuluva hyödyke arvostetaan todelliseen hankintamenuon, joka jaksotetaan kuluksi sillä perusteella, miten se myötävaikuttaa tulojen tai palvelujen tuottamisessa. Todennäköinen luovutushinta, joka hyödykkeestä saataisiin, mikäli se luovutettaisiin ulkopuoliselle, tulee kysymykseen arvostusperusteena vain poikkeustapauksessa. Tällainen poikkeus jatkuvuusperiaatteesta on maa- ja vesialueen tai pysyviin vastaaviin kuuluvan arvopaperin arvonnkorotus. Siinä arvostusperusteena on hyödykkeen alkuperäistä hankintamenua olennaisesti suurempi todennäköinen luovutushinta tai arvo tilinpäätöspäivänä.

Jatkuvuuden periaatetta ei sovelleta vaihtuviin vastaaviin. Vaihtuvien vastaavien arvostusperuste on joko niiden hankintamenu tai nimellisarvo taikka sitä alempi todennäköinen luovutushinta tilinpäätöspäivänä. Vaihto-omaisuuden arvostusperusteena voi lisäksi olla hankintamenua ja todennäköistä luovutushintaa alhaisempi todennäköinen hankintamenu tilikauden päättyessä.

2. Johdonmukaisuus laatuimisperiaatteiden ja -menetelmien soveltamisessa tilikaudesta toiseen

Tilinpäätöksen laajuus-, mittaamis-, arvostus- ja kohdistamisongelmat ratkaistaan mahdollisimman yhtenäisellä tavalla tilikaudesta toiseen. Kerran valittua menettelytapaa on noudatettava jatkuvasti. Menettelytavan muuttaminen edellyttää perusteltua syytä. Jos tuloslaskelman, rahoituslaskelman tai taseen erittelyä on muutettu, on vertailutietoa viimeistä edelliseltä tilikaudelta mahdollisuuksien mukaan oikaistava. Samoin on tehtävä, jos vertailutieto ei ole muun syyn takia käyttökelpoinen. Muutoksen perustelu ja vaikutus tilinpäätöstietojen vertailukelpoisuuteen esitetään liitetietona.

2 a. Sisältöpainotteisuuden periaate eli asia ennen muotoa -periaate

Sisältöpainotteisuudella tarkoitetaan huomion kiinnittämistä liiketapahtumien tosiasialliseen sisältöön eikä yksinomaan niiden oikeudelliseen muotoon. Esimerkiksi osamaksukaupalla hankitun auton hankintamenon katsotaan syntyvän auton vastaanottamisen yhteydessä, vaikka sen omistusoikeus siirtyy vasta myöhemmin, kun auton koko hankintameno on maksettu.

3. Tilikauden tuloksesta riippumaton varovaisuus

Tilinpäätöstä laadittaessa kulut on kirjattava riittävän suurina ja vastaavasti aktivoinnit tehtävä riittävää harkintaa käyttäen. Pitkävaikutteisten menojen suunnitelman mukaisia poistoaikoja ei voi pidentää sen vuoksi, että vuosikate ei riitä poistojen kattamiseen. Erityistä varovaisuutta tulee noudattaa aktivoitaessa kehittämismenoja. Niiden aktivoimisen ehdoton edellytys on niihin perustuva vastainen tulonodotus. Edellytysten täyttyminen on riittävästi dokumentoitava (KILA 1999/1579).

Tilinpäätöksessä otetaan huomioon ainoastaan tilikaudella luovutuksissa toteutuneet kiinteistöjen, koneiden, kaluston yms. omaisuuden arvonnousuvoitot. Tilinpäätöstä laadittaessa on otettava huomioon kaikki päättäneeseen tai aikaisempiin tilikausiin liittyvät, ennakoitavissa olevat vastuut ja mahdolliset menetykset, vaikka ne tulisivat tietoon tilikauden päättymisen jälkeen (KPL 3:3,2).

4. Tilinavauksen perustuminen edellisen tilikauden päättäneeseen taseeseen

Tilinavauksen on perustuttava edellisen tilikauden päättäneeseen taseeseen. Kun tilinavaus tehdään, arvontarkistuksia tai muita muutoksia ei tehdä edellisen tilikauden päättäneen taseen mukaisiin kirjanpitoarvoihin.

5. Tilikaudelle kuuluvien tuottojen ja kulujen huomioon ottaminen riippumatta niihin perustuvien maksujen suorituspäivästä

Lakiin, sopimukseen tai ulkopuolista kohtaan sitovaan päätökseen perustuvat saamisoikeudet tai maksuvelvoitteet kirjataan syntymisajankohdan mukaan. Vastaavien maksuperusteisten erien oikaiseminen tai täydentäminen tehdään suoriteperustetta vastaavalla tavalla.

Tilinpäätöstä laadittaessa maksuperusteiset kirjaukset on oikaistava ja täydennettävä suoriteperusteisiksi. Suoriteperusteen edellyttämiä oikaisukirjauksia joudutaan tekemään muun muassa lomapalkkojen, korkojen, vakuutusmaksujen ja inventointiin perustuvien varastojen, esim. lämmitysöljyvaraston osalta. Suoriteperusteen edellyttämiä oikaisukirjauksia joudutaan tekemään myös mahdollisten verovelkojen osalta silloin, kun seurakunta on verovelvollinen.

Suoriteperusteisuudesta on eräitä poikkeuksia. Poikkeuksen muodostaa velvollisuus vähentää tuotoista vastaisia menoja ja menetyksiä joko pakollisina varauksina tai siirtovelkoina (KPL 4:6,2 ja 5:14).

Verotulot kirjataan verohallinnon tilitysten suoritusajankohdan mukaan ao. tilikauden verotuloiksi. Jos verohallinto ilmoittaa tilinpäätöksen laatimisaikana seurakunnan jako-osuuden muutoksesta, joka kohdistuu viimeksi päättäneelle tai aikaisemmille tilikausille, tämä oikaisu

otetaan huomioon tilinpäätöstä laadittaessa. Suoriteperusteisuudesta poiketaan myös puunmyyntitulojen osalta. Puun myynnistä saatavat tulot kirjataan maksuperusteisesti.

6. Kunkin hyödykkeen ja muun tase-eriin merkittävän erän erillisarvostus

Taseen erät ja niihin sisältyvät hyödykkeet on arvostettava erikseen. Poistosuunnitelma tulee tehdä kullekin pysyviin vastaaviin kuuluvalla hyödykkeelle tai hyödykeryhmälle erikseen eikä koko tase-erälle. Myös vaihto- ja rahoitusomaisuus arvostetaan hyödykekohtaisesti.

Edellä mainituista yleisistä tilinpäätösperiaatteista saa poiketa, kun poikkeaminen perustuu lakiin, lain nojalla annettuun säännökseen tai määräykseen taikka muuhun erityiseen syyhyn. Yleisistä tilinpäätösperiaatteista poikkeamisesta on esitettävä liitetietona selostus sen perusteista. Poikkeamisen vaikutus tilikauden tulokseen ja taloudelliseen asemaan tulee esittää liitetiedoissa (KPL 3:3,3).

1.3. Maksuperusteisten kirjausten oikaiseminen ja täydentäminen

Maksuperusteiset kirjaukset on vähäisiä liiketapahtumia koskevia kirjauksia lukuun ottamatta oikaistava ja täydennettävä suoriteperusteen mukaisiksi ennen tilinpäätöksen laatimista (KPL 3:4). Oikaiseminen tarkoittaa etukäteen maksettujen menojen eli menoennakoiden oikaisuja menotileiltä saamiin ja etukäteen saatujen tulojen eli tuloennakoiden oikaisemista tulotileiltä velkoihin.

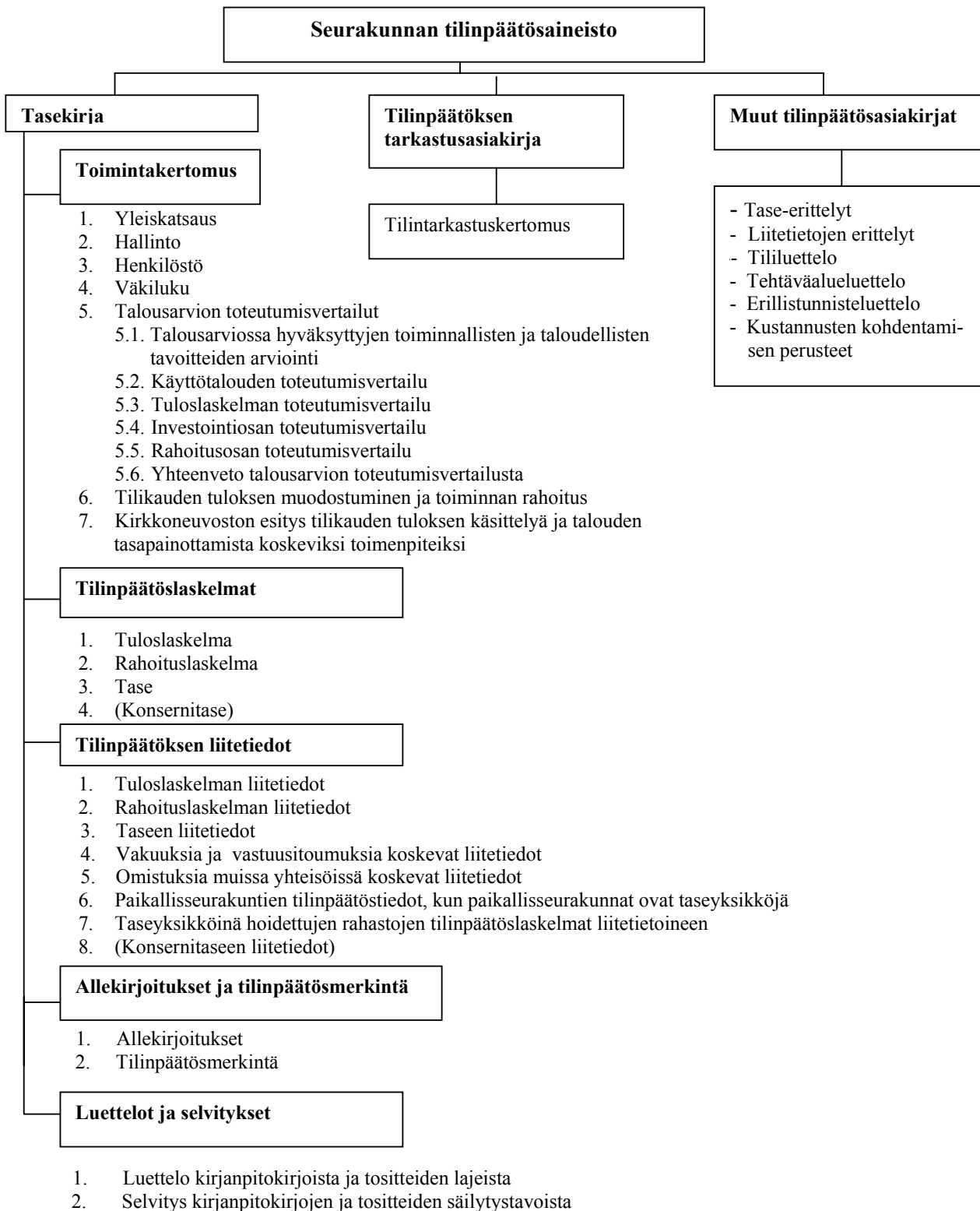
Tilikaudelle suoriteperusteen mukaan kuuluvat menot, jotka maksuperusteisen kirjaustavan vuoksi ovat jääneet tilikauden aikana kirjaamatta, kirjataan menoiksi ja veloiksi. Tällaisia ovat mm. työntekijöiden ansaitsemat lomakorvaukset ja lomarahat. Ohjeen liitteenä 1 on esimerkki lomapalkkavelan laskemisesta. Suoriteperusteen mukaan jo syntyneet tulot eli tulojäämät, jotka maksuperusteisen kirjaamistavan vuoksi ovat jääneet tilikauden aikana kirjaamatta, otetaan kirjanpitoon tuloina ja saamisina. Tällaisia ovat mm. tilivuoden loppupuolella kertyneet toimintatulot, jotka laskutetaan seuraavan vuoden tammikuussa. Avoimet saamiset kirjataan luototappioiksi sekä myynti- ja muiden saamisten oikaisuiksi välittömästi tuloksettomien perintätoimenpiteiden jälkeen (Taloussääntömalli 12 §).

Seurakunnan omaan käyttöön ja tiettyyn määrättyyn tarkoitukseen kerätyt ja korvamerkityt kolehdit ja muut keräystulot, joiden käyttötarkoitus toteutuu seuraavana tilikautena tai myöhemmin, kirjataan tilinpäätöksen yhteydessä tulojen oikaisuiksi ja siirtovelloiksi.

Vaatus maksuperusteisten kirjausten oikaisemisesta ja täydentämisestä ei koske vähäisiä liiketapahtumia. Liiketapahtuman vähäisyys arvioidaan suhteessa tilikauden vuosikatteeseen ja taseen loppusummaan. Lisäksi on kiinnitettävä huomiota liiketapahtuman rahamäärään sekä vastaavien liiketapahtumien yhteismäärään tilikaudella.

1.4. Tilinpäätöksen kokonaisuus

Tasekirja ja muu tilinpäätösaineisto muodostavat seuraavan kokonaisuuden:



1.5. Hautainhoitorahaston ja muiden taseyksikköinä hoidettujen rahastojen yhdistämisen seurakunnan tilinpäätökseen

Seurakunnan tilinpäätökseen otetaan mukaan erillisenä kirjanpitona hoidetun hautainhoitorahaston sekä muiden erillisenä kirjanpitona hoidettujen rahastojen tilinpäätöstiedot. Hautainhoitorahaston ja muiden taseyksikköinä hoidettujen rahastojen taseen loppusummat siirretään tilinpäätöksen laatimisen yhteydessä seurakunnan taseen ryhmiin *Toimeksiantojen varat* ja *Toimeksiantojen pääomat*. Hautainhoitorahaston ja muiden taseyksikköinä hoidettujen rahastojen tuotot yhteensä, kulut yhteensä ja siirto rahastosta /rahastoon merkitään seurakunnan tuloslaskelmaan informatiivisina erinä ennen tilikauden tulosta. Erillisinä kirjanpitoina hoidettujen rahastojen tuloslaskelmat ja taseet liitetietoineen on sisällytettävä seurakunnan tilinpäätöksen liitetietoihin. Kirkkovaltuusto hyväksyy näiden rahastojen tilinpäätökset ja myöntää vastuuvapauden seurakunnan tilinpäätöksen käsittelyn yhteydessä. Kirkkohallitus on antanut ohjeen hoitosopimushautojen hallinnoinnista ja kirjanpidosta (Kkh yleiskirje 30/2005).

1.6. Tilinpäätöksen säilyttäminen

Seurakunnan tasekirja eli toimintakertomus, tilinpäätöslaskelmat, tilinpäätöksen liitetiedot, al-lekirjoitus ja tilinpäätösmerkintä sekä luettelot ja selvitykset kirjanpitokirjoista ja tositteista on säilytettävä pysyvästi. Tase-erittelyt ja muut tilinpäätösasiakirjat on säilytettävä vähintään 10 vuotta tilikauden päättymisestä, mikäli EU-säädökset eivät vaadi pidempää säilytysaikaa. Ne on järjestettävä siten, että tietojenkäsittelyn suorittamistapa voidaan todeta vaikeuksitta (KPL 2:10,1). Muut tilinpäätösasiakirjat sidotaan erikseen omaksi asiakirjaksi, jos ne laaditaan paperitulosteina. Mikäli muut tilinpäätösasiakirjat on sisällytetty tasekirjaan, ne säilytetään pysyvästi.

Tilikauden tositteet, liiketapahtumia koskeva kirjeenvaihto ja koneellisen kirjanpidon täsmäytys selvitykset sekä muu kuin edellä mainittu kirjanpitoaineisto säilytetään 10 vuotta seurakuntien arkistosäännön mukaan. Määräajat muun muassa velkomisasioissa voivat kuitenkin edellyttää tase-erittelyjen, tositeaineiston ja kirjeenvaihdon säilyttämistä 10 vuoden vähimmäisai-kaa kauemmin.

Kirjanpito- ja tilinpäätösaineisto tasekirjaa lukuun ottamatta on mahdollista säilyttää koneelli-sella tietovälineellä. Tositteet ja niiden perusteella tehdyt kirjanpitomerkinnät saa säilyttää samanaikaisesti koneellisella tietovälineellä (KPL 2:8,2). Kirjanpitoaineisto on tätä varten tal-lennettava kahdelle eri tietovälineelle. Ne on säilytettävä toisistaan erillään turvallisissa tilois-sa, jotka eivät ole välittömässä yhteydessä toisiinsa (KTM:n päätös 47/1998).

1.7. Tilinpäätöksen julkisuus

Seurakunnan tilinpäätös ja siihen sisältyvät asiakirjat ovat julkisia sen jälkeen, kun kirkkoneu-voston jäsenet ja talouspäällikkö ovat allekirjoittaneet tilinpäätöksen (JulkL 6:2). Julkisia asia-kirjoja ovat tuloslaskelman, taseen, rahoituslaskelman, mahdollisen konsernitaseen ja niiden liitetietojen lisäksi myös tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt siltä osin kuin ne eivät sisällä sa-lassa pidettäviä tietoja. Esimerkiksi tase-erittelyihin kuuluvat luettelot avoimista saamisista eivät ole julkisia. Julkisia asiakirjoja eivät ole myöskään mm. tiedot henkilön vuosituloista tai

kokonaisvarallisuudesta taikka tuen tai etuuden perusteena olevat tulot ja varallisuus taikka tiedot, jotka muutoin kuvaavat hänen taloudellista asemaansa. (Kts. laki viranomaisten toiminnan julkisuudesta 6:24)

2. Tasekirja

Samoihin kansiin sidottavasta toimintakertomuksesta, tilinpäätöslaskelmista, tilinpäätöksen liitetiedoista, allekirjoituksista ja tilinpäätösmerkinnästä sekä kirjanpitokirjoja ja tositteita koskevista luetteloista ja selvityksistä käytetään nimeä tasekirja. Tasekirjan sivujen tulee olla juoksevasti numeroitu. Tasekirja tulee sitoa välittömästi tilinpäätöksen valmistumisen jälkeen siten, että sen sivuja ei voi vaikeuksitta irrottaa toisistaan.

Jos tasekirjaan kirjoitettava lakisääteinen aineisto on vähäinen, voidaan tasekirjaan sisällyttää myös muut tilinpäätösasiakirjat. Jäljennöstä tilintarkastuskertomuksesta ei liitetä tasekirjaan, koska alkuperäinen tilintarkastuskertomus arkistoidaan seurakunnan arkistosäännön mukaisesti. Mikäli seurakunta laatii erikseen julkaistavan vuosikertomuksen, siihen voidaan sisällyttää myös jäljennös tilintarkastuskertomuksesta.

2.1. Toimintakertomus

2.1.1. Toimintakertomusta koskevat säännökset

Kirkkoneuvoston on laadittava kultakin kalenterivuodelta toimintakertomus seurakunnan hallinnosta, taloudesta ja toiminnasta sekä annettava se kirkkovaltuuston käsiteltäväksi ohjesäännössä mainittuna aikana (KJ 9:6,1). Kirkkoneuvoston ohjesääntömallin (malli A,4:21 ja malli B,4:16) mukaan kirkkoneuvoston on annettava vuosittain kirkkovaltuustolle kertomus seurakunnan edellisen vuoden toiminnasta.

Toimintakertomuksessa esitellään seurakunnan tavoitteita, toimintaa ja taloudellista tilannetta lyhyesti. Siinä esitellään talousarviossa hyväksytyt toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet sekä niiden toteutuminen tilivuoden aikana. Toimintakertomuksessa on myös annettava tietoja sellaisista seurakunnan talouteen liittyvistä olennaisista asioista, joista ei tehdä selkoa tuloslaskelmassa, taseessa tai liitetiedoissa. Toimintakertomuksessa on myös esitettävä luettelo seurakunnan jäsenten ja luottamushenkilöiden tekemistä aloitteista ja kirkkoneuvoston toimenpiteistä niiden johdosta (KJ 9:6,2-3).

Seurakunta voi tehdä erikseen vuosikertomuksen, jos se haluaa esitellä toimintaa mm. seurakuntalaisille ja yhteistyökumppaneille tiedotus- ja viestintämielessä toimintakertomusta yksityiskohtaisemmin kuluneen vuoden ajalta. Yleensä vuosikertomuksessa esitellään toimintaa kuvien kera ja talousasiat vain tiivistetyssä muodossa.

2.1.2. Yleiskatsaus

Kirkkoneuvoston puheenjohtaja ja talouspäällikkö laativat yleiskatsauksen seurakunnan toiminnan ja talouden kehityksestä päättyneellä tilikaudella. Katsauksessa esitetään olennaisim-

mat tapahtumat kertomusvuonna ja välittömästi sen päättymisen jälkeen ennen tilinpäätöksen valmistumista. Analyysi toiminnan ja talouden kokonaisuudesta sekä toiminta- ja taloustilastojen osoittamista keskeisimmistä muutoksista esitellään tässä osassa. Toimintakertomuksessa tulee esittää arvio todennäköisestä tulevasta kehityksestä. Tässä voidaan esitellä esim. seurakunnan toiminnan kehittämissuunnitelmia, mahdollisuuksia, uhkia ja tulevaisuuden näkymiä.

Yleiskatsauksessa esiteltäviä seurakunnan toiminnassa tapahtuneita muutoksia voivat olla mm. uudet yhteistyömuodot naapuriseurakuntien tai kunnan kanssa, palvelujen lisääminen tai vähentäminen sekä Euroopan Unionin osittain rahoittama kehittämishanke.

Toimintakertomuksessa on annettava tietoja seurakunnan talouteen liittyvistä olennaisista asioista, joista ei ole tehtävä selkoa tuloslaskelmassa ja taseessa. Toimintakertomuksessa voidaan esitellä myös esim. toteutuneita tai käynnistyneitä investointihankkeita.

Seurakunnan toimintaan ja taloudelliseen tilaan vaikuttavia kehityspiirteitä esitellään tiiviisti. Tuloveroprosentin suuruutta ja kirkollisveron tuoton kehitystä tulee arvioida seurakunnan tehtävien ja tavoitteiden kannalta samoin kuin toimintatuottojen osuutta toimintakuluista. Olennaiset muutokset tai tiedossa olevat muutostarpeet seurakunnan tehtävissä ja tuloperusteissa esitetään toimintakertomuksen tässä osassa. Seurakunnan tuloperustaan vaikuttavia muutoksia ovat muun muassa kirkollisverotulojen kehitys, verotusjärjestelmän muutokset, veropohjaan vaikuttavat muutokset seurakunnan alueen elinkeinotoiminnassa ja työllisyydessä sekä esim. Kirkon keskusrahaston mahdollisuuksissa avustaa vähävaraisia seurakuntia.

Toimintakertomuksessa esitellään myös tilikauden päättymisen jälkeen tapahtuneet olennaiset toiminnan ja talouden muutokset, joita ei ole otettu huomioon tilinpäätösvuotta seuraavan vuoden talousarviossa. Varsinkin sellaiset tapahtumat, joiden tiedetään pienentävän huomattavasti seurakunnan tuloja, heikentävän seurakunnan toimintaedellytyksiä tai aiheuttavan huomattavaa menojen lisäämistä, on esiteltävä.

2.1.3. Hallintoelinten kokoonpano ja toiminta

Kirkkovaltuuston, kirkkoneuvoston ja muiden hallintoelinten jäsenmäärä, kokoonpano ja koontumiskertojen määrä esitellään tässä osassa. Hallintorakennetta voidaan havainnollistaa kaaviolla. Samoin esitellään lyhyesti kirkkovaltuuston ja kirkkoneuvoston tärkeimmät päätökset ja päätösten toimeenpano kuluneen vuoden aikana.

Toimintakertomuksen tähän osaan kerätään luettelo seurakunnan jäsenten ja luottamushenkilöiden tekemistä aloitteista ja kirkkoneuvoston toimenpiteistä niiden johdosta. Vastuuvapauden myöntämisen kannalta on perusteltua, että seurakunnassa on määritelty kirkkolain 15:5 mukaiset tilivelvolliset luottamushenkilöt ja viranhaltijat.

2.1.4. Henkilöstö

Henkilöstön kokonaismäärä, sukupuolijakauma ja keski-ikä esitellään tilinpäätöspäivän tilanteen mukaisena. Määrään lasketaan kokoaikaiset, osa-aikaiset ja työllistetyt työntekijät, jotka ovat vakinaisessa tai määräaikaissä palvelussuhteessa seurakuntaan. Myös osa-aikaiset harjoittelijat ja oppisopimustyöntekijät lasketaan mukaan. Henkilöitä, jotka eivät ole työoikeudel-

lisessa palvelussuhteessa seurakuntaan, ei lasketa mukaan. Palkkasumman vuotuinen kehitys esitellään.

Myös seurakunnassa mahdollisesti laadittu henkilöstökertomus mainitaan tässä osassa. Jos seurakunnassa ei ole tehty henkilöstökertomusta, toimintakertomuksessa esitellään henkilöstöasioita laajemmin, esimerkiksi sairauspoissaolot, eläkkeelle siirtymiset, virkavapaudet, koulutuspäivät/henkilö ja kehittämishankkeet. Kirkkohallitus on antanut yleiskirjeessä 19/1999 suosituksen henkilöstökertomuksen (henkilöstötilinpäätöksen) laatimisesta osana toimintakertomusta. Henkilöstön tietosuojavaatimukset on otettava huomioon tietojen antamisessa.

2.1.5. Seurakunnan väkiluvussa tapahtuneet muutokset

Toimintakertomuksessa esitellään seurakunnan väkiluvun määrä (= läsnäoleva jäsenmäärä) toimintavuoden alussa ja lopussa, syntyvyys, kuolleisuus, muuttoliike, kirkkoon liittyminen ja kirkosta eroaminen. Jäsenten ikäjakauma, alueellinen jakautuminen seurakunnan alueella tms. esitellään seurakunnan tarpeiden mukaan.

2.1.6. Talousarvion toteutuminen

2.1.6.1. Seurannan lähtökohdat

Seurakunnan taloutta on hoidettava hyväksytyn talousarvion mukaan (KJ 15:2,1). Tilinpäätöksen yhteydessä esitellään kirkkovaltuuston talousarviossa hyväksymien toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden, määrärahojen ja tuloarvioiden toteutuminen. Kirkkoneuvosto, muut tilivelvolliset toimielimet ja viranhaltijat vastaavat toteutumisvertailun laadinnasta.

Talousarviossa on käyttötalous- ja tuloslaskelmaosa sekä investointi- ja rahoitusosa. Toteutumisvertailussa noudatetaan samaa rakennetta. Toteutumisvertailu laaditaan saman kaavan mukaan, jolla kirkkovaltuusto on hyväksynyt toimintayksikön, tehtäväalueen ja hankkeen talousarvion. Mikäli seurakunnalla on erillisenä kirjanpitona (taseyksikkönä) hoidettu rahasto esimerkiksi diakoniatyötä varten, toimintakertomuksessa esitellään seurakunnan oma toiminta ja erikseen rahaston toiminta tehtäväalueen *Diakonia* hyväksi.

Seurakuntaneuvostot ja kappelineuvostot hyväksyvät seurakuntansa toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet talousarvion laatimisen yhteydessä. Ne antavat selvityksen (yhteiselle) kirkkovaltuustolle hyväksytyjen tavoitteiden toteutumisesta tilinpäätöksen yhteydessä.

2.1.6.2. Tavoitteiden toteutuminen

Talousarviossa sekä toiminta- ja taloussuunnitelmassa hyväksytään seurakunnan toiminnalliset ja taloudelliset tavoitteet (KJ 15:1,2). Kirkkovaltuusto päättää talousarvion toiminnallisista tavoitteista, määrärahoista, tuloarvioista sekä niiden sitovuustasoista (Taloussääntömalli, 4,1). Talousarviossa hyväksytyt tavoitteet ovat sitovia. Mikäli kirkkovaltuusto muuttaa talousarvion määrärahoja ja/tai tuloarvioita kesken varainhoitovuotta, määrärahan ja/tai tuloarvion muutosesityksessä selvitetään myös muutoksen vaikutus toiminnallisiin tavoitteisiin. Vastaavasti toiminnallisia tavoitteita koskevassa muutosesityksessä selvitetään muutoksen vaikutus määrärahoihin ja tuloarvioihin (Taloussääntömalli, 6,3).

Tavoitteiden merkitystä ja noudattamista korostetaan eri säännöksissä. Kirkkoneuvostolle ja kirkkovaltuustolle raportoidaan tavoitteiden toteutumisesta myös tilikauden aikana, ja kirkkoneuvosto antaa toimintakertomuksessa kirkkovaltuustolle selvityksen tavoitteiden toteutumisesta.

Toiminnallisten tavoitteiden toteutumista voidaan arvioida vastaamalla mm. seuraaviin kysymyksiin:

- onko menty tavoitteen osoittamaan suuntaan
- ovatko kehittämistoimenpiteet onnistuneet
- miten ja millä keinoin tavoitteet on saavutettu.

Tuloslaskelman, rahoituslaskelman ja taseen tunnusluvut auttavat seurakuntaa arvioimaan oman taloutensa kestävyyttä ja vertaamaan omaa taloudellista asemaansa vertailuryhmiin nähden. Taloudellisuutta kuvaavia tunnuslukuja on hyvä arvioida useamman vuoden ajalta rinnakkain, jolloin kehityssuunta on nähtävissä. Tunnuslukujen seuranta on erityisen perusteltua silloin, kun taloudellisten tavoitteiden saavuttamiseen on panostettu hyvin paljon tai kun olosuhteissa on tapahtunut merkittävä käänne tai suunnan muutos.

Vaikuttavuutta voidaan arvioida itsearvioinnin lisäksi kyselemällä, haastatteleamalla tai muun palautteen kautta seurakunnan jäseniltä tai toimintamuotoihin osallistuneilta. Toimintaa ja taloutta arvioitaessa on hyvä muistaa, että tunnusluku, esim. palvelusuuritteen hinta tai kerhossa kävijöiden määrä työntekijää kohden, kertoo tosiasian, mutta asioita on syytä tarkastella monista eri näkökulmista. Toimintaa ja taloutta on hyvä tarkastella mahdollisuuksien mukaan aikasarjoina usealta peräkkäiseltä vuodelta. On tärkeää, että kaikkien talousarviossa asetettujen keskeisten tavoitteiden toteutumisesta kerrotaan mahdollisimman selkeästi ja yksiselitteisesti.

2.1.6.3. Tuloarvioiden ja määrärahojen toteutuminen

Määräraha on kirkkovaltuuston talousarviossa toimintayksikölle tai tehtäväalueelle myöntämä, euromäärältään ja käyttötarkoitukseltaan rajattu valtuutus varojen käyttämiseen määrätyn tehtävän suorittamiseksi tai hankkeen toteuttamiseksi. Kirkkovaltuusto päättää myös toimintayksiköiden tai tehtäväalueiden tuloarviot tehtävä-, hanke- tai tulolajikohtaisesti.

Tuloarvioiden ja määrärahojen toteutumisvertailuissa ovat mukana myös sisäiset erät (sisäiset vuokrat ja muut sisäiset veloitukset sekä laskennalliset erät). Toteutumisvertailusta tulee käydä ilmi kirkkovaltuuston hyväksymät tuloarviot ja määrärahat sekä toteutuneet tuotot ja kulut sekä niiden erotus (toimintakate). Alkuperäinen talousarvio ja siihen tilikauden aikana hyväksytyt muutokset on suositeltavaa esittää erikseen. Toteutumisvertailussa selvitetään merkittävien poikkeamien syyt.

Toteutumisvertailussa esitetään budjetoidut tulot ja menot sekä toteutuneet tuotot ja kulut bruttomääräisinä riippumatta siitä, onko sitovuus talousarviossa määritelty brutto- vai nettoperiaatteen mukaan. Valtuustoon nähden sitovat erät on syytä osoittaa toteutumisvertailussa esimerkiksi varjostettuina, lihavoiden tai muulla havainnollisella tavalla.

Muutokset talousarvioon tulisi tehdä talousarviovuoden aikana välittömästi, kun muutostarve on tiedossa. Talousarvion muutoksia voidaan käsitellä vain poikkeustapauksissa talousarvio-

vuoden jälkeen. Tilinpäätöksen yhteydessä ei tehdä enää talousarviomuutoksia, vaan kirkkovaltuusto ottaa kantaa ylityksiin tai alituksiin tilinpäätöksen hyväksymisen yhteydessä.

Käyttötaloulosan toteutuminen

Käyttötaloulosan toteutumisessa selvitetään määrärahojen ja tuloarvioiden ylitykset tai alitukset sekä niiden syyt siltä osin kuin kirkkovaltuusto ei ole niitä hyväksynyt aikaisemmin talousarviomuutoksina. Toteutumisvertailu esitetään vähintään sillä sitovuustasolla, jolla kirkkovaltuusto on hyväksynyt määrärahat ja tuloarviot eri tehtäväalueille. Valmistus omaan käyttöön esitetään samalla tavalla kuin se on hyväksytty talousarviossa.

Toteutumisvertailussa esitetään tehtäväalueittain ulkoiset tuotot ja kulut sekä erikseen tehtäväalueen sisäiset tuotot ja kulut, poistot, arvonalentumiset, laskennalliset erät sekä työalakate.

Tavoitteiden sekä määrärahojen ja tuloarvioiden toteutumisvertailu voidaan tehdä alla olevan taulukon mukaisesti:

KÄYTTÖTALOUSOSA				
Toimintayksikkö/Tehtäväalue				
Toiminta-ajatus/Tehtävä				
Tavoitteet ja niiden toteutuminen				
Perustelut				
	Talousarvio	Talousarvio- muutokset	Määrärahan käyttö/ Tuloarvion kertyminen	Määrärahan / Tulo- arvion ylitys/alitus
TUNNUSLUVUT				
TALOUS				
Toimintatuotot (ulkoiset)				
Toimintakulut (ulkoiset)				
Toimintakate 1 (ulkoinen)				
Toimintatuotot (sisäiset)				
Toimintakulut (sisäiset)				
Toimintakate 2 (ulkoinen ja sisäinen)				
Poistot ja arvonalentumiset				
Laskennalliset erät:				
Sisäiset korkokulut				
Vyörytystuotot/ -kulut				
Työalakate (ulkoiset ja sisäiset)				

Toteutumisvertailussa voidaan esittää määrärahaan sisältyvien kulujen lisäksi tehtävän/suoritteen kokonaiskulut kustannusten kohdentamisohjeen mukaan. Tällaisia tehtävän/suoritteen taloudellisuutta kuvaavia lukuja ovat muun muassa:

- Luottamushenkilöhallinto €/kokous, €/päätos
- Musiikkityö €/musiikkitilaisuuksiin osallistujien määrä
- Perheneuvonta €/keskustelu
- Taloushallinto €/tosite
- Hautaus toimi €/hautaus
- Diakonia €/asiakaskontakti
- Lapsityö €/kerholainen
- Nuorisotyö €/kerholainen
- Rippikoulu €/rippikoululainen

Tuloslaskelmaosan toteutuminen

Tuloslaskelmaosa sisältää käyttötalousosan erien lisäksi verotulot, verotuskulut, keskusrahastomaksut, toiminta-avustukset, rahoitustuotot ja -kulut sekä satunnaiset erät. Tuloslaskelmaosan erät, esimerkiksi toimintatuotot ja toimintakulut, esitetään samalla sitovuustasolla kuin ne on esitetty talousarviossakin.

Suunnitelman mukaisia poistoja ja arvonalentumisia ei käsitellä talousarviossa määrärahana, sillä niiden yhteydessä ei ole kyse rahan käytöstä. Poistot ja arvonalentumiset esitellään tilinpäätöksessä mm. siksi, että poistojen tekemistä sitovat valtuuston hyväksymät poistosuunnitelman perusteet.

Ennen tilikauden tulosta esitetään informatiivisina erinä erillisenä kirjanpitona hoidettujen rahastojen tuotot, kulut ja siirto rahastosta/rahastoon. Erillisinä kirjanpitoina hoidettujen hautainhoito-, lahjoitus- ym. rahastojen tuotot yhteensä, kulut yhteensä ja siirrot rahastosta/rahastoon eivät vaikuta tilikauden tulokseen.

Poistoero sekä varausten ja rahastojen muutokset ovat tuloksen käsittelyeriä. Ne eivät ole määrärahoja eivätkä tuloarvioita. Kirkkoneuvosto tekee kirkkovaltuustolle samanaikaisesti päätösesityksen tuloksen käsittelyeristä ja tilikauden tuloksen käsittelystä.

Tuloslaskelmaosan toteutuminen esitetään tuhansina euroina seuraavan asetelman mukaisena. (Huom. Sisäiset erät ovat mukana):

	Alkuperäinen talousarvio	Talousarvio- muutokset	Määrärahan käyttö/ Tuloarvion kertyminen	Määrärahan/Tuloar- vion ylitys/alitus
Toimintatuotot				
Korvaukset				
Myyntituotot				
Maksutuotot				
Vuokratuotot				
Metsätalouden tuotot				
Kolehdit, keräykset ja lahjoitusvarat				
Tuet ja avustukset				
Muut toimintatuotot				
Sisäiset tuotot				
Valmisteverastojen muutos				
Valmistus omaan käyttöön				
Toimintakulut				
Henkilöstökulut				
Palkat ja palkkiot				
Henkilösivukulut				
Palvelujen ostot				
Vuokrat				
Sisäiset kulut				
Aineet, tarvikkeet ja tavarat				
Ostot tilikauden aikana				
Varastojen lisäys (+)				
/tai vähennys (-)				
Annetut avustukset				
Muut toimintakulut				
Toimintakate				
Verotulot				
Kirkollisverotulot				
Osuus yhteisöveron tuotosta				
Verotuskulut				
Keskusrahastomaksut				
Toiminta-avustukset				
Rahoitustuotot ja -kulut:				
Korkotuotot				
Muut rahoitustuotot				
Sisäiset korkotuotot				
Arvonalentumiset sijoituksista				
Korkokulut				
Muut rahoituskulut				
Sisäiset korkokulut				
Vuosikate				
Poistot ja arvonalentumiset				
Suunnitelman mukaiset poistot				
Arvonalentumiset				
Satunnaiset tuotot ja kulut				
Satunnaiset tuotot				
Satunnaiset kulut				
Sisäiset vyörytyserät				
Sisäiset vyörytystuotot				
Sisäiset vyörytyskulut				
Erilliskirjanpitoa hoidetut rahastot				
Tuotot				
Kulut				
Siirto rahastosta/rahastoon				
Tilikauden tulos				
Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+)				
Vapaaehtoisten varausten lisäys (-) tai vähennys (+)				
Rahastojen lisäys (-) tai vähennys (+)				
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)				

Verotulojen erittely

Kirkollisverotulot ja osuus yhteisöveron tuotosta esitetään erikseen seuraavasti:

Alkuperäinen talousarvio	Talousarvion muutokset	Tuloarvion kertyminen	Tuloarvion ylitys/alitus
-----------------------------	---------------------------	--------------------------	-----------------------------

Kirkollisvero

Osuus yhteisöveron tuotosta

Yhteensä

Kirkollisveron määräytymisen perusteista esitetään tuloveroprosentti sekä mahdollisesti koko kirkon kirkollisveron ja yhteisöveron jako-osuudet sekä seurakunnan jako-osuudet edellä mainituista ja niiden muutos edelliseen vuoteen verrattuna.

Investointiosan toteutuminen

Investointiosan toteutuminen esitetään hankkeittain tai hankeryhmittäin vastaavalla tavalla kuin talousarviossa, esimerkiksi seuraavasti:

	Kustannus- arvio ja sen muutokset	Edell. vuosien käyttö	Alkuperäinen talousarvio	Talousarvio- muutokset	Talousarvio muutosten jälkeen	Toteutuma	Ylitys/ Alitus	Kustannus- arviosta käytetty 31.12.
Tehtäväalue								
Hanke A								
Tulot								
Menot								
Nettomenot								
Hanke B								
Tulot								
Menot								
Nettomenot								
Investoinnit yhteensä								

Kustannusarvioon ja sen muutoksiin sisällytetään kaikki kirkkovaltuuston hyväksymät muutokset mukaan luettuna talousarviovuotta aikaisemmin tehdyt muutokset.

Toteutumisvertailussa seurataan myös hankkeen tai hankeryhmän tuloja sekä nettomenojen toteutumista. Investointituloja ovat esim. rahoitusosuudet ja pysyviin vastaaviin kuuluneiden hyödykkeiden myyntitulot. Rahoitusosuudet kirjataan tilinpäätökseen tuloiksi maksuperusteisesti. Saadut rakentamisavustukset kirjataan menonoikaisuina tilille *Keskeneräiset työt ja hankinnat* enintään menojen mukaiseen määrään saakka. Ennen menojen toteutumista saadut avustukset kirjataan siirtovelkoihin. Tilinpäätöksen liitetiedoissa selvitetään olennaiset kirjauksiin liittyvät tiedot.

Investointivarausten muutoksia ei esitetä talousarvion toteutumisvertailussa, vaan ne esitellään tilikauden tuloksen käsittelyerien yhteydessä (ks. Tilikauden tuloksen käsittely ja talouden tasapainottamistoimenpiteet).

Pysyviin vastaaviin kuuluneiden hyödykkeiden myyntituotot käsitellään investointiosan toteutumisvertailussa tuloina samalla tavalla kuin ne on mahdollisesti käsitelty talousarviossa. Mikäli pysyviin vastaaviin kuuluneiden hyödykkeiden myyntivoitot tai myyntitappiot on merkitty talousarvioon tulosvaikutteisesti, käsitellään ne myös toteutumisvertailussa käyttötalouden tuottoina tai kuluina.

Rahoitusosan toteutuminen

Rahoitusosa antaa tiedot siitä, miten seurakunnan toiminnasta on syntynyt tulorahoitusta ja mihin se on käyttänyt tulorahoitusvirran. Sen avulla kootaan tulorahoitus, investoinnit, antoja ottolainaus sekä muu rahoitustoiminta yhteen laskelmaan.

Rahoitusosan toteutumisvertailu esitetään tuhansina euroina seuraavan asetelman mukaisesti:

	Alkuperäinen talousarvio	Talousarvio- muutokset	Määrärahan käyttö/ Tuloarvion kertyminen	Määrärahan/ Tuloarvion ylitys/alitus
Varsinaisen toiminnan ja investointien rahavirta				
Tulorahoitus				
Vuosikate				
Satunnaiset erät				
Tulorahoituksen korjauserät				
Investoinnit				
Investointimenot				
Rahoitusosuudet investointimenoihin				
Pysyvien vastaavien myyntitulot				
Varsinaisen toiminnan ja investointien nettorahavirta				
Rahoitustoiminnan rahavirta				
Antolainauksen muutokset				
Antolainasaamisten lisäys				
Antolainasaamisten vähennys				
Lainakannan muutokset				
Pitkäaikaisten lainojen lisäys				
Pitkäaikaisten lainojen vähennys				
Lyhytaikaisten lainojen muutos				
Muut maksuvalmiuden muutokset				
Rahoitustoiminnan nettorahavirta				
Rahavarojen muutos				
Rahavarojen kokonaismäärä				

Antolainoja ovat toisille seurakunnille tai seurakunnan kokonaan omistamille tytäryhteisöille myönnettyt lainat. Antolainasaamisten vähennyksiä ovat antolainojen lyhennykset seurakunnalle tilikauden aikana.

Pitkäaikaisten lainojen lisäys osoittaa, kuinka paljon seurakunta on tilivuoden aikana ottanut uutta pitkäaikaista lainaa. Pitkäaikaisten lainojen vähennys osoittaa, kuinka paljon lainoja on maksettu takaisin. Tilikauden ja edellisen tilikauden taseiden osoittama pitkäaikaisten lainojen vähennys saattaa olla eri luku, koska seuraavan vuoden lainanlyhennykset siirretään tasetta laadittaessa pitkäaikaisista lainoista lyhytaikaisiin lainoihin. Toteutumisvertailussa erät esitetään bruttona, vaikka kirkkovaltuusto olisi talousarviossa hyväksynyt pitkäaikaisten lainojen muutoksen sitovana eränä. Sitovuustaso osoitetaan varjostettuna tms. tavalla.

Lyhytaikaisten lainojen muutos osoittaa lyhytaikaisten lainojen lisäysten ja vähennysten erotuksen.

Rahoitusosa esitetään tässä yhteydessä samalla tarkkuudella kuin se on talousarviossa hyväksytty. Talousarvioon ei voida edellyttää sisällytettävän ryhmän *Muut maksuvalmiuden muutokset* muutoksia tilivuoden aikana. Tiedossa olevat merkittävät maksuvalmiuden muutokset tulisi kuitenkin esittää omana rivinä talousarviossa, jolloin ne esitetään vastaavalla tavalla myös talousarvion toteutumisvertailussa.

Yhteenveto talousarvion toteutumisvertailuista

Talousarvion sitovista tuloarvioista ja määrärahoista voidaan esittää yhteenvetotaulukko, johon on koottu kirkkovaltuuston hyväksymien käyttötalousoosan, tuloslaskelmaosan, investointiosan ja rahoitusosan sitovien erien alkuperäinen talousarvio ja siihen tehdyt muutokset, määrärahojen ja tuloarvioiden toteumat sekä poikkeamat hyväksytyyn talousarvioon nähden. Taulukossa on tarkoituksenmukaista ilmoittaa, onko määräraha tai tuloarvio hyväksytty kirkkovaltuustossa brutto- vai nettomääräisenä.

2.1.7. Tilikauden tuloksen muodostuminen ja toiminnan rahoitus

Tässä osassa tuloslaskelma, rahoituslaskelma ja tase (sekä mahdollinen konsernitase) esitetään tuhansina euroina kokonaiskuvan aikaansaamiseksi tuloksen muodostumisesta ja toiminnan rahoituksesta. Tilinpäätösvuoden lisäksi laskelmiin otetaan mukaan edellisen tilikauden vastaavat tiedot.

Laskelmat voidaan esittää tuhannen euron tarkkuudella ja lyhennetyillä tuloslaskelman, rahoituslaskelman ja taseen kaavoilla. Huom. Laskelmiin otetaan mukaan vain ulkoiset tuotot ja kulut.

2.1.7.1. Tuloslaskelma ja sen tunnusluvut

Tilikaudelle jaksotettujen tuottojen riittävyys jaksotettuihin kuluihin osoitetaan tuloslaskelman välitulosten eli toimintakatteen, vuosikatteen ja tilikauden tuloksen avulla. Tuloslaskelmasta lasketaan tässä osassa esitettävät tunnusluvut, joiden merkitys seurakunnalle arvioidaan. Tuloslaskelma esitetään alla olevaa kaavaa käyttäen tilikaudelta ja edelliseltä tilikaudelta:

Tuloslaskelma

	2007	2006
Toimintatuotot		
Valmisteverastojen muutos		
Valmistus omaan käyttöön		
Toimintakulut		
Toimintakate		
Verotulot		
Verotuskulut		
Keskusrahastomaksut		
Toiminta-avustukset		
Rahoitustuotot ja -kulut		
Vuosikate		
Poistot ja arvonalentumiset		
Satunnaiset tuotot ja kulut		
Tilikauden tulos		
Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+)		
Vapaaehtoisten varausten lisäys (-) tai vähennys (+)		
Rahastojen lisäys (-) tai vähennys (+)		
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)		

Tuloslaskelma laaditaan edellä esitettyä kaavaa yksityiskohtaisempana, jos se on tarpeen tuloksen muodostumiseen vaikuttaneiden tekijöiden selventämiseksi.

Tilikauden tulos on tilikaudelle jaksotettujen tuottojen ja kulujen erotus. Koska poistojen ja investointien erisuuruus sekä satunnaiset tuotot ja kulut saattavat vaikuttaa olennaisesti tilikauden tulokseen, tulo- ja raahoituksen riittävyyttä ei voida arvioida suoraan tilikauden tuloksen perusteella.

Tilikauden tuloksen jälkeen esitetään poistoero- ja tuloksenkäsittelyerät. Ylijäämäinen tilikauden tulos voidaan siirtää investointivarauksiin tai rahastoida tulevia investointeja varten. Em. erä ei esitetä toimintakertomuksessa tilikauden kuluina. Varausten ja rahastojen vähennykset lisäävät tilikauden ylijäämää tai vähentävät tilikauden alijäämää. **Tilikauden ylijäämä (alijäämä)** siirtyy taseen riville **Tilikauden ylijäämä/alijäämä**.

Tunnusluvut esitetään heti tuloslaskelman jälkeen vähintään kolmen vuoden ajalta.

Tuloslaskelman tunnusluvut:

	2005	2006	2007
Toimintatuottojen osuus toimintakuluista, %			
Vuosikatteen osuus poistoista, %			
Vuosikate, euroa/jäsen			

Toimintatuottojen osuus toimintakuluista, %

$$= 100 * \text{Toimintatuotot} / (\text{Toimintakulut} -/+ \text{Valmisteverastojen lisäys/vähennys} + \text{Valmistus omaan käyttöön})$$

Tunnusluku osoittaa, kuinka paljon seurakunnan toimintakuluista on katettu toimintatuotoilla.

Vuosikatteen osuus poistoista, %

$= 100 * \text{Vuosikate} / \text{Poistot}$

Vuosikate osoittaa tulorahoituksen, joka jää käytettäväksi investointeihin ja lainojen lyhennyksiin. Vuosikate on keskeinen luku arvioitaessa tulorahoituksen riittävyyttä. Kun tunnusluku on 100 % tai sen yli, tilikauden tuotot ovat olleet vähintään kulujen suuruiset. Perussääntö on, että mikäli vuosikate on poistojen suuruinen, seurakunnan talous on tasapainossa satunnaisia eria huomioon ottamatta. Tämä sääntö on pätevä vain silloin, kun poistot ja investoinnit ovat keskimäärin samansuuruiset pidemmällä aikavälillä. Investoinneilla tarkoitetaan tällöin investointien omahankintamenoja, jotka saadaan vähentämällä investointimenoista saadut rahoitusosuudet Kirkon keskusrahastolta, EU:lta, Museovirastolta tms. Tilikauden tulos ei anna oikeaa kuvaa tuottojen riittävyydestä, jos poistot ovat huomattavasti korvausinvestointeja pienemmät toiminta- ja taloussuunnitelmakautta pidemmällä ajanjaksolla.

Jos investointien omahankintamenot suunnitelmakauden tai vähän pidemmän ajanjakson kuluessa ovat keskimäärin vuotta kohti huomattavasti vuosikatetta suuremmat, investoinnit rahoitetaan kertyneillä rahavaroilla (kirjanpidollisesti rahastoja, ylijäämiä tai varauksia käyttäen) tai talousarviolainoilla. Vuosikatteen tulisi suunnitelmakauden tai vähän pidemmän ajanjakson aikana olla keskimäärin vuotta kohti investointien omahankintamenojen ja lainanlyhennysten summan suuruinen.

Mikäli poikkeuksellisen suuri poistonalainen investointihanke ajoittuu suunnittelukaudelle tai suunniteltuja investointeja on siirretty tulevaisuuteen, vuosikatteen riittävää tasoa on arvioitava taloussuunnitelmakautta pidemmällä aikavälillä. Seurakunnan tuottojen ja kulujen tulee olla tasapainossa taloussuunnittelukauden aikana.

Mikäli vuosikate on pienempi kuin poistot koko suunnitelmakauden ajan, seurakunnan tulorahoitus on heikko ja silloin on ryhdyttävä talouden tasapainottamistoimenpiteisiin. Tuottojen ei tulisi olla pitkällä aikavälillä myöskään kovin paljon kuluja suuremmat, koska silloin tuloveroprosentti on liian korkea kuluihin nähden.

Vuosikate, euroa/jäsen

Vuosikatteen euromäärää seurakunnan jäsentä kohden käytetään tunnuslukuna tulorahoituksen riittävyyden arvioinnissa. Tunnuslukua laskettaessa vuosikate jaetaan seurakunnan läsnäolevalla jäsenmäärällä. Jäsenmäärällä tarkoitetaan seurakunnan läsnäolevaa väkilukua tilivuoden päättyessä. Tunnusluvulla voidaan seurata oman seurakunnan talouden vahvistumista tai heikkenemistä. Keskimääräistä ja kaikkia seurakuntia koskevaa tavoitearvoa ei voida asettaa. Vuosikatteen riittävän suuruuden määrittävät seurakunnan investointitarpeet ja investointien myötä tehtävät poistot. Lisäksi lainojen lyhennysmäärä sekä satunnaiset tuotot ja kulut vaikuttavat siihen, kuinka suuri seurakunnan vuosikatteen tulisi olla. Vuosikatteen tavoitearvo saadaan lähtökohtaisesti siten, että suunnitelmakauden tai vähän pidemmän ajanjakson aikana toteutettavien investointien ja lainan lyhennysten summa jaetaan vuosien lukumäärällä ja näin saatu luku jaetaan seurakunnan väkiluvulla. Rahoitustarvetta arvioitaessa otetaan huomioon myös mahdolliset kertyneet ylijäämät sekä investointivaraukset tai -rahastot tulevia hankkeita varten.

samoin kuin seurakunnan velkaantumisaste. Myös varautuminen tulevien investointien rahoittamiseen otetaan huomioon vuosikatteen suuruutta arvioitaessa.

2.1.7.2. Rahoituslaskelma ja sen tunnusluvut

Rahoituslaskelmassa vuosikatteen riittävyyttä arvioidaan ensisijaisesti investointien ja lainanlyhennysten summaan nähden koko suunnittelukauden aikana tai pidemmällä aikavälillä. Rahoituslaskelmassa esitetään erikseen tulo-rahoituksen ja investointien nettomäärä ja rahoitus-toiminnan eli anto- ja ottolainauksen sekä muiden maksuvalmiuden muutosten nettomäärä. Näiden kahden nettomäärän erotus (tai summa) osoittaa seurakunnan rahavarojen muutoksen tilikaudella. Toimintakertomuksessa esitetään rahoituslaskelma ja siitä laskettavat tunnusluvut seuraavasti:

Rahoituslaskelma

	2007	2006
Varsinaisen toiminnan ja investointien rahavirta		
Tulorahoitus		
Vuosikate +/-		
Satunnaiset erät +/-		
Tulorahoituksen korjauserät +/-		
Investoinnit		
Investointimenot -		
Rahoitusosuudet investointimenoihin +		
Pysyvien vastaavien myyntitulot +		
Varsinaisen toiminnan ja investointien nettorahavirta +/-		
Rahoitustoiminnan rahavirta		
Antolainauksen muutokset		
Antolainasaamisten lisäys -		
Antolainasaamisten vähennys +		
Lainakannan muutokset		
Pitkäaikaisten lainojen lisäys +		
Pitkäaikaisten lainojen vähennys -		
Lyhytaikaisten lainojen muutos +/-		
Muut maksuvalmiuden muutokset		
Toimeksiantojen varojen ja pääomien muutokset +/-		
Vaihto-omaisuuden muutos +/-		
Pitkäaikaisten saamisten muutos +/-		
Lyhytaikaisten saamisten muutos +/-		
Korottomien pitkä- ja lyhytaik. velkojen muutos +/-		
Muut muutokset +/-		
Rahoitustoiminnan nettorahavirta +/-		
Rahavarojen muutos +/-		

Rahoituslaskelman tunnusluvut

	2005	2006	2007
- Investointien tulorahoitus, %			
- Rahavarojen riittävyys, pv			
- Lainanhoitokate			

Tunnusluvut esitetään toimintakertomuksessa heti rahoituslaskelman jälkeen samalla tavalla kuin tuloslaskelman tunnusluvut vähintään kolmen vuoden ajalta.

Investointien tulorahoitusprosentti, %

$$= 100 * Vuosikate / Investointien omahankintameno$$

Investointien omahankintamenolla tarkoitetaan investointimenoja (brutto), joista on vähennetty Kirkon keskusrahastolta ja muilta ulkopuolisilta tahoilta saadut rahoitusosuudet investointeihin.

Investointien tulorahoitus kertoo, kuinka monta prosenttia investointien omahankintamenoista on rahoitettu tilikauden tulorahoituksella. Tunnusluku vähennettynä sadasta osoittaa prosenttiosuuden, joka on jäänyt rahoitettavaksi pysyvien vastaavien hyödykkeiden myyntituloilla, lainarahoituksella tai rahavarojen määrää vähentämällä.

Rahavarojen riittävyys, pv

$$= 365 \text{ pv} \times \text{Rahavarat } 31.12. / \text{Kassastamaksut tilikaudella}$$

Rahavaroiksi 31.12. lasketaan yhteen rahoitusarvopaperit sekä rahat ja pankkisaamiset. Kassastamaksut tilivuoden aikana saadaan laskemalla yhteen seuraavat tuloslaskelman ja rahoituslaskelman erät:

Tuloslaskelmasta:

Toimintakulut -/+ Valmisteverastojen lisäys/vähennys + Valmistus omaan käyttöön

Verotuskulut

Keskusrahastomaksut

Korkokulut

Muut rahoituskulut

Rahoituslaskelmasta:

Investointimenot (brutto)

Antolainojen lisäys

Pitkäaikaisten lainojen lyhennykset

Seurakunnan maksuvalmiutta kuvataan laskemalla rahavarojen riittävyys päivinä. Tunnusluku ilmaisee, kuinka monen päivän maksut voitaisiin maksaa seurakunnan rahoitusarvopapereilla sekä rahoilla ja pankkisaamisilla tilinpäätöspäivänä. Yleistä ohjetta siitä, kuinka monen päivän maksut pitäisi voida kattaa rahoitusarvopapereilla sekä rahoilla ja pankkisaamisilla, ei voida antaa. Eräs tapa arvioida asiaa on esim. se, että rahoitusarvopapereilla sekä rahoilla ja pankkisaamisilla tulisi voida maksaa seurakunnan kassastamaksut ainakin seuraavien verotulojen saamiseen saakka.

Rahavarojen riittävyys voidaan esittää myös kuukausittaisena lukusarjana tai graafisesti. Rahavarojen määränä käytetään tällöin joko kuukauden päiväkohtaista keskisaldoa tai valittua kuukauden määräpäiväsaldoa. Päiväkertoimena käytetään 30 pv ja kassastamaksuina käytetään kuukauden kassastamaksuja.

Lainanhoitokate

$$= (Vuosikate + Korkokulut) / (Korkokulut + Lainanlyhennykset)$$

Lainanhoitokate kertoo tulorahoituksen riittävyyden vieraan pääoman korkojen ja lainanlyhennysten maksuun. Tulorahoitus on riittänyt lainojen hoitoon, jos tunnusluku on yksi tai suurempi. Kun tunnusluku on alle yhden, seurakunta on ottanut lainojen hoitoon lisälainaa, realisoitunut sitä varten omaisuuttaan tai käyttänyt siihen rahavarojaan.

2.1.7.3. Tase ja sen tunnusluvut

Taseesta on nähtävissä seurakunnan taloudellinen asema tilinpäätöspäivänä. Seurakunnan taloudellista asemaa voidaan arvioida taseen tunnuslukujen avulla.

Toimintakertomuksessa tasetiedot tulee esittää siten eriteltyinä, että niistä voidaan laskea taseen tunnusluvut. Tässä yhteydessä tase voidaan esittää tuhannen euron tarkkuudella.

Tase

	2007	2006		2007	2006
VASTAAVAA			VASTATTAVAA		
A PYSYVÄT VASTAAVAT			A OMA PÄÄOMA		
Aineettomat hyödykkeet			Peruspääoma		
Aineelliset hyödykkeet			Arvonkorotusrahasto		
Sijoitukset			Ainaishoitosisojimusten pääomat		
B TOIMEKSIANTOJEN VARAT			Muut omat rahastot		
Lahjoitusrahastojen erityiskatteet			Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä		
Muut toimeksiantojen varat			Tilikauden ylijäämä/alijäämä		
C VAIHTUVAT VASTAAVAT			B POISTOERO JA VAPAAEHTOISET		
Vaihto-omaisuus			VARAUKSET		
Saamiset			Poistoero		
Pitkäaikaiset saamiset			Vapaaehtoiset varaukset		
Lyhytaikaiset saamiset			C PAKOLLISET VARAUKSET		
Rahoitusarvopaperit			Eläkevaraukset		
Rahat ja pankkisaamiset			Muut pakolliset varaukset		
			D TOIMEKSIANTOJEN PÄÄOMAT		
			Lahjoitusrahastojen pääomat		
			Muut toimeksiantojen pääomat		
			E VIERAS PÄÄOMA		
			Pitkäaikainen pääoma		
			Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta		
			Lainat julkisyhteisöiltä		
			Lainat muilta luotonantajilta		
			Saadut ennakot		
			Ostovelat		
			Muut velat		
			Siirtovelat		
			Lyhytaikainen pääoma		
			Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta		
			Lainat julkisyhteisöiltä		
			Lainat muilta luotonantajilta		
			Saadut ennakot		
			Ostovelat		
			Muut velat		
			Siirtovelat		

Tilikauden ylijäämä (alijäämä) siirretään kirjanpidossa taseen *Tilikauden ylijäämä/alijäämä* -tilille ennen tilinpäätöksen hyväksymistä. Tilikauden ylijäämä/alijäämä merkitään avaavassa taseessa aina *Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä* -tilille. Siirto oman pääoman muihin eriin ei ole mahdollista. Kirkkovaltuuston päätöksellä voidaan tehdä siirto oman pääoman sisällä *Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä* -tililtä peruspääomaan tai hyvin perustellusta syystä *Muut omat rahastot* -erään sisältyville rahastotileille.

Taseen tunnusluvut:

	2005	2006	2007
- Omavaraisuusaste, %			
- Rahoitusvarallisuus, euroa/jäsen			
- Suhteellinen velkaantuneisuus, %			
- Lainakanta, euroa/jäsen			

Tunnusluvut esitetään toimintakertomuksessa taseen jälkeen samalla tavalla kuin tuloslaskelman ja rahoituslaskelman tunnusluvut vähintään kolmen vuoden ajalta.

Omavaraisuusaste, %

$$= 100 * (Oma pääoma + Poistoero + Vapaaehtoiset varaukset - Ainaishoitosopimusten pääomat) / (Koko pääoma - Toimeksiantojen pääomat - Saadut ennakot)$$

Omavaraisuusaste mittaa seurakunnan vakavaraisuutta, alijäämän sietokykyä ja kykyä selviytyä sitoumuksista pitkällä aikavälillä. Koko pääoma tarkoittaa taseen loppusummaa ja saaduiksi ennakoiksi lasketaan sekä pitkä- että lyhytaikaiset saadut ennakot. Vain ne seurakunnat, joilla on ainaishoitosopimuksien pääomia, mutta ei hautainhoitorahastoa, kirjaavat *Ainaishoitosopimuksien pääomat* seurakunnan taseeseen oman pääoman eräksi. Jos omavaraisuusaste on alle 50 %, vieraan pääoman osuus on hälyttävän suuri.

Rahoitusvarallisuus, euroa/jäsen

$$= [(Saamiset + Rahoitusarvopaperit + Rahat ja pankkisaamiset) - (Vieras pääoma - Saadut ennakot)] / Väkiluku$$

Pitkä- ja lyhytaikaiset saamiset mukaan luettuina siirto- ja muut saamiset, rahoitusarvopaperit sekä rahat ja pankkisaamiset otetaan tunnuslukuun taseen vaihtuvista vastaavista. Pitkä- ja lyhytaikainen vieras pääoma otetaan taseen mukaisessa arvossa vähennettynä pitkä- ja lyhytaikaisilla saaduilla ennakoilla. Tunnuslukua laskettaessa käytetään väkilukuna seurakunnan läsnäolevaa jäsenmäärää tilivuoden lopussa.

Tunnusluku osoittaa likvidien varojen riittävyyden vieraan pääoman takaisinmaksuun. Rahoitusomaisuuden ja vieraan pääoman positiivinen erotus osoittaa sen määrän, joka rahoitusomaisuudesta jäisi jäljelle, jos vieras pääoma maksettaisiin. Seurakunnan rahoitusvarallisuuden tulisi olla positiivinen luku, mikä tarkoittaa sitä, että vaihtuvien vastaavien saamiset, rahoitusarvopaperit sekä rahat ja pankkisaamiset ovat vierasta pääomaa suuremmat. Jos seurakunnassa ei ole hiljattain tehty suurta investointia lainarahalla ja siitä huolimatta rahoitusvarallisuus-tunnusluku on negatiivinen, seurakunnan rahoitustilanne voi olla heikko.

Suhteellinen velkaantuneisuus, %

$$= 100 * (Vieras pääoma - Saadut ennakot) / Käyttötulot$$

Suhteellinen velkaantuneisuus kertoo, kuinka monta prosenttia seurakunnan käyttötuloista tarvittaisiin vieraan pääoman takaisinmaksuun. Käyttötuloilla tarkoitetaan tässä yhteydessä tilikauden toimintatuottoja, verotuloja ja Kirkon keskusrahaston antamia verotulojen täydennysavustuksia, harkinnanvaraisia toiminta-avustuksia ja muita toiminta-avustuksia (rakennusavustuksia lukuun ottamatta). Mikäli toiminta-avustusten osuus käyttötuloista on suuri, tunnusluku suositellaan laskettavaksi myös ilman saatuja toiminta-avustuksia.

Suhteellinen velkaantuneisuus on omavaraisuusastetta käyttökelpoisempi tunnusluku seurakuntien välisessä vertailussa, koska pysyviin vastaaviin kuuluvien hyödykkeiden ikä tai poistomenetelmä ei vaikuta tunnusluvun arvoon.

Lainakanta, euroa/jäsen

$$= [Vieras pääoma - (Saadut ennakot + Ostovelat + Siirtovelat + Muut velat)] / Väkiluku$$

Seurakunnan lainakannalla tarkoitetaan korollista vierasta pääomaa. Lainakantaan lasketaan tällöin koko vieras pääoma vähennettynä saaduilla ennakoilla sekä osto-, siirto- ja muilla veloilla. Jotta lainakanta voitaisiin laskea suoraan toimintakertomukseen otetusta taseesta, ei mainittuihin vähennettäviin eriin tule kirjanpidossa merkitä korollisia lainoja. Väkiluvulla tarkoitetaan seurakunnan läsnäolevaa jäsenmäärää tilivuoden lopussa.

2.1.8. Seurakuntakonsernin toiminta ja talous

Konsernin emoseurakunnan toimintakertomuksessa esitetään tiivistetysti konsernitase liitetieteen. Konsernitaseen laatimisesta on annettu erillinen ohje yleiskirjeen 40/2005 liitteenä.

Toimintakertomuksessa esitetään yhdistelmänä tiedot seurakunnan tytär-, osakkuus- ja muista omistusyhteisyyksistä. Yhdistelmässä luetellaan seurakunnan tytäryhteisöt yhteisötyypeittäin ja toimialoittain sekä osakkuusyhteisöt ja muut omistusyhteisyydet. Kustakin yhteisöstä esitetään ainakin seurakunnan omistusmäärä prosentteina sekä seurakunnan osuus yhteisön omasta pääomasta ja tilikauden voitosta/tappiosta euroina.

Yhdistelmä konsernin omistuksista muissa yhteisöissä

	Seurakunnan konsernin osuus yhteisön		
	omistuksesta, %	omasta pää- omasta, €	tilikauden voitosta/ tappiosta, €
Tytäryhteisöt			
Osakeyhtiöt			
Kiinteistö- ja asunto-osakeyhtiöt			
Muut yhtiöt			
Osuuskunnat			
Yhdistykset			
Säätiöt			
Osakkuusyhteisöt			
Muut omistusyhteisyydet			

Seurakunnan konsernin omistuksista muissa yhteisöissä esitetään yhteisökohtainen erittely liitetiedoissa. Tässä yhteydessä esitellään lyhyesti myös sellaiset yhteisöt, joissa seurakunnalla on määräysvalta, mutta seurakunta ei lainkaan omista yhteisöä, sekä hautainhoitorahaston tytäryhteisöt.

Toimintakertomuksessa selvitetään, miten seurakunnassa on hoidettu tytäryhteisöjen toiminnan ja talouden valvonta. Selvityksestä tulee käydä ilmi, missä määrin seurakunta omistajana on asettanut tavoitteita tytäryhteisöilleen ja miten konserniohjauksen piiriin kuuluvien yhteisöjen toiminnan seuranta ja raportointi on vastuutettu seurakunnan toimielimille ja viranhaltijoille.

Toimintakertomuksessa annetaan tiedot määräysvallan hankkimisesta tilikauden aikana konsernin ulkopuolisessa yhteisössä sekä olennaisista muutoksista tytär- ja omistusyhteisyyksistä.

jen omistus- ja äänivallassa samoin kuin merkittävistä muutoksista yhteisöjen liiketoiminnassa ja toimialassa. Konserniin kuuluvien yhteisöjen toiminnan kehittymistä koskevista oleellisista seikoista annetaan toimintakertomuksessa tietoa vapaamuotoisesti, esim. toiminnan laajentamisesta tai supistamisesta, investoinneista, lainoista, vakuuksista. Myös konserniin kuuluvien yhteisöjen palveluksessa olleiden henkilöiden määrä tilikauden lopussa on hyvä ilmoittaa. Toimintakertomuksessa esitellään konsernin kannalta oleellisen tärkeät tapahtumat myös tilikauden päättymisen jälkeiseltä ajalta, ennen tilinpäätöksen valmistumista.

2.1.9. Tilikauden tuloksen käsittely ja talouden tasapainottamistoimenpiteet

Kirkkoneuvoston on tehtävä toimintakertomuksen antamisen yhteydessä esitys tilikauden tuloksen käsittelystä sekä talouden tasapainottamista koskevista toimenpiteistä. Kirkkoneuvosto esittää tilinpäätöksen ja tilintarkastuskertomuksen sekä siihen mahdollisesti liittyvät vastineet kirkkovaltuuston käsiteltäväksi.

Kirkkovaltuusto päättää tilinpäätöksen vahvistamisesta ja vastuuvapauden myöntämisestä viimeistään varainhoitovuotta seuraavan kesäkuun aikana. Seurakunnan tilinpäätökseen sisältyvät myös erillisenä kirjanpitona hoidetut hautainhoito-, lahjoitus- ym. rahastojen tilinpäätöslaskelmat liitetietoineen. Tilintarkastuskertomuksesta on toimitettava jäljennös kirkkohallituksen sen antamien ohjeiden mukaan. (Taloussääntömalli 33 §).

2.1.9.1. Tilikauden tuloksen käsittely

Tilikauden tuloksella tarkoitetaan tuloslaskelman osoittamaa tulosta ennen poistoeron, varaus- ja rahastojen muutoksia. Tuloksen käsittely on ylijäämäisen tuloksen siirtämistä vapaaehtoihin varauksiin, rahastoihin tai edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä -tilille. Kirkkoneuvosto ottaa esityksessään kantaa kaikkiin tilikauden tuloksen jälkeen esitettäviin eriin, myös varauksen tai rahaston vähennykseen. Esityksessä varaus- ja rahastosiirtojen tarkoitus yksilöidään ja siirrot esitetään bruttomääräisinä.

Varaus- ja rahastosiirtojen tekemisen periaatteet

1. Vapaaehtoisten varauksen ja oman pääoman rahastojen lisäyksiä voi tehdä enintään tilikauden ylijäämäisen tuloksen verran.
2. Vapaaehtoisen varauksen tai oman pääoman rahaston purkamisella, jota vastaa tuloslaskelmassa poistoeron lisäys, ei voi lisätä tilinpäätöksessä varauksen tai rahastosiirron tekemahdollisuutta. Mikäli investointihanketta ei toteuteta, sitä varten tehty varaus on purettava tuloslaskelmaan. Silloin siitä voidaan muodostaa enintään vastaavan suuruinen varaus tilikauden tuloksesta riippumatta.
3. Investointivaraus voidaan tehdä vain kirkkovaltuuston päättämään yksilöityyn kohteeseen. Investointivarausta voi kartuttaa tai purkaa vain silloin, kun siirron perusteena on suunnitellut investointihankkeet tai niiden toteutuminen.
4. Poistonalaisen investoinnin hankintamenoon liittyen kirjattu investointivarauksen käyttö (+) edellyttää vastaavan, kuitenkin enintään hankintamenon suuruisen poistoeron lisäystä (-) tu-

loslaskelmaan. Investointivarauksen käyttö sellaisen investoinnin hankintamenoon, josta ei tehdä poistoja, kirjataan siten, että investointivaraus puretaan ja tuloutetaan hankinnan toteutumisvuonna ilman vastaavaa poistoerokirjausta. Tällaisen investointivarauksen purkamisen perusteella ei voi tehdä uutta investointivarausta.

Tilikauden ylijäämä, joka on syntynyt investointivarauksen tulouttamisesta sellaiseen hankkeeseen, josta ei tehdä poistoja, voi olla tarkoituksenmukaista siirtää tilinpäätöstä seuraavana vuonna peruspääomaan. Perusteluna tälle on se, että varauksen tulouttamisesta muodostunut oman pääoman lisäys on sidottu pysyvästi taseen pysyviin vastaaviin.

5. Pakollista varausta ei tehdä tilikauden tuloksesta, vaan pakollinen varaus kirjataan tuloslaskelmaan kuluksi. Pakollinen varaus on tehtävä seurakunnan velvoitteista vastaisuudessa aiheutuvia menoja ja menetyksiä varten, jos

- ne kohdistuvat päättäneeseen tai aikaisempaan tilikauteen,
- niiden toteutumisesta on pidettävä tilinpäätöstä laadittaessa varmana tai todennäköisenä,
- niitä vastaava tulo ei ole varma eikä todennäköinen sekä
- ne perustuvat lakiin tai seurakunnan sitoumukseen sivullista kohtaan.

Em. vastaiset menot ja menetykset kirjataan tuloslaskelmaan ja taseeseen niiden todennäköiseen määrään. Jos menon tai menetyksen täsmällistä määrää tai toteutumisajankohtaa ei tiedetä, se merkitään taseen pakolliseksi varaukseksi. (KPL 5:14)

Hallinnollisen kirjanpidon aikaiset verontasaus- ja pääomarahastot on kirjattava pois taseesta. Rahastojen poiskirjaamisesta on ohje Kirkkohallituksen yleiskirjeessä 40/2005. Uusia eläkemaksurahastoja ei saa perustaa eikä vanhoja eläkemaksurahastoja saa kartuttaa, koska rahastointi tulevia toimintamenoja varten ei ole hyvän kirjanpitotavan mukaista.

Tilinpäätöstä tehtäessä on aina syytä tarkistaa, onko vastaavaa -puolella olevien rahoitusarvopaperien, rahojen ja pankkisaamisten sekä muiden helposti rahaksi realisoitavissa olevien omaisuuserien yhteismäärä vähintään yhtä suuri kuin vastattavaa -puolella olevien oman pääoman yleiskatteisten rahastojen, ylijäämien ja varausten yhteismäärä.

Esimerkki investointivarauksen tekemisestä ja investointivarauksen muodostamisesta poistoeroksi sekä poistoeron purkamisesta suunnitelman mukaisen poiston suhteessa on liitteenä 2.

2.1.9.2. Talouden tasapainottamistoimenpiteet

Talousarviossa sekä toiminta- ja taloussuunnitelmassa tai niiden hyväksymisen yhteydessä on päätettävä toimenpiteistä, jolla edellisen vuoden taseen osoittama alijäämä katetaan ottaen huomioon myös talousarvion laatimisvuonna kertyväksi arvioitu yli- tai alijäämä (KJ 15:1,3). Seurakunnan talous edellyttää toimenpidesuunnitelman tekemistä ja hyväksymistä, kun tuloslaskelma päättäneeltä tilikaudelta osoittaa alijäämää eikä taseessa ole edellisten tilikausien ylijäämää sen kattamiseen.

Mikäli tilikauden tulos on negatiivinen eikä taseessa ole edellisten tilikausien ylijäämää sen kattamiseen, kirkkoneuvoston tulee ottaa kantaa toimintakertomuksessa tai sen antamisen yhteydessä siihen, millä toimenpiteillä taloutta korjataan kuluvan vuoden talousarviossa vai kor-

jataanko se seuraavan vuoden toiminta- ja taloussuunnitelman yhteydessä. Mikäli tilinpäätöseen kertynyt alijäämä on jo kokonaisuudessaan huomioitu voimassa olevassa toiminta- ja taloussuunnitelmassa, asia ei vaadi enää toimenpiteitä. Suuren alijäämän kattamiseksi on mahdollista tehdä myös yli kolmen vuoden toimintasuunnitelma, mikäli seurakunta katsoo selviytyvänsä alijäämän kattamisesta esim. viiden vuoden toimintaohjelman puitteissa. Tärkeää on, että päätetyt toimenpiteet alijäämän kattamiseksi ovat realistisia ja että viranhaltijat, kirkkoneuvosto ja kirkkovaltuusto ovat niihin sitoutuneet. Valmisteilla olevan talousarvion sekä toiminta- ja taloussuunnitelman alijäämää ei voida olettaa katettavaksi Kirkon keskusrahaston harkinnanvaraisilla avustuksilla.

Kirkkoneuvoston tulee ottaa kantaa toimintakertomuksessa siihen, miten kuluvan vuoden toiminta rahoitetaan, jos rahavarat ovat pienemmät kuin rahoitustarve, joka kuluvan vuoden talousarvion mukaan katetaan maksuvalmiuden muutoksella. Tällainen rahoitusvaje joudutaan talousarviovuoden aikana hoitamaan menoja vähentämällä, tuloja lisäämällä tai lisää lainaa ottamalla. Kuluvan vuoden talousarvioon tehdään erillisellä päätöksellä muutosesitys vajeen kattamiseksi.

Arvonkorotusrahastoa ei voi käyttää alijäämän kattamiseen. Tilikauden alijäämä tulisi kattaa seuraavien vuosien ylijäämillä. Seurakunnan toiminnasta aiheutuvien menojen tulisi olla kertyneen alijäämän verran tuloja pienemmät tasapainottamisvuosina.

Alijäämän kattamismahdollisuus peruspääomasta / peruspääoman korottamistarve

Peruspääomaa voidaan käyttää alijäämän kattamiseen vain poikkeuksellisesti erityisestä syystä ja silloinkin vain, jos omavaraisuus on riittävän korkea eikä merkittävää tarvetta korvausinvestointeihin ole. Peruspääoman alentaminen voi tulla kysymykseen vain silloin, kun

- poistojen määrä on pysyvästi oleellisesti suurempi kuin seurakunnan investointien määrä suunnittelukaudella
- pysyvien vastaavien hyödykkeitä on luovutettu pysyvästi ilman vastaavia korvausinvestointitarpeita
- peruspääoman suuruus on huomattavasti suurempi kuin pysyvät vastaavat yhteensä. Mikäli peruspääomaa siirretään edellisten tilikausien ylijäämään/alijäämään, on huolehdittava siitä, että taseen vastaavaa -puolella on katetta yleiskatteisille rahastoille, ylijäämille ja varauksille.

Peruspääoman tarkoitus on osoittaa seurakunnan jäseniltä pitkän ajan kuluessa lähinnä verovaroina käyttöön saatu oma pääoma, joka on sidottu pysyviin vastaaviin. Tämän vuoksi investointivarausten purkamisesta syntyvä ylijäämä suositellaan siirrettäväksi suoraan peruspääomaan silloin, kun investointivaraus on käytetty omaisuuserän hankkimiseen, jonka hankintamenosta ei tehdä poistoja. Tällaisia pysyvien vastaavien hankintamenoja ovat mm. maan hankintameno, maa-aineksen vaihtomeno tai pysyviin vastaaviin kuuluvan arvopaperin hankintameno.

Peruspääoma ja arvonkorotusrahasto ovat sidotun pääoman kaltaisia eriä, vaikka säännöksiä seurakunnan oman pääoman jakamisesta sidottuun ja vapaaseen pääomaan ei ole. Peruspääoman vähimmäismäärää tai korottamistarvetta ei ole määriteltä voimassa olevissa säännöksissä. Seurakunnan tulee harkita peruspääoman korottamista, jos peruspääoman ja arvonkorotusrahaston yhteismäärä on alle kaksi kolmasosaa pysyvien vastaavien määrästä. Seurakunta voi

yleensä käyttää peruspääomaa alijäämän kattamiseen, jos peruspääoman ja arvонkorotusrahas-
ton yhteissumma ylittää pysyvien vastaavien määrän.

2.2. Tilinpäätöslaskelmat

2.2.1. Tilinpäätöslaskelmia koskevat säännökset ja ohjeet

Tilinpäätöslaskelmia ovat tuloslaskelma, rahoituslaskelma ja tase sekä mahdollinen konserni-
tase. Tilinpäätöslaskelmien laatimisessa sovelletaan kirjanpitolakia ja -asetusta, kirkkolakia ja
-järjestystä sekä Kirkkohallituksen antamia ohjeita ja laskelmakaavoja.

Kustakin tuloslaskelman, rahoituslaskelman ja taseen erästä on esitettävä vastaava tieto vii-
meistä edelliseltä tilikaudelta (vertailutieto). Jos tuloslaskelman, rahoituslaskelman tai taseen
erittelyä on muutettu, vertailutietoa on mahdollisuuksien mukaan oikaistava. Samoin on me-
neteltävä, jos vertailutieto ei muun syyn takia ole käyttökelpoinen (KPL 3:1,2). Vastaavaa ver-
tailutiedon esittämistapaa noudatetaan myös konsernitaseen osalta

Tilinpäätöslaskelmien esittämistapaa ei saa muuttaa, ellei siihen ole erityistä syytä (KPA 1:8).
Tuloslaskelma, rahoituslaskelma ja tase on laadittava annettuja kaavoja yksityiskohtaisempi-
na, jos se on tarpeen tilikauden tuloksen muodostumiseen vaikuttaneiden tekijöiden, rahoituk-
sesta annettavien tietojen tai tase-erien selventämiseksi (KPA 1:9).

Tuloslaskelmassa on ilmoitettava tuotto- ja kuluerät erikseen niitä toisistaan vähentämättä,
jollei tuoton ja kulun yhdistäminen yhdeksi eräksi ole perusteltua oikean ja riittävän kuvan an-
tamiseksi (KPA 1:10,1).

Milloin seurakunnalla on saaminen siltä, jolle se on itse velkaa, on saaminen ja velka ilmoitet-
tava taseessa erikseen. Myös muut tase-erät on ilmoitettava toisistaan vähentämättä, jollei vä-
hentäminen ole perusteltua oikean ja riittävän kuvan antamiseksi (KPA 1:10,2).

Jos yksittäisen nimikkeen kohdalle ei tule lukua tilikaudelta ja edeltävältä tilikaudelta, se on
jätettävä pois tilinpäätöslaskelmista. Tasekaava voidaan esittää ilman kirjain- ja numerotunnus-
teita (KPA 1:11,3).

Tilinpäätöslaskelmat laaditaan Kirkkohallituksen antamien ohjeiden mukaan sentin tarkkuu-
della. Ne esitetään tilinpäätösvuodelta ja sitä edeltäneeltä tilikaudelta. Huom. Tilinpäätös-
laskelmissa ovat vain ulkoiset tuotot ja kulut sekä saamiset ja velat.

Hautainhoitorahaston ja lahjoitusrahaston, joiden kirjanpito hoidetaan erilliskirjanpito-
na, ta-
seiden loppusummat yhdistetään seurakunnan taseen toimeksiantojen varoihin ja toimeksian-
tojen pääomiin. Erilliskirjanpitoa hoidettujen rahastojen tuotot, kulut ja siirto rahastos-
ta/rahastoon merkitään seurakunnan tuloslaskelmaan informatiivisena eränä.

2.2.2. Tuloslaskelma

Seurakunnan tuloslaskelma

1.1.-31.12.2007

1.1.-31.12.2006

Toimintatuotot

- Korvaukset
- Myyntituotot
- Maksutuotot
- Vuokratuotot
- Metsätalouden tuotot
- Kolehdit, keräykset ja lahjoitusvarat
- Tuet ja avustukset
- Muut toimintatuotot

Valmisteverastojen muutos

Valmistus omaan käyttöön

Toimintakulut

- Henkilöstökulut
 - Palkat ja palkkiot
 - Henkilösivukulut
- Palvelujen ostot
- Aineet, tarvikkeet ja tavarat
 - Ostot tilikauden aikana
 - Varastojen lisäys (+) tai vähennys (-)
- Annetut avustukset
- Muut toimintakulut

Toimintakate

Verotulot

- Kirkollisverotulot
- Osuus yhteisöveron tuotosta

Verotuskulut

Keskusrahastomaksut

Toiminta-avustukset

Rahoitustuotot ja -kulut

- Korkotuotot
- Muut rahoitustuotot
- Arvon alentumiset sijoituksista
- Korkokulut
- Muut rahoituskulut

Vuosikate

Poistot ja arvonalentumiset

- Suunnitelman mukaiset poistot
- Arvon alentumiset

Satunnaiset tuotot ja kulut

- Satunnaiset tuotot
- Satunnaiset kulut

Erilliskirjanpitoa hoidetut rahastot

- Tuotot
- Kulut
- Siirto rahastosta/rahastoon

Tilikauden tulos

Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+)

Vapaaehtoisten varausten lisäys (-) tai vähennys (+)

Rahastojen lisäys (-) tai vähennys (+)

Tilikauden ylijäämä (alijäämä)

2.2.3. Rahoituslaskelma

1.1.-31.12.2007

1.1.-31.12.2006

Varsinaisen toiminnan ja investointien rahavirta

Tulorahoitus

Vuosikate

Satunnaiset erät

Tulorahoituksen korjauserät

Investoinnit

Investointimenot

Rahoitusosuudet investointimenoihin

Pysyvien vastaavien myyntitulot

Varsinaisen toiminnan ja investointien nettorahavirta

Rahoitustoiminnan rahavirta

Antolainauksen muutokset

Antolainasaamisten lisäys

Antolainasaamisten vähennys

Lainakannan muutokset

Pitkäaikaisten lainojen lisäys

Pitkäaikaisten lainojen vähennys

Lyhytaikaisten lainojen muutos

Muut maksuvalmiuden muutokset

Toimeksiantojen varojen ja pääomien muutos

Vaihto-omaisuuden muutos

Pitkäaikaisten saamisten muutos

Lyhytaikaisten saamisten muutos

Korottomien pitkä- ja lyhytaikaisten velkojen muutos

Muut muutokset

Rahoitustoiminnan nettorahavirta

Rahavarojen muutos

Rahavarojen muutos

Rahavarat 31.12.

Rahavarat 1.1.

2.2.4. Tase

	31.12. 2007	31.12.2006		31.12.2007	31.12.2006
VASTAAVAA			VASTATTAVAA		
PYSYVÄT VASTAAVAT			OMA PÄÄOMA		
Aineettomat hyödykkeet			Peruspääoma		
Aineettomat oikeudet			Arvonkorotusrahas		
Hautaus-toimen aineettomat hyödykkeet			Ainaishoitosisopimusten pääomat		
Muut pitkävaikutteiset menot			Muut omat rahastot		
Ennakkomaksut			Edellisten tilikausien		
Aineelliset hyödykkeet			ylijäämä/alijäämä		
Maa- ja vesialueet			Tilikauden ylijäämä/alijäämä		
Hautaus-toimen aineelliset hyödykkeet					
Rakennukset			POISTOERO JA VAPAA-		
Kiinteät rakenteet ja laitteet			EHTOISET VARAUKSET		
Koneet ja kalusto			Poistoero		
Muut aineelliset hyödykkeet			Vapaaehtoiset varaukset		
Ennakkomaksut ja keskeneräiset					
hankinnat			PAKOLLISET VARAUKSET		
Sijoitukset			Eläkevaraukset		
Osakkeet ja osuudet			Muut pakolliset varaukset		
Saamiset					
TOIMEKSIANTOJEN VARAT			TOIMEKSIANTOJEN PÄÄOMAT		
Lahjoitusrahastojen erityiskatteet			Lahjoitusrahastojen pääomat		
Muut toimeksiantojen varat			Muut toimeksiantojen pääomat		
VAIHTUVAT VASTAAVAT			VIERAS PÄÄOMA		
Vaihto-omaisuus			Pitkäaikainen vieras pääoma		
Aineet ja tarvikkeet			Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta		
Keskeneräiset tuotteet			Lainat julkisyhteisöiltä		
Valmiit tuotteet/Tavarat			Lainat muilta luotonantajilta		
Muu vaihto-omaisuus			Saadut ennakot		
Ennakkomaksut			Ostovelat		
Saamiset			Muut velat		
Pitkäaikaiset saamiset			Siirtovelat		
Myyntisaamiset			Lyhytaikainen vieras pääoma		
Lainasaamiset			Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta		
Muut saamiset			Lainat julkisyhteisöiltä		
Siirtosaamiset			Lainat muilta luotonantajilta		
Lyhytaikaiset saamiset			Saadut ennakot		
Myyntisaamiset			Ostovelat		
Lainasaamiset			Muut velat		
Muut saamiset			Siirtovelat		
Siirtosaamiset					
Rahoitusarvopaperit					
Osakkeet ja osuudet					
Muut arvopaperit					
Rahat ja pankkisaamiset					

2.3. Tilinpäätöksen liitetiedot

2.3.1. Liitetietoja koskevat säännökset, määräykset ja ohjeet

Tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot seurakunnan toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (oikea ja riittävä kuva). Tämän vuoksi tarpeelliset lisätiedot on ilmoitettava liitetiedoissa. (KPL 3:2,1)

Seurakunnan tilinpäätöksen liitetietojen antamisessa noudatetaan soveltuvin osin kirjanpitolain 3 luvun sekä kirjanpitoasetuksen 2 luvun säännöksiä. Liitetietojen tarkoituksena on täydentää esitettyä tilinpäätösinformaatiota oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Ne ovat pakollinen osa julkistettavasta tilinpäätöksestä. Tilinpäätöksen on muodostettava yhtenäinen kokonaisuus. (KPL 3:1,7)

Tuloslaskelman, rahoituslaskelman ja taseen liitteenä esitettävät tiedot eli liitetiedot ovat olennainen osa tilinpäätöstä. Liitetiedot ovat itsenäinen osa tilinpäätösinformaatiota, joka on annettava nimenomaan liitetietoina. Liitetietojen osalta ei edellytetä samanlaista vertailutietojen esittämistä kuin tuloslaskelman ja taseen eristä. Jos tuloslaskelman tai taseen erä on yhdistelty esittämisen selkeyden vuoksi toisiinsa ja yhdistelty tiedot on eritelty liitetietoina, on eritellyistä eristä annettava myös vertailutiedot edelliseltä tilikaudelta.

Rahoituslaskelma esitetään aina omana tilinpäätöslaskelmana eikä liitetietojen osana.

Liitetiedoissa annetaan selvitykset mm. vakuutuksista, vakuuksista, vastuusitoumuksista ja henkilöstöstä sekä omistuksista muissa yhteisöissä.

Jäljempänä esitettyjen liitetietojen lisäksi tilinpäätöksessä esitetään sellaisia liitetietoja, jotka ovat tarpeen jonkin tuloslaskelman, rahoituslaskelman tai taseen erän selventämiseksi, jos oikean ja riittävän kuvan antaminen sitä edellyttää.

2.3.2. Tilinpäätöksen laatimista koskevat liitetiedot

Tilinpäätöksen laatimista koskevat liitetiedot on esitettävä (KPA 2:2):

- tilinpäätöstä laadittaessa noudatetut arvostusperiaatteet ja -menetelmät sekä jaksotusperiaatteet ja -menetelmät
- perustelu, jos tuloslaskelman tai taseen esittämistapaa on muutettu sekä muutoksen vaikutukset
- oikaisut, jotka on tehty edelliseltä tilikaudelta esitettäviin tietoihin
- selvitys, jos edellistä tilikautta koskevat tiedot eivät ole vertailukelpoisia päättyneen tilikauden tietojen kanssa
- aikaisempiin tilikausiin kohdistuneet tuotot ja kulut sekä virheiden korjaukset, jos ne eivät ole merkitykseltään vähäisiä
- sellaiset yksittäiseen tase-erään sisältyvät osat, jotka koskevat useaa tase-erää, jos tämä tieto on olennainen.

2.3.3. Tuloslaskelman liitetiedot

Näitä ohjeita tuloslaskelman liitetiedoista sovelletaan seurakunnan tuloslaskelman lisäksi erillisen kirjanpidon puitteissa hoidettujen hautainhoitorahastojen ja muiden erityiskatteisten rahastojen tuloslaskelmiin.

Henkilöstöstä ja henkilöstökuluista esitetään tuloslaskelman liitetietoina:

- henkilöstön lukumäärä 31.12. tehtäväalueittain tai muuta seurakunnan määrittelemää ryhmittelyä käyttäen, ellei se ilmene toimintakertomuksesta

- tilikauden palkat, palkkiot, eläkekulut ja muut henkilösivukulut suoriteperusteisten rahapalkkojen yhteismääränä, joista on vähennetty yksittäistä viranhaltijaa tai työntekijää koskevat suoriteperusteella kirjatut henkilöstökorvaukset kuten sairaus-, äitiys- ja vanhempainpäivärahat ja palkkaa korvaavat muut vakuutuskorvaukset
- tilikauden aktivoituihin menoihin sisältyvät em. henkilöstömenot
- henkilökunnan matkakorvaukset, majoitus- ja ravitsemuspalvelukulut, koulutuskulut, työterveyshuollon kulut sekä työssä jaksamiseen liittyvät kulut.

Seurakunnan vakuutuksista esitetään vakuutusyhtiön nimi ja otetut vakuutukset.

Liitetietoina on lisäksi esitettävä (KPA 2:3):

- tuloslaskelman satunnaisiin tuottoihin ja kuluihin sisältyvät erät
- selvitys suunnitelman mukaisten poistojen perusteista ja niiden muutoksista: suunnitelmapoistojen laskentaperusteet (poistomenetelmä ja poistoaika) sekä niiden muutokset hyödykeryhmittäin ja perusteet poistosuunnitelman muuttamiselle. Selvityksenä voidaan antaa myös vahvistettu poistosuunnitelma
- selvitys tuottoihin ja kuluihin sisältyvistä pakollisten varausten muutoksista, jos ne eivät ole merkitykseltään vähäisiä
- erittely KPA 1:10,3 tarkoitetulla tavalla yhdistellyistä tuloslaskelman eristä.

Kun erityiskatteisen lahjoitusrahaston kirjanpito hoidetaan erillään seurakunnan kirjanpidosta, lahjoitusrahaston tuloslaskelma sisällytetään seurakunnan tilinpäätöksen liitetietoihin.

Lisäksi tuloslaskelman liitetietoina esitetään:

- selvitys olennaisista muihin toimintatuottoihin sisältyvistä pysyvien vastaavien myyntivoitoista ja olennaisista muihin toimintakuluihin sisältyvistä pysyvien vastaavien myyntitappioista
- selvitys tehtäväalueen *Haudanhoitosopimukset* toimintakatteen kehityksestä yhteensä useamman vuoden aikana yhteensä. (Tämä koskee seurakuntia, joilla on yli yhden vuoden mittaisia haudanhoitosopimuksia, mutta ei hautainhoitorahastoa.)

Tuloslaskelman liitetietona voidaan ilmoittaa liikevaihto, johon luetaan toimintatuotot ja verotulot.

2.3.4. Rahoituslaskelman liitetiedot

Mikäli seurakunnan rahoituslaskelmassa on tapahtumia *Muut maksuvalmiuden muutokset* -ryhmän alaryhmässä *Muut muutokset*, niistä tehdään tilinpäätökseen liitetiedot.

2.3.5. Taseen liitetiedot

Näitä ohjeita taseen liitetiedoista sovelletaan seurakunnan taseen lisäksi erillisen kirjanpidon puitteissa hoidettujen hautainhoitorahastojen ja muiden erityiskatteisten rahastojen taseisiin. Kun erityiskatteisen lahjoitusrahaston kirjanpito hoidetaan erillään seurakunnan kirjanpidosta, lahjoitusrahaston tase liitetietoineen sisällytetään seurakunnan tilinpäätöksen liitetietoihin.

2.3.5.1. Taseen vastaavia koskevat liitetiedot

Pysyvien vastaavien jäljellä olevien hankintamenojen muutokset esitetään liitetiedoissa seuraavasti tase-eräkohtaisesti eriteltyinä:

- poistamaton hankintameno ja arvonorotukset tilikauden alussa
- hankintameno ja arvonorotusten lisäykset ja vähennykset tilikauden aikana, sekä siirrot erien välillä
- tilikauden suunnitelman mukaiset poistot
- tilikauden arvonalentumiset ja niiden palautukset
- hankintameno saadut rakennusavustukset.

Tilikauden suunnitelman mukaisiin poistoihin sisältyvät lisäpoistot on eriteltävä taseen liitetiedoissa. Arvonorotusten periaatteet ja arvonomääritysmenetelmät esitetään tilinpäätöksessä tase-erittäin.

Poistoja ja pysyvien vastaavien tilinpäätöstietoja on esitelty yksityiskohtaisesti Kirkkohallituksen yleiskirjeen 10/2005 liitteessä 1, *Seurakunnan ja seurakuntayhtymän suunnitelman mukaiset poistot ja pysyvien vastaavien osakirjanpito*.

Rahoitusarvopapereihin kuuluvien osakkeiden, osuuksien ja muiden arvopaperien hankintameno, niiden markkina-arvo tilikauden päättyessä sekä em. erien erotus esitetään tase-erittäin.

Liitetietoina on lisäksi esitettävä taseen vastaavista siirtosaamisiin sisältyvät olennaiset erät (KPA 2:4).

2.3.5.2. Taseen vastattavia koskevat liitetiedot

Taseen vastattavia koskevana liitetietoina esitetään (KPA 2:5):

- tase-eräkohtainen erittely oman pääoman erien lisäyksistä ja vähennyksistä sekä siirroista näiden erien välillä tilikauden aikana
- siirtovelkoihin sisältyvät olennaiset erät
- erittely pakollisiin varauksiin merkityistä eristä.

Lisäksi taseen vastattavia koskevana liitetietoina esitetään:

- tilikauden päättymisen jälkeen seuraavana vuonna erääntyvät pitkäaikaisten lainojen lyhennykset lainoittain eriteltyinä
- pitkä- ja lyhytaikaiset velat saman konsernin tytäryhteisöille, osakkuus- ja muille omistusyhteisöille
- sekkilimiitti, mikäli luotollisesta sekkitilistä on merkitty taseeseen tilinpäätösajankohdan sekkivelan määrä.

2.3.6. Vakuuksia ja vastuusitoumuksia koskevat liitetiedot

2.3.6.1. Eläkevastuuvajauksen laskeminen

Kirkon eläkelaista aiheutuva seurakunnan laskennallinen eläkevastuuvajaus ilmoitetaan vastuusitoumuksena. Se saadaan kertomalla koko kirkon eläkevastuuvajaus seurakunnan palkkamennoilla ja jakamalla näin saatu tulo koko kirkon palkkasummalla.

Srk:n laskennallinen

osuus kirkon yhteisestä

eläkevastuuvajauksesta = $\frac{\text{Koko kirkon eläkevastuuvajaus} * \text{Srk:n palkkasumma}}{\text{Koko kirkon palkkasumma}}$

Kirkkohallituksen talousosasto ilmoittaa seurakunnille vuosittain helmikuun alkupuolella kirkon eläkevastuuvajauksen ja koko kirkon palkkasumman suuruuden edellisen tilikauden ajalta.

2.3.6.2. Hautainhoitovastuun sekä siihen liittyvän yli- tai alikatteisuuden laskeminen

Seurakunta voi tehdä kirjallisen sopimuksen hautapaikan haltijan kanssa siitä, että seurakunta hoitaa hautaa korvauksesta määrääjän. Seurakunta voi tehdä sopimuksia hautojen hoitamisesta myös siten, että saadut hoitokorvaukset sijoitetaan erityiseen hautainhoitorahastoon, jonka varoilla kyseiset haudat hoidetaan (KL 17:3,2).

Seurakunta voi tehdä yli yhden vuoden mittaisia haudanhoitosopimuksia, vaikka seurakunnalla ei ole hautainhoitorahastoa. Tällöin yli yhden vuoden haudanhoitosopimuksista saadut tulot kirjataan seurakunnan vieraaseen pääomaan saaduiksi ennakoina ja saaduista ennakoista tehdään siirto tuloslaskelmaan vuosittain johdonmukaista jaksotussääntöä noudattaen. Tilinpäätöksen liitetiedoksi lasketaan haudanhoitosopimuksien jäljellä oleva hoitovastuun määrä sekä sopimusten yli-/ alikatteisuus. Liitteenä 3 on esimerkki hoitovastuun sekä yli- tai alikatteisuuden laskemisesta.

Kun tilivuoden aikana haudanhoitosopimukseen kohdistuneet välittömät ja välilliset kulut jaetaan sopimushautojen lukumäärällä, saadaan yhden hoidetun haudan kulut keskimäärin tilivuoden aikana. Hautainhoitovastuu saadaan kertomalla yhden hoidetun haudan kulut jäljellä olevien hoitosopimusvuosien lukumäärällä. Laskelmassa ei oteta huomioon tulevien vuosien yleisen hintatason muutosta.

Laskelma haudanhoitosopimusten yli- tai alikatteisuudesta tehdään siten, että hautapaikanhaltijoilta saaduista varoista vähennetään jäljellä olevat haudanhoitovastuut. Mikäli seurakunnalla on erilliskirjanpitoa hoidettu hautainhoitorahasto, sen taseen loppusummaa pidetään varoina tässä yhteydessä. Jos taseessa ei ole varoja haudanhoitovastuiden kattamista varten, haudanhoitovastuun määrä kokonaisuudessaan ilmoitetaan tilinpäätöksen liitteessä haudanhoitosopimusten alikatteena.

Ainaishoitosopimusten jäljellä olevista pääomista lasketaan erikseen, kuinka moneksi vuodeksi pääomaa on tehtyjen sopimusten hoitamiseen. Vuosien määrää arvioitaessa otetaan

huomioon kirjanpitoarvojen lisäksi pääomia vastaavien varojen käyvät arvot eli todennäköiset markkina-arvot tilinpäätöspäivänä.

Tilastotiedustelulomakkeella A8 *Hautainhoitorahastosta, hautasija- ja hautamaksuista sekä hautaamisesta* ilmoitetaan pakollisena tietokenttänä seurakunnan hautainhoitovastuun sekä siihen liittyvä yli- tai alikatteen suuruus. Kirkkohallitukselle ilmoitettava yli-/alicate lasketaan varojen kirjanpitoarvojen perusteella. Käypien arvojen mukaan laskettua yli-/alikatetta ei ilmoiteta Kirkkohallitukselle.

2.3.6.3. Muut vakuudet ja vastuusitoumukset

Liitetietoina esitetään seuraavat tiedot vakuuksista ja vastuusitoumuksista (KPA 2:7):

- Velat, joista seurakunta on pantannut, kiinnittänyt tai muulla tavalla antanut vakuudeksi omaisuuttaan, eriteltyinä vakuuslajeittain kultakin taseen vieraan pääoman erältä. Vakuuksien yhteenlaskettu arvo eritellään samalla tavalla.
- Seurakunnan antamat vakuudet yhteensä vakuuslajeittain eriteltynä ja vastuusitoumukset samaan konserniin kuuluvien yhteisöjen puolesta.
- Leasingvuokrasopimusten mukaan jäljellä olevien vuokrien yhteissumma, jos se on merkittävä.
- Vastaostosopimuksiin, lunastusvelvoitteisiin, maankäytösopimuksiin yms. pitkäaikaisiin sitoumuksiin perustuvat vastuut. Mikäli vastuun euromääräistä arvoa ei pystytä määrittelemään, vähimmäisinformaationa tulee ilmoittaa vastuun olemassaolo ja sisällyttää tarkempi selvitys liitetietojen erittelyihin.
- Muut seurakuntaa koskevat taloudelliset vastuut, joita ei ole merkitty taseeseen. Tähän kuuluvia taloudellisia vastuita ovat mm. seurakunnan antamat täytetakaukset.

2.3.7. Omistuksia muissa yhteisöissä koskevat liitetiedot

Omistuksista muissa yhteisöissä on liitetietoina ilmoitettava (KPA 2:9,1):

- tytäryhteisöistä, mukaan lukien yhdistykset ja säätiöt, joissa seurakunnalla on määräysvalta, nimi, kotipaikka ja seurakunnan omistusosuus sekä seurakunnan osuus sen omasta pääomasta ja vieraasta pääomasta sekä tilikauden voitosta tai tappiosta viimeksi laaditussa tilinpäätöksessä
- yhteisyhteisöistä sekä yhden viidesosan tai sitä suuremman omistusosuuden kohteena olevista yhteisöistä ja muista omistusyhteisyhteisöistä nimi, kotipaikka ja seurakunnan omistusosuus sekä seurakunnan osuus sen omasta ja vieraasta pääomasta samoin kuin tilikauden voitosta tai tappiosta viimeksi laaditussa tilinpäätöksessä.

2.3.8. Taseyksikköinä käsiteltävien paikallisseurakuntien ja seurakuntayhtymän tilinpäätöstiedot

Mikäli seurakuntayhtymän perussäännössä on määritelty, että paikallisseurakunnat omistavat tai hallinnoivat koko omaisuuttaan, paikallisseurakuntia ja seurakuntayhtymää käsitellään kirjanpidossa omina taseyksikköinä. Tällöin seurakuntayhtymän tilinpäätöksessä ovat liitteinä paikallisseurakuntien ja seurakuntayhtymän toimintakertomukset, tilinpäätöslaskelmat ja tilinpäätöksen liitetiedot. (Kts. Kirkkohallituksen yleiskirje 15/2005)

2.3.9. Taseyksikkönä käsiteltävän rahaston tilinpäätöslaskelmat

Seurakunnan tilinpäätöksen liitetietona on esitettävä omana taseyksikkönä hoidetun erityiskatteisen rahaston tuloslaskelma, tase ja rahoituslaskelma sekä niiden liitetiedot. Tällainen erityiskatteinen rahasto, jonka kirjanpito hoidetaan erilliskirjanpitona, on yleensä hautainhoitorahasto. Lisäksi seurakunnalla voi olla erityiskatteisia lahjoitus- ja testamenttirahastoja, joiden kirjanpito hoidetaan erillään omana taseyksikkönä.

Erillisenä taseyksikkönä käsiteltävän rahaston taseen loppusummat yhdistetään seurakunnan taseen ryhmiin *Toimeksiantojen varat* ja *Toimeksiantojen pääomat*.

2.4. Allekirjoitukset ja tilinpäätösmerkintä

Kirkkoneuvosto vastaa seurakunnan tilinpäätöksen laatimisesta. Tilinpäätös päivätään allekirjoituspäivälle ja sen allekirjoittavat päätösvaltaisen kirkkoneuvoston jäsenet sekä talouspäällikkö. Kirkkoneuvoston on saatettava hyväksytty ja allekirjoitettu tilinpäätös siihen liittyvine asiakirjoinaan tilintarkastajien tarkastettavaksi maaliskuun loppuun mennessä. Jos tilinpäätöksen allekirjoittaja on esittänyt eriävän mielipiteen tilinpäätöksestä, on tätä koskeva lausuma sisällytettävä siihen hänen vaatimuksestaan (KPL 3:7).

Allekirjoitusten jälkeen tilintarkastaja tekee tilinpäätösmerkinnän. Sen tarkoitus on todentaa, että tarkastettu asiakirja on seurakunnan virallinen tasekirja.

2.5. Kirjanpitokirjoja ja tositteita koskevat luettelot ja selvitykset

Tilinpäätösaineisto sidotaan tasekirjaksi. Tilinpäätös, sen allekirjoitukset ja tilinpäätösmerkintä sekä luettelo kirjanpitokirjoista ja tositteiden lajeista samoin kuin tieto niiden säilytystavoista on kirjoitettava sidottuun tai välittömästi tilinpäätöksen valmistumisen jälkeen sidottavaan tasekirjaan, jonka sivut tai aukeamat on numeroitava (KPL 3:8,1). Tilinpäätöstä varmentavat asiakirjat eli tase-erittelyt, liitetietojen erittelyt, tililuettelo, tehtäväalueuuttelo ja erillistunnisteluettelot sidotaan tasekirjasta erikseen omaksi asiakirjaksi, mikäli ne laaditaan paperitilosteenä. (Taloussääntömalli 24 §)

3. Tilinpäätöstä varmentavat asiakirjat

3.1. Tase-erittelyt

Tilinpäätöstä varmentamaan on laadittava tase-erittelyt (KPL 3:13,1). Tase-erittelyt ovat yksityiskohtaisia luetteloita taseen seuraaviin pääryhmiin sisältyvistä eristä (KPA 5:1,1):

- pysyvät vastaavat
- vaihtuvat vastaavat
- vieras pääoma
- pakolliset varaukset
- toimeksiantojen varat ja pääomat

Myös taseen omasta pääomasta, poistoerosta ja vapaaehtoisista varauksista on suositeltavaa laatia luettelot tarkastettavuuden varmistamiseksi sekä kirjanpitoasetuksen mukaisten liitetietojen aikaansaamiseksi.

Tase-erittelyissä eritellään nimikekohtaisesti ja riittävästi yksilöiden kunkin tase-erän sisältö. Pelkkä saldoilmoitus yksinään ei riitä tase-erittelyksi. Pysyvien vastaavien osalta voidaan vaihtoehtoisesti menetellä niin, että luetteloon merkitään ainoastaan tilikaudella tapahtuneet lisäykset ja vähennykset (KPA 5:1,2). Näin meneteltäessä seurakunnalla täytyy olla aina jäljellä se alkuperäinen luettelo, johon nähden muutoksia on tilikausikohtaisesti ryhdytty ilmoittamaan. Tase-erittelyjen selkeyden niin edellyttäessä luettelo on tehtävä täydellisenä.

3.1.1. Vastaavien tase-erittelyt

Pysyviin vastaaviin kuuluvista aineettomista ja aineellisista hyödykkeistä ilmoitetaan alkuperäinen hankintameno, hankintamenon lisäykset ja vähennykset tilikauden aikana, siirrot tilikauden aikana, ennen tilikautta kertyneet poistot ja arvonalennukset, tilikauden poisto ja poistamaton hankintameno. Vähäisiä hyödykkeitä, joita hankitaan jatkuvasti ja joita ei ole kirjattu suoraan kuluiksi, voidaan käsitellä yhtenä eränä.

Pysyvien vastaavien sijoitusten tase-erittelyssä ilmoitetaan osakkeiden ja osuuksien osalta yhteisön nimi, osakkeiden ja osuuksien lukumäärä, hankintameno, hankinta-aika sekä siitä mahdollisesti tehty arvonalennukset ja niiden perusteet. Arvonkorotukset ja niiden muutokset tulee ilmoittaa osake- ja osuuskohtaisesti.

Antolainojen ja muiden lainasaamisten tase-erittelyssä ilmoitetaan saamiskohtaisesti velallisen nimi (ja tarvittaessa osoitetiedot) sekä saamisen määrä, ehdot ja vakuudet. On suositeltavaa ilmoittaa myös saamisen erääntymispäivä. Joukkovelkakirjalainoista ilmoitetaan velallisen eli liikkeeseen laskijan nimi, kotipaikka, velkakirjojen lukumäärä, hankintameno sekä siitä mahdollisesti tehty arvonalennus ja sen peruste.

Pysyviin vastaaviin kuuluvien sijoitusten tase-erittelyssä on suotavaa ilmoittaa myös arvopaperin hankintaa tai lainan myöntämistä koskeva kirkkovaltuuston päätös tai toimielimen päätös, jolle kirkkovaltuusto on asiassa antanut toimivallan.

Lahjoitusrahastojen erityiskatteiden erittelystä on käytävä selville, keneltä ja minkä verran seurakunnalla on lahjoitusrahastojen varoja. Lahjoitusrahastojen erittelystä on käytävä selville lahjoitusrahastojen pääomat, joiden kartuttamiseen ja käyttöön liittyy lahjakirjaan, testamenttiin tai sopimukseen perustuvia erityismääräyksiä. Muiden toimeksiantojen varojen erittelystä on käytävä selville, keneltä ja minkä verran seurakunnalla on muihin toimeksiantoihin liittyviä varoja.

Vaihto-omaisuudesta on ilmoitettava hyödykkeiden laji, määrä ja hankintameno. Merkityksellään ja arvoltaan vähäiset hyödykkeet voidaan ilmoittaa hyödykeryhmittäin.

Saamisten erittelystä on käytävä selville, keneltä ja minkä verran seurakunnalla on saamisia. Myös siirtosaamiset on esitettävä em. tavoin eriteltynä. Saamiset on suositeltavaa eritellä laskuittain.

Seurakunnan rahoitusarvopapereihin kuuluvista, arvo-osuuksina tai fyysisinä arvopapereina olevista osakkeista ja osuuksista ilmoitetaan yhteisön nimi, osakkeiden tai osuuksien yhteismäärä, hankintameno sekä siitä mahdollisesti tehty kulukirjaus ja sen peruste. Saamistodisteista ilmoitetaan velallisen (esim. joukkovelkakirjalainan liikkeeseen laskijan) nimi, hankintameno sekä siitä mahdollisesti tehty arvonalennus ja sen peruste.

Sellaiset omaisuuserät, joille ei ole merkitty arvoa taseeseen, on myös eriteltävä tase-erittelyissä. Näitä ovat mm. rahastoantina, lahjoituksena tai muutoin vastikkeetta saadut arvopaperit.

Rahat ja pankkisaamiset tulee luetteloida yksityiskohtaisesti: käteiset rahat kassoittain alakassat mukaan lukien ja pankkisaamiset pankkitileittäin. Kaikki seurakunnan nimellä olevat pankkitilit luetteloidaan saldoineen.

3.1.2. Vastattavien tase-erittelyt

Oman pääoman arvonorotusrahosta eritellään tilikauden aikana tehdyt arvonorotukset ja niiden peruutukset kohteittain. Muista omista rahastoista eritellään pääomat tilikauden alussa, niiden lisäykset ja vähennykset tilikauden aikana sekä pääomat tilikauden lopussa. Selvitys tehdään rahastoittain.

Investointivarouksista eritellään yksilöity varauksen kohde, varauksen määrä tilikauden alussa, määrän muutokset tilikauden aikana ja taseeseen sisältyvä määrä.

Pakollisista varauksista selvitetään varauksen kohde ja minkä vuoksi varaus on katsottu aiheelliseksi tehdä, päätöksentekijä ja -aika sekä varauksen määrä.

Toimeksiantojen pääomista on käytävä ilmi, kenelle ja minkä verran seurakunnalla on toimeksiantoihin liittyviä pääomia.

Lainat on tase-erittelyssä yksilöitävä lainatyypeittäin siten, että ilmoitetaan lainanantaja, lainasopimuksen numero tai muu vastaava tunnus sekä lainan takaisinmaksuohjelma. Suositeltavaa on esittää lainakohtaisesti myös annettu vakuus.

Saaduista ennakoista on käytävä selville keneltä, minkä verran sekä mitä vastiketta vastaan maksuja on saatu samoin kuin mahdollinen annettu vakuus. Ostovelkojen erittelystä on käytävä ilmi, kenelle ja minkä verran seurakunta on velkaa sekä velan syntymisperuste. Ostovelat on suositeltavaa eritellä laskukohtaisesti. Siirtovelat on eriteltävä yksityiskohtaisesti samoin kuin muut lyhyt- ja pitkäaikaiset velat.

3.2. Liitetietojen erittelyt

Liitetietojen erittelyissä luetteloidaan eräkohtaisesti liitetietoina esitetyt vakuudet ja vastuusitoumukset. Niiden muutoksista tulee pitää luetteloa tai erillistä kirjanpitoa tilikauden aikana, jos tiedot eivät ilmene pääkirjanpidosta (KPA 5:2). Annetut vakuudet eritellään siten, että vakuudesta ilmoitetaan velvoitekohtaisesti vakuuden määrä ja sen laatu. Vastuusitoumukset ja vastuut eritellään ilmoittamalla yksityiskohtaisesti sitoumuksen ja vastuun laatu ja määrä. Saaduista vakuuksista ei vaadita liitetietoja eikä niiden erittelyjä

3.3. Muut erittelyt

Muita seurakunnan harkinnan mukaan laadittavia erittelyjä ovat mm. luettelo tärkeimmistä vuokra- ym. sopimuksista sekä selvitys vireillä olevista riita-asioista.

Muihin tilinpäätösasiakirjoihin kuuluvat myös seurakunnan tilivuoden aikana käyttämät tili-luettelo, tehtäväalueluettelo ja erillistunnisteluettelot.

3.4. Erittelyjen laatiminen

Tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt laaditaan varmentamaan tilinpäätöksen oikeellisuutta (KPL 3:13). Niitä ei kuitenkaan oteta mukaan tasekirjaan. Tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt ovat seurakunnan sisäisiä tilinpäätösasiakirjoja, joita ei julkisteta. Tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt on päivättävä ja niiden laatijoiden on ne allekirjoitettava (KPA 5:4).

Tase-erittelyihin on suositeltavaa liittää ulkopuolisten antamat saldovahvistukset, lainanantajien ja pantin haltijoiden ilmoitukset sekä muut ulkopuolisten antamat vahvistukset. Lainojen osalta riittää myös jäljennös viimeisestä lyhennys- ja/tai koronmaksutositteesta, josta ilmenee saldon määrä.

Tase-erittelyt ja muut tilinpäätöserittelyt tulisi sitoa tasekirjan tavoin.

4. Tilintarkastuskertomus

Tilintarkastajien on tarkastettava hyvän tilintarkastustavan mukaisesti kunkin tilikauden hallinto, kirjanpito ja tilinpäätös. Tilintarkastajien on tarkastettava:

- 1) onko seurakunnan hallintoa hoidettu laillisesti ja kirkkovaltuuston päätösten mukaisesti
- 2) onko seurakunnan tilinpäätös laadittu tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti sekä antaako se oikeat ja riittävät tiedot tilikauden toiminnasta, taloudesta, taloudellisesta kehityksestä ja taloudellisista vastuista, sekä
- 3) onko seurakunnan sisäinen valvonta järjestetty asianmukaisesti.

Havaitsemistaan epäkohdista tilintarkastajien on ilmoitettava viipymättä kirkkoneuvostolle (KJ 15:11).

Tilintarkastajien on annettava kirkkovaltuustolle kultakin tilikaudelta taloussäännössä määrättyssä ajassa kertomus, jossa esitetään tarkastuksen tulokset. Kertomuksessa on myös esitettävä, voidaanko tilinpäätös hyväksyä ja tilivelvollisille myöntää vastuuvapaus (KJ 15:13,1)

Tilintarkastuskertomukseen otetaan

1. lausunto KJ 15:13 mukaisista asioista
2. ne esitykset, jotka tilintarkastajat tahtovat tehdä kirkkovaltuustolle.

Tilintarkastajat päiväävät ja allekirjoittavat tilintarkastuskertomuksen. Tilintarkastajalla on oikeus liittää tarkastuskertomukseen mahdollinen eriävä mielipiteensä.

Tilintarkastajat voivat antaa kirkkoneuvostolle erillisen ilmoituksen sellaisista havainnoista, joita he eivät pidä vastuuvapauden myöntämisen esteenä eivätkä muutoinkaan sellaisina, että ne olisi kirkkovaltuustolle ilmoitettava. (Taloussääntömalli 32 § mom. 2-4)

Kirkkovaltuusto hyväksyy tilinpäätöksen ja päättää vastuuvapaudesta viimeistään varainhoitovuotta seuraavan vuoden kesäkuussa (KJ 15:13,3).

Liite 1 Esimerkki lomapalkkavelan laskemisesta tilinpäätökseen 31.12.200X

Lomapalkkavelaksi henkilöstösivukuluineen lasketaan se määrä, joka seurakunnalle aiheutuisi menoa, jos lomapalkkavelka tulisi kerralla tilinpäätöspäivänä maksettavaksi, mukaan lukien lomapalkkavelka, joka on kertynyt kulumassa olevaa lomanmääräytymisvuotta edeltävänä lomanmääräytymisvuonna, sekä säästövapaat.

Henkilön kk-palkka 2000 e/kk, vuosilomaoikeus 38 päivää

1. Lomakorvauksen osuus:

$2000 \text{ e} / 20,83 \times 23 \text{ pv} =$ 2 208,35
(KirVESTES § 104, taulukkojen 1, 2 ja 3 B-riviltä päivämäärät,
9 kk:n kohdalta, Kir VESTES § 111 yhden päivän hinta)

2. Lomarahan osuus:

$2000 \times 6 \% \times 9 \text{ kk} =$ 1 080,00
(prosentit löytyvät VES § 116)

Lomakorvaus ja lomaraha yhteensä 3 288,35

3. Säästövapaat

Henkilö on kerännyt säästövapaata 10 päivää
 $2000 \text{ e} / 20,83 \times 10 \text{ pv} =$ 960,15

4. Vanhat, pitämättömät lomapäivät:

Kulumassa olevaa lomanmääräytymisvuotta edeltävän lomanmääräytymisvuoden lomasta, yhteensä 38 pv, on pidetty 28 päivää 31.12. mennessä.

VES § 104, taulukko 1:n, B-rivin mukaan henkilöllä on oikeus vielä kahden päivän lomakorvaukseen.

$2000 \text{ e} / 20,83 \times 2 \text{ pv} =$ 192,03

Lomakorvaus + lomaraha + säästövapaat + vanhat pitämättömät lomapäivät

4 440,54

Sotu-maksut 5,94 % *) =

263,77

KiEL-maksu 27 % =

1 198,95

Lomapalkkavelka yhteensä

5 903,25

*) = Kulloinenkin sosiaaliturvamaksu ja muut pakolliset henkilövakuutusmaksut yhteensä.
Menot kirjataan tuloslaskelmaan kuluiksi tai taseeseen aktivoituiksi menoiksi luonteensa mukaisille tileille sekä taseeseen siirtoveloina.

Lomapalkkavelka voidaan laskea myös keskiarvona niin, että käytetään seurakunnan yhden kuukauden palkkasummaa ja keskimääräistä pitämättömien lomapäivien lukumäärää.

Liite 2 Esimerkki investointivarauksen tekemisestä ja poistoeron muodostamisesta sekä poistoeron purkamisesta suunnitelman mukaisen poiston suhteessa

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

<u>Varausten lisäys</u>	<u>Investointivaraus</u>
60.000	60.000

2. Siunauskappelin rakentaminen 500.000 €

<u>Pankkitili</u>	<u>Siunauskappeli</u>
500.000	500.000

3. Puretaan investointivaraus

<u>Investointivaraus</u>	<u>Varausten vähennys</u>
(60.000)	60.000
60.000	

4. Investointivarauksen muodostaminen poistoeroksi

<u>Poistoeron lisäys</u>	<u>Poistoero</u>
60.000	60.000

5. Tehdään suunnitelman mukainen poisto siunauskappelista. Poistomenetelmänä tasapoisto, poisto aika 30 vuotta, käyttöönotto 1.1.200x. Vuosipoiston suuruus on $500.000 \text{ €} / 30 \text{ vuotta} = 16.700 \text{ €}$.

<u>Siunauskappeli</u>	<u>Poistot hautaustoimen aineellisista hyödykkeistä</u>
16.700	16.700

6. Poistoeron purku siunauskappelin suunnitelman mukaisen poiston suhteessa $60\,000 \text{ €} / 30 = 2000 \text{ €}$.

<u>Poistoeron vähennys</u>	<u>Poistoero</u>
2.000	2.000

Liite 3

Esimerkki haudanhoitosopimusten vastuun sekä yli-/alikatteen laskemisesta

Seurakunnan taseessa hautainhoitorahaston varat sisältyvät toimeksiantojen varoihin ja velat toimeksiantojen pääomiin. Mikäli seurakunnalla ei ole hautainhoitorahastoa, mutta se tekee yli yhden vuoden hoitosopimuksia, hoitokorvauksina saadut rahat kirjataan vieraaseen pääomaan saaduiksi ennakoin.

Hautainhoitorahaston tai seurakunnan taseen liitetiedoiksi tehdään

1. laskelma haudanhoitovastuun määrästä tilinpäätöspäivänä
2. laskelma hautainhoitosopimusten yli- tai alikatteisuudesta.

Kun tilivuoden hautainhoidon välittömät ja välilliset kulut jaetaan hoidettujen hautojen lukumäärällä, saadaan yhden hoidetun haudan kulut keskimäärin tilivuoden aikana. Jäljellä olevan hoitovastuun määrä saadaan kertomalla yhden hoidetun haudan kulut kaikkien hoidossa olevien hautojen yhteenlasketulla, jäljellä olevien haudanhoitovuosien lukumäärällä.

Laskelma hautainhoitorahaston yli- tai alikatteisuudesta laaditaan siten, että hautainhoitorahaston taseen loppusummasta vähennetään jäljellä oleva haudanhoitovastuun määrä. Kun seurakunnassa arvioidaan hautainhoitorahaston yli-/alikatteisuuksia, otetaan huomioon myös varojen käyvän arvon ja kirjanpitoarvon erotus. Kirkkohallitukselle ilmoitetaan hautainhoitosopimusten yli-/alikatteisuus kirjanpitoarvon mukaan laskettuna.

Esimerkki

Hautainhoitorahaston tai hoitosopimushautojen kulut olivat kuluneen tilivuoden aikana

100 000 euroa

Tilivuoden aikana sopimushautoja oli yhteensä

2 000 hautaa

Yhden hoidetun haudan kulut olivat keskimäärin

50 euroa

Jäljellä olevien haudanhoitovuosien lukumäärä tilinpäätöspäivänä:

250 hoitosopimusta a' 5 vuotta	=	1 250
350 hoitosopimusta a' 4 vuotta	=	1 400
390 hoitosopimusta a' 3 vuotta	=	1 170
470 hoitosopimusta a' 2 vuotta	=	940
540 hoitosopimusta a' 1 vuosi	=	540
yhteensä	=	5 300 haudanhoitovuotta

Seurakunnan jäljellä oleva haudanhoitovastuu 31.12.200x on $50 \text{ €} \cdot 5300 = 265\,500 \text{ €}$.

Seurakunnan hautainhoitorahaston taseen vastaavaa- puolen loppusumma 300 000 €

Hautainhoitosopimusten varojen ylikatteisuus (300 000 € - 265 000 €) = 34 500 euroa.

Mikäli seurakunnalla ei ole hautainhoitorahastoa, mutta seurakunta on tehnyt yli yhden vuoden pituisia haudanhoitosopimuksia, haudanhoitovastuuta verrataan ko. tarkoitukseen saatuihin ennakoihin. Laskelma hoitovastuiden määrästä sekä sitoumusten yli-/ alikatteisuudesta (= vieraan pääoman ennakoiden ja vastuumäärän erotus) tehdään tilinpäätöksen liitetiedoksi.

Ainaishoitosopimuksien jäljellä olevista pääomista lasketaan, kuinka moneksi vuodeksi pääomaa on jäljellä sopimuksien hoitamiseen. Tulosta arvioitaessa otetaan huomioon tasearvojen lisäksi pääomaa vastaavien varojen käyvät arvot eli todennäköiset markkina-arvot tilinpäätöspäivänä.

SEURAKUNNAN JA SEURAKUNTAYHTYMÄN TULOSLASKELMA

	Sivu
Sisällysluettelo	1
1. Tuloslaskelmaa koskevat säännökset, määräykset ja ohjeet	3
2. Toimintatuotot	4
2.1. Korvaukset	5
2.2. Myyntituotot	5
2.3. Maksutuotot	5
2.4. Vuokratuotot	5
2.5. Metsätalouden tuotot	5
2.6. Kolehdit, keräykset ja lahjoitusvarat	5
2.7. Tuet ja avustukset	6
2.8. Muut toimintatuotot	6
2.9. <i>Sisäiset tuotot</i>	6
3. Valmisteverastojen muutos	6
4. Valmistus omaan käyttöön	7
5. Toimintakulut	7
5.1. Henkilöstökulut	7
5.1.1. Palkat ja palkkiot	7
5.1.2. Henkilösivukulut	8
5.2. Palvelujen ostot	8
5.3. Vuokrat	8
5.4. Aineet, tarvikkeet ja tavarat	8
5.4.1. Ostot tilikauden aikana	8
5.4.2. Varastojen lisäys tai vähennys	8
5.5. Annetut avustukset	8
5.6. Muut toimintakulut	9
6. Toimintakate	9
7. Verotulot	9
8. Verotuskulut	9
9. Keskusrahastomaksut	10
10. Toiminta-avustukset	10
11. Rahoitustuotot ja -kulut	10
11.1. Korkotuotot	10
11.2. Muut rahoitustuotot	10

11.3.	<i>Sisäiset korkotuotot</i>	11
11.4.	Arvon alentumiset sijoituksista	11
11.5.	Korkokulut	11
11.6.	Muut rahoituskulut	11
11.7.	<i>Sisäiset korkokulut</i>	11
12.	Vuosikate	11
13	Poistot ja arvonalentumiset	12
13.1.	Suunnitelman mukaiset poistot	12
13.2.	Arvon alentumiset	12
14.	Satunnaiset tuotot ja kulut	12
14.1.	Satunnaiset tuotot	12
14.2.	Satunnaiset kulut	13
15.	<i>Sisäiset vyörytyserät</i>	13
15.1.	<i>Sisäiset vyörytystuotot</i>	13
15.2.	<i>Sisäiset vyörytyskulut</i>	13
16.	Erilliskirjanpitona hoidetut rahastot	13
16.1.	Tuotot	13
16.2.	Kulut	13
16.3.	Siirto rahastosta/rahastoon	14
17.	Tilikauden tulos	14
18.	Poistoeron lisäys (-) / vähennys(+)	14
19.	Varausten lisäys (-) / vähennys(+)	14
20.	Rahastojen lisäys (-) / vähennys(+)	15
21.	Tilikauden ylijäämä (alijäämä)	15

LIITE

Seurakunnan ja seurakuntayhtymän tuloslaskelmakaavan kaava	16
--	----

1. Tuloslaskelmaa koskevat säännökset, määräykset ja ohjeet

Seurakunnan ja seurakuntayhtymän on laadittava tuloslaskelma, joka liitetietoineen on sisällytettävä tilinpäätökseen (KJ 15:9,2). Tuloslaskelman tehtävänä on osoittaa, kattavatko tuotot toiminnasta aiheutuneet kulut, ottaen huomioon pitkävaikutteisen omaisuuden hankintamenon jaksottamisesta aiheutuneet poistot sekä arvonalentumiset tilikauden aikana. Tuloslaskelma palvelee seurakunnan ja seurakuntayhtymän oman johtamisen lisäksi eri sidosryhmiä. Tuloslaskelman laadinnasta on säädetty KPL 3:1 ja KPA 1.luvussa.

Seurakunnan kirjanpidossa ja tilinpäätöksen laadinnassa noudatetaan kirkkolakia ja kirkkojärjestystä sekä soveltuvin osin kirjanpitolakia (KPL 1336/1997). Kirkkohallitus antaa ohjeet kirjanpitolain säännösten soveltamisesta. Kirkkohallituksen antamat ohjeet kuuluvat kirjanpitolain edellyttämän hyvän kirjanpitoavan (KPL 1:3) lähteisiin seurakunnan kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä. Kirkkohallituksen asettaman kirjanpitoasioiden neuvottelukunnan tehtävänä on 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 kirjanpitoavan edistäminen seurakunnissa ja seurakuntayhtymissä.

Kirjanpitolain muutos (30.12.2004/1304) tuli voimaan 31.12.2004. Muuttuneista säännöksistä koskevat seurakunnan ja seurakuntayhtymän kirjanpitoa ja tilinpäätöksen laatimista erityisesti tilinpäätöksen arvostus- ja jaksotussäännöksiin tehdyt muutokset. Lisäksi kirjanpitolakiin on tehty teknisluonteisia muutoksia. Uudistusten tavoitteena on mm. mukauttaa tilinpäätöstä koskevia säännöksiä kansainvälisiin tilinpäätösstandardeihin (IFRS).

Muutoksen johdosta tuloslaskelmaohjeeseen on tehty seuraavat muutokset:

- Käyttöomaisuus -sana on poistunut käsitteenä kirjanpitolainsäädännöstä. Tilalle on tullut tasekaavan mukainen pysyvät vastaavat -käsite.
- Perustamis-, tutkimus- ja kehittämismenot on kirjattava kuluksi (KPL 5:7 ja 5:8).
- Aineettomaan omaisuuteen kuuluvien vastikkeellisesti hankittujen toimilupien, patenttien, lisenssien, tavaramerkkien tms. oikeuksien ja varojen hankintamenot aktivoidaan (KPL 5:5a,1).
- Ohjeessa on entistä tarkemmat ohjeet arvonalentumisista.

Lisäksi tuloslaskelmaohjetta on täydennetty pienten tarkennusten lisäksi seuraavien asioiden osalta:

- Hautainhoitorahaston osakirjanpidossa noudatetaan samaa tuloslaskelmakaavaa ja samoja tuloslaskelman ohjeita kuin mitä seurakunta noudattaa.
- Tuloslaskelmassa on uutena tulolajiryhmänä Myyntituotot.
- Arvonalentumiset sijoituksista on omana tiliryhmänä rahoitustuottojen jälkeen.
- Kolehdit, keräykset ja lahjoitusvarat muodostavat yhdessä yhden tulolajiryhmän.
- Erilliskirjanpitona hoidettujen rahastojen tuotot, kulut ja siirrot rahastosta/rahastoon ilmoitetaan tuloslaskelmassa informatiivisina erinä.
- Ohjeessa on entistä enemmän otettu huomioon sisäinen laskenta. Sisäistä laskentaa koskevat tekstit on kirjoitettu *kursiivilla*.

Kaikkien seurakuntayhtymien tilinpäätöslaskelmissa on vain yksi tuloslaskelma (Kkh yleiskirje 13/2005).

Toiminnan tuotot ja kulut ryhmitellään seurakunnan tuloslaskelmakaavassa tuotto- ja kululajeittain. Kaikki toimintatulot ja -menot tilikauden aikana kirjataan seurakunnan tuloslaskelmaan. Jos yksittäisen nimikkeen kohdalle ei tule lukua tilikaudelta ja edeltävältä tilikaudelta, se on jätettävä pois tuloslaskelmasta (KPA 1:11). Tuloslaskelma laaditaan annetun tuloslaskelmakaavan mukaisena riippumatta siitä, miten seurakunta on toimintansa organisoinut. Talousarvion toteutumisvertailussa, joka kirkkojärjestyksen 15:9:n mukaan on osa tilinpäätöstä, esitetään toiminnan tuottojen ja kulujen jaottelu toimintayksiköittäin ja tehtäväalueittain. Talousarvion toteutumisvertailussa seurataan toiminnallisten tavoitteiden toteutumisen lisäksi tuloarvioiden, määrärahojen ja muiden taloudellisten tavoitteiden toteutumista.

Liiketapahtumat on kirjattava aika- ja asijärjestyksessä. Käteisellä rahalla suoritettut maksut on kirjattava viipymättä päiväkohtaisesti. Muut kirjaukset saadaan tehdä kuukausikohtaisesti tai muulla vastaavalla jaksotuksella neljän kuukauden kuluessa kalenterikuukauden tai jakson päättymisestä. (KPL 2:4,1-2) Koska seurakunnan tilinpäätös tehdään 31.3. mennessä, tilinpäätöksen laatimisaikana tätä pykälää ei sovelleta.

Tilinpäätökseen sisältyvässä talousarvion toteutumisvertailussa tuloslaskelmaosa esitetään siten, että sisäiset erät ovat mukana. Tilinpäätöslaskelmissa tuloslaskelma on esitettävä siten, että sisäiset erät eivät ole mukana. Seurakunnan ja seurakuntayhtymän liikevaihtoa vastaavaan erään luetaan toimintatuotot ja verotulot (Kkh yleiskirje 8/2005).

Tämä ohje korvaa Kirkkohallituksen yleiskirjeen 34/2002 liitteenä olleen ohjeen *Seurakunnan ja seurakuntayhtymän tuloslaskelma*. Tämä ohje otetaan käyttöön koskien vuoden 2007 suunnittelua, kirjanpitoa ja tilinpäätöstä.

Ohjeessa tarkoitetaan jäljempänä seurakunnalla myös seurakuntayhtymää. Seurakuntayhtymiin liittyvät erillisohteet on esitelty Kirkkohallituksen yleiskirjeessä nro 15/2005. Seurakuntayhtymällä on yksi virallinen tuloslaskelma riippumatta siitä, mitä seurakuntayhtymän perussäännössä on määrätty varojen ja velkojen omistuksesta paikallisseurakuntien kesken.

Seurakunnan ja seurakuntayhtymän tuloslaskelman kaava on tämä ohjeen liitteenä.

2. Toimintatuotot

Tuottoja ovat tilikaudelle jaksotetut tulot. Toimintatuotot jaotellaan tuloslaskelmassa seuraaviin ryhmiin:

- Korvaukset
- Myyntituotot
- Maksutuotot
- Vuokratuotot
- Metsätalouden tuotot
- Kolehdit, keräykset ja lahjoitusvarat
- Tuet ja avustukset
- Muut toimintatuotot

Tuottoihin liittyvät oikaisuerät, esimerkiksi myynti- ja maksusaamisista syntyneet luotto-tappiot, vähennetään tuloslaskelmassa muina toimintakuluina.

Sisäisiä eriä voivat olla sisäisiin palveluihin tai muihin suoritteisiin perustuvat sisäiset laskutukset, sisäiset vuokrat ja korot tai laskennallisin jakoperustein määritetyt vyörytyserät. Sisäisiä tuottoja on esitelty ohjeen kohdassa 2.9. Tilinpäätöslaskelmien virallinen tuloslaskelma ei sisällä sisäisiä tuotto- ja kulueriä.

2.1. Korvaukset

Korvauksia ovat palveluista tai muista suoritteista perityt osuudet toiselta seurakunnalta, kunnalta, valtiolta tai yleishyödylliseltä yhteisöltä. Nämä tuotot ovat osallistuvan osapuolen osuus toiminnan kuluista.

2.2. Myyntituotot

Myyntituotoilla tarkoitetaan tavaran tai palvelujen myyntiä markkinahintaan tai vähintään omakustannushintaan. Myyntituottoja saattavat olla esim. pitopalveluiden, hautakivien, kukkien tai adressien myynti.

2.3. Maksutuotot

Maksutuotot ovat suoritteista ja muista palveluista saatuja vastikkeita ulkopuolisilta. Maksutuotot kirjataan suoriteperusteen mukaisesti seurakunnan tuotoiksi tilikaudelle, jonka aikana suorite/palvelu on luovutettu.

Maksutuotot eritellään mm. virkatodistustuottoihin, seurakuntatyön maksuihin, hautaus-toimeen liittyviin maksuihin ja muihin maksuihin.

2.4. Vuokratuotot

Vuokratuottoihin merkitään seurakunnan perimät vuokrat asunnoista, toimisto- ja muista toimitiloista, maa- ja vesialueista sekä koneista ja kalustosta.

Vuokralaisen suorittama vuokraennakko merkitään taseeseen saaduiksi ennakoina. Seurakunta voi vaatia vuokranantajana vuokralaiselta ns. vuokratakuun, mikä ei kuulu seurakunnan rahavaroihin. Vuokratakuista tehdään tilinpäätökseen liitetieto.

(Sisäiset vuokratuotot, katso kohta 2.9. Sisäiset tuotot)

2.5. Metsätalouden tuotot

Metsätalouden tuotoiksi luetaan seurakunnan puutavaran myyntitulot sekä tuotot yhteismetsäosuuksista, soranmyynnistä yms.. Puun myyntitulot kirjataan maksuperusteisesti.

2.6. Kolehdit, keräykset ja lahjoitusvarat

Seurakunnan oman toiminnan tukemiseen kerättyjen kolehkien ja muiden keräysten tulot kirjataan tuloslaskelmaan omalle tulolajilleen. Niiden käyttö kirjataan tuloslaskelmaan ku-luksi luonteensa mukaisille tileille. Edelleen tilitettävät kolehdit kirjataan velaksi taseeseen.

Seurakunta antaa tarkemmat ohjeet kolehkien ja muiden keräystuottojen käsittelystä taloussäännössä. Kun kolehti tai muu keräys on suoritettu, keräyksen tuotto lasketaan ja siitä tehdään tosite. Tosite päivätään ja se varmennetaan asianmukaisesti.

Erityiskatteiseen testamentti- ja lahjoitusrahastoon liittyvän toiminnan tuotot ja kulut kirjataan tuloslaskelmaan luonteensa mukaisille tuotto- ja kulutileille. Näitä tuottoja ja kuluja seurataan tilivuoden aikana erillistunnisteen avulla. Mikäli erityiskatteiseen rahastoon liittyvän toiminnan kulut ovat tuottoja suuremmat tilikauden aikana, tiliryhmään *Kolehdit, keräykset ja lahjoitusvarat* tehdään nettokulujen suuruinen siirto toimeksiantojen pääomien vähennykseksi. Mikäli erityiskatteiseen rahastoon liittyvän toiminnan tuotot ovat kuluja suuremmat tilikauden aikana, tiliryhmään *Kolehdit, keräykset ja lahjoitusvarat* tehdään nettotuottojen suuruinen siirto toimeksiantojen pääomien lisäykseksi.

2.7. Tuet ja avustukset

Tuloslaskelmaan merkitään omaksi ryhmäkseen yrityksiltä, yhteisöiltä ja Euroopan unionilta saadut tuet ja avustukset. *Tuet ja avustukset* eivät ole seurakunnan suoritteiden perusteella saatuja korvauksia eivätkä investointien rahoitusosuuksia. Tällaisia tukia ovat mm. työllistämistuki, Kelan korvaus henkilöstön työterveyshuollon järjestämisestä, matkalahjapalkkatuki ja EU-tuki seurakunnan omaan kehittämisprojektiin. Tähän kohtaan ei merkitä kirkon keskusrahaston myöntämiä avustuksia seurakunnalle. Euroopan Unionilta investointeihin saadut tuet ja avustukset kirjataan investointimenon oikaisuksi.

2.8. Muut toimintatuotot

Muihin toimintatuottoihin sisältyvät muut kuin edellä mainitut toimintatuotot.

Muissa toimintatuotoissa esitetään myös pysyvien vastaavien myyntivoitot silloin, kun ne ovat suuruudeltaan tavanomaisia. Poikkeuksellisen suuret pysyvien vastaavien myynnistä johtuvat myyntivoitot merkitään satunnaisiin tuottoihin.

Henkilöstökorvauksia ei kirjata muihin tuottoihin, vaan ne käsitellään henkilöstökulujen vähennyksinä.

2.9. Sisäiset tuotot

Sisäisten tuottojen tileille kirjataan veloitukset seurakunnan sisäisistä palveluista (esim. tarjoilu, auton käyttö, tilojen käyttö, leirimaksut). Sisäisestä laskennasta aiheutuvat tuloslaskelman sisäiset tuotot ja kulut eliminoidaan tilinpäätöksessä. Sisäisten tuottojen ja kulujen on oltava aina yhtä suuret.

Jos esim. seurakunnan leirikeskusta käyttävät seurakunnan eri tehtäväalueet ja sen lisäksi leirikeskusta vuokrataan ulkopuolisille, ulkopuolisilta perityt vuokrat kirjataan ulkoisiksi vuokratuotoiksi ja sisäisenä laskutuksena saadut vuokratulot kirjataan sisäisiksi vuokratuotoiksi.

3. Valmisteverastojen muutos

Mikäli seurakunnalla on arvoltaan merkittäviä valmisteverastoja, on valmisteveraston muutoksen esittäminen perusteltua erikseen tuloslaskelmassa toimintatuottojen jälkeen.

Valmisteverastojen muutos esitetään tuloslaskelmassa siten, että toimintatuottojen jälkeen esitetään tuottoja lisäävänä eränä keskeneräisten töiden ja valmiiden tuotteiden varastojen lisäys ja tuottoja vähentävänä eränä niiden vähennys. Valmisteveraston muutos perustuu inventaariin. Valmisteveraston muutoksen ottaminen seurakunnan tuloslaskelmaan voi tul-

la kysymykseen lähinnä vain myytäväksi tarkoitettujen tonttien ja liiketoiminnan kesken-
eräisten töiden kohdalla. Aktivointi on tarkoituksenmukaista silloin, kun valmisteiden
hankintamenon aktivoimisella on olennainen vaikutus seurakunnan tilikauden tulokseen.

4. Valmistus omaan käyttöön

Valmistus omaan käyttöön suositellaan käsiteltäväksi kirjanpidossa siten, että tuloslaskel-
maan kirjattavista menoista vähennetään ja aktivoidaan pysyviin vastaaviin oman käytön
osuus. Mikäli näin ei voida menetellä, eliminoidaan oman käytön osuuden vaikutus tili-
kauden tulokseen kirjaamalla se varsinaisen toiminnan tuottojen jälkeen omaksi nimik-
keeksi. Valmistus omaan käyttöön on tuloslaskelman oikaisuerä, joka ei tule näkyviin, mi-
käli tarvittavat menonsiirrot on jo tilikauden kuluessa tehty.

5. Toimintakulut

Toimintakulut jaotellaan tuloslaskelmassa seuraavasti:

- Henkilöstökulut
 - Palkat ja palkkiot
 - Henkilösivukulut
- Palvelujen ostot
- Vuokrat
- Aineet, tarvikkeet ja tavarat
- Annetut avustukset
- Muut toimintakulut

5.1. Henkilöstökulut

Henkilöstökulut sisältävät ennakonpidätyksen alaiset palkat, palkkiot ja korvaukset sekä
välittömästi edellä mainituista kuluista määräytyvät sivukulut, kuten sosiaaliturvamaksut,
lakisääteiset ja vapaaehtoiset henkilövakuutusmaksut, eläkevakuutusmaksut ja eläkekulut.

5.1.1. Palkat ja palkkiot

Palkat ja palkkiot sisältävät ennakonpidätyksen alaiset palkat, palkkiot ja korvaukset.

Viranhaltijaa tai työntekijää koskevat henkilöstökorvaukset, kuten Kansaneläkelaitoksen
ja muiden vakuutuslaitosten suorittamat sairaus- ja vanhempainpäivärahat, tapaturmakor-
vaukset ja työnantajalle maksettu kuntoutusraha vähentävät henkilöstökuluja. Korvaukset
seurakunnalle oman henkilöstön työterveyshuollon järjestämisestä kirjataan tuotoksi erään
Tuet ja avustukset.

Kirjanpitolautakunnan lausunnon (1586/99) mukaan palkansaajien luontoiseduista työnan-
tajalle aiheutuneet kulut merkitään tuloslaskelmassa luonteensa mukaisiin eriin. Luontois-
eduista tehdään merkinnät ennakoperintälaissa tarkoitettuun palkkakirjanpitoon. Luon-
toisetujen raha-arvojen seurantaan varten voidaan avata kirjanpidon puitteisiin sisäistä las-
kentaa palvelevat tilit, joita ei käytetä liiketapahtumien kirjaamiseen ja joiden saldoja ei
päätetä tilinpäätöstileille. Tällaiset tilit ja niille tehdyt merkinnät on selkeästi erotettava
kirjanpitolain vaatimasta ulkoisesta kirjanpidosta.

5.1.2. Henkilösivukulut

Henkilösivukuluja ovat palkoista johtuvat sosiaaliturvamaksut, lakisääteiset ja vapaaehtoiset henkilövakuutusmaksut sekä eläkevakuutusmaksut ja eläkkeet.

5.2. Palvelujen ostot

Palvelujen ostot ovat seurakunnan toiminnassaan käyttämiä seurakunnan ulkopuolisilta ostettuja palveluja. Näitä ovat mm. toimisto-, pankki- ja asiantuntijapalvelut, painatukset ja ilmoitukset, posti- ja telepalvelut, vakuutukset, puhtaanapito- ja pesulapalvelut, rakentamis- ja kunnossapitopalvelut, matkustus-, majoitus- ja kuljetuspalvelut, metsänhoitopalvelut, puutavaran hankintapalvelut sekä esim. henkilöstölle hankitut sosiaali-, terveys-, opetus- ja kulttuuripalvelut.

Sisäisten palvelujen ostot merkitään sisäisille tileille ja ne eliminoidaan tilinpäätöslaskelmien tuloslaskelmaa laadittaessa.

5.3. Vuokrat

Seurakunnan suorittamia vuokria ovat mm. maa- ja vesialueiden vuokrat, rakennusten ja huoneistojen vuokrat, koneiden ja laitteiden vuokrat sekä muut vuokrat.

Sisäiset vuokrat kirjataan erillisille sisäisten vuokrakulujen ja -tuottojen tileille. Sisäiset vuokratuotot ja -kulut eliminoidaan tilinpäätöksen virallista tuloslaskelmaa laadittaessa. Esim. leirikeskuksen työalakate jaetaan leirikeskusta käyttäneiden tehtäväalueiden kesken sisäisiksi vuokrakuluiksi aiheuttamisperiaatteen mukaan. Sisäisten vuokratuottojen ja -kulujen on oltava aina yhtä suuret.

5.4. Aineet, tarvikkeet ja tavarat

Aineita, tarvikkeita ja tavaroita ovat mm. toimisto- ja opetustarvikkeet, kirjallisuus, elintarvikkeet, vaatteisto, lääkkeet ja hoitotarvikkeet, puhdistusaineet ja -tarvikkeet, poltto- ja voiteluaineet sekä lämmön, veden ja sähkön hankintamenot.

5.4.1. Ostot tilikauden aikana

Suoriteperusteiset aineiden, tarvikkeiden ja tavaroiden ostot tilikauden aikana kirjataan tuloslaskelman kohtaan ostot tilikauden aikana.

5.4.2. Varastojen lisäys tai vähennys

Suurehkojen hankintojen osalta tilikauden aikaiset ostomenot oikaistaan tilikausien käytön mukaisiksi kuluiksi oikaisemalla ostomenoja tuloslaskelmassa varastojen muutoksella. Tällaisia ovat esim. lämmitysöljy- ja kirjavarastot.

5.5. Annetut avustukset

Tähän kirjataan seurakunnan myöntämät avustukset mm. lähetystyölle, Merimieskirkolle, Kirkon ulkomaanavulle, diakoniatyölle sekä järjestöille, joiden toiminta tukee avustusta myöntävää seurakuntaa (Kts. kirkkolain 15:1 kommentaarit seurakunnan varojen käytöstä). Avustusta saavien yhteisöjen toiminnan tulee olla kirkon päämäärien mukaisia. Avustuksia ovat myös kotitalouksille maksetut avustukset, mm. diakonia-avustukset.

5.6. Muut toimintakulut

Muihin toimintakuluihin sisältyvät mm. seurakunnan maksamat välittömät verot, kuten kiinteistöverot ja metsänhoitomaksu. Myynti- ja maksutuloihin liittyvät kuluerät, kuten esimerkiksi myyntisaamisista syntyneet luottotappiot vähennetään tuloslaskelmassa muina toimintakuluina.

Muihin toimintakuluihin merkitään myös käyttöomaisuuden myyntitappiot, ellei niitä merkitä satunnaisiin kuluihin.

6. Toimintakate

Seurakunnan tuloslaskelman välituloksena esitettävä toimintakate ilmoittaa, paljonko käyttötalouden nettokuluista jää katettavaksi verotuloilla, keskusrahaston toiminta-avustuksilla ja mahdollisilla rahoitustuotoilla.

7. Verotulot

Seurakunnan verotulot kirjataan verohallinnon tilitysten suoritusajankohdan mukaan ao. tilikauden verotuloksi.

Verotulot jaetaan tuloslaskelmassa kirkollisveroon (ansio- ja pääomatulojen perusteella kannettavaan veroon) ja osuuteen yhteisöveron tuotosta.

Jos verohallinto ilmoittaa tilinpäätöksen laatimisaikana jako-osuuksien muutoksista, jotka kohdistuvat viimeistä edelliseen tai aikaisempiin tilikausiin, nämä oikaisut otetaan huomioon tilinpäätöstä laadittaessa. Tällaiset tilanteet ovat hyvin harvinaisia, ja Kirkkohallitus ilmoittaa näistä erikseen seurakunnille.

Ennakkoperintälain 12 §:n 2 momentin mukaista kuittausmenettelyä käyttäen seurakunnan työnantajana suoritettavat palkkojen ennakonpidätykset ja sosiaaliturvamaksut kirjataan lyhytaikaiseen vieraaseen pääomaan vähennykseksi.

Mikäli kuukausilitys, jossa on tehty oikaisutilitys tai lopputilitys, riittää takaisinperintään, perittäviä erä ei kirjata erikseen. Seuraaviin tilityksiin perittäväksi jäävä määrä kirjataan verotuloja veloittaen siirtovelaksi.

Virheellisistä suorituksista johtuvat verotilityksiin sisältyvät oikaisut kirjataan verotulokohtaan. Mikäli oikaisuerä siirtyy seuraavan tilikauden tilityksiin, esitetään se tilinpäätöksessä siirtosaamisena tai siirtovelkana. Mikäli seurakunta suorittaa takaisin seuraavaa tilitystä odottamatta seurakunnalle erehdyksessä suoritettua veroa, kirjataan palautettava määrä verotulokokonaisuuden vähennykseksi.

Verotulojen korot kirjataan tuloslaskelman rahoitustuottoihin tai -kuluihin tilikaudelle, jona korkosuoritus tilityksen perusteella saadaan tai suoritetaan.

8. Verotuskulut

Verohallintolain 11 §:n mukaan määräytyvä seurakunnan osuus verotuskustannuksista kirjataan verotuskuluiksi.

9. Keskusrahastomaksut

Keskusrahastomaksuja ovat seurakuntien verotuloihin perustuvat maksut Kirkon keskusrahastolle kirkolliskokouksen päättämien laskentasääntöjen mukaan.

10. Toiminta-avustukset

Kirkon keskusrahaston myöntämät avustukset vähävaraisille seurakunnille kirjataan *toiminta-avustuksiin*. Toiminta-avustuksia ovat verotulojen täydennysavustukset, harkinnanvaraiset toiminta-avustukset ja muut avustukset, mm. kehittämis- ja yhdistymisavustukset.

Kehittämis- ja yhdistymisavustukset budjetoidaan toiminta- ja taloussuunnitelmaan sekä talousarvioon toiminta-avustuksiksi maksuperusteen mukaan. Saadut kehittämis- ja yhdistymisavustukset kirjataan tuloslaskelmaan tuotoiksi maksuperusteella. Mikäli esim. tietohallintapalvelujen kehittämishanke on niin suuri, että seurakunta kirjaa sen investointimenoiksi, hankkeeseen saatu kehittämisavustus kirjataan kuitenkin menonoikaisuksi tasetilille *Keskeneräiset työt ja hankinnat*, enintään menojen mukaiseen määrään saakka. Kehittämismenoja on mahdollisuus aktivoida vain erityistä varovaisuutta noudattaen (KPL 5:8,2).

Kirkon keskusrahaston maksamat investointiavustukset (rakennus- ja hautausmaa-avustukset) kirjataan menonoikaisuksi tasetilille *Keskeneräiset työt ja hankinnat*, enintään kertyneiden menojen mukaiseen määrään saakka. Ennen menojen toteutumista tulleet avustukset kirjataan siirtovelkoihin. Tilinpäätöksen liitetiedoissa selvitetään kirjauksiin liittyvät tiedot. Poistoja laskettaessa hankintamenona on investointiavustuksella vähennetty hankintameno.

11. Rahoitustuotot ja -kulut

Rahoitustuotoissa ja -kuluissa ilmoitetaan rahoitustoiminnan luonteiset tuotot ja kulut. Pääsääntöisesti korot ja muut rahoitustulot ja -menot jaksotetaan tuotoiksi tai kuluiksi sille tilikaudelle, jonka ajalta sen suoritusvelvollisuus on syntynyt. Seuraavien rahoituserien kohdalla poiketaan em. säännöstä:

- Pysyviin aktiivoihin kuuluvan hyödykkeen valmistamiseen kohdistettavan lainan korkomenot valmistusajalta voidaan lukea hankintamenuon (KPL 4:5,3).
- Verojen maksuunpano-, oikaisu- ja lopputilitysten korotukset ja korot kirjataan tuotoksi tai kuluksi sen tilikauden tuloslaskelmaan, jonka aikana korotus- ja korkosuoritus tilityksen perusteella saadaan tai suoritetaan.

11.1. Korkotuotot

Korkotuotoissa ilmoitetaan antolainoista sekä muista sijoituksista ja talletuksista saadut korkotuotot tilikauden ajalta.

11.2. Muut rahoitustuotot

Muissa rahoitustuotoissa ilmoitetaan osingot ja osuuspääomien korot, verotilityskorot ja -korotukset, viivästyskorot, sekä kurssivoitot rahoituslainoista ja arvopapereiden myyntivoitot.

11.3 Sisäiset korkotuotot

Sisäisten korkokulujen vastatilinä käytetään tuloslaskelman (601 tms. tunniste) sisäisiä korkotuottoja. Sisäiset korkotuotot ja -kulut eliminoidaan tilinpäätöksen virallista tuloslaskelmaa laadittaessa.

11.4. Arvon alentumiset sijoituksista

Kun rahasijoituksen markkina-arvo on tilinpäätöspäivänä alle hankintahinnan, sijoitus kirjataan taseen vastaaviin tilinpäätöspäivän mukaiseen markkina-arvoon. Hankintahinnan ja tilinpäätöspäivänä alle hankintahinnan olevan sijoituksen erotus kirjataan tuloslaskelmaan kuluksi tilille *Arvon alentumiset sijoituksista*. Mikäli em. sijoituksen arvo seuraavan tai myöhempien tilikausien aikana nousee, sijoitus kirjataan taseeseen tilinpäätöspäivän markkinahintaan, korkeintaan hankintahintaan saakka. Tasearvon korotus korkeintaan hankintahintaan saakka kirjataan tuloslaskelmaan tilin *Arvon alentumiset sijoituksista* oikaisuna.

Jos rahoitusomaisuudesta KPL 5:2 §:n tai pysyvän vastaavan sijoituksesta KPL 5:13 §:n perusteella tehty kulukirjaus osoittautuu viimeistään tilikauden päättymispäivänä aiheettomaksi, se on kirjattava kulukirjauksen oikaisuksi (KPL 5:16).

11.5. Korkokulut

Korkokuluihin kuuluvat pitkäaikaisten ja lyhytaikaisten lainojen tilikaudelle jaksotetut korot.

11.6. Muut rahoituskulut

Muita rahoituskuluja ovat mm. verotilityskorot, viivästyskorot, takaus- ja luottotappioprovisiot samoin kuin muut lainasta johtuvat kulut kuten esimerkiksi kurssitappiot. Lainasäämisistä aiheutuneet luottotappiot ovat muita rahoituskuluja.

11.7. Sisäiset korkokulut

Sisäiset korkokulut lasketaan jäljellä olevasta hankintamenosta sen jälkeen, kun tilikauden poistot on laskettu. Sisäisten korkokulujen laskemisen tavoitteena on saada tieto kunkin tehtäväalueen taikka suoritteen todellisista kuluista pääomakuluineen. Sisäiset korkokulut ja -tuotot eliminoidaan tilinpäätöksen virallisesta tuloslaskelmasta. Sisäisten korkokulujen ja -tuottojen on oltava yhtä suuret.

12. Vuosikate

Vuosikate on tilikauden tuottojen ja kulujen erotus, joka on käytettävissä investointien ja lainanlyhennysten rahoittamiseen ja/tai rahoitusaseman vahvistamiseen. Ennen vuosikatetta esitetään vain säännönmukaisen toiminnan tuotot ja kulut. Satunnaisten tuottojen ja kulujen siirtämisellä vuosikatteen jälkeen pyritään saamaan vuosikate vertailukelpoiseksi eri tilikausien kesken.

13. Poistot ja arvonalentumiset

Poistot ja arvonalentumiset esitetään kahtena eränä tuloslaskelmassa: suunnitelman mukaiset poistot ja arvonalentumiset.

13.1. Suunnitelman mukaiset poistot

Suunnitelman mukaisia poistoja ovat kirkkovaltuuston hyväksymän poistosuunnitelman perusteiden mukaan lasketut poistot pysyviin vastaaviin aktivoitujen aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden hankintamenoista. Arvoltaan vähäisten hyödykkeiden myyntivoitot ja -tappiot käsitellään suunnitelmapoistojen oikaisuna.

Ohjeet suunnitelman mukaisten poistojen laskemisesta ja pysyvien vastaavien osakirjanpidosta on Kirkkohallituksen yleiskirjeen 10/2005 liitteessä 1.

13.2. Arvonalentumiset

Seurakuntien tilinpäätöksessä arvonalennus voidaan tehdä vain hyödykkeistä, joista ei tehdä suunnitelman mukaisia poistoja.

Jos pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen tai sijoituksen todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämä tulo on pysyvästi vielä poistamatonta hankintamenoa pienempi, erotus on kirjattava arvonalennuksena kuluksi (KPL 5:13). Arvonalennuksia ja arvonkorotuksia tehdään lähinnä rahasisjoitusten sekä maa- ja vesialueiden osalta.

Jos tehty arvonalennus osoittautuu viimeistään tilikauden päättymispäivänä aiheettomaksi, se on kirjattava kulukirjauksen oikaisuksi (KPL 5:16).

14. Satunnaiset tuotot ja kulut

Satunnaisiksi eriksi katsotaan sellaiset tuotot ja kulut, jotka perustuvat seurakunnan tavanomaisesta toiminnasta poikkeaviin, kertaluonteisiin ja olennaisiin tapahtumiin (KPL 4:2). Ne ovat luonteeltaan sellaisia, että niiden ei oleteta toistuvan ja ne ovat määrältään huomattavan suuria seurakunnan koko huomioon ottaen. Ne esitetään omana ryhmänään vuosikatteen jälkeen.

Jos aikaisempien tilikausien tilinpäätöksessä havaitaan virhe tai laskentakäytäntöä muutetaan, oikaisukirjaukset tehdään sen vuoden tilinpäätökseen, jonka aikana virhe huomataan. Huomattavan suuret aikaisemmille tilikausille kuuluvat virheiden oikaisut kirjataan tuloslaskelmaan satunnaisiksi tuotoiksi tai kuluiksi. Näistä kirjauksista tehdään tilinpäätökseen liitetieto.

Tuloksen kannalta vähämerkitykselliset korjauserät merkitään tuloslaskelmaan luonteensa mukaiseen ryhmään olennaisuuden periaatetta noudattaen omana eränään. Kirjanpitolain perustelujen mukaan satunnaisuutta tulee tulkita mahdollisimman suppeasti.

14.1. Satunnaiset tuotot

Satunnaisia tuottoja saattaa syntyä tavanomaisesta poikkeavista ja olennaisen suurista pysyvien vastaavien myyntivoitoista. Kun seurakunta saa poikkeuksellisen suuren rahalahjoituksen, mihin ei liity käyttötoivetta, tulo kirjataan satunnaiseksi tuotoksi.

14.2. Satunnaiset kulut

Satunnaisia kuluja saattaa syntyä

- tavanomaista suuremmista pysyvien vastaavien myyntitappioista
- takaustappioista, vahingonkorvauksista ja sopimussakoista sekä
- vakuutusturvan ylittävistä kertaluonteisista vahingoista.

15. Sisäiset vyörytyserät

Hallintokulut, verotuskulut ja keskusrahastomaksut vyörytetään seurakunnallisen toiminnan ja hautaustoimen tehtäväalueille ja kiinteistötoimen sijoitusluonteisille tehtäväalueille välittömien bruttokulujen mukaisessa suhteessa. Vyörytykset ovat välillisiä kuluja, koska ne kohdennetaan tehtäväalueille laskennallisina erinä. Vyörytyksille ei ole olemassa yhtä oikeaa laskentakaavaa, vaan ne tehdään johdonmukaisesti niin kuin ne on sovittu tehtäväksi.

15.1. Sisäiset vyörytystuotot

Sisäisten vyörytyskulujen vastakirjaus on sisäiset vyörytystuotot vyörytetyille erille.

15.2. Sisäiset vyörytyskulut

Hallintokulut, verotuskulut ja keskusrahastomaksut vyörytetään pääluokkien seurakunnallinen toiminta ja hautaustoimi sekä sijoitusluonteisten omaisuuserien välilliseksi vyörytyskuluiksi.

16. Erilliskirjanpitona hoidetut rahastot

Mikäli seurakunnalla on rahasto, jonka kirjanpito hoidetaan erillään seurakunnan kirjanpidosta, rahastoon liittyvät tuotot ja kulut sekä nettotuottojen tai nettokulujen siirto rahaston taseen vähennykseksi/lisäykseksi merkitään seurakunnan tuloslaskelmaan informatiivisina erinä. Omana kirjanpitonaan hoidettujen erityiskatteisten hautainhoito-, lahjoitus- tms. rahastojen vaikutus seurakunnan tilikauden tulokseen on 0 euroa.

Mikäli seurakunnalla on hautainhoito-, lahjoitus- tms. rahasto, jonka kirjanpito hoidetaan erillään seurakunnan kirjanpidosta, rahaston taseen loppusummat merkitään tilinpäätöksen yhteydessä seurakunnan taseen toimeksiantojen varoihin ja toimeksiantojen pääomiin.

16.1. Tuotot

Tähän merkitään erilliskirjanpitona hoidettujen rahastojen toiminta- ja rahoitustuotot yhteensä tilikauden aikana.

16.2. Kulut

Tähän merkitään erilliskirjanpitona hoidettujen rahastojen toiminta- ja rahoituskulut tilikauden aikana.

16.3. Siirto rahastosta/rahastoon

Tähän merkitään

- erilliskirjanpitona hoidetun rahaston nettokulujen suuruinen siirto rahaston taseen pääomien vähennykseksi tai
- erilliskirjanpitona hoidetun rahaston nettotuottojen siirto rahaston taseen pääomien lisäykseksi.

Omana erilliskirjanpitona hoidetut erityiskatteiset rahastot eivät lisää eivätkä vähennä seurakunnan tuloslaskelmassa tilikauden tulosta. Tuottojen ja kulujen erotus merkitään siirrokseksi rahaston taseen lisäykseksi tai vähennykseksi.

17. Tilikauden tulos

Tilikauden tulos on tilikaudelle jaksotettujen tuottojen ja kulujen erotus eli tulos ennen tuloksen järjestelyeriä. Tilikauden tuloksen jälkeen esitetään tuloksen järjestelyerät eli vapaaehtoisten varausten ja rahastojen muutokset sekä poistoeron muutokset.

Ylijäämäinen tilikauden tulos jätetään ylijäämätilille, taikka se voidaan siirtää varauksiin tai rahastoihin. Tilikauden alijäämän kattamisvelvollisuudesta on määrätty kirkkojärjestyksen 15 luvun 1 pykälässä.

18. Poistoeron lisäys (-)/vähennys (+)

Investointivarauksen käyttö investointien hankintamenon kattamiseen kirjataan varauksen vähennyksenä (+) tuloslaskelmaan. Varauksen vähennyksen vastakirjauksena on taseessa varauksen käyttöä vastaava poistoeron lisäys (-). Investointivarauksen ja -rahaston käyttö kirjataan aina taseeseen poistoeroksi, jota varauksen käyttövuonna ja seuraavina tilikausina vähennetään enintään tilikauden suunnitelmapoiston verran kyseisestä hyödykkeestä. Kertyneen poistoeron purkaminen siten, että poistamatta oleva hankintamenon osa lisääntyy, ei ole hyvän kirjanpitotavan mukaista.

Poistoeron kirjaukset on esitelty yksityiskohtaisesti Kirkkohallituksen yleiskirjeen 10/2005 liitteessä 1, Seurakunnan ja seurakuntayhtymän suunnitelman mukaiset poistot ja pysyvien vastaavien osakirjanpito.

19. Varausten lisäys (-)/vähennys (+)

Seurakunnassa tulee kysymykseen kirjanpitolain 5:15 §:ssä luetelluista vapaaehtoisista varauksista lähinnä investointivaraus. Investointivarauksen saa tehdä vastaista hankintamenoa varten, kun sen toteuttamisesta on kirkkovaltuuston päätös. Investointivarauksen avulla seurakunta voi varautua tulevaisuudessa tehtävään seurakunnan talouden kannalta merkittävän suureen investointimenoon. Investointivarauksen tekemistä suositellaan vain huomattavan suurten investointien rahoittamista varten. Investointivaraus yksilöidään hankekohtaisesti.

Investointivarausta saa kartuttaa ja purkaa tilikauden tulokseen vain silloin, kun siirtojen perusteena on päätetty investointihanke tai sen toteutuminen.

Investointivaraus puretaan viimeistään sinä tilivuonna, jona hyödykkeestä aletaan tehdä suunnitelman mukaisia poistoja. Investointivaraus puretaan ja tuloutetaan kokonaan hankinnan toteutumisvuotena sellaisiin aktivoituihin eriin liittyen, joista ei tehdä suunnitelman mukaisia poistoja. Jos investointivaraus on suurempi kuin kokonaan valmistuneen tai hankitun hyödykkeen toteutunut hankintameno, ylittävä osuus on tuloutettava varauksen muutosena tilikautena, jona poistojen tekeminen aloitetaan tai jona hyödyke on kokonaan valmistunut tai hankittu.

Investointivarauksen käytön muodostuminen poistoeroksi on esitelty yksityiskohtaisesti Kirkkohallituksen yleiskirjeen 10/2005 liitteessä 1, *Seurakunnan ja seurakuntayhtymän suunnitelman mukaiset poistot ja pysyvien vastaavien osakirjanpito*.

20. Rahastojen lisäys (-)/vähennys (+)

Kirjanpidollisen menettelyn kannalta vapaaehtoisella investointivarauksella ja -rahastolla ei ole eroa. Rahastoa voidaan käyttää vain kirkkovaltuuston hyväksymän rahastosäännön mukaiseen tarkoitukseen. Omassa pääomassa olevien rahastojen käyttö kirjataan tuloslaskelmaan rahaston vähennyksenä. Oman pääoman rahastoihin ei saa kirjata suoraan tilikauden aikana kertyviä tuloja eikä tasetililtä suoraan makseta rahaston käyttöön liittyviä menoja.

Oman pääoman rahastot eivät ole tarpeellisia seurakunnalle esim. investointihankkeiden rahoittamista varten, koska sama voidaan tehdä myös investointivarausten taikka edellisten tilikausien ylijäämän kautta.

Hallinnollisen kirjanpidon aikaiset verontasaus- ja pääomarahastot on kirjattava pois taseesta. Rahastojen poiskirjaamisesta on ohje Kirkkohallituksen yleiskirjeessä 40/2005. Varautuminen eläkemaksuprosentin mahdolliseen nostamiseen eläkerahaston muodossa ei ole suotavaa, koska rahastointi tulevia toimintamenoja varten ei ole hyvän kirjanpitotavan mukaista. Seurakunnilla on kuitenkin oikeus säilyttää taseessa vanhat eläkemaksurahastot, mutta uusien rahastojen tekeminen ja vanhojen eläkemaksurahastojen kartuttaminen on kiellettyä.

Mikäli seurakunnalla on rahastoja omassa pääomassa, seurakunnan on tarkistettava, onko rahastoille riittävä kate taseen vastaavaa -puolella.

Rahastot, joiden käytöstä määrätään lahjakirjassa tai muussa sopimuksessa, merkitään toimeksiantojen pääomiin. Hautainhoitorahasto sekä rahastot, joiden pääomaa kartutetaan myyjäisin, keräyksin jne., kuuluvat toimeksiantojen pääomiin.

21. Tilikauden ylijäämä (alijäämä)

Tilikauden ylijäämä (alijäämä) osoittaa, mitä jää jäljelle tilikauden tuloksesta tuloksenjärjestelyerien jälkeen. Se osoittaa, kuinka paljon tilikaudelta on siirrettävissä taseen tilille *Tilikauden ylijäämä /alijäämä*, kun tilikauden tuloksesta on vähennetty / lisätty varausten, rahastojen sekä poistoerojen muutokset.

LIITE

SEURAKUNNAN JA SEURAKUNTAYHTYMÄN TUOSLASKELMAN KAAVA

Toimintatuotot

Korvaukset	+	
Myyntituotot	+	
Maksutuotot	+	
Vuokratuotot	+	
Metsätalouden tuotot	+	
Kolehdit, keräykset ja lahjoitusvarat	+	
Tuet ja avustukset	+	
Muut toimintatuotot	+	+

Valmisteverastojen muutos +/-

Valmistus omaan käyttöön +

Toimintakulut

Henkilöstökulut		
Palkat ja palkkiot	-	
Henkilösivukulut	-	
Palvelujen ostot	-	
Vuokrat	-	
Aineet, tarvikkeet ja tavarat		
Ostot tilikauden aikana	-	
Varastojen lisäys (+) tai vähennys (-)	+/-	
Annetut avustukset	-	
Muut toimintakulut	-	-

Toimintakate -

Verotulot

Kirkollisverotulot	+
Osuus yhteisöveron tuotosta	+

Verotuskulut -

Keskusrahastomaksut -

Toiminta-avustukset +

Rahoitustuotot ja -kulut

Korkotuotot	+	
Muut rahoitustuotot	+	
Arvonalentumiset sijoituksista	-/+	
Korkokulut	-	
Muut rahoituskulut	-	+/-

Vuosikate +/-

Poistot ja arvonalentumiset

Suunnitelman mukaiset poistot	-	
Arvonalentumiset	-	-

Satunnaiset tuotot ja kulut

Satunnaiset tuotot	+	
Satunnaiset kulut	-	+/-

Erilliskirjanpitoa hoidetut rahastot

Tuotot	+	
Kulut	-	
Siirto rahastosta/rahastoon	+/-	0

Tilikauden tulos +/-

Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+) -/+

Vapaaehtoisten varausten lisäys (-) tai vähennys (+) -/+

Rahastojen lisäys (-) tai vähennys (+) -/+

Tilikauden ylijäämä (alijäämä) +/-

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.	Arvonkorotusrahoisto	13
4.3.	Ainaishoitosisopimusten 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 kirjanpitolain (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 kirjanpitolain (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 kirjanpitolain 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 erillisohteet 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:
 - o määräaikaisten hoitosopimuksista saadut maksut merkitään vieraan pääoman kohtaan *Saadut ennakot*
 - o omaan pääomaan merkitään vain ainaishoitosopimusten (jäljellä olevat) pääomat omaksi nimikkeeksi.
- Investointivarausten 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 laatu- 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-erien 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 tuotantontekijöiden 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 tuotantontekijänä 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 liittykö 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 hankintamenoön lasketaan mukaan nimellishankintahinnan lisäksi erottamis-, lainhuudatus- yms. välittömästi alueen käyttöön saatamisesta 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 arvonnkorotus 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 maa-pohja 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 *Rakennukset* aktivoidaan rakennusten poistamatta olevat hankintamenot lukuun ottamatta hautaustoimeen liittyviä rakennuksia. Aktivointi perustuu siihen, että rakennuksia käytetään edelleen palvelutuotannossa tai niihin liittyy vähintään taseeseen merkittävää 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 asuiskäytössä. 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 tasanimikkeeseen, 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. soranottoapaikat, 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 *Sijoitukset* 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 kuuluvalla 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 mukaisesti 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 tarkoitettun 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 kesto aika 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 tarkoitettut 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 tarkoitettut 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 päättäneellä 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: *Oma 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 sidottun 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. Ainaishoitosisopimusten pääomat

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

Seurakunnat, joilla on hautainhoitorahasto, kirjaavat ainaishoitosisopimusten pääomat hautainhoitorahaston taseeseen. Ne seurakunnat, joilla ei ole hautainhoitorahastoa, mutta niillä on ainaishoitosisopimuksien 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 investointivaroja 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 verontasaus- ja/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 kirjanpitoivan 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 tulevinä vuosina tehtäviin, seurakunnan talouden kannalta merkittäviin investointeihin. Investointivaruksella 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 päättäneeseen 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*.

7.1. 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 ennakkoihin.

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 arvonnlisäverovelka.

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. Siirtoveloidella tarkoitetaan seuraavia eriä (KPL 4:6,2):

- Tilikaudella tai aikaisemmalla tilikaudella saatuja maksuja sellaisista tuloista, jotka toteutuvat suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla tulevina tilikautena, 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 maksettujen palkkojen 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 TASEEN 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. Keskenkäiset 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. Ainaishoitosisojimusten 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	Investointivaraus
60.000	60.000

2. Siunauskappelin rakentaminen 500.000 €:lla.

Pankkitili	Siunauskappeli
500.000	500.000

3. Puretaan investointivaraus

Investointivaraus	Varausten vähennys
60.000 (60.000)	60.000

4. Investointivarauksen muodostaminen poistoeroksi

Poistoeron lisäys	Poistoero
60.000	60.000

5. Tehdään suunnitelman mukainen poisto siunauskappelista. Poistomenetelmänä tasapoisto, poisto aika 30 vuotta, käyttöönotto 1.1. 200x. Vuosipoisto $500.000 \text{ €} / 30 \text{ vuotta} = 16.700 \text{ €}$.

Siunauskappeli	Poistot hautaus-toimen aineell. hyödykkeistä
16.700	16.700

6. Poistoeron purku siunauskappelin suunnitelman mukaisen vuosipoiston suhteessa $60.000 \text{ €} / 30 \text{ vuotta} = 2.000 \text{ €}$.

Poistoeron vähennys	Poistoero
2.000	2.000

SEURAKUNNAN JA SEURAKUNTAYHTYMÄN RAHOITUSLASKELMA

Sisällysluettelo	Sivu
1. Rahoituslaskelman säännöstausta ja tarkoitus	2
2. Rahoituslaskelman rakenne	3
3. Rahoituslaskelman sisältö	3
3.1. Varsinaisen toiminnan ja investointien rahavirta	3
3.1.1. Tulorahoitus	3
3.1.2. Investoinnit	4
3.2. Rahoitustoiminnan rahavirta	5
3.2.1. Antolainauksen muutokset	5
3.2.2. Lainakannan muutokset	5
3.2.3. Muut maksuvalmiuden muutokset	6
3.2.3.1. Toimeksiantojen varojen ja pääomien muutokset	6
3.2.3.2. Vaihto-omaisuuden muutos	6
3.2.3.3. Pitkäaikaisten saamisten muutos	6
3.2.3.4. Lyhytaikaisten saamisten muutos	6
3.2.3.5. Korottomien pitkä- ja lyhytaikaisten velkojen muutos	6
3.2.3.6. Muut muutokset	7
3.3. Rahavarojen muutos	7
4. Rahoituslaskelman esitystapa	7
Liitteet	
1. Seurakunnan ja seurakuntayhtymän rahoituslaskelman kaava	8
2. Rahoituslaskelman erien muodostaminen tililuettelomallin mukaisin tilinumero	9

Seurakunnan ja seurakuntayhtymän rahoituslaskelma

1. Rahoituslaskelman säännöstausta ja tarkoitus

Tilinpäätös sisältää rahoituslaskelman, jossa on annettava selvitys varojen hankinnasta ja niiden käytöstä tilikauden aikana (KPL 3:1,1). Rahoituslaskelma ei ole enää osa tilinpäätöksen liitetiedoista vaan se on erillinen tilinpäätöslaskelma tuloslaskelman ja taseen rinnalla. Rahoituslaskelma on tuloslaskelman tavoin seurakunnan kokonaistaloutta kuvaava laskelma tilikaudelta. Rahoituslaskelma täydentää tuloslaskelman, taseen ja niiden liitetietojen antamaa kuvaa tulorahoituksen riittävydestä, investoinneista, antolainauksesta, pääomarahoituksesta sekä rahoitusaseman muutoksista. Rahoituslaskelman tarkoituksena on laajentaa ja parantaa käsitystä seurakunnan rahoituksen tilasta.

Rahoituslaskelman tavoitteena on:

- antaa tilinpäätöksen lukijoille informaatiota siitä, miten seurakunnan toiminnasta on syntynyt tulorahoitusta ja mihin se on käyttänyt tulorahoitusvirran
- täydentää tuloslaskelman, taseen ja liitetietojen antamaa informaatiota erityisesti investointien ja rahoitustoiminnan osalta
- auttaa seurakunnan rahoituksellisen aseman arvioimisessa, erityisesti maksuvalmiuden ja vakavaraisuuden muutosten osalta
- auttaa seurakunnan tulevien rahavirtojen ennakkoinnissa.

Rahoituslaskelman kaikki erät voidaan johtaa suoraan seurakunnan kirjanpidosta. Rahoituslaskelman tavoitteena on esittää yhteenveto seurakunnan todellisesta rahaliikenteestä ja rahavarojen muutoksesta tilivuoden aikana. Rahoituslaskelmassa osoitetaan ensinnäkin, kuinka paljon seurakunnan varsinaisen toiminnan ja investointien nettorahavirta on ollut yli- tai alijäämäinen. Rahoitustoiminnan rahavirralla osoitetaan, miten alijäämäinen varsinaisen toiminnan ja investointien nettorahavirta on rahoituksellisesti katettu tai miten rahajäämä on käytetty seurakunnan rahoitusaseman vahvistamiseen.

Seurakunnan taloudellisen tilanteen kehitystä tulee seurata jatkuvasti. Erityistä huomiota tulee kiinnittää maksuvalmiuden seurantaan ja suunnitteluun. Rahoituslaskelman avulla tarkastellaan tulorahoituksen riittävyttä investointeihin ja ulkopuolisen rahoituksen tarvetta. Rahoituslaskelman tuottamisella kuukausittain juoksevan kirjanpidon perusteella saadaan ajoissa hyödyllistä tietoa myös luottamushenkilöille rahan lähteistä ja käytöstä.

Tässä ohjeessa on seuraavat muutokset yleiskirjeen 20/2002 liitteenä olleeseen rahoituslaskelmaohjeeseen verrattuna:

- Käyttöomaisuus -käsite on poistunut ja tilalle on tullut tasekaavan mukainen pysyvät vastaavat -käsite.
- Antolainauksen muutokset -kohtaan merkitään muille seurakunnille tai tytäryhteisöille myönnettyjen antolainojen lisäykset ja vähennykset.
- *Muut maksuvalmiuden muutokset* -ryhmään on lisätty alaryhmä *Muut muutokset*.

Rahoituslaskelma täsmäytetään todelliseen rahavarojen muutokseen kuukausittain samassa yhteydessä, kun kuukauden tilit täsmäytetään ja kausi suljetaan. On perusteltua tarkistaa rahoituslaskelman oikeellisuus manuaalisesti ainakin tilinpäätöksen yhteydessä.

Tämä ohje on voimassa 1.1.2007 alkavasta tilikaudesta lähtien ja se korvaa yleiskirjeen 20/2002 liitteenä olleen ohjeen rahoituslaskelman laatimisesta.

Ohjeessa seurakunnalla tarkoitetaan jäljempänä myös seurakuntayhtymää, ellei toisin ole sanottu.

Rahoituslaskelman kaava ja rahoituslaskelman erien muodostaminen tililuettelomallin mukaan ovat tämän ohjeen liitteenä.

2. Rahoituslaskelman rakenne

Seurakunnan rahoituslaskelma ryhmitellään kahteen osaan:

- varsinaisen toiminnan ja investointien rahavirta sekä
- rahoitustoiminnan rahavirta.

Rahoituslaskelma esitetään ns. rahavirtalaskelmana, jossa on erikseen nähtävissä varsinaisen toiminnan tulorahoituksen ja investointien vaikutukset nettorahavirtaan sekä rahoitustoiminnan nettorahavirta. Seurakunnan rahoituslaskelma laaditaan varsinaisen toiminnan tulorahoituksen ja investointien osalta suoriteperusteisesti. Tämä tarkoittaa, että mm. vuosikatteeseen sisältyviä tuottoja ja kuluja ei oikaista myyntisaamisten ostovelkojen muutoksilla, vaan oikaisu tehdään vasta muiden maksuvalmiuteen vaikuttavien erien muutoksissa rahoitustoiminnan rahavirta -osassa. Samoin rahoituslaskelmassa esitettävät tase-erien lisäykset ja vähennykset perustuvat suoriteperusteisesti kirjattuihin tuloihin ja menoihin.

Rahoitustoiminnan rahavirtaa koskevassa osassa esitetään ensin antolainauksen ja lainakannan muutokset. Muihin maksuvalmiuden muutoksiin sisällytetään toimeksiantojen varojen ja pääomien muutokset, vaihto-omaisuuden, pitkä- ja lyhytaikaisten saamisten sekä korottomien pitkä- ja lyhytaikaisten velkojen muutokset sekä muut muutokset. Rahoituslaskelman selkeyden säilyttämiseksi siinä esitetään eriteltyinä vain kokonaistalouden kannalta olennaiset erät. Varsinaisen toiminnan ja investointien sekä rahoitustoiminnan netto-rahavirtojen yhteenlaskettu muutos vastaa taseesta laskettua rahavarojen muutosta tilikauden aikana.

3. Rahoituslaskelman sisältö

3.1. Varsinaisen toiminnan ja investointien rahavirta

3.1.1. Tulorahoitus

Tulorahoituksen osatekijät eritellään tuottoina ja kuluina yksityiskohtaisesti tuloslaskelmassa. Vuosikate sekä satunnaiset erät otetaan rahoituslaskelmaan suoraan tuloslaskelmasta.

Vuosikate ja satunnaiset erät saattavat sisältää eriä, jotka vaikuttavat rahoituslaskelman muiden erien laskemiseen. Vuosikatteen ja satunnaisten erien korjaukset esitetään rivillä *Tulorahoituksen korjauserät*.

Tulorahoituksen korjauseriä ovat:

- pysyviin vastaaviin kuuluneiden hyödykkeiden myyntivoitot, kun ne on merkitty toimintatuottoihin tai satunnaisiin tuottoihin
- pysyviin vastaaviin kuuluneiden hyödykkeiden myyntitappiot, kun ne on merkitty toimintakuluihin tai satunnaisiin kuluihin
- pakollisten varausten muutos tilikauden aikana. Tilikauden aikana tuloslaskelmaan kuluksi ja taseeseen pakolliseksi varaukseksi kirjattu erä ei ole rahan käyttöä. Pakollisten varausten määrästä tilikauden lopussa vähennetään pakollisten varausten määrä tilikauden alussa
- suunnitelmapoistojen oikaisuna kirjatut myyntivoitot ja -tappiot.

Esimerkki tulorahoituksen korjauseriin ja investoinnit -kohtaan kirjattavasta tapahtumasta:

Seurakunta A on myynyt 50 000 euron myyntihinnalla vanhan omakotitalon, jonka kirjanpidossa jäljellä oleva hankintameno oli 12 000 euroa, kun suunnitelman mukaiset poistot oli kirjattu myyntiajankohtaan saakka. Myyntivoitto 38 000 euroa on kirjattu tuloslaskelmaan satunnaiseksi tuotoksi. Rahoituslaskelmassa tapahtuma näkyy näin:

Varsinaisen toiminnan ja investointien rahavirta

Tulorahoitus

Vuosikate

Satunnaiset erät

+ 38 000 €

Tulorahoituksen korjauserät

- 38 000 €

Investoinnit

Investointimenot

Rahoitusosuudet investointimenoihin

Pysyvien vastaavien myyntitulot

+ 50 000 €

Tuotoiksi tai kuluiksi kirjatut kurssierot vaikuttavat vuosikatteeseen. Niitä ei oikaista, koska ne sisältyvät rahoitustoiminnan nettorahavirtaan. Myöskään siinä tapauksessa, että esim. kurssitappio on aktivoitu taseen siirtosaamisiin ja vastaerä on merkitty valuuttamääräisen saamisen vähennykseksi tai valuuttamääräisen velan lisäykseksi, kurssitappio ei vaikuta rahoituslaskelman laatimiseen, koska se sisältyy automaattisesti rahoitustoiminnan rahavirran eriin.

3.1.2. Investoinnit

Investoinneilla tarkoitetaan niitä menoja, jotka on aktivoitu tilikauden aikana taseen pysyviin vastaaviin. Investointimenot ja niihin saadut rahoitusosuudet esitetään rahoituslaskelmassa bruttomääräisinä. Investointimenoa esitetään myös hankintameno tai sen osa, joka on katettu investointivarauksella tai -rahastolla. Pysyviin vastaaviin kuuluvien hyödykkeiden ennakkomaksut merkitään rahoituslaskelmaan investointeina.

Tiedot investointien määrästä saadaan joko pääkirjanpidosta tai pysyvien vastaavien osakirjanpidosta. Pysyviin vastaaviin kuuluvien hyödykkeiden investoinnit voidaan laskea

myös siten, että pysyvien vastaavien muutokseen lisätään poistot ja arvonalennukset ja siitä vähennetään arvonnkorotukset tilikauden aikana.

Rahoituslaskelmassa esitetään omana eränä kirkon keskusrahastolta, EU:lta tai muulta taholta saadut rahoitusosuudet investointimenoihin. Rahoitusosuudet investointeihin kirjataan keskeneräisten hankintojen menonoikaisuksi ja ne esitetään rahoituslaskelmassa maksuperusteisina (Kkh yleiskirje 8/2005). Rahoituslaskelmassa esitetään omana eränä myös pysyviin vastaaviin kuuluneiden hyödykkeiden myyntitulot. Investointien myyntitulot sisältävät pysyviin vastaaviin kuuluneen omaisuuden luovutuksista saadut myyntihinnat myyntilaskujen tai muiden myyntitositteiden mukaan bruttomääräisinä.

Investoinneista johtuvat osto-velat sisältyvät pitkä- tai lyhytaikaisten korottomien velkojen muutokseen. Investointeihin saatavista rahoitusosuuksista sekä pysyvien vastaavien hyödykkeiden myyntituloista johtuneet saamiset sisältyvät samoin luonteensa mukaisesti pitkä- tai lyhytaikaisten saamisten muutokseen.

3.2. Rahoitustoiminnan rahavirta

3.2.1. Antolainauksen muutokset

Muille seurakunnille ja tytäryhteisöille myönnetty antolainauksen lisäykset ja vähennykset esitetään ryhmässä *Antolainauksen muutokset*.

Antolainasaamisten lisäykset vähentävät rahan käyttöä rahavirtaa ja antolainasaamisten takaisinmaksut lisäävät rahavirtaa. Ryhmään *Antolainauksen muutokset* sisällytetään myös taseen vaihtuvien vastaavien ryhmään *Saamiset* sisältyvien lainasaamisten muutokset.

3.2.2. Lainakannan muutokset

Rahoituslaskelma osoittaa, miten seurakunnan rahoitusrakenne on tilivuoden aikana muuttunut. Pitkäaikaisten lainojen lisäys osoittaa, kuinka paljon seurakunta on tilivuoden aikana ottanut uutta pitkäaikaista lainaa.

Pitkäaikaisten lainojen vähennykseksi merkitään seurakunnan pitkäaikaisten lainojen lyhennykset tilikauden aikana. Edellisen vuoden tilinpäätöstä laadittaessa seuraavan vuoden lainanlyhennykset on siirretty taseen pitkäaikaisesta vieraasta pääomasta lyhytaikaiseen vieraaseen pääomaan. Tämän vuoksi rahoituslaskelman pitkäaikaisen vieraan pääoman vähennys ei ole aina yhtä suuri kuin taseista näkyvä pitkäaikaisen vieraan pääoman vähennys.

Lyhytaikaisten lainojen lisäys osoittaa, kuinka paljon seurakunta on tilivuoden aikana ottanut uutta lyhytaikaista lainaa. Lyhytaikaisten lainojen vähennys osoittaa, kuinka paljon seurakunta on tilivuoden aikana lyhentänyt lyhytaikaisia lainojaan. Lyhytaikaisten lainojen lisäykset ja vähennykset esitetään rahoituslaskelmassa nettona kohdassa *Lyhytaikaisten lainojen muutos*.

3.2.3. Muut maksuvalmiuden muutokset

3.2.3.1. Toimeksiantojen varojen ja pääomien muutos

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 pääomien käyttö rahastosääntöjen mukaiseen toimintaan kirjataan tuloslaskelmaan kuluiksi. Tuloslaskelmaan tehdään siirto toimeksiantojen pääomien vähennykseksi/lisäykseksi toteutuneiden kulujen/tuottojen verran. Tuloslaskelmassa

- toimeksiantojen pääomien toiminta- ja rahoitustuotot,
- toimeksiantojen pääomien toiminta- ja rahoituskulut,
- pääomilla rahoitetun toiminnan kulut sekä
- siirto toimeksiantojen pääomien vähennykseksi/lisäykseksi

eivät yhteensä vaikuta vuosikatteen määrään. Mikäli toimeksiantojen varoista aiheutuu rahoitustuottoja ja/tai -kuluja, ne kirjataan rahoitusosan tuotoiksi ja/tai kuluiksi erillistunneksen kera. Nämä rahoitustuotot ja/tai -kulut otetaan huomioon, kun tuloslaskelmassa tehdään siirto toimeksiantojen pääomien vähennykseksi tai lisäykseksi.

3.2.3.2. Vaihto-omaisuuden muutos

Vaihto-omaisuusostojen aktivointi taseeseen lisää vuosikatteen määrää, vaikka ostot merkitsevät myös tältä osin rahan käyttöä. Siksi vaihto-omaisuuden lisäys tilikauden aikana vähennetään rahoitustoiminnan rahavirta -osassa. Vaihto-omaisuuden vähennys taas lisää rahoitustoiminnan rahavirta -osassa.

3.2.3.3. Pitkäaikaisten saamisten muutos

Tähän kohtaan kuuluvia saamisia ovat taseen vaihtuvien vastaavien saamisten ryhmässä esitetyt pitkäaikaiset saamiset antolainauksen muutoksiin sisällytettäviä lainasaamisia lukuun ottamatta (yhtä vuotta pidemmän ajan kuluttua erääntyvät myyntisaamiset, muut saamiset ja siirtosaamiset).

3.2.3.4. Lyhytaikaisten saamisten muutos

Tähän kohtaan kuuluvia saamisia ovat taseen vaihtuvien vastaavien saamisten ryhmässä esitetyt lyhytaikaiset saamiset antolainauksen muutoksiin sisällytettäviä lainasaamisia lukuun ottamatta (yhden vuoden tai sitä lyhyemmän ajan kuluessa erääntyvät myyntisaamiset, muut saamiset ja siirtosaamiset).

3.2.3.5. Korottomien pitkä- ja lyhytaikaisten velkojen muutos

Korottomina velkoina käsitellään saadut ennakot, ostovelat, muut velat ja siirtovelat. Koska tähän ryhmään kuuluvat pitkäaikaiset velat ovat harvinaisia, ne yhdistellään lyhytaikaisten velkojen kanssa.

3.2.3.6. Muut muutokset

Kohdassa *Muut muutokset* esitetään mm. seuraavat seurakunnan taseen mukaiseen rahoitukselliseen asemaan tilivuoden aikana vaikuttaneet erät:

- omassa pääomassa virheellisesti olleen rahaston (diakoniarahasto, adressirahasto jne.) siirto toimeksiantojen pääomiin.
- omassa pääomassa olevien ainaishoitosopimusten pääomien lisäykset ja vähennykset, kun seurakunnalla ei ole hautainhoitorahastoa, mutta sillä on ainaishoitosopimuksia hoidettavana.

Tilinpäätöksen liitetiedoissa on esitettävä erittely olennaisista *Muut muutokset* -ryhmän eristä.

3.3. Rahavarojen muutos

Varsinaisen toiminnan ja investointien nettorahavirran sekä rahoitustoiminnan nettorahavirran yhteen laskemisella saadaan seurakunnan rahavarojen muutos tilikauden aikana.

Likvidien rahavarojen määrästä tilivuoden lopussa vähennetään rahavarojen määrä tilivuoden alussa. Laskelma osoittaa rahavarojen määrän ja sen muutoksen tilivuoden aikana. Likvidejä rahavaroja ovat rahoitusomaisuusarvopaperit sekä rahat ja pankkisaamiset.

Rahoituslaskelman osoittama rahavarojen muutos täsmäytetään erillisellä laskelmalla päätävän ja aloittavan taseen rahavarojen erotuksen kanssa. Muutoksen tulee olla yhtä suuri kuin varsinaisen toiminnan ja investointien sekä rahoitustoiminnan nettorahavirrat yhteen.

4. Rahoituslaskelman esitystapa

Rahoituslaskelmassa esitetään tilivuoden lukujen lisäksi vertailutiedot edelliseltä tilivuodelta. Rahoituslaskelmassa ei esitetä ryhmien ja alaryhmien otsikkoja lukuun ottamatta rivejä, joilla ei ole lukuja viimeksi päättyneenä eikä sitä edeltävänä vuonna.

Rahoituslaskelman eriä voidaan lisätä sen kaavaan verrattuna, mikäli se on oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi seurakunnan rahoituksesta merkityksellistä.

Rahoituslaskelma esitetään muiden tilinpäätöslaskelmien tavoin sentin tarkkuudella.

Seurakunnan ja seurakuntayhtymän rahoituslaskelman kaava**Varsinaisen toiminnan ja investointien rahavirta**

Tulorahoitus

Vuosikate	+/- XXX	
Satunnaiset erät	+/- XXX	
Tulorahoituksen korjauserät	<u>+/- XXX</u>	+/- XXX

Investoinnit

Investointimenot	- XXX	
Rahoitusosuudet investointimenoihin	+ XXX	
Pysyvien vastaavien myyntitulot	<u>+ XXX</u>	<u>+/- XXX</u>

Varsinaisen toiminnan ja investointien nettorahavirta **+/- XXX****Rahoitustoiminnan rahavirta**

Antolainauksen muutokset

Antolainasaamisten lisäys	- XXX	
Antolainasaamisten vähennys	<u>+ XXX</u>	+/- XXX

Lainakannan muutokset

Pitkäaikaisten lainojen lisäys	+ XXX	
Pitkäaikaisten lainojen vähennys	- XXX	
Lyhytaikaisten lainojen muutos	<u>+/- XXX</u>	+/- XXX

Muut maksuvalmiuden muutokset

Toimeksiantojen varojen ja pääomien muutos	+/- XXX	
Vaihto-omaisuuden muutos	+/- XXX	
Pitkäaikaisten saamisten muutos	+/- XXX	
Lyhytaikaisten saamisten muutos	+/- XXX	
Korottomien pitkä- ja lyhytaikaisten velkojen muutos	+/- XXX	
Muut muutokset	<u>+/- XXX</u>	<u>+/- XXX</u>

Rahoitustoiminnan nettorahavirta **+/- XXX****Rahavarojen muutos** **+/- XXX**

Rahavarojen muutos

Rahavarat 31.12.	XXX	
Rahavarat 1.1.	<u>- XXX</u>	+/- XXX

Rahoituslaskelman erien muodostaminen tililuettelomallin mukaisin tilinumeroin

Varsinaisen toiminnan ja investointien rahavirta

Tulorahoitus

- +/- Vuosikate (tuloslaskelman vuosikate)
- +/- Satunnaiset erät (6640-6699 ja 6700-6759)

Tulorahoituksen korjauserät

- Pysyviin vastaaviin kuuluneiden hyödykkeiden myyntivoitot (toimintatuotot 3820-3899 ja satunnaiset tuotot 6640-6649)
- + Pysyviin vastaaviin kuuluneiden hyödykkeiden myyntitappiot (toimintakulut 4920-4929 ja satunnaiset kulut 6700-6709)
- +/- Pakollisten varausten muutos tilikauden aikana (2140-2199)

Investoinnit

Investointimenot:

- Pysyvien vastaavien aineettomien hyödykkeiden lisäys (1000-1029)
- Pysyvien vastaavien aineellisten hyödykkeiden lisäys (1030-1279, 1280-1299 debet)
- Sijoitusten lisäys (1300-1399)
- + Rahoitusosuudet investointimenoihin ja investointien ennakkomaksujen vähennykset (1280-1299, kredit)
- + Pysyvien vastaavien myyntitulot

Rahoitustoiminnan kassavirta

Antolainauksen muutokset

Antolainasaamisten lisäys:

- + Lainasaamiset 31.12. (1530-1549 ja 1620-1649, debet)
- Lainasaamiset edellisenä vuonna 31.12. (1530-1549 ja 1620-1649, debet)

Antolainasaamisten vähennys:

- + Lainasaamiset edellisenä vuonna 31.12. (1530-1549 ja 1620-1649, kredit)
- Lainasaamiset 31.12. (1530-1549 ja 1620-1649, kredit)

Lainakannan muutokset

- + Pitkäaikaisten lainojen lisäys (2300-2379, kredit)
- Pitkäaikaisten lainojen vähennys (2300-2379, debet)
- +/- lyhytaikaisten lainojen muutos (2500-2529)

Lainakannan muutoksen tarkistuslaskelma:

- + Lainat edellisen vuoden taseesta 31.12.
- + Uusien lainojen nostot pääkirjanpidon tileiltä
- Lainojen lyhennykset pääkirjanpidon tileiltä
- = **Lainat 31.12.**

Muut maksuvalmiuden muutokset

- +/- Toimeksiantojen varojen ja pääomien muutos (tilit 1400-1459, 2200-2299)
- +/- Vaihto-omaisuuden muutos (tilit 1460-1499)
- +/- Pitkäaikaisten saamisten muutos (tilit 1500-1529, 1550-1599)
- +/- Lyhytaikaisten saamisten muutos (tilit 1600-1619, 1650-1699)
- +/- Korottomien pitkä- ja lyhytaikaisten velkojen muutos (tilit 2380-2499, 2530-2899)
- +/- Muut muutokset (mahdollisesti tilit 2008-2009, 2010-2079 ja 6090-6099)

Rahoituslaskelman mukaisen rahavarojen muutoksen on oltava yhtä suuri kuin päättävän ja aloittavan taseen tilien 1700-1999 erotus.

SEURAKUNNAN JA SEURAKUNTAYHTYMÄN TILILUETTELOMALLI

Sivu

Sisällysluettelo

1

1. Johdanto

1.1.	Yleistä tililuettelosta.....	4
1.2.	Kirjauskoodi eli laskentatunniste.....	5
1.3.	Ulkoiset erät.....	6
1.4.	Sisäiset erät	6
1.5.	Alv-erittelyn tilipuitevaatimukset.....	6
1.6.	Investointiosan tilit.....	7
1.7.	Selvittelytilit.....	7

2. Tasetilit

Vastaavaa

2.1.	Pysyvät vastaavat	7
	Aineettomat hyödykkeet	7
	Aineettomat oikeudet.....	7
	Hautaustoimen aineettomat hyödykkeet.....	8
	Muut pitkävaikutteiset menot	8
	Ennakkomaksut	8
	Aineelliset hyödykkeet	8
	Maa- ja vesialueet.....	8
	Hautaustoimen aineelliset hyödykkeet	9
	Rakennukset	9
	Kiinteät rakenteet ja laitteet.....	9
	Koneet ja kalusto	10
	Muut aineelliset hyödykkeet	10
	Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat	11
	Sijoitukset	11
	Osakkeet ja osuudet.....	11
	Saamiset.....	11
2.2.	Toimeksiantojen varat.....	11
	Lahjoitusrahastojen erityiskatteet	11
	Muut toimeksiantojen varat	12
2.3.	Vaihtuvat vastaavat	12
	Vaihto-omaisuus	12
	Saamiset	13
	Pitkäaikaiset saamiset.....	13
	Lyhytaikaiset saamiset.....	13
	Rahoitusarvopaperit	14
	Rahat ja pankkisaamiset.....	14

Vastattavaa

2.4.	Oma pääoma.....	15
2.5.	Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset	17
2.6.	Pakolliset varaukset	17
2.7.	Toimeksiantojen pääomat	17
	Lahjoitusrahastojen pääomat	18
	Muut toimeksiantojen pääomat.....	18
2.8.	Vieras pääoma	18
	Pitkäaikainen vieras pääoma.....	19
	Lyhytaikainen vieras pääoma	20

3. Tuloslaskelman tilit

3.1.	Toimintatuotot.....	21
	Korvaukset	21
	Myyntituotot	21
	Maksutuotot	22
	Vuokratuotot	23
	Metsätalouden tuotot.....	24
	Kolehdit, keräykset ja lahjoitusvarat	24
	Tuet ja avustukset	25
	Muut toimintatuotot	25
	Sisäiset tuotot	25
3.2.	Valmisteverastojen muutos.....	26
3.3.	Valmistus omaan käyttöön.....	26
3.4.	Toimintakulut.....	27
	Henkilöstökulut.....	27
	Palkat ja palkkiot	27
	Henkilösivukulut	28
	Muut henkilöstökulut.....	29
	Henkilöstökorvaukset ja muut henkilöstömenojen oikaisuerät.....	29
	Palvelujen ostot.....	30
	Vuokratkulut	32
	Aineet, tarvikkeet ja tavarat	33
	Ostot tilikauden aikana	33
	Varastojen lisäys tai vähennys	35
	Annetut avustukset.....	35
	Muut toimintakulut	36
3.5.	Verotulot	37
3.6.	Verotuskulut	37
3.7.	Keskusrahastomaksut.....	37
3.8.	Toiminta-avustukset	37
3.9.	Rahoitustuotot ja -kulut	38
	Korkotuotot	38
	Muut rahoitustuotot.....	38
	Sisäiset korkotuotot.....	39
	Arvon alentumiset sijoituksista	39
	Korkokulut	39
	Muut rahoituskulut.....	39
	Sisäiset korkokulut.....	40
3.10.	Poistot ja arvonalentumiset.....	40
	Suunnitelman mukaiset poistot.....	40

	Arvonalentumiset.....	41
3.11.	Satunnaiset tuotot ja kulut.....	41
	Satunnaiset tuotot.....	41
	Satunnaiset kulut.....	41
3.12.	Sisäiset vyörytyserät	41
	Sisäiset vyörytystuotot.....	42
	Sisäiset vyörytyskulut.....	42
3.13.	Erilliskirjanpitona hoidetut rahastot.....	42
	Tuotot.....	42
	Kulut.....	43
	Siirto rahastosta/rahastoon.....	43
3.14.	Poistoeron lisäys tai vähennys.....	43
3.15.	Varausten lisäys tai vähennys	43
3.16.	Rahastojen lisäys tai vähennys	44

1. Johdanto

1.1. Yleistä tililuettelosta

Kirjanpitovelvollisella tulee olla kultakin tilikaudelta kirjanpitotileistä selkeä ja riittävästi eritelty käyttöaikaa koskevin merkinnöin (KPL 2:10,1) varustettu tililuettelo, joka selittää tilien sisällön.

Tililuettelon selkeyttä vaaditaan ennen muuta sen vuoksi, että voidaan varmistaa kirjanpidon tarkistettavuus. Selkeään tililuetteloon kuuluu eri lajeihin kuuluvien liiketapahtumien pitäminen erillään toisistaan varaamalla niille tililuetteloon omat tilinsä. Tililuettelon selkeyden vuoksi tilit on ryhmitelty tililuettelomallissa taseen ja tuloslaskelman laatimista varten tarkoituksenmukaisesti eli siten, että tasetta ja tuloslaskelmaa varten tarpeelliset rahamäärät /erät saadaan suoraan kirjanpidon tileiltä. Tililuettelomalli perustuu kirjanpitoasetuksen mukaisiin taseen ja tuloslaskelman kaavoihin.

Riittävästi eritellyn tililuettelon vaatimus merkitsee sitä, että tilien määrän on oltava liiketapahtumien asiasisällön mukaista erittelyä varten riittävä. Tililuettelon tulee joka tapauksessa sisältää niin paljon tilejä, että kirjanpidosta saadaan vaikeuksitta tavanomaiset liiketapahtumien erittelyt.

Jokainen tili on pidettävä jatkuvasti sisällöltään samana. Tilin sisältöä voidaan muuttaa toiminnan kehityksen aiheuttamien muutosten, parannettuun tilijärjestelmään siirtymisen tai muun erityisen syyn vuoksi (KPL 2:2,1).

Tililuettelon muutokset tehdään yleensä tilikausien vaihtuessa. Kullakin tilikaudella käytettävää tililuetteloa muutetaan tilikauden aikana vain poikkeustapauksissa. Mikäli tilejä lisätään tai vähennetään kesken tilivuotta, tilikauden tililuetteloon merkitään perustiedoksi tilin avaus- tai lopettamispäivämäärä.

Tililuettelomallissa on erikseen ulkoiset ja sisäiset kirjanpidon tilit. Ulkoiset kirjanpidon tilit on **lihavoitu**. Nämä tilit tuottavat seurakunnan ja seurakuntayhtymän yhtenäiset viralliset tilinpäätöslaskelmat. Tililuettelomallissa sisäiset tilit on esitetty **ilman lihavointia**. Sisäisiä tilejä käytetään seurakunnassa kustannusten kohdentamisen ja muiden omien tietotarpeiden vuoksi. Seurakunta voi jättää joitakin tässä tililuettelomallissa esitettyjä tilejä pois taikka perustaa lisää tarpeellisia tilejä.

Tililuettelomallissa esitetty tilinumerointi on ohjeellinen, mutta tavoitteena on, että siitä muodostuisi riittävän yhtenäinen luokitusmalli seurakuntien kirjanpitoon. Tililuettelomallissa tasetilit ja tuloslaskelman tilit esitetään nelimerkkisenä kirjauskoodina.

Tässä päivityksessä tililuettelomallissa on muutoksia aikaisempaan tililuettelomalliin seuraavien asioiden ja asiakokonaisuuksien osalta:

- Tililuettelomallissa on ensin taseen tilit ja sen jälkeen tuloslaskelman tilit.
- Käyttöomaisuus -käsite on korvattu tasekaavan mukaisella *Pysyvät vastaavat* -nimikkeellä.
- Taseanimike *Hautausmaat* on jaoteltu nimikkeiksi *Hautaus-toimen aineettomat hyödykkeet* ja *Hautaus-toimen aineelliset hyödykkeet*.

- Aamu- ja iltapäiväkerhotoiminnasta kunnalta saataville tuotoille on oma tili.
- Tuloslaskelmaan on lisätty tulolajiryhmä *Myyntituotot*.
- Matalapalkkatuen seuraamista varten on oma tili.
- Kuntoutustuen seuraamista varten on oma tili.
- Kirkon keskusrahaston avustusjärjestelmän mukainen ryhmittely (Kirkkohallituksen yleiskirje Nro 3/2005) on huomioitu tuloslaskelman tileissä.
- Seurakunnan kirjanpidon yhteydessä hoidettavien erityiskatteisten lahjoitusrahastojen kirjausohjeita on täsmennetty.
- Erillisenä kirjanpitona hoidettujen hautainhoito-, lahjoitus- ym. rahastojen tuotot, kulut ja siirrot rahaston taseen lisäykseksi/vähennykseksi merkitään informatiivisina erinä seurakunnan tuloslaskelmaan.

Kirkkohallitus on yleiskirjeessä 30/2005 antanut ohjeen hoitosopimushautojen hallinnoinnista ja kirjanpidosta. Ohjeistuksen vuoksi on tehty mm. seuraavat muutokset tililuettelomalliin:

- Ainaishoitosopimusten pääomat sisällytetään *Oma pääoma* -ryhmään.
- Määräaikaisten haudanhoitosopimusten jäljellä olevien velvoitteiden hoitamiseksi saadut maksut merkitään hautainhoitorahaston tai seurakunnan vieraaseen pääomaan saaduiksi ennakoiksi
- Tuloslaskelmaan on lisätty tili *Ainaishoitosopimusten nettotulojen siirto pääomaan*.

Uusi tililuettelomalli otetaan käyttöön seurakunnissa ja seurakuntayhtymissä 1.1.2007 alkaen. Tämä ohje korvaa Kirkkohallituksen 19.11.2002 (päivitys 3.9.2003) hyväksymän ohjeen tililuettelomallista seurakunnille ja seurakuntayhtymille.

Seurakunnalla tarkoitetaan tässä ohjeessa myös seurakuntayhtymää, jollei toisin ole sanottu.

1.2. Kirjauskoodi eli laskentatunniste

Kirjauskoodi eli laskentatunniste muodostuu ulkoisen kirjanpidon tilinumerosta ja sen lisäksi sisäisen laskennan kirjaustunnisteista. Sisäisen laskennan tunnisteilla ryhmitellään mm. paikallisseurakuntien, alueiden, kappeliseurakuntien, tehtäväalueiden, hankkeiden ja kiinteistöjen tuotot ja kulut toisistaan erilleen. Sisäisen laskennan tunnisteilla seurataan mm. seurakunnan omaan käyttöön kerättyjä kolehtituloja ja niiden käyttöä, lahjoitusvarojen käyttöä sekä kulttuuriperinnön ylläpidosta ja hoidosta aiheutuvia tuloja ja menoja. Talousarvion sitovuustasolle, taloustapahtuman vastapuolelle sekä alv-ryhmälle voidaan kirjanpitosovelluksesta riippuen antaa oma laskentatunnisteensa. Sisäisiä laskentatunnisteita käytetään ainakin tilastotiedustelulomakkeiden A7 ja A8 mukaisessa pääluokka- ja tehtäväaluejaottelussa.

Seurakunnan tilijärjestelmä tulee suunnitella siten, että kirjanpidosta on saatavissa seurannan, valvonnan, johtamisen ja päätöksenteon kannalta tarvittavat olennaiset tiedot.

1.3. Ulkoiset erät

Seurakunnan kirjanpidossa ulkoiset erät ovat seurakunnan ja sen ulkopuolisten talous-

yksiköiden välisiä liiketapahtumia.

Ulkoisia menoja ovat mm. palkat sivukuluineen sekä seurakunnan ulkopuolelta hankitut palvelut, vuokrat, aineet, tarvikkeet ja tavarat, annetut avustukset ja muut toimintakulut, verotuskulut, korkokulut ja muut rahoituskulut sekä satunnaiset kulut. Ulkoisia tuloja ovat seurakunnan ulkopuolelta saadut verotulot, korvaukset, myynti- ja maksutuotot, vuokratuotot jne.

Ulkoisia eriä koskevia kirjauksia ovat myös esim. palkkausmenojen jakaminen tehtävälueittain, aktivoitavat menot, valmistus omaan käyttöön ja varastojen muutokset. Poistot sekä tuloksen käsittelyeriin kuuluvat varaus- ja rahastosiirrot ovat samoin ulkoisiin eriin liittyviä kirjauksia. Samoin Kirkon keskusrahastomaksut ja avustukset Kirkon keskusrahastolta ovat ulkoista rahaliikennettä. Hautainhoitorahastojen osuus tuotoista ja kuluista on kirjanpidossa ulkoista rahaliikennettä.

1.4. Sisäiset erät

Kirjanpidossa merkitään tuotto- ja kulutileille myös sisäisiä tapahtumia tilikauden aikana. Sisäisiä eriä ovat seurakunnan sisällä tapahtuvat suoritteiden myynnit ja ostot sekä sisäiset vuokratuotot ja -kulut, vyörytystuotot ja -kulut sekä laskennalliset korot. Sisäiset erät eivät ole ulkoista rahan lähdettä tai rahan käyttöä eivätkä kirjanpitolain mukaisia liiketapahtumia.

Sisäisiä eriä varten tililuettelomallissa on omat tilit. Mikäli seurakunnassa ei perusteta omia tilejä sisäisiä tuloja ja menoja varten, sisäiset erät on pystyttävä muulla tavoin erottamaan seurakunnan ulkoisista tuotoista ja kuluista esim. laskentatunnisteiden avulla. Sisäisten tuottojen ja kulujen on oltava aina yhtä suuret.

1.5. Alv-erittelyn tilipuitevaatimukset

Tavaroiden ja palvelujen myynnistä ja omaan käyttöön otosta suoritettava arvonlisävero on veronsaajan osuus myyntihinnasta. Maksettavaa arvonlisäveroa laskettaessa tavarain tai palvelun ostohintaan sisältyvä vähennyskelpoinen vero on veronsaajan osuus ostohinnasta. Myynnistä suoritettava arvonlisävero ja ostojen perusteella vähennettävä arvonlisävero voidaan merkitä kirjanpitoon joko brutto- tai nettokirjausmenettelyllä.

Arvonlisäveroilmoitusten laatimista varten tarvittavat erittelyt tulee saada suoraan pääkirjanpidosta. Myynnit, maksut ja muut tuotot on jaettava pääkirjanpidossa eri tileille verokantojen mukaisesti. Näin tuottoihin liittyvät arvonlisäverot selvitetään vaivattomasti pääkirjanpidon myynti- ja muiden tuottotilien saldojen avulla.

Mikäli arvonlisävero kirjataan bruttokirjausmenettelyä noudattaen, tilipuitteisiin varataan omat tilit tilitettävän arvonlisäveron määrään vaikuttavia tuloja ja menoja varten sekä tarvittaessa niiden oikaisueriä varten. Nämä tilit pidetään erillään veron määrään vaikuttamattomista tuloista, menoista ja niiden oikaisueristä.

Sekä brutto- että nettokirjausmenettelyä sovellettaessa on suotavaa, että tililuetteloon varataan rahoitustilien ryhmään erikseen tilit myynnistä suoritettavan arvonlisäveron kirjaamisesta ja ostojen sisältämän vähennyskelpoisen arvonlisäveron kirjaamisesta var-

ten.

1.6. Investointiosan tilit

Investointiosan tulot ja menot kirjataan hankkeittain tai hankeryhmittäin siten, että seurakunta pystyy seuraamaan esim. suurehkon rakennushankkeen urakka- ym. hankkeeseen liittyviä kustannuksia erikseen sekä vertaamaan hyväksytyjä hintatarjouksia toteutuneisiin kustannuksiin. Hankkeen menot ja rahoitusosuudet on tiliöitävä myös siten, että hanke pystytään aktivoimaan keskeneräisistä hankinnoista eri tasetileille tasekaavan mukaisesti. Investointien tiliöinnissä käytetään erillistä tililuetteloa ja erillistunnisteita tarpeen mukaan. Esimerkiksi hautausmaan laajennushanke aktivoidaan usealle eri tasetilille.

1.7. Selvittelytilit

Osakirjanpitojen, kuten reskontrien ja palkkakirjanpidon sekä pääkirjanpidon väliset täsmätykset hoidetaan selvittelytilien avulla. Näiden tilien saldot tulee selvittää ja kirjata lopullisille tileille viimeistään tilinpäätöksessä.

2 Tasetilit

Vastaavaa

Taseen vastaaviin sisältyvät *Pysyvät vastaavat*, *Toimeksiantojen varat* ja *Vaihtuvat vastaavat*.

2.1. Pysyvät vastaavat

Taseen pysyvät vastaavat jaetaan aineettomiin hyödykkeisiin, aineellisiin hyödykkeisiin ja sijoituksiin. Pysyvien vastaavien tase-eräkohtaisista liitetiedoista on ohjeet Kirkkohallituksen yleiskirjeessä 10/2005.

2.1.1. Aineettomat hyödykkeet

2.1.1.1. Aineettomat oikeudet

Aineettomat oikeudet ovat lähinnä investointeja taitotietoon. Ne voivat olla erikseen luovutettavissa olevia oikeuksia, kuten patentit, tekijänoikeudet, tavaramerkkioikeudet yms.

1000

Atk-ohjelmistot

Tämä erä sisältää valmiina ostetut atk-ohjelmat. Itse valmistetut atk-ohjelmat kirjataan tilille 1010 *Muut pitkävaikutteiset menot*. Hankintamenoltaan aktivointirajaa pienemmät atk-ohjelmat kirjataan tilille 4330 Atk-palvelukset.

1005 Muut aineettomat oikeudet

2.1.1.2. Hautaustoimen aineettomat hyödykkeet

1007 Hautaustoimen aineettomat oikeudet

Tämä tili sisältää hautaustoimen käyttöön hankitut atk-ohjelmat sekä seurakunnan käyttöoikeuden toisen seurakunnan ylläpitämään tunnus-
tuksettomaan hauta-alueeseen ja muut hautaustoimen aineettomat oi-
keudet ja hyödykkeet.

2.1.1.3. Muut pitkävaikutteiset menot

1010 Muut pitkävaikutteiset menot

Muilla pitkävaikutteisille menoilla tarkoitetaan edellisiin ryhmiin kuulu-
mattomia aineettomia hyödykkeitä. Tällaisia menoja voivat olla esim.
osake- ja vuokrahuoneistojen peruskorjausmenot ja palvelutoiminnan
pitkävaikutteiset kehittämismenot. Tähän ryhmään kirjataan myös itse
valmistetut, suurehkot ja arvoltaan merkittävät atk-ohjelmat.

2.1.1.4. Ennakkomaksut

1020 Ennakkomaksut

Aineettomien hyödykkeiden ennakkomaksuilla tarkoitetaan ennen tila-
uksen toimitusta suoritettuja maksuja, jotka ovat osasuorituksia tilauk-
sen mukaisesta kauppahinnasta.

2.1.2. Aineelliset hyödykkeet

2.1.2.1. Maa- ja vesialueet

1030 Maa- ja vesialueet

Tähän merkitään seurakunnan maa- ja metsäalueet, puistot ja vesialueet.
Mikäli seurakunta omistaa paljon erilaisia maa- ja vesialueita, erilaiset
omaisuuserät on hyvä ryhmitellä eri tilinumeroille. Hautaustoimen maa-
ja vesialueet merkitään tileille 1050-1054.

Siirtokelpoiset liittymismaksut, joita ei palauteta, kirjataan pysyvien
vastaavien tase-erään *Maa- ja vesialueet*. Liittymismaksut, jotka eivät
ole palautettavia eivätkä siirtokelpoisia, kirjataan kuluksi.

Käyttötarkoituksesta riippumatta maa-alueen hankintameno käsitellään
investointimenona ja kirjataan taseen pysyviin vastaaviin. Maa- ja vesi-
alueiden hankintamenoista ei tehdä suunnitelman mukaisia poistoja.

2.1.2.2. Hautaustoimen aineelliset hyödykkeet

Tähän tiliryhmään kirjataan kaikki hautaustoimeen liittyvät aineelliset hyödykkeet kuten hautausmaa-alueen maapohjan hankintameno ja sen kunnostus hautausmaaksi, rakennukset sekä koneet ja laitteet. Myös hautausmaiden kiinteiden rakenteiden (tiet, puistot, johtoverkostot jne.) hankintamenot kirjataan tälle tasetilille.

Seurakunta voi perustaa oman tunnustuksettoman hauta-alueen tai hankkia käyttöikeuden esim. naapuriseurakunnalta. Mikäli seurakunta ostaa palvelut toiselta seurakunnalta tai muulta hautausmaan ylläpitäjältä, merkitään palvelujen ostot ao. tuloslaskelman tilille.

1045	Hautaustoimen atk-laitteet
1050	Hautausmaiden maa- ja vesialueet
1055	Siunauskappelit
1060	Hautaustoimen muut rakennukset
1063	Hautaustoimen kiinteät rakenteet ja laitteet
1065	Siunauskappelien urut
1070	Hautaustoimen koneet ja laitteet
1075	Hautaustoimen muut aineelliset hyödykkeet

2.1.2.3. Rakennukset

Tiliryhmään *Rakennukset* kirjataan rakennusten poistamatta olevat hankintamenot lukuun ottamatta hautaustoimeen liittyviä rakennuksia.

1080	Kirkot ja kellotapulit
1110	Seurakuntatalot
1130	Kappelit
1140	Leiri- ja kurssikeskukset
1150	Asuinrakennukset
1160	Hallinto- ja laitosrakennukset
1170	Huoltorakennukset
1180	Muut rakennukset

Asuinrakennuksia ovat 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 sekä keskusantennien hankintameno luetaan mukaan varsinaisen rakennusrungon hankintamenoon. Poistosuunnitelmaa laadittaessa otetaan kuitenkin huomioon, että teknisiä laitteita joudutaan uusimaan nopeammin kuin varsinaista rakennusrunkoa.

2.1.2.4. Kiinteät rakenteet ja laitteet

Tähän tiliryhmään kuuluvat ne erillään rakennuksista olevat kiinteät rakenteet ja laitteet, jotka eivät kuulu varsinaisiin rakennuksiin. Rakenne tai laite on kiinteä, jos sen käyttötarkoitus rakennuksesta irrotettaessa muuttuu olennaisesti, taikka rakennus on

sen jälkeen käyttökelvoton tai uusittava toiseen tarkoitukseen tai jos rakenteen tai laitteen irrottamisen jälkeen rakennukseen on suoritettava suuri korjaus.

- 1200 Maa- ja vesirakenteet**
Tähän kirjataan mm. katujen, teiden, siltojen, paikoitusalueiden, puistojen ja virkistysalueiden hankintamenot (rakentamismenot) maapohjan hankintamenoa lukuun ottamatta sekä vesirakenteiden (mm. johtoverkostot ja niiden laitteet, padot, kanavat ja altaat) hankintamenot.
- 1210 Urut**
- 1220 Muut kiinteät rakenteet ja laitteet**
Tälle tilille kirjataan muut kiinteiden rakenteiden ja laitteiden hankintamenot, jotka eivät ole rakennuksen hankintamenoa.

2.1.2.5. Koneet ja kalusto

Tämä tiliryhmä sisältää kuljetusvälineet sekä muut koneet ja kaluston, joiden hankintameno ylittää kirkkovaltuuston hyväksymän aktivointirajan.

- 1230 Kuljetusvälineet**
Kuljetusvälineitä ovat henkilö- ja tavarakuljetuksiin tarkoitetut liikennevälineet, esim. autot ja perävaunut.
- 1245 Atk-laitteisto**
Tämä erä sisältää tietojenkäsittelyssä tarvittavat atk-laitteet, -järjestelmät ja -apuvälineet (tulostimet, tietoverkot). Mikäli ohjelmien ostot voidaan eritellä laitteiden ostosta, ne kuuluvat aineettomien oikeuksien tilille 1000 Atk-ohjelmistot.
- 1250 Muut koneet ja kalusto**
Muita koneita ja kalustoa ovat mm. voimakoneet, nosto- ja siirtolaitteet, maansiirtokoneet ja liikkuvat työkoneet, maa- ja metsätalouuskoneet, työstökoneet, konttorikoneet, kulunvalvontalaitteet, suurkeittiö- ja kotitalouuskoneet ja -laitteet, puhdistus- ja siivouuskoneet sekä muut sähkökoneet ja -laitteet, huonekalut sekä soittimet. Rakennukseen kiinteästi kuuluvia laitteita (mm. urut) ei lueta tähän ryhmään. Kirkkovaltuuston päättämää aktivointirajaa huokeammat hankinnat kirjataan tuloslaskelman kulutilille.

2.1.2.6. Muut aineelliset hyödykkeet

- 1260 Luonnonvarat**
Luonnonvaroja ovat mm. soranottoapaikat, malmiesiintymät, kivilouhokset ja turvesuot.
- 1265 Sakraali-, arvo- ja taide-esineet**
Tähän kirjataan kirkkoketekstiilien sekä sakraali-, arvo- ja taide-esineiden hankintamenot. Kirkkoketekstiileistä sekä sakraali-, arvo- ja taide-esineistä ei tehdä suunnitelman mukaisia poistoja.
- 1270 Muut aineelliset hyödykkeet**
Muihin aineellisiin hyödykkeisiin luetaan mm. ns. kasvatettavat varat, esim. taimitarhat.

2.1.2.7. Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat

1280	Keskeneräiset työt ja hankinnat Tähän kirjataan valmisteilla olevista investoinneista aiheutuneet hankintamenot. Keskeneräisten töiden hankintamenojen vähennykseksi kirjataan esim. Kirkon keskusrahaston tai EU:n myöntämät rahoitusosuudet investointimenoihin maksuperusteen mukaan.
1290	Ennakkomaksut Tähän kirjataan aineellisten hyödykkeiden ennakkomaksut.

2.1.3. Sijoitukset

Sijoituksiin merkitään seurakunnan toiminnan mahdollistamiseksi hankitut arvopaperit ja muut pitkäaikaiset sijoitukset, mm. asunto-osakkeet.

2.1.3.1. Osakkeet ja osuudet

1300	Asunto-osakkeet
1340	Muut osakkeet ja osuudet Tähän kirjataan toimitilojen hallintaan liittyvät osakkeet sekä osuudet yhteisiin laitoksiin. Kaikki rahasijoitukset merkitään rahoitusarvopapereihin, vaikka ne tul-taisiin realisoimaan pitemmän aikavälin kuluessa.

2.1.3.2 Saamiset

1360	Saamiset Tähän kirjataan seurakunnan rahoitusomaisuuteen ja toimeksiantojen varoihin kuulumattomat saamiset, jotka ovat luonteeltaan pysyviä.
-------------	---

2.2. Toimeksiantojen varat

2.2.1. Lahjoitusrahastojen erityiskatteet

1400	Testamenttirahastojen varat
1410	Lahjoitusrahastojen varat

Lahjoitusrahastojen erityiskatteita ovat testamentti- ja lahjoitusrahastojen varat, joiden käyttämiseen tai kartuttamiseen liittyy lahjaan, testamenttiin tai muuhun sopimukseen perustuvia erityismääräyksiä, ehtoja tai toiveita. Tähän ryhmään kirjataan myös lahjoituksina saatu kiinteä omaisuus, jonka käyttöön liittyy toive tai käyttöehto. Toiveen tai käyttöehdon ilmaisuna pidetään jo sitä, että seurakuntayhtymälle osoitettu testamentti tai lahjoitus on tarkoitettu tietylle paikallisseurakunnalle.

Seurakunnan kirjanpidon yhteydessä hoidettujen lahjoitusrahastojen kirjan-

pito hoidetaan näin:

Erityiskatteisten rahastojen pääomien sijoitusten toimintatuotot ja -kulut (vuokra-tuotot, metsänmyyntituotot, yhtiövastikkeet, hoitokulut yms.) kirjataan tuloslas-kelmaan ko. tehtäväalueen tuotoiksi ja kuluiksi erillistunnisteen kera. Erityiskat-teisten rahastojen pääomien sijoitusten rahoitustuotot ja -kulut (korkotuotot, osin-kotuotot, arvonalentumiset rahasisjoituksista yms.) kirjataan tuloslaskelmaan (601 tms. tunniste) tuotoiksi ja kuluiksi saman erillistunnisteen kera.

Kun erityiskatteisten rahastojen pääomia käytetään rahastosääntöjen mukaisen toi-minnan rahoittamiseen, toiminnan kulut kirjataan tuloslaskelmaan. Tuloslaskel-maan tehdään toteutuneiden nettokulujen mukainen siirto toimeksiantojen pääomi-en vähennykseksi siten, että erityiskatteisiin rahastoihin liittyvän toiminnan vaiku-tus vuosikatteeseen on 0 euroa.

Lahjoituksena tai testamentilla saatu kiinteä omaisuus, johon ei liity toivetta tai käyt-töehtoa, sisällytetään luonteensa mukaisiin omaisuuseriin taseen vastaavaa -puolen ti-leille.

2.2.2. Muut toimeksiantojen varat**1420 Kolehtivarat**

Seurakunnan välitystehtävänä kerätyt kolehtitulot kirjataan tälle tilille silloin kun seurakunnalla on oma pankkitili tätä asiaa varten.

Seurakunnan omaan käyttöön kerätyt kolehdit ja muut keräystuotot kir-jataan tileille 1800 tai 1900.

1440 Muut lahjoitukset ja keräystuotot

Tähän kirjataan mm. kerhojen keräystuotot, jotka on tarkoitus käyttää etukäteen suunnitellulla tavalla seuraavana tilivuotena.

1450 Hautainhoitorahaston taseen loppusumma

Seurakunnan tasetilille kirjataan tilinpäätöksen yhteydessä hautainhoito-rahaston taseen vastaavaa -puolen loppusumma.

2.3. Vaihtuvat vastaavat**2.3.1. Vaihto-omaisuus**

Vaihto-omaisuutta ovat myytäväksi hankitut aineet ja tarvikkeet kuten esim. hauta-kivet, historiakirjat, puutarhatuotteet ja myytäväksi tarkoitetut tontit. Seurakunnan vaihto-omaisuuden määrä on yleensä hyvin pieni.

1460 Aineet ja tarvikkeet**1470 Keskeneräiset tuotteet****1475 Valmiit tuotteet/ Tavarat****1480 Muu vaihto-omaisuus****1490 Ennakkomaksut**

Ennakkomaksuilla tarkoitetaan mm. tavarahankintojen etumaksuja, jotka joudutaan suorittamaan suurissa hankinnoissa niiden toimittajalle jo en-

nen tavaroiden vastaanottamista.

2.3.2. Saamiset

Seurakunnan saamiset jaetaan pitkäaikaisiin saamisiin ja lyhytaikaisiin saamisiin. 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, on se lyhytaikainen.

2.3.2.1. Pitkäaikaiset saamiset

1500 Myyntisaamiset

Tämä erä sisältää suoritteiden myynnistä syntyneiden tulojen sen osan, jota ei ole vielä maksettu. Myyntisaamisiin merkitään sekä myynti- että maksutuloihin perustuvat saamiset. Tilin debettiin kirjataan suoritteiden myynnistä syntyneet saamiset ja krediitiin niistä saadut maksusuoritukset.

1530 Lainasaamiset

Lainasaamisilla tarkoitetaan annettuja lainoja.

1550 Muut saamiset

Tämä erä sisältää ne saamiset, jotka eivät sisälly muihin alaryhmiin. Muita pitkäaikaisia saamisia voivat olla esimerkiksi luottojen tai takausten vakuuksina saadut talletukset sulkutileille.

1580 Siirtosaamiset

Siirtosaamisilla tarkoitetaan maksuperusteisen juoksevan kirjanpidon erien muuntamisesta suoriteperusteisiksi syntyviä saamisia. Pitkäaikaisia siirtosaamisia voivat olla esimerkiksi maksetut pitkäaikaiset vuokraennakot.

2.3.2.2. Lyhytaikaiset saamiset

1600 Myyntisaamiset

Tämä erä sisältää suoritteiden maksu- ja myyntituloista syntyneiden tulojen sen osan, jota ei vielä ole maksettu. Tilin debettiin kirjataan suoritteiden myynnistä syntyneet saamiset ja krediitiin niistä saadut maksusuoritukset.

1620 Lainasaamiset

Lainasaamisilla tarkoitetaan lyhytaikaisesti annettuja lainoja toisille seurakunnille sekä esim. notariaattitalletuksia.

Muut saamiset:

Tähän ryhmään sijoitetaan ne saamiset, jotka eivät kuulu saamisten muihin ryhmiin.

1650 Alv-saamiset

1660 Menojen selvittelytili

1670 Muut saamiset

Muita saamisia ovat mm. luottojen ja takausten vakuuksina saadut sidotut talletukset sulkutileille silloin, kun saaminen erääntyy vuoden tai sitä lyhyemmän ajan kuluttua.

- 1680 Siirtosaamiset**
Siirtosaamiset syntyvät maksuperusteisen juoksevan kirjanpidon muuntamisessa suoriteperusteiseksi. Siirtosaamisia ovat etukäteen suoritettut maksut menoista, jotka toteutuvat suoriteperusteisesti vasta tulevana tilikautena, esim. vuokrat, vakuutusmaksut ja verot. Siirtosaamisia voivat olla myös suoriteperusteisesti syntyneet tulot, joita ei vielä ole saatu rahana, esim. ennakonpalautukset ja korkotulot.
- Tämä tili sisältää myös aiheettomasti maksetut erät, kuten palkansaajalta takaisin perittävän palkan tai muun suorituksen.

2.3.3. Rahoitusarvopaperit

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

Osakkeet ja osuudet:

- 1700 Osakkeet**
Tähän kirjataan mm. kuntatodistukset, sijoitustodistukset, pörssi- ym. osakkeet.
- 1720 Osuudet**
Tähän kirjataan mm. osuudet sijoitusrahastoissa.

Muut arvopaperit:

- 1790 Muut arvopaperit**
Tähän kirjataan mm. kapitalisaatiosopimukset, sijoitushenkivakuutusten säästösummat, obligaatiot jne.

2.3.4. Rahat ja pankkisaamiset

Tähän ryhmään sisältyvät käteiset rahavarat ja ottolainaustileillä olevat talletukset erääntymisajankohdasta riippumatta.

- 1800 Kassavarat**
Tämä erä sisältää seurakunnan kassassa olevat, esimerkiksi rahana, shekkeinä ja pankkikorttimaksuina saadut sekä kassaan nostetut rahavarat. Tilin krediitiin kirjataan kassasta rahana suoritettut maksut ja kassavarojen siirrot pankkitileille.
- 1900 Pankkitilit**
Tähän kirjataan kaikki seurakunnan nimissä eri pankeissa olevat shekkitilit ja muut pankkitilit.
Erityiskatteisten rahastojen pankkitalletukset kuuluvat tiliryhmään Toimeksiantojen varat. Välitystehtävänä saadut kolehtivarat kirjataan tilille 1420 silloin, kun seurakunta on avannut oman pankkitilin tätä välitys-

tehtävää varten.

Vastattavaa

Taseen vastattaviin sisältyvät *Oma pääoma, Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset, Pakolliset varaukset, Toimeksiantojen pääomat sekä Vieras pääoma.*

2.4. Oma pääoma

Oma pääoma ryhmitellään seuraavasti: *Peruspääoma, Arvonkorotusrahasto, Ainaishoitosopimusten pääomat, Muut omat rahastot, Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä* sekä *Tilikauden ylijäämä/alijäämä.*

2000

Peruspääoma

Seurakunnan peruspääoma muodostettiin avaavassa taseessa 1.1.1999 omaisuuden alkuarvostamisen jälkeen

Peruspääoman tarkoituksena on osoittaa lähinnä verotuloina saatu pääoma, jolla on rahoitettu ensisijaisesti pysyviä vastaavia. Seurakunnan peruspääomaa voidaan korottaa lähinnä 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 erien välisistä siirroista. Kirkkovaltuuston päätöksen jälkeen kirjanpidossa tehdään päätöksen mukaiset siirrot.

Peruspääoman suuruudesta on annettu suositus Seurakunnan ja seurakuntayhtymän tilinpäätös -ohjeessa.

2005

Arvonkorotusrahasto

Tämä tili sisältää vain pysyvien vastaavien maa- ja vesialueiden sekä arvopapereiden arvonkorotusten vastaeriä. Arvonkorotusten edellytykset on säädetty KPL 5:17 §:ssä. Arvonkorotus on poikkeuksellinen kirjauskohde ja siihen tulee suhtautua varoen. Arvonkorotuksen tekemisen yhtenä ehtona olevan arvoeron tulee olla olennainen ja pysyvä. Arvoeroa tulee jatkuvasti seurata. Mikäli arvonkorotus on aiheeton, se on peruutettava.

2008

Ainaishoitosopimusten pääomat

Ainaishoitosopimusten jäljellä olevat pääomat merkitään taseen omaan pääomaan omaksi ryhmäksi seuraavasti:

- hautainhoitorahaston taseeseen merkitään ainaishoitosopimusten pääomat, kun seurakunnalla on hautainhoitorahasto
- seurakunnan taseeseen merkitään ainaishoitosopimusten pääomat,

mikäli seurakunnalla ei ole hautainhoitorahastoa.

Perusteena tälle tase-erälle on se, että ainaishoitosopimuksia tehtäessä ehtona oli hoitaa ko. haudat seurakunnan vastaanottaman pääoman tuotoilla eikä pääomaa saanut käyttää ko. hautojen hoitoon. (Kkh yleiskirje 30/2005)

2010 Muut omat rahastot

Tähän erään sisällytetään seurakunnan oman pääoman yleiskatteiset rahastot tulevia investointimenoja varten. Oman pääoman rahastoille on oltava kirkkovaltuuston hyväksymät säännöt. Omaan pääomaan eivät kuulu sellaiset rahastot, joita kartutetaan keräystuotoilla. Keräys-, myynti- yms. tuloilla kerrytettävät rahastot kuuluvat toimeksiantojen pääomiin.

Rahastoja voidaan kartuttaa ainoastaan ylijäämäisestä tilikauden tuloksesta ja niiden pääomaa käytetään vain tuloslaskelman kautta. Poikkeuksena tähän on hallinnollisen kirjanpidon aikaiset verontasaus- ja pääomarahastot, jotka puretaan suoraan peruspääomaan ja/tai edellisten tilikausien yli-/ alijäämätilille (Kkh yleiskirje 40/2005).

Oman pääoman yleiskatteiset rahastot mahdollisesti tulevaisuudessa nostettavia eläkemaksuja varten eivät ole hyvän kirjanpitotavan mukaisia.

Seurakunnilla on kuitenkin oikeus säilyttää taseessa vanhat eläkemaksujen mahdollista nousua varten tehdyt rahastot, mutta uusien rahastojen perustaminen ja vanhojen eläkemaksurahastojen kartuttaminen ei ole sallittua. Kirkon eläkerahaston teettämä tarkistuslaskenta vastuuvajauksen suuruudesta valmistuu talvella 2006 - 2007

2080 Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä

Tilikausien ylijäämä/alijäämä vuodesta 1999 alkaen on tällä tilillä, mikäli ylijäämää ei ole siirretty kirkkovaltuuston päätöksellä tase-erään *Peruspääoma* tai tase-erään *Muut omat rahastot*.

Aikaisempia tilikausia koskevien virheiden oikaisut sekä tilinpäätösperiaatteiden muutoksista johtuvien erien kirjaukset merkitään tuloslaskelmaan tuotoiksi tai kuluiksi.

2090 Tilikauden ylijäämä/alijäämä

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

Avaavan taseen yhteydessä tilikauden ylijäämä/alijäämä siirtyy tilin 2080 *Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä* alkusaldoon.

2.5. Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset

Vapaaehtoisen varauksen käyttö investoinnin rahoittamiseen merkitään taseeseen

poistoeroksi sekä tuloslaskelmaan varauksen vähennykseksi ja poistoeron lisäykseksi.

2100 Poistoero

Taseeseen kirjataan poistoeroa, kun investointimenoa on katettu investointirahastolla tai -varauksella. Investointirahaston ja -varauksen käyttö merkitään poistoeroksi, jota varauksen käyttövuonna ja seuraavina tilikausina vähennetään enintään kyseisen hyödykkeen suunnitelman mukaisen poiston verran.

Poistoeron vähennykset lisäävät tilikauden ylijäämää tai vähentävät tilikauden alijäämää.

Poistoeron käsittely on esitelty yksityiskohtaisesti Kirkkohallituksen yleiskirjeen 10/2005 liitteessä 1, Seurakunnan ja seurakuntayhtymän suunnitelman mukaiset poistot ja pysyvien vastaavien osakirjanpito.

2110 Vapaaehtoiset varaukset

Vapaaehtoisista varauksista seurakunnassa tulee kysymykseen investointivaraus. Investointivarausta voidaan tehdä enintään tilikauden positiivisen tuloksen verran kirkkovaltuuston päättämään yksilöityyn kohteeseen.

2.6. Pakolliset varaukset

2140 Eläkevaraukset

Vanhan eläkejärjestelmän mukaiset, seurakuntien maksettavat eläkkeet kirjattiin vuonna 1999 pakollisiksi varauksiksi. Kirkon eläkelaitos maksaa eläkkeet seurakuntien palveluksessa olleille. Kattamattomia eläkevastuita ei kirjata seurakunnan eläkevarauksiksi.

2141 Muut pakolliset varaukset

Pakollinen varaus tehdään vastaista hukkamenoa tai menetystä varten, joka ei ole vielä suoriteperusteisesti realisoitunut. Edellytyksenä kirjaamiselle on, että hukkamenon tai menetyksen syntyminen on todennäköistä ja että sen määrä on kohtuullisella tarkkuudella arvioitavissa.

Pakollisen varauksen tekemistä edellyttävä vastainen meno voi seurakunnassa olla esimerkiksi takausvastuusta tai ympäristövelvoitteesta todennäköisesti aiheutuva korvausvelvollisuus.

2.7. Toimeksiantojen pääomat

Kun seurakunta on saanut toimeksiantajilta varoja määrättyjen tehtävien hoitamista varten, tase-erä *Toimeksiantojen pääomat* osoittaa velat, joista seurakunta vastaa toimeksiantajille. Varojen käyttöön ja mahdolliseen kartuttamiseen liittyy ehtoja ja rajoituksia, jotka on ilmaistu testamentissa tai lahjakirjassa.

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

2.7.1. Lahjoitusrahastojen pääomat

Lahjoitusrahastojen pääomia ovat testamentti- ja lahjoitusrahastot, joiden käyttämi-
seen tai kartuttamiseen liittyy erityismääräyksiä, ehtoja tai toiveita.

**Seurakunnan kirjanpidon yhteydessä hoidettujen lahjoitusrahastojen kirjan-
pito hoidetaan näin:**

Erityiskatteisten rahastojen pääomien sijoitusten toimintatuotot ja -kulut (vuokra-
tuotot, metsänmyyntituotot, yhtiövastikkeet, hoitokulut yms.) kirjataan tuloslas-
kelmaan ko. tehtäväalueen tuotoiksi ja kuluiksi erillistunnisteen kera. Erityiskat-
teisten rahastojen pääomien sijoitusten rahoitustuotot ja -kulut (korkotuotot, osin-
kotuotot, arvonalentumiset rahasisjoituksista yms.) kirjataan tuloslaskelmaan (601
tms. tunniste) tuotoiksi ja kuluiksi saman erillistunnisteen kera.

Kun erityiskatteisten rahastojen pääomia käytetään toiminnan rahoittamiseen, toi-
minnan kulut kirjataan tuloslaskelmaan saman erillistunnisteen kera. Tuloslaskel-
maan tehdään toteutuneiden nettokulujen mukainen siirto toimeksiantojen pääomi-
en vähennykseksi siten, että erityiskatteisiin rahastoihin liittyvän toiminnan vaiku-
tus vuosikatteeseen on 0 euroa. Tuloslaskelmaan tehdään toteutuneiden nettotuot-
tojen mukainen siirto toimeksiantojen pääomien lisäykseksi silloin, kun pääomien
ja toiminnan tuotot yhteensä ovat olleet kuluja suuremmat tilikauden aikana.

2200	Testamenttirahastojen pääomat
2210	Lahjoitusrahastojen pääomat
2220	Muiden lahjoitusten pääomat

2.7.2. Muut toimeksiantojen pääomat

2240	Kolehtivaroja vastaavat pääomat Tähän kirjataan seurakunnan ulkopuolelle välitystehtävänä tilitettävä kolehteja vastaava määrä.
2280	Muut toimeksiantojen pääomat Tähän kirjataan mm. eri työalojen keräystuotot, jotka on tarkoitus käyt- tää etukäteen suunnitellulla tavalla seuraavana tilivuotena.
2290	Hautainhoitorahaston taseen loppusumma Tälle tilille kirjataan tilinpäätöksen yhteydessä hautainhoitorahaston ta- seen vastattavaa -puolen loppusumma.

2.8. Vieras pääoma

Vieras pääoma jaetaan taseessa pitkäaikaiseen ja lyhytaikaiseen vieraaseen pääomaan.
Pitkäaikaisella vieraalla pääomalla tarkoitetaan velkaa, joka erääntyy maksettavaksi
yhtä vuotta pidemmän ajan kuluttua. Seuraavana vuonna erääntyvät pitkäaikaisten lai-
nojen lyhennykset siirretään tilinpäätöstä tehtäessä taseen pitkäaikaisesta vieraasta
pääomasta lyhytaikaiseen vieraaseen pääomaan. Samoin käsitellään pitkäaikaisista
määräaikaaisista haudanhoitosopimuksista saadut suoritukset.

2.8.1. Pitkäaikainen vieras pääoma

2300	Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta
2340	Lainat julkisyhteisöiltä Tähän kirjataan mm. Kirkon keskusrahastolta saadut lainat.
2360	Lainat muilta luotonantajilta

Saadut ennakot:

2380	Saadut ennakot Saadut ennakkomaksut merkitään pitkäaikaiseen vieraaseen pääomaan, jos niitä vastaava suorite luovutetaan tilikauden päättymisestä lukien vuotta pitemmän ajan kuluttua.
2385	Vuokraennakot
2390	Saadut ennakot määräaikaisista haudanhoitosopimuksista Tilille merkitään yhtä vuotta pidemmistä haudanhoitosopimuksista saadut maksut. Nämä ennakot merkitään hautainhoitorahaston taseeseen. Jos seurakunnalla ei ole hautainhoitorahastoa, nämä ennakot merkitään seurakunnan taseeseen.

Mikäli seurakunnassa laaditaan esim. viiden ja/tai kymmenen vuoden hoitosopimuksia, taseeseen saattaa olla paikallaan varata oma tili eripituaisten hoitosopimusten ennakkomaksuja varten.

Ostovelat:

2400	Ostovelat Ostovelkatili sisältää tilivuoden aikana vastaanotetuista hankinnoista syntyneet velat, joita ei vielä ole maksettu tavarán tai palvelun toimittajalle. Ostovelka on pitkäaikainen, jos se erääntyy toimittajalle maksettavaksi yhtä vuotta pidemmän ajan kuluttua tilivuoden päättymisestä. Jos velka erääntyy maksettavaksi useammassa erässä, on se osa velasta, joka erääntyy maksettavaksi seuraavan vuoden kuluessa, esitettävä lyhytaikaisen vieraan pääoman tiliryhmässä.
-------------	---

Muut velat:

2410	Muut velat Muihin velkoihin voidaan merkitä esimerkiksi vuokrakohteen lunastusvelka silloin, kun seurakunta vuokralaisena maksaa vuokraennakkoa vuokrakohteesta. Lunastusvelka merkitään pitkäaikaiseen vieraaseen pääomaan, paitsi seuraavan vuoden lyhennystä vastaavalta osaltaan lyhytaikaisiin velkoihin.
2420	Siirtovelat

2.8.2. Lyhytaikainen vieras pääoma

2500	Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta
2510	Lainat julkisyhteisöiltä
2520	Lainat muilta luotonantajilta

Saadut ennakot:

2530	Saadut ennakot Saatuihin ennakoihin merkitään mm. luovutettavista pysyvien ja vaihtuvien vastaavien hyödykkeistä saadut ennakkomaksut.
2536	Vuokraennakot
2538	Saadut ennakot määräaikaista haudanhoitosopimuksista Tilille merkitään tilinpäätöksen yhteydessä määräaikaisten sopimushautojen ennakkomaksusta seuraavan tilikauden osuus.

Ostovelat:

2540	Ostovelat Lyhytaikaisiksi ostoveloiksi kirjataan hankinnoista kuten raaka-aineiden, tarvikkeiden, palvelujen sekä tuotantovälineiden hankinnoista aiheutuvat velat. Usein ostovelat ovat sellaisia, että ne merkitään osto-reskontraan toisin kuin siirtovelat ja muut velat. Ostovelaksi kirjaamisen perusteena on oltava hyödykkeen vastaanottaminen.
-------------	---

Muut velat:

2550	Tilivuoden aikana maksettujen palkkojen ennakonpidätykset
2560	Tilivuoden aikana maksettujen palkkojen sosiaaliturvamaksut ja muut ennakonpidätyksen yhteydessä tilitettävät sosiaaliturvaan liittyvät erät
2570	Arvonlisäverovelka
2580	Tulojen selvittelytili
2590	Muut lyhytaikaiset velat

Siirtovelat:

Siirtovelkakirjauksilla muutetaan maksuperusteinen kirjanpito suoriteperusteiseksi.

Tyypillisiä siirtovelkoja seurakunnan kirjanpidossa ovat tilikaudelta maksamattomat palkat ja niihin liittyvät henkilösivukulut, lomapalkkajaksotus sekä maksamatta olevat korot, vakuutusmaksut ja vuokrat.

2600	Maksamattomat palkat
2620	Lomapalkkajaksotus Tilille kirjataan lomapalkkajaksotukset henkilösivukuluineen.
2660	Sosiaaliturvamaksuvelka
2680	Eläkevakuutusmaksuvelka
2700	Työttömyysvakuutusmaksu
2720	Muiden sosiaalimaksujen velka
2740	Jäsenmaksuvelka
2850	Korkojaksotus
2860	Vakuutusmaksujen jaksotus
2870	Vuokrajaksotus
2880	Muut siirtovelat

3. Tuloslaskelman tilit

3.1. Toimintatuotot

Toimintatuottoihin kirjataan tilikaudelle jaksotetut tuotot. Sisäinen myynti ja muut sisäisen laskutuksen ja veloituksen tuotot merkitään tileille 3900 -3979 tilinpäätöksessä tehtävää eliminointia varten. Sisäiset tuotot voidaan pitää erillään myös vastapuolittunnisteen avulla.

Toimintatuotot eritellään suoritteiden luovutusajankohdan mukaan tai valmistusasteen perusteella (esim. rakennusurakka). Toimintatuotoista vähennetään myynnin oikaisuerät sekä arvonnalisäverot. Myynnin oikaisueriä ovat myyntiin välittömästi liittyvät vuosi-, käteis- ja vastaavat alennukset.

Toimintatuotot on eriteltävä alv-verokantojen (alv 22%, 17%, 8 %, 0 %) mukaisesti. Kirjanpito-ohjelmasta riippuen kutakin alv-verokantaa varten avataan tulolajikohtainen oma tili tai erittely tehdään kirjauskoodin alv-tunnisteella

3.1.1. Korvaukset

3000 Korvaukset aamu- ja iltapäiväkerhotoiminnasta

Tähän kirjataan kunnalta saadut korvaukset ja avustukset seurakunnan ylläpitämästä aamu- ja iltapäiväkerhotoiminnasta riippumatta siitä, kattavatko korvaukset tai avustukset toiminnasta aiheutuneet kulut.

3010 Muut korvaukset valtiolta ja kunnilta

Tälle tilille kirjataan kunnan ja valtion maksamat muut korvaukset seurakunnan tekemistä palveluista.

3100 Korvaukset muilta seurakunnilta

Tähän kirjataan muilta seurakunnilta saadut korvaukset yhteisten tehtävien hoitamisesta (esim. sairaalasielunhoito). Tilejä voidaan avata toiminnan monipuolisuuden mukaan, esim. tehtäväalueittain.

3.1.2. Myyntituotot

Myyntituotoilla tarkoitetaan tavaran tai palvelun myyntiä markkinahintaan tai vähintään omakustannushintaan. Myyntituotot on eriteltävä alv-verokantojen (alv 22%, 17%, 8 %, veroton) mukaisesti. Kirjanpito-ohjelmasta riippuen kutakin alv-verokantaa varten avataan tulolajikohtainen oma tili tai erittely tehdään tunnisteella.

Myyntituotoista vähennetään myynnin oikaisuerät, joita ovat arvonnalisävero ja muut vastaavat myynnin perusteella määräytyvät verot.

Muut myyntiin liittyvät oikaisuerät, kuten myyntisaamisten luottotappiot, vähennetään tuloslaskelmassa muina kuluina.

3120 Pitopalvelutoiminta

3130 Hautakivimyynti

3132 Kukkien myynti

3135 Myyntituotot sukututkimuksista

3149 Muu myynti

3.1.3. Maksutuotot

Maksutuotot ovat asiakasmaksuja ja muita maksuja tavaroista ja palveluista. Ne kattavat yleensä vain osan tavaroiden ja palvelujen aiheuttamista kuluista.

Kirkkovaltuusto tai kirkkoneuvosto tekee maksutuottoja koskevat hinnoittelupäätökset tai ne perustuvat eri säädöksissä oleviin määräyksiin. Maksutuotot eritellään alv-kantojen (alv 22%, 17%, 8%, 0%) mukaisesti. Kirjanpito-ohjelmasta riippuen kutakin alv-verokantaa varten avataan oma tili tai erittely tehdään tunnisteen avulla.

3150 Virkatodistustuotot

Tilille kirjataan virkatodistuksista perityt maksut.

Seurakuntatyön maksut:

3170 Ruokamaksut

Tähän kirjataan esim. ateriapalveluista saatavat tulot.

3180 Leirimaksut

3190 Retki- ja matkamaksut

Tilille kirjataan osanottomaksut seurakunnan järjestämistä retkistä ja matkoista.

3200 Kerhomaksut

Tälle tilille kirjataan kerholaisten vanhemmilta perittävät maksut päivä-, iltapäivä- ym. kerhotoiminnasta. Kunnilta saadut tulot kirjataan tilille 3000.

3208 Seurakuntatyön muut maksut

Hautaustoimeen liittyvät maksut:

3210 Haudan lunastusmaksut

Tilille kirjataan haudan lunastusmaksut.

3211 Hautauspalvelumaksut

Tilille kirjataan haudan avaamis- ja peittämismaksut sekä haudan kunnostusmaksut.

3213 Tuhkausmaksut

3214 Kappelimaksut

3215 Muistomerkkimaksut

3216 Hautapalkkimaksut

3217 Säilytystilamaksut

3219 Muut hautaustoimen maksut

3230 Kesähoitomaksut haudanhoitosopimuksista

3238 Muut haudanhoitomaksut

3239 Jaksotetut hoitomaksut haudanhoitosopimuksista

Hautojen kesähoitomaksut kirjataan suoraan tuloslaskelmaan tuotoiksi. Yli yhden vuoden määräaikaisista hoitosopimuksista saadut ennakot jaksotetaan taseesta tuloslaskelmaan tätä tiliä käyttäen. Haudanhoitosopimuksiin liittyvät tuotot ja kulut kirjataan hautainhoitorahaston tuloslaskelmaan. Jos seurakunnalla ei ole hautainhoitorahastoa, em. tuotot ja kulut kirjataan seurakunnan tuloslaskelmaan.

Tunnustuksettoman hauta-alueen haudanhoitosopimuksia koskevat samat kirkkolain säännökset kuin seurakunnan ylläpitämää yleistä hauta-alueita.

Muut tuotot:

3240

Muut maksut ja korvaukset

Muita maksuja ja korvauksia ovat mm. ulkopuolisten maksamat puhelinmaksut sekä valokopiomaksut.

3.1.4. Vuokratuotot

Vuokratuottoihin kirjataan seurakunnan perimät vuokrat asunnoista, maa- ja vesialueista sekä tilojen käytöstä.

Tileille 3300-3599 kirjataan ainoastaan ulkoiset vuokratulot. **Sisäiset vuokratuotot kirjataan tileille 3940 -3949.** Ulkoisia vuokratuottoja ovat esim. seurakunnan ulkopuolisten ryhmien maksamat vuokrat leirikeskuksen käytöstä. Sisäisiä vuokratuottoja ovat esim. oman seurakunnan nuorisotyön osuus seurakunnan leirikeskuksen käytöstä.

3300

Asuinhuoneistojen vuokrat

Tälle tilille merkitään tuotot vuokra-asuntojen vuokrasta. Asuinhuoneistojen vesimaksut, autotalli- ja -paikkamaksut sekä sauna-, pesutupa- ja sähkömaksut voidaan kirjata omille tileilleen.

Seurakunnat eivät maksa veroa osakehuoneistojen vuokratuloista (Tuloverolaki 21§).

3400

Toimisto- ja liikehuoneistojen vuokrat

Toimisto- ja liikehuoneistojen vuokriin kirjataan vuokrat pysyvästi (toistaiseksi) vuokratuista kokous-, toimisto-, liike- yms. tiloista.

3470

Maa- ja vesialueiden vuokrat

Maa- ja vesialueiden vuokriin merkitään mm. vuokratuotot seurakunnan omistamista tonteista sekä muista maa- ja vesialueista.

3530

Vuokrat seurakuntatilojen käytöstä

Vuokrat seurakuntatilojen käytöstä sisältävät mm. kokouksista, koulutuksista ja perhejuhlista seurakunnalle perityt tilavuokrat.

3570

Muut vuokratuotot

Tälle tilille kirjataan mm. kone- ja kalustovuokrat.

Vuokratuloista edellytetään seuraavaa alv-erittelyä, mikäli arvonlisäveron osuutta ei kirjata erillistunnisteiden kautta:

- Asuinhuoneistojen vuokratuotot, alv 22%
- Asuinhuoneistojen vuokratuotot, veroton
- Toimisto- ja liikehuoneistojen vuokratuotot, alv 22 %
- Toimisto- ja liikehuoneistojen vuokratuotot, veroton
- Maa- ja vesialueiden vuokratuotot, alv 22 %
- Maa- ja vesialueiden vuokratuotot, veroton
- Vuokrat tilojen käytöstä, alv 22 %
- Vuokrat tilojen käytöstä, veroton
- Muut vuokratuotot, alv 22 %
- Muut vuokratuotot, veroton
- Vuokratulot liikuntatiloista 8 %

- Tuotot majoituskäyttöön vuokratuista tiloista 8%

3.1.5. Metsätalouden tuotot

Puutavaran myyntituotot sekä muut metsätalouden tuotot kirjataan omille tileilleen. Puun myyntitulot kirjataan maksuperusteisesti. Arvonlisävero on huomioitava tiliöinnissä.

3600	Puun myyntitulot
3610	Muut metsätalouden tuotot

3.1.6. Kolehdit, keräykset ja lahjoitusvarat

Seurakunnan **oman toiminnan hyväksi** kerättyjen kolehkien ja muiden keräysten tuotot kirjataan tuloslaskelmaan ja niiden käyttö kirjataan tuloslaskelmaan kuluksi luonteensa mukaisille tileille. Edelleen tilitettävät kolehdit kirjataan taseeseen velaksi.

3620	Jumalanpalveluskolehdit
3630	Muut kolehdit

Tälle tilille kirjataan seurakunnan eri tilaisuuksissa kerättävät muut kuin päiväjumalanpalveluksessa kerättävät kolehdit.

3650	Nettokulujen siirto erityiskatteisten rahastojen vähennykseksi
-------------	---

Tilille kirjataan tuotoksi:

- erityiskatteisen rahaston pääomien tuottojen ja kulujen erotuksen ja
- pääomilla rahoitetun toiminnan nettokulujen summa.

Vastakirjauksena on erityiskatteisten rahastojen toimeksiantojen pääomien vähennys.

Seurakunnan kirjanpidon yhteydessä hoidettujen erityiskatteisten rahastojen pääomien tuotot ja kulut kirjataan tuloslaskelmaan erillistun-
nistein kera samoin kuin rahastosta katettavan toiminnan kulut. Toiminnan vaikutus vuosikatteeseen on 0 euroa.

3660	Yhteisvastuu -keräyksen tuotot
-------------	---------------------------------------

Tälle tilille kirjataan Yhteisvastuu -keräyksen tuotot.

3668	Muut keräystuotot
-------------	--------------------------

3670	Myyjäistuotot
-------------	----------------------

3680	Ohjelmatuotot
-------------	----------------------

3690	Muut lahjoitustuotot
-------------	-----------------------------

Tälle tilille kirjataan esim. testamenttien ja lahjoitusten kautta saadut rahavarat, kun testamenttiin tai lahjoitukseen ei liity käyttörajoitusta. Poikkeuksellisen suuret lahjoitukset kirjataan satunnaisiin tuottoihin.

3.1.7. Tuet ja avustukset

Tuet ja avustukset ovat tulonsiirtoja, jotka eivät ole korvausta eivätkä myyntiä.

Kirkon keskusrahaston, EU:n tai Museoviraston myöntämiä rahoitusosuuksia investointimenoihin ei saa kirjata tuloslaskelmaan tuotoksi.

- 3700 EU-tuki**
Euroopan Unionin myöntämät tuet ja avustukset seurakunnan **toimintamenoihin** kirjataan tälle tilille.
- 3720 Työllistämistuki**
Valtio maksaa seurakunnille eri työllistämisyjärjestelmiensä kautta työllistämistukea tai vastaavaa korvausta, jos seurakunta työllistää tietyt ehdot täyttäviä työttömiä työnhakijoita.
- 3730 Matalapalkkatuki**
Laki väliaikaisesta työnantajan matalapalkkatuesta (1078/2005) tuli voimaan 1.1.2006 ja on voimassa 31.12.2010 saakka. Tilille kirjataan henkilöittäin ja kuukausittain lasketut ja verohallinnolle ilmoitetut vähennykset matalapalkkatuen piiriin kuuluvien henkilöiden sosiaaliturvamaksuista. Matalapalkkatuki kirjataan tuloksi niille tehtäväalueille, joihin ko. henkilön palkkamenot on kirjattu.
- 3740 Kansaneläkelaitoksen korvaukset**
Tälle tilille kirjataan Kelan maksamat korvaukset seurakunnalle työterveyshuollon järjestämisestä.
- 3750 Muut tuet ja avustukset**
Tälle tilille kirjataan muut tuet ja avustukset kuten metsänparannusavustus. Tälle tilille kirjataan myös tuomiokapitulien myöntämät avustukset seurakunnalle. Kirkon keskusrahaston myöntämät toiminta-avustukset kirjataan tileille 5400 – 5999.

3.1.8. Muut toimintatuotot

- 3800 Muut tuotot**
Tilille kirjataan sellaiset tuotot, joille ei ole avattu omaa tiliä muualle. Tällaisia tuottoja voivat olla esim. myyntitulot käytetyistä tavaroista, jotka on aikoinaan kirjattu toimintakuluiksi.
- Henkilöstökorvauksia (esim. Kelalta) ei kirjata muihin tuottoihin vaan ne kirjataan henkilöstökulujen menonoikaisuina.
- 3820 Myyntivoitot pysyvistä vastaavista**
Pysyviin vastaaviin kuuluneen omaisuuden myyntivoitot kirjataan tähän silloin, kun ne ovat suuruudeltaan tavanomaista luokkaa. Poikkeuksellisen suuret ja tavanomaisesta toiminnasta poikkeavat omaisuuden myyntivoitot merkitään satunnaisiin tuottoihin

3.1.9. Sisäiset tuotot

Sisäisten tuottojen tileille kirjataan seurakunnan sisäisistä palveluista (esim. kopiointi, tarjoilu, sisäiset vuokratuotot ja auton käyttö) aiheutuvat tuotot. Sisäisiä tuottoja ja kuluja voidaan kirjata myös vastapuolitunnistetta käyttäen. Tilinpäätöksessä sisäisten tuottojen ja kulujen tilit eliminoidaan.

- 3900 Ruokamaksut**

	Tähän kirjataan sisäisenä veloituksena perityt ruokamaksut.
3905	Leirimaksut
3910	Kuljetuspalvelut
3915	Huoltopalvelut
3920	Kaluston vuokratuotot
3925	Asiantuntijapalvelut
3930	Koulutuspalvelut
3940	Sisäiset vuokratuotot Tälle tilille kirjataan kiinteistömenojen kohdentamisesta aiheutuvat sisäiset vuokratuotot tilojen käyttäjiltä. Mikäli seurakunta haluaa täsmäytysten tekemistä varten jaotella sisäisiä vuokratuottoja, se voidaan tehdä esim. näin:
3941	Sisäiset vuokratuotot yleishallinnolta
3942	Sisäiset vuokratuotot seurakuntatyöltä
3943	Sisäiset vuokratuotot hautaustoimelta
3944	Sisäiset vuokratuotot kiinteistötoimelta
3950	Muut sisäiset veloitukset

3.2. Valmisteverastojen muutos

3980	Valmisteverastojen muutos Mikäli seurakunnalla on merkittäviä valmisteverastoja, valmisteveraston muutos on perusteltua esittää erikseen tuloslaskelmassa. Valmisteveraston muutoksen ottaminen seurakunnan tuloslaskelmaan voi tulla kysymykseen lähinnä vain liiketoiminnan keskeneräisten töiden kohdalla. Aktivointi on tarkoituksenmukaista silloin, kun valmisteiden hankintamenon aktivoimisella on olennainen vaikutus seurakunnan tilikauden tulokseen.
-------------	---

3.3. Valmistus omaan käyttöön

3990	Valmistus omaan käyttöön Mikäli seurakunnalla on merkittävässä määrin valmistusta omaan käyttöön, oman käytön valmistusarvon esittäminen erikseen tuloslaskelmassa on perusteltua. Valmistus omaan käyttöön suositellaan käsiteltävän kirjanpidossa siten, että tuloslaskelmaan kirjattavista menoista vähennetään ja aktivoidaan oman käytön osuus ao. pysyvien vastaavien hyödykkeen tilille. Mikäli näin ei voida menetellä, eliminoidaan oman käytön osuuden vaikutus tilikauden tulokseen kirjaamalla se varsinaisen toiminnan tuottojen jälkeen omaksi nimikkeeksi. Valmistus omaan käyttöön on tuloslaskelman oikaisuerä, joka ei tule näkyviin, mikäli tarvittavat menonsiirrot on jo tilikauden kuluessa suoritettu.
-------------	--

3.4. Toimintakulut

3.4.1. Henkilöstökulut

3.4.1.1. Palkat ja palkkiot

Palkat sisältävät ennakonpidätyksenalaiset palkat, palkkiot ja korvaukset. Palkkojen erittely voidaan tehdä pääkirjatilien sijasta palkkakirjanpidossa. Henkilöstökulujen erittely palkkoihin ja henkilösivukuluihin on esitettävä tuloslaskelmassa.

Arvonlisäverollisille palkoille voidaan avata omat tilinsä kuhunkin palkkojen tiliryhmään tarpeen mukaan.

4000	Luottamushenkilöpalkkiot Tälle tilille kirjataan luottamuselinten kokouspalkkiot sekä tilintarkastus-, katselmus- ja puheenjohtajapalkkiot.
4001	Henkilökunnan kokouspalkkiot Tälle tilille kirjataan seurakunnan palvelussuhteessa olevien kokouspalkkiot.
4010	Vakinaisten viranhaltijoiden kuukausipalkat Tälle tilille kirjataan vakinaisten viranhaltijoiden peruspalkat mahdollisine lisineen ja lomarahat.
4020	Määräaikaisten viranhaltijoiden kuukausipalkat Tälle tilille kirjataan määräaikaisessa virkasuhteessa olevien henkilöiden peruspalkat mahdollisine lisineen ja lomarahat.
4030	Työsuhteisten kuukausipalkat Tälle tilille kirjataan työsuhteessa olevien henkilöiden peruspalkat mahdollisine lisineen ja lomarahat.
4040	Määräaikaisten työsuhteisten kuukausipalkat
4050	Erilliskorvaukset Tälle tilille kirjataan virka- ja työsuhteisten kuukausipalkkaisten työntekijöiden ja sijaisten lisää-, yli-, sunnuntai-, yötyö- ja varallaolokorvaukset, verolliset päivärahat sekä muut erilliskorvaukset, mm. leirien johtajalisät.
4060	Sairaus-, äitiys- ja vanhempainlomasijaiset Sairaus-, äitiys- ja vanhempainlomasijaisten palkat kirjataan tähän.
4065	Vuosilomasijaiset ja muut sijaiset Tälle tilille kirjataan vuosilomasijaisten sekä muiden sijaisten palkkamienot.
4070	Tunti- ja urakkapalkat Tälle tilille kirjataan urakkapalkat sekä tuntipalkat mahdollisine KirVESTES:n tuntipalkkaliitteen mukaisine lisineen samoin kuin tunti- ja urakkapalkkaisten ylityö-, sairaus- ja vuosilomapalkat.
4075	Asuntoetu (Sisäinen tili)
4076	Puhelinetu (Sisäinen tili)
4077	Muut luontoisedut (Sisäinen tili)
4080	Työnohjaajalle maksetut palkkiot
4081	Asiantuntijapalkkiot Mikäli asiantuntijapalkkioista suoritetaan ennakonpidätys, kirjataan palkkio omalle tililleen. Palkkio, joka ei ole enakkoperinnän alaista palkkaa, kirjataan palvelujen ostoihin. Tällöin suorituksen saajan on esi-

- tettava verottajan antama ennakoperintärekisteriote.
- 4090 Kerhonohjaajapalkkiot**
Kerhonohjaajapalkkioita ovat mm. kerho-, pyhäkoulu- ja isoispalkkiot.
- 4091 Esiintymispalkkiot**
Esiintymispalkkioita ovat mm. alustajien, luennoitsijoiden ja musiikkiesiintyjien palkkiot.
- 4092 Toimituspalkkiot**
Toimituspalkkioihin kirjataan tilapäisesti toimituksia hoitavien teologien ja kanttorien toimituspalkkiot.
- 4097 Muut palkat ja palkkiot**
Mikäli palkkaa ei voida sijoittaa mihinkään em. ryhmään, se kirjataan tälle tilille.
- 4098 Jaksotetut palkat**
Jaksotetut palkat sisältävät lomapalkkakajaksotuksen lisäksi mahdolliset tuntipalkkojen jaksotukset ao. tilikaudille.
- 4099 Aktivoitavat palkat**
Tälle tilille kirjataan aktivoitavat menonsiirrot (kredit-kirjaus). Kirjaus tehdään mm. silloin, kun rakennusprojektissa on ollut mukana seurakunnan omia työntekijöitä. Seurakunnan työntekijöiden palkkojen osuus aktivoidaan taseeseen tämän tilin avulla.
- Mikäli omaan käyttöön aktivoituja menoja ei voida jostakin syystä käsitellä menonsiirtona, eliminoidaan oman käytön vaikutus tilikauden tulokseen kirjaamalla aktivoitavien menojen määrä nimikkeelle *Valmistus omaan käyttöön*.

Luontoisedut

Luontoisetujen raha-arvoja ei merkitä menonsiirtoina eikä muinakaan liiketapahtumina ulkoiseen kirjanpitoon. Luontoiseduista on kuitenkin tehtävä merkinnät ennakoperintälain tarkoittamalla tavalla palkkakirjanpitoon. Luontoisetujen seurantaa varten voidaan avata kirjanpidon tilipuitteisiin sellaiset seurakunnan sisäistä laskentaa palvelevat tilit, joita ei käytetä liiketapahtumien kirjaamiseen. Tällaiset tilit ja niille tehty merkinnät on erotettava ulkoisesta kirjanpidosta.

3.4.1.2. Henkilösivukulut

- 4100 Sosiaalivakuutusmaksut**
Sosiaalivakuutusmaksuja ovat sosiaaliturvamaksu sekä ryhmähenki-, työttömyys-, tapaturma- ja vapaa-ajan tapaturmavakuutusmaksut.
- 4120 Eläkemaksut**
Eläkemaksut (KiEL, LEL, TaEL, TEL) kirjataan omille tileilleen.
- 4135 Omavastuuosuus työkyvyttömyyseläkkeestä**
Tälle tilille kirjataan seurakunnan osuus työkyvyttömyyseläkkeestä.
- 4140 Muut sosiaalivakuutusmaksut**
- 4150 Jaksotetut sosiaalivakuutusmaksut**
Tälle tilille kirjataan lomapalkkakajaksotukseen liittyvät sosiaalivakuutusmaksut sekä mahdollisen tuntipalkkakajaksotuksen sosiaalivakuutusmaksut.
- 4151 Jaksotetut eläkemaksut**

- Tälle tilille kirjataan lomapalkkajaksotuksen mukaiset eläkemaksut sekä mahdollisen tuntipalkkajaksotuksen eläkemaksut.
- 4160 Aktivoidut sosiaalivakuutusmaksut**
Tälle tilille kirjataan aktivoitavat sosiaalivakuutusmaksujen menonsiirrot. Tilille kirjatut erät ovat kredit-saldoisia.
- 4161 Aktivoidut eläkemaksut**
Tälle tilille kirjataan aktivoitavat eläkemaksut. Tilille kirjatut erät ovat kredit-saldoisia.
- 4170 Seurakunnan maksamat eläkkeet**
Tälle tilille kirjataan seurakunnan maksamat vanhan eläkejärjestelmän mukaiset eläkkeet. Mikäli seurakunnalla on pakollinen varaus eläke-menoja varten, pakollista varausta tuloutetaan vuosittain toteutuneiden eläkekulujen verran.

3.4.1.3. Muut henkilöstökulut

Henkilökunnan ruokailusta, työterveydenhuollosta ja virkistystoiminnasta sekä henkilöstölle luovutetuista merkkipäivä- yms. lahjoista aiheutuneet menot kirjataan luonteensa mukaisille menotileille.

Henkilöstölle sellaisenaan luovutetut tavarat ja ostopalveluna hankitut lopputuotteet, kuten merkkipäivä- ja kannustelahjat sekä henkilöstölle luovutetut vapaa-ajan harrastustoimintaan liittyvät tavarat ja palvelut, esim. osanotto- ja kilpailumaksut sekä pääsyliput liikuntahalleihin ja kulttuuritilaisuuksiin, kirjataan luonteensa mukaisille tileille. Näitä työhyvinvointiin ja työssäjaksamiseen liittyviä henkilöstökuluja seurataan yleensä erillistunnisteen avulla.

Tuloslaskelman liitetiedoissa ja mahdollisessa henkilöstökertomuksessa kerrotaan mahdollisimman kattavasti näiden vapaaehtoisten henkilöstökulujen määrä.

- 4183 Työkalukorvaus**
Tähän kirjataan henkilöstön omien työkalujen käytöstä maksettava kulukorvaus.
- 4189 Muut vapaaehtoiset henkilöstökulut**

3.4.1.4. Henkilöstökorvaukset ja muut henkilöstömenojen oikaisuerät

Henkilöstökorvaukset ja muut henkilöstömenojen oikaisuerät vähentävät henkilöstökuluja. Henkilöstökuluista vähennettäviä henkilöstökorvauksia ja muita henkilöstömenojen korjauseriä varten avataan omat tilit. Kansaneläkelaitoksen suorittamista korvauksista henkilöstökorvauksiin kirjataan esim. sairauspäivärahat ja vanhempainpäivärahat. Korvaukset seurakunnalle työterveyshuollon järjestämisestä kirjataan tilille 3740 *Kansaneläkelaitoksen korvaukset*.

- 4200 Sairausvakuutuskorvaukset**
- 4210 Tapaturmakorvaukset**
- 4220 Muut henkilöstömenojen oikaisuerät**
- 4230 Kuntoutusraha**
Mikäli työnantaja maksaa palkan ammatillisen kuntoutusjakson ajalta, Kirkon keskusrahaston maksama kuntoutusraha työnantajalle suositel-

laan kirjattavaksi erilleen muista oikaisueristä. Työnantajan on haettava em. kuntoutusrahaa etukäteen.

3.4.2. Palvelujen ostot

Palveluiden ostoihin kuuluvat ulkopuolisilta ostetut palvelut sekä palveluiden tuottajan laskuttamat tarvike- ja matkamenot. Palveluiden ostoihin kuuluvat myös sellaiset palkkiot, joista seurakunta ei suorita ennakonpidätystä eikä maksa sosiaaliturvamuksua. Myös henkilöstölle hankitut matkustus-, ravitsemus-, sosiaali-, terveys-, opetus- ja kulttuuripalvelut kirjataan palvelujen ostoihin.

- | | |
|-------------|---|
| 4300 | Postipalvelut
Tälle tilille kirjataan seurakunnan ostamat postipalvelut, mm. postimerkit ja kirjausmaksut. |
| 4302 | Puhelinpalvelut
Puhelinpalveluihin kirjataan mm. puhelinmaksut ja hälytyksensiirtomaksut. Henkilökunnan puhelinkorvaukset voidaan kirjata omalle tilille. |
| 4310 | Painatukset ja ilmoitukset
Tälle tilille kirjataan luettelomaksut, kirjekuorien, lehtien, esitteiden jne. painatustöiden kulut sekä lehti-ilmoituksista syntyvät kulut. |
| 4320 | Toimisto- ja pankkipalvelut
Tälle tilille kirjataan mm. seurakunnan ulkopuolelta ostetut kopiointi- ja monistuspalvelut sekä pankkipalvelumaksut. |
| 4330 | Atk-palvelukset
Tälle tilille kirjataan atk-ohjelmien aktivointirajan alittavat hankinnat sekä atk-laitteiden ja -ohjelmistojen huollosta, ylläpidosta ja päivityksestä yms. aiheutuvat kulut. |
| 4340 | Puhtaanapito- ja pesulapalvelut
Tälle tilille kirjataan ulkopuolisilta ostetuista siivouspalveluista aiheutuneet kulut sekä vaatteiston ja liinavaatteiden pesusta ja huollosta aiheutuneet kulut. |
| 4350 | Rakennusten rakentamis- ja kunnossapitopalvelut
Tälle tilille kirjataan rakennusten ja kiinteiden laitteiden rakentamisesta, kunnossapidosta ja huollosta aiheutuneet kulut. |
| 4355 | Alueiden rakentamis- ja kunnossapitopalvelut
Tälle tilille kirjataan piha-alueiden kunnossapidosta ja puhtaanapidosta aiheutuneet kulut. |
| 4356 | Jätehuolto
Jätehuollon kulut kirjataan tähän. |
| 4360 | Koneiden ja laitteiden rakentamis- ja kunnossapitopalvelut
Tälle tilille kirjataan koneiden ja laitteiden rakentamisesta ja kunnossapitopalveluksista aiheutuneet kulut, kuten huolto- ja korjauskulut. |
| 4365 | Konservointipalvelut
Tilille kirjataan mm. kirkollisten esineiden, kirkkotekstiilien, kaluston, hautamuistomerkkien, vanhojen kirkonkirjojen ja rakennusten konservoinnista aiheutuneet kulut. |
| 4370 | Matkakorvaukset sekä majoitus- ja ravitsemispalvelut henkilökunnalle
Tälle tilille kirjataan henkilökunnan matkakorvaukset sekä majoitus- ja |

ravitsemuspalvelut yms. kulut virkamatkoilta koulutustilaisuuksia lu-
kuun ottamatta. Myös seurakunnan ulkopuolisilta ostetut ateriat-, kahvi-
yms. tarjoilut ja ravitsemispalvelut kirjataan tähän. Päivärahat voidaan
kirjata omalle tililleen.

**4371 Henkilökunnan koulutuksesta aiheutuvat matka-, majoitus- ja ra-
vitsemispalvelujen korvaukset**

Tälle tilille kirjataan kaikki henkilökunnan koulutukseen liittyvät
matka-, majoitus- ja ravitsemispalvelut sekä henkilökunnan neuvottelu-
päiviin liittyvät kulut, kun neuvottelupäivät ovat koulutusta.

**4372 Matkakorvaukset sekä majoitus- ja ravitsemispalvelut muille kuin
omalle henkilökunnalle**

Tälle tilille kirjataan esiintyjien, kerhonohjaajien, vapaa-
ehtoistyöntekijöiden ja luottamushenkilöiden matka-, osallistumis- yms.
kulut. Myös seurakunnan ulkopuolisilta ostetut ateriat-, kahvi- yms. tar-
joilut ja ravitsemispalvelut kirjataan tähän. Päivärahat voidaan kirjata
omalle tililleen.

4385 Kuljetuspalvelut

Henkilö- ja tavarakuljetusten ostosta (mm. bussilipuista) aiheutuneet
menot kirjataan tähän.

4386 Kuljetuspalvelut muille kuin henkilökunnalle

Tälle tilille kirjataan esim. kulut kirkkokuljetuksista.

4390 Koulutuspalvelut henkilökunnalle

Tälle tilille kirjataan koulutuspalveluista aiheutuneet kulut, kuten esim.
kurssimaksut sekä luennotipalkkiot, joista ei suoriteta ennakonpi-
dätystä. Henkilöstön koulutuspalvelujen kuluja voidaan seurata myös
erillistunnisteella.

4391 Koulutuspalvelut muille kuin omalle henkilökunnalle

4400 Asiantuntijapalvelukset

Tälle tilille kirjataan asiantuntijapalvelujen ostoista aiheutuneet kulut,
esim. konsultointi- ym. ammattitaidon ostamisesta aiheutuneet kulut se-
kä palvelujen ostot tilintarkastusyhteisöiltä.

4402 Asiantuntijapalvelut työnohjauksesta

Henkilöstön työnohjauskulut kirjataan tälle tilille.

4405 Musiikki- ja ohjelmapalvelut

Tälle tilille kirjataan vain sellaiset palkkiot ja laskutukset, jotka eivät
ole ennakoperinnän alaista palkkaa. Tähän kirjataan mm. musiikkiryh-
mien ja alustajien palkkiot sekä seurakunnan retkitoimintaan liittyvien
konsertti- ja teatterilippujen kulut.

4410 Vartiointipalvelukset

Tälle tilille merkitään ulkopuolisilta vartiointiliikkeiltä ostetuista palve-
luksista aiheutuneet kulut.

4411 Metsänhoitokulut

Tälle tilille kirjataan metsänhoitotöistä aiheutuneet kulut, mm. uudis-
tusalojen valmistaminen, maanmuokkaus, metsänviljely, taimikonhoito,
metsän kunnostus, metsäojitus sekä metsäsuunnitelmien teosta ja tarkas-
tuksista aiheutuneet palvelukulut.

4412 Puun myyntikulut

Tilille kirjataan puun myynnistä aiheutuneet puutavaran hankintakulut,
kuten leimauskulut, hakkuu- ja ajokulut.

4420 Toimintavakuutukset

Tälle tilille kirjataan toimintaan liittyvät vakuutusmaksut mm. seura-

- kunnan tilaisuuksiin osallistuvien tapaturmavakuutuksesta, henkilökunnan vastuuvakuutuksesta ja keskeytysvakuutuksesta.
- 4421 Omaisuusvakuutukset**
Tälle tilille kirjataan vakuutusmaksut, jotka aiheutuvat mm. rakennuksien, irtaimiston, ajoneuvojen ja metsän omaisuusvakuutuksista.
- 4430 Ostopalvelut tunnustuksettoman hauta-alueen käytöstä**
Tilille kirjataan toiselta seurakunnalta tai muulta tunnustuksettoman hauta-alueen ylläpitäjältä ostetut palvelut.
- 4435 Ostopalvelut toisen seurakunnan tai kunnan ylläpitämästä toiminnasta**
Tilille kirjataan seurakunnan osuus naapuriseurakunnan tai kunnan kanssa tehdystä yhteistyöstä.
- 4440 Työterveyshuolto**
Tälle tilille kirjataan henkilöstön työterveydenhuollon kulut.
- 4445 Tapaturmakulut**
Tälle tilille kirjataan henkilökunnan lakisääteisen työtapaturmavakuutuksen ja vapaa-ajan ryhmävuokituksen omavastuusuuteen sisältyvät kulut.
- 4460 Aktivoidut palvelujen ostot**
Tälle tilille kirjataan aktivoitavat palvelujen ostot menonoikaisuna.
- 4470 Muut palvelut**
Tälle tilille merkitään sellaiset palvelujen ostot, joita ei ole eritelty muille ostettujen palveluiden tileille.
- 4480-4499 Sisäiset palvelut
Tämän tiliryhmän tileille kirjataan sisäisten palvelujen kuluja. Tällaisia ovat mm. sisäiset tarjoilukulut, sisäiset kopiopalvelukulut, sisäiset puhelinpalvelukulut jne. Sisäiset tilit eliminoidaan tilinpäätöksessä.

3.4.3. Vuokratulot

- 4500 Maa- ja vesialueiden vuokrat**
Tälle tilille kirjataan mm. tonttien vuokrat.
- 4530 Rakennusten ja huoneistojen vuokrat ja yhtiövastikkeet**
- 4560 Koneiden ja laitteiden vuokrat**
Vuokrattujen koneiden ja kaluston vuokra- ja leasingkulut, joihin sisältyvät myös autojen ja atk-laitteiden, muiden toimistokoneiden ym. vuokrat ja leasingkulut.
- 4580 Muut vuokrat**
Tälle tilille kirjataan ne vuokratulot, joita ei voida eritellä muihin tämän tiliryhmän tileihin. Tällaisia ovat esim. pöytäliinojen vuokratulot.
- 4590 Sisäiset vuokratulot (S)
Tälle tilille kirjataan tilojen käyttäjien osuus kiinteistöjen sisäisistä vuokratuloista. Sisäiset vuokratulot ja -tuotot eliminoidaan tilinpäätöksessä. Sisäiset vuokratuotot kirjataan tileille 3940-3949. Kiinteistökulut kohdennetaan käyttäjien kesken esim. neliöiden, kuutioiden taikka käyttökertojen mukaan.

Mikäli seurakunta haluaa täsmäytysten tekemistä varten jakaa sisäiset vuokratulot pääluokittain, se voidaan tehdä esim. seuraavasti:

4591	Hallinnon sisäiset vuokratulot
4592	Seurakuntatyön sisäiset vuokratulot
4593	Hautaustoimen sisäiset vuokratulot
4594	Kiinteistötoimen sisäiset vuokratulot

3.4.4. Aineet, tarvikkeet ja tavarat

3.4.4.1. Ostot tilikauden aikana

Aineet, tarvikkeet ja tavarat

Tiliryhmään *Aineet, tarvikkeet ja tavarat* sisällytetään käyttökuluina käsiteltävät kaluston, välineiden sekä raaka- ja tarveaineiden tilikauden aikaiset suoriteperusteiset ostot. Tilejä käytetään seurakunnassa tarpeen mukaan.

Tilikauden ostomenot oikaistaan tuotannontekijöiden käyttöä vastaavasti kuluiksi oikeaisemalla ostomenojen tuloslaskelmassa varastojen muutoksella. Aineet, tarvikkeet ja tavarat voidaan kirjata tuloslaskelmaan kuluksi myös käytön mukaan, jolloin ostomenoja ja varastojen muutosta ei erikseen esitetä. Aineisiin, tarvikkeisiin ja tavaroihin luetaan myös lämmön, veden ja sähkön hankintakulut.

Aineiden ja tarvikkeiden hankintamenojen aktivoinnissa ja kuluksi kirjaamisessa voidaan seurakunnassa käyttää vaihtoehtoisia menettelytapoja seuraavasti:

- Hankintameno kirjataan suoraan tehtäväalueen menoksi. Tilinpäätöksessä menokirjauksia oikaistaan tuloslaskelmaan kirjattavalla varaston muutoksella. Tämä menettelytapa on yleensä käytössä.
- Hankintameno kirjataan *Ostot tilikauden aikana* -tilille. Tilinpäätöksessä ostojen kuluvaikutusta oikaistaan tuloslaskelmaan kirjattavalla varaston muutoksella.
- Hankintameno kirjataan ao. vaihto-omaisuuserää koskevalle varastotilille ja sen jälkeen aine- ja tarvikkeiden käytön mukaisesti toimintayksikön kuluksi.

4600 Kalusteet

Tilille kirjataan lyhytikäisten ja hinnaltaan seurakunnan kirkkovaltuuston päättämän aktivointirajan alittavat kalustehankinnat.

4610 Atk-laitteet

Tilille kirjataan lyhytikäisten ja hinnaltaan seurakunnan kirkkovaltuuston päättämän aktivointirajan alittavat atk-laitehankinnat.

4620 Muut koneet ja laitteet

Tilille kirjataan kirkkovaltuuston päättämän aktivointirajan alittavien muiden koneiden ja laitteiden hankintamenot.

4630 Työvälineet ja työkalut

4635 Keittiövälineet ja astiastot

4640 Toimistotarvikkeet

Tälle tilille kirjataan toimistotarvikkeiden ostot. Näitä ovat esimerkiksi toimistokäyttöön hankitut kirjoitustarvikkeet, liimat, teipit, nitojat, rei'ittäjät, levykkeet ja kotelot.

- 4660 Kopiointi- ja monistusmateriaalit**
Tälle tilille kirjataan monistuspaperit, väriaineet sekä kopiokoneiden varaosat.
- 4670 Elintarvikkeet**
Tälle tilille kirjataan ruoka-aineiden hankintamenot.
- 4675 Keittiön oheistarvikkeet**
Ruuanolaitossa tarvittavat muut aineet ja tarvikkeet (mm. kertakäyttö-astiat) kirjataan tähän.
- 4680 Puhdistusaineet ja -tarvikkeet**
Tälle tilille kirjataan puhdistus- ja siivousaineet ja -tarvikkeet, esim. saippuat, pesuaineet, WC-paperit ja käsipyyhkeet.
- 4690 Poltto- ja voiteluaineet**
Tilille kirjataan ajoneuvojen, koneiden, laitteiden jne. poltto- ja voiteluaineiden ostot.
- 4700 Lämmitys**
Lämmön ja lämpimän veden hankinnasta johtuvat maksut, lämmitysaineet ja tarvikkeet.
- 4701 Sähkö**
Kaikki sähkönkäytöstä aiheutuneet kulut, myös lämmityssähkö.
- 4702 Kaukolämpö**
Kaukolämpö voidaan kirjata myös tilille 4700 Lämmitys.
- 4703 Vesi**
Vedenkäytöstä aiheutuvat kulut, kuten vesi- ja jätevesimaksut sekä omasta vesihuollosta (kaivo tms.) aiheutuvat kulut, ei kuitenkaan liittymismaksuja ja perustamismenoja.
- 4720 Korjaus- ja huoltotarvikkeet**
Tälle tilille kirjataan rakennusmateriaalit kuten esim. puutavara, maalit, lakat, levyt jne. sekä koneiden, kalusteiden sekä laitteiden varaosat samoin kuin kiinteistöjen huoltotarvikkeet kuten esim. lamput, sulakkeet, LVI-tarvikkeet jne.
- 4725 Puutarhatarvikkeet**
Siemenet, kasvit, multa, lannoitteet.
- 4726 Opetusvälineet ja kerhotarvikkeet**
- 4727 Kukat ja kynttilät**
Seurakunnallisten tilaisuuksien koristemateriaali.
- 4728 Vaatteisto**
Kirkossa käytettävät erityisvaatteet, esim. albat.
- 4729 Suojavaatteet**
Tilille kirjataan suojavaatteiden ja liinavaatteiden hankintakulut.
- 4730 Hautamuistomerkit**
Hautamuistomerkit ja niiden kaiverrukset
- 4731 Ehtoollistarvikkeet**
Ehtoollisviini ja ehtoollisleivät
- 4732 Kirjallisuus ja lehdet**
Hakuteokset, käsikirjat, virsikirjat, ammattilehdet, nuotit jne.
- 4735 Vihkiraamatut ym. lahjaksi ostettava kirjallisuus ja lehdet**
Lahjaksi annettavat seurakunnallinen kirjallisuus ja lehdet esim. vihkiraamatut. Tähän kirjataan myös rippikoululaisille ja päiväkerholaisille jaettava kirjallisuus.
- 4736 Lahjaesineet ja huomionosoitukset**

- Tilille kirjataan luottamushenkilöiden, talkoolaisten ja syntymäpäiviä viettävien yhteisöjen merkkipäivä- tms. muistamiset sekä toimitusten yhteydessä jaettavat huomionosoitukset, kuten kastekynttilät sekä kukat.
- 4737 Henkilökunnan muistamiset**
Tälle tilille kirjataan henkilökunnalle myönnettyt lahjaesineet ja muut huomionosoitukset
- 4740 Muut aineet, tarvikkeet ja tavarat**
Tälle tilille kirjataan niiden aineiden ja tarvikkeiden ostot, joita ei voida eritellä muille tämän ryhmän tileille ja jotka eivät ole investointeja.
- 4770 Aktivoidut aineet, tarvikkeet ja tavarat**
Tilille kirjataan menon oikaisuna taseeseen aktivoitavat aineet, tarvikkeet ja tavarat.

3.4.4.2. Varastojen lisäys tai vähennys:

- 4790 Varastojen lisäys tai vähennys**
Suurehkojen hankintojen osalta tilikauden aikaiset ostomenot oikaistaan tilikausien käytön mukaisiksi kuluiksi oikaisemalla ostomenoja tuloslaskelmassa varastojen muutoksella. Tällaisia menoja ovat mm. lämmitysöljyvarastot ja hautakivet.

3.4.5. Annetut avustukset

- 4800 Lähetystyö**
Tähän kirjataan seurakunnan lähetystyölle antamat avustukset.
- 4810 Merimieskirkko**
Tähän kirjataan seurakunnan antama avustus Merimieskirkolle. Merimieskirkolle tilittävät avustukset kirjataan tehtäväalueelle *Kansainvälinen diakonia ja muu kansainvälinen toiminta*.
- 4820 Kirkon ulkomaanapu**
Tälle tilille kirjataan Kirkon ulkomaanavulle annetut avustukset. Kirkon ulkomaanavun kulut kirjataan tehtäväalueelle *Kansainvälinen diakonia ja muu kansainvälinen toiminta*.
- 4830 Diakonia-avustukset**
Seurakunnan myöntämiä diakonia-avustuksia voidaan jakaa alaryhmiin tileille 4830 - 4849 seurakunnan tarvitseman tiedon mukaan.
- 4850 Muut avustukset**
Tilille kirjataan seurakunnan myöntämät muut avustukset.

3.4.6. Muut toimintakulut

Muihin kuluihin sisältyvät mm. seurakunnan maksamat välittömät verot, esim. kiinteistöverot ja metsänhoitomaksut.

- 4900 Arvonlisävero kiinteistöhallintapalveluista 22%**
Tälle tilille kirjataan kiinteistöhallintapalvelujen oman käytön arvonlisäverot.
- 4910 Kunnallisvero**
Seurakunnat maksavat kunnallisveroa sellaisten kiinteistöjen tuloista,

jotka eivät ole tarkoitettu seurakunnan varsinaisen toiminnan hoitamista varten. Sen sijaan mm. osinko- ja korkotuloista seurakunnat eivät ole verovelvollisia. Kts. Tuloverolaki 21 § 4.mom.

- 4911 Kiinteistövero**
Tälle tilille kirjataan kunnalle maksetut kiinteistöverot kunnan vahvistaman kiinteistöveroprosentin mukaisesti.
- 4912 Pääomatuloista maksettava tulovero**
Tälle tilille kirjataan mm. puunmyynnistä maksettava pääomaverot.
- 4913 Metsänhoitomaksu**
- 4914 Muut verot**
Tälle tilille kirjataan mm. ajoneuvovero ja diesel-vero.
- 4920 Käyttöomaisuuden myyntitappiot**
- 4930 Jäsenmaksut**
Tälle tilille kirjataan mm. seurakunnan maksamat jäsenmaksut kirkollisille järjestöille.
- 4940 Nettotuottojen siirto erityiskatteisten rahastojen lisäykseksi**
Tilille kirjataan kuluksi:
 - erityiskatteisen rahaston pääomien tuottojen ja kulujen erotuksen ja
 - pääomilla rahoitetun toiminnan nettokulujen summa.
Vastakirjauksena on erityiskatteisten rahastojen toimeksiantojen pääomien lisäys.
- Seurakunnan kirjanpidon yhteydessä hoidettujen erityiskatteisten rahastojen pääomien tuotot ja kulut kirjataan tuloslaskelmaan erillistun-
nisten kera samoin kuin rahastosta katettavan toiminnan kulut. Toiminnan vaikutus vuosikatteeseen on 0 euroa.
- 4945 Ainaishoitosopimusten nettotuottojen siirto pääomaan**
Tälle tilille kirjataan ainaishoitosopimusten pääomien sijoitusten nettotuotot silloin, kun pääomien sijoitusten tuotot ovat olleet tilikauden aikana suuremmat kuin ainaishoitosopimuksista aiheutuneet kulut.
- 4950 Luottotappiot**
Tälle tilille kirjataan mahdollisesti syntyvät ja syntyneet luottotappiot avoimista saatavista.
- 4960 Muut kulut**
Tälle tilille merkitään sellaiset menot, joiden budjetointia erikseen ei pidetä tarkoituksenmukaisena. Näille menoille on tyypillistä, että ne ovat ennalta arvaamattomia tai harvoin esiintyviä.
- 4970 Aktivoitavat muut toimintamenot**
Tälle tilille kirjataan menon oikaisuna taseeseen aktivoitavat muut toimintamenot.

3.5. Verotulot

Verotulot jaotellaan tuloslaskelmassa kirkollisveroon (ansio- ja pääomatulojen perusteella kannettavaan veroon) ja osuuteen yhteisöveron tuotosta.

Seurakunnan verotulot kirjataan verohallinnon tilitysten suoritusajankohdan mukaan ao. tilikauden verotuloksi. Jos verohallinto ilmoittaa tilinpäätöksen laatimisaikana jako-osuuksien muutoksista, jotka kohdistuvat menneelle tai aikaisemmillemme tilikausille, nämä oikaisut otetaan huomioon tilinpäätöstä laadittaessa. Tällaiset tilanteet ovat hyvin harvinaisia, ja Kirkkohallitus ilmoittaa näistä erikseen seurakunnille.

Verotilityksiin liittyvät korkotulot kirjataan tilille *Verotilitysten korot ja korotukset* maksuperusteen mukaan.

- | | |
|-------------|--|
| 5000 | Kirkollisverotulot
Tilille kirjataan maksuperusteisesti ansio- ja pääomatulojen perusteella tilitetyt verot. |
| 5100 | Osuus yhteisöveron tuotosta
Tilille kirjataan seurakunnalle tilitetyt osuudet yhteisöveron tuotosta tilikauden aikana. |

3.6. Verotuskulut

- | | |
|-------------|--|
| 5200 | Osuus verotuskuluista
Tälle tilille kirjataan valtiolle maksettavat verotuskulut verohallintolain 11 §:n mukaan. |
|-------------|--|

3.7. Keskusrahastomaksut

- | | |
|-------------|--|
| 5300 | Kirkon keskusrahastomaksut
Tilille kirjataan seurakuntien kirkollisverotuloihin perustuvat maksut Kirkon Keskusrahastolle. |
|-------------|--|

3.8. Toiminta-avustukset

Tähän tiliryhmään kirjataan Kirkon Keskusrahastolta saadut verotulojen täydennysavustukset, harkinnanvaraiset toiminta-avustukset sekä kehittämis- ja yhdistämisavustukset. Toiminta-avustukset kirjataan maksuperusteen mukaan.

- | | |
|-------------|---|
| 5400 | Verotulojen täydennysavustus |
| 5410 | Harkinnanvarainen toiminta-avustus
Tilille kirjataan perinteinen harkinnanvarainen toiminta-avustus. |
| 5420 | Kehittämisavustus
Tilille kirjataan kehittämisavustukset (avustukset yhteistoiminnan tukemiseen ja yhdistymisavustukset). |

Mikäli seurakunnan toteuttama kehittämishanke on niin suuri, että seurakunta kirjaa sen aiheuttamat menot investoinniksi, hankkeeseen saatu kehittämisavustus kirjataan maksuperusteisesti tilille *Keskeneräiset hankinnat* menon oikaisuna, enintään menojen mukaiseen määrään saakka. Ennen menojen toteutumista investointimenoon mahdollisesti saatu avustus kirjataan siirtovelaksi. Kehittämismenoja on mahdollista

aktivoida vain erityistä varovaisuutta noudattaen (KPL 5:8,2).

- 5430 Ylimääräinen toiminta-avustus**
Tilille kirjataan Kirkon keskusrahaston maksama ylimääräinen toiminta-avustus yhdistyneille seurakunnille. Kts. Kirkkohallituksen yleiskirje 3/2005, Kirkon keskusrahaston avustusjärjestelmä vuodesta 2005 alkaen.
- 5440 Muut avustukset**
Tilille kirjataan esim. konservointiin, mikrokuvaukseen ja koulutukseen saadut avustukset.

3.9. Rahoitustuotot ja -kulut

3.9.1. Korkotuotot

Korkotuottoihin kirjataan antolainoista sekä muista sijoituksista ja talletuksista saadut korkotulot suoriteperusteen mukaisesti jaksotettuina.

- 6000 Korkotuotot antolainoista**
6010 Korkotuotot sijoituksista ja talletuksista
6020 Muut korkotuotot

3.9.2. Muut rahoitustuotot

Muihin rahoitustuottoihin kirjataan saadut verotilityskorot ja -korotukset, osingot ja osuuspääomien korot, viivästyskorot sekä kurssivoitot rahoituslainoista ja arvopapereiden myyntivoitot.

- 6030 Verotilitysten korot ja korotukset**
6040 Viivästyskorot
6050 Osingot ja osuuspääomien korot
6060 Sijoitusarvopapereiden myyntivoitot
6070 Muut rahoitustuotot

3.9.3. Sisäiset korkotuotot

- 6080 Sisäiset korkotuotot**
Tilille kirjataan kustannusten kohdentamisen yhteydessä sisäiset korkotuotot tiliryhmän *Sisäiset korkokulut* vastakirjauksena. Sisäiset korkotuotot kirjataan rahoitusosan tuotoiksi. Sisäiset korkotuotot ryhmitellään sisäisten korkokulujen tapaan.

Seurakunta voi avata sisäisten korkotuottojen tilejä täsmäytysten tekemistä varten (taseryhmittäin) seuraavasti:

- 6081 Sisäiset korkotuotot aineettomista oikeuksista**
6082 Sisäiset korkotuotot muista pitkävaikutteisista menoista
6083 Sisäiset korkotuotot maa- ja vesialueista
6084 Sisäiset korkotuotot hautaustoimen pysyvistä vastaavista
6085 Sisäiset korkotuotot rakennuksista

6086	Sisäiset korkotuotot kiinteistä rakenteista ja laitteista
6087	Sisäiset korkotuotot koneista ja kalustosta
6088	Sisäiset korkotuotot muista aineellisista hyödykkeistä

3.9.4. Arvonalentumiset sijoituksista

Arvonalennuksia seurakunnissa tehdään lähinnä rahasisjoitusten osalta. Jos rahasisjoituksen markkina-arvo on tilinpäätöspäivänä alle hankintahinnan, sijoitus kirjataan taseen vastaaviin tilinpäätöspäivän mukaiseen markkina-arvoon. Hankintahinnan ja tilinpäätöspäivän sitä alhaisemman markkina-arvon erotus kirjataan tuloslaskelmaan kuluksi tilille *Arvonalentumiset sijoituksista*.

6090	Arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista
6095	Arvonalentumiset vaihtuvien vastaavien sijoituksista

Mikäli em. sijoituksen arvo seuraavan tilikauden tai myöhempien tilikausien aikana nousee, sijoitus kirjataan taseeseen tilinpäätöspäivän markkinahintaan, kuitenkin korkeintaan hankintahintaan saakka. Vastakirjauksena on menon oikaisu tuloslaskelman tilillä *Arvonalentumiset sijoituksista*.

3.9.5. Korkokulut

Korkokuluihin kuuluvat pitkäaikaisten ja lyhytaikaisten lainojen tilikaudelle jaksotetut korkokulut.

6100	Korkokulut lainoista
6110	Muut korkokulut

3.9.6. Muut rahoituskulut

Muita rahoituskuluja ovat mm. verotilityskorot ja -korotukset, viivästyskorot, takaus- ja luottovarausprovisiot samoin kuin lainasta johtuvat muut kulut kuten esimerkiksi kurssitappiot.

6220	Verotilityskorot ja -korotukset
6230	Viivästyskorot
6240	Kurssitappiot ym. kulut rahoituslainoista
6250	Takaus- ja luottovarausprovisiot
6260	Muut rahoituskulut

3.9.7. Sisäiset korkokulut

6300	Sisäiset korkokulut Kustannusten kohdentamisessa sisäiset laskennalliset korkokulut eli pysyviin vastaaviin aktivoidun omaisuuden hankintamenoon käytetty rahamäärä lasketaan taseen jäljellä olevasta poistamattomasta hankintamenosta. Sisäisten korkokulujen laskemisen tavoitteena on saada selville tehtäväalueen tai yksittäisen suoritteiden todelliset kustannukset pääomakuluineen.
------	---

Seurakunta voi jakaa sisäisten korkokulujen tilit seuraavasti täsmäytysten helpottamiseksi (taseryhmittäin):

6310	Sisäiset korkokulut aineettomista oikeuksista
6320	Sisäiset korkokulut muista pitkävaikutteisista menoista
6330	Sisäiset korkokulut maa- ja vesialueista
6340	Sisäiset korkokulut hautaus-toimen pysyvistä vastaavista
6350	Sisäiset korkokulut rakennuksista
6360	Sisäiset korkokulut kiinteistä rakenteista ja laitteista
6370	Sisäiset korkokulut koneista ja kalustosta
6380	Sisäiset korkokulut muista aineellisista hyödykkeistä

3.10. Poistot ja arvonalentumiset

3.10.1. Suunnitelman mukaiset poistot

Poistoja lasketaan pysyvien vastaavien hyödykkeiden poistamatta olevista hankintamenoista. Poistotilit jaetaan suunnitelman mukaisiin poistoihin ja kertaluonteisiin poistoihin. Suunnitelman mukaisille poistoille on syytä varata tilit tasetileittäin liitetietojen selvittämistä varten.

Poistoina esitetään myös poistosuunnitelman muuttamisesta tai muusta syystä aiheutunut kertaluonteinen poisto pysyvien vastaavien hyödykkeistä.

Suunnitelman mukaiset poistot:

6400	Poistot aineettomista hyödykkeistä
6420	Poistot muista pitkävaikutteisista menoista
6430	Poistot hautaus-toimen pysyvistä vastaavista
6460	Poistot rakennuksista
6490	Poistot kiinteistä rakenteista ja laitteista
6520	Poistot koneista ja kalustosta
6560	Poistot muista aineellisista hyödykkeistä

Kertaluonteiset poistot:

Pysyvien vastaavien myyntitappiot kirjataan kertaluonteisiin poistoihin, mikäli niitä ole kirjattu myyntitappioina kuluiksi tai satunnaisiksi kuluiksi. Poistoiksi merkityt myyntitappiot on eriteltävä olennaisuuden periaatetta noudattaen tuloslaskelman liitteessä.

6580	Pysyvien vastaavien myyntitappiot
6590	Muut kertaluonteiset poistot

3.10.2. Arvonalentumiset

Maa- ja vesialueiden, ennakkomaksujen ja keskeneräisten hankintojen sekä aineetto-

mien hyödykkeiden, joista ei tehdä suunnitelman mukaisia poistoja, arvonalentumiset.

6600	Pysyvien vastaavien hyödykkeiden arvonalentumiset
6620	Arvonalentumisten palautukset

3.11. Satunnaiset tuotot ja kulut

Satunnaiset tuotot ja kulut perustuvat seurakunnan tavanomaisesta toiminnasta poikkeaviin, kertaluonteisiin ja olennaisiin tapahtumiin. Niiden ei oleteta toistuvan ja ne ovat määrältään huomattavan suuria seurakunnan koko huomioon ottaen.

3.11.1. Satunnaiset tuotot:

6640	Pysyvien vastaavien myyntivoitot
6650	Omistussuhteiden luovutukset
6660	Saadut vahingonkorvaukset, takauskorvaukset ja sopimussakot
6670	Kirjauskäytännön muutoksesta aiheutuvat oikaisut
6680	Muut satunnaiset tuotot

Tälle tilille kirjataan mm. huomattavan suuret rahalahjoitukset.

3.11.2. Satunnaiset kulut:

6700	Pysyvien vastaavien myyntitappiot
6710	Omistussuhteiden luovutus
6720	Suoritetut vahingonkorvaukset, takauskorvaukset ja sopimussakot
6730	Kirjauskäytännön muutoksesta aiheutuvat oikaisut
6740	Muut satunnaiset kulut

3.12. Sisäiset vyörytyserät

Hallintomenot, verotuskulut ja keskusrahastomaksut vyörytetään seurakunnan perustehtävien kesken sisäisinä vyörytystuottoina ja -kuluina. Mikäli seurakunnalla on kiinteistötoimen hallintomenoja, ne vyörytetään kiinteistötoimen eri tehtäväalueille sekä hautatoimen kiinteistöille bruttomenojen mukaisessa suhteessa. Tämän jälkeen kiinteistöjen välittömät ja välilliset menot jaetaan käyttäjien kesken.

Hallintomenot lukuun ottamatta *kirkonkirjojenpitoa* sekä verotuskulut ja keskusrahastomaksut jaetaan pääluokkien 2-4 tehtäväalueille esim. välittömien bruttomenojen tai henkilöstökulujen mukaisessa suhteessa vyörytyskuluina. Vastakirjauksena on sisäiset vyörytystuotot hallinnon tehtäväalueilla ja rahoitusosassa.

3.12.1. Sisäiset vyörytystuotot:

6760	Sisäiset vyörytystuotot
-------------	--------------------------------

Tälle tilille kirjataan sisäisten vyörytyskulujen vastakirjaukset.

Tarvittaessa seurakunta voi avata sisäisten vyörytystuottojen tilit täsmäytyksiä varten seuraavasti:

6761	Sisäiset vyörytystuotot hallintotoimelle
6762	Sisäiset vyörytystuotot seurakunnalliselle työlle
6763	Sisäiset vyörytystuotot hautaustoimelle
6764	Sisäiset vyörytystuotot kiinteistötoimelle
6765	Sisäiset vyörytystuotot verotuskuluille ja keskusrahastomaksuille

3.12.2. Sisäiset vyörytyskulut:

6770	Sisäiset vyörytyskulut Tälle tilille kirjataan seurakunnan perustehtävien osuus hallinnon kuluista sekä verotuskuluista ja keskusrahastomaksuista.
	Tarvittaessa seurakunta voi avata sisäisten vyörytyskulujen tilit täsmäytyksiä varten seuraavasti:
6771	Sisäiset vyörytyskulut hallintotoimelle
6772	Sisäiset vyörytyskulut seurakunnalliselle toiminnalle
6773	Sisäiset vyörytyskulut hautaustoimelle
6774	Sisäiset vyörytyskulut kiinteistötoimelle

Kirkkohallitus on antanut erikseen ohjeistuksen kustannusten kohdentamisesta.

3.13. Erilliskirjanpitona hoidetut rahastot

Mikäli seurakunnalla on rahasto, jonka kirjanpito hoidetaan erillään seurakunnan kirjanpidosta, rahastoon liittyvät tuotot ja kulut sekä nettotuottojen /-kulujen siirto rahaston taseen lisäykseksi/vähennykseksi merkitään seurakunnan tuloslaskelmaan informatiivisina erinä. Omana erillisenä kirjanpitona hoidettujen rahastojen vaikutus seurakunnan tilikauden tulokseen on 0 euroa.

Mikäli seurakunnalla on hautainhoito-, lahjoitus- tms. rahasto, jonka kirjanpito hoidetaan erillään seurakunnan kirjanpidosta, rahaston taseen loppusummat merkitään tilinpäätöksen yhteydessä seurakunnan taseen toimeksiantojen varoihin ja toimeksiantojen pääomiin.

6790	Tuotot Tähän merkitään erillisenä kirjanpitona hoidettujen rahastojen toiminta- ja rahoitustuotot yhteensä tilikauden aikana.
6794	Kulut Tähän merkitään erillisenä kirjanpitona hoidettujen rahastojen toiminta- ja rahoituskulut yhteensä tilikauden aikana.
6798	Siirto rahastosta/rahastoon Tälle tilille merkitään - erillisenä kirjanpitona hoidettujen rahastojen nettotuottojen siirto rahaston taseen pääomien <u>lisäykseksi</u> tai - erillisenä kirjanpitona hoidettujen rahastojen nettokulujen suuruisen siirto rahaston taseen pääomien <u>vähennykseksi</u> .

Omana erillisenä kirjanpitona hoidetut rahastot eivät lisää eivätkä vähennä seurakunnan tuloslaskelmassa tilikauden tulosta. Tuottojen ja kulujen erotus merkitään siirroksi rahaston taseen lisäykseksi tai vähennykseksi.

3.14. Poistoeron lisäys tai vähennys

Investointirahaston ja -varauksen käyttö pysyvien vastaavien hankintamenon kattamiseen kirjataan varauksen vähennyksenä (+) tuloslaskelmaan. Varauksen vähennystä kumoamaan tuloslaskelmaan merkitään varauksen käyttöä vastaava poistoeron lisäys (-). Investointirahaston ja -varauksen käyttö merkitsee investointirahaston ja -varauksen muuttamista poistoeroksi, jota rahaston tai varauksen käyttövuonna ja seuraavina tilivuosina vähennetään enintään kyseisen hyödykkeen kunkin tilikauden suunnitelmapoiston verran. Kertyneen poistoeron purkaminen siten, että poistamatta oleva hankintamenon osa lisääntyisi, ei ole hyvän kirjanpitotavan mukaista.

6800	Poistoeron lisäys (-)
6810	Poistoeron vähennys (+)

3.15. Varausten lisäys tai vähennys

Pakollisten varausten muutoksilla ei tuloslaskelmassa ole omaa nimikettä vaan ne sisällytetään ao. tuotto- ja kulueriin. Kun realisoitunut menetys on kirjattu, pakollisen varauksen vähennys kirjataan tuloslaskelman asianomaiselle tilille kumoamaan tulonvähennys- tai kulukirjauksen.

Investointivaraukset eivät ole suoriteperusteista menoa eivätkä pakollisten varausten luonteisia vastaisia menoja ja menetyksiä. Tämän vuoksi ne kirjataan tuloksen käsitteilyerinä tilille *Varausten lisäys*.

Jos investointivaraus on suurempi kuin kokonaan valmistuneen tai hankitun hyödykkeen toteutunut hankintameno, ylittävä osuus on tuloutettava varauksen muutoksena sinä tilikautena, jonka aikana hyödyke on kokonaan valmistunut tai hankittu.

6830	Varausten lisäys (-)
6840	Varausten vähennys (+)

3.16. Rahastojen lisäys tai vähennys

Oman pääoman yleiskatteisten rahastojen kartuttaminen ja käyttö esitetään tuloslaskelmassa tilejä *Rahastojen lisäys* ja *Rahastojen vähennys* käyttäen. Kun investointirahastoa käytetään investointihankkeen rahoittamiseen, tehdään vastaavat poistoerokirjaukset kuin investointivarausten käyttämisen yhteydessä.

6870	Rahastojen lisäys (-)
6880	Rahastojen vähennys (+)

KUSTANNUSTEN KOHDENTAMINEN SEURAKUNNISSA JA SEURAKUNTAYHTYMISSÄ

	Sivu
Sisällysluettelo	1
1. Johdanto	2
2. Kustannusten kohdentamisesta saatava hyöty seurakunnan työn suunnittelussa ja johtamisessa	2
3. Laskentajärjestelmän kehittäminen	3
3.1. Lähtökohdat kustannusten kohdentamiseen	3
3.2. Kustannusten kohdentamisen perusasiat	3
4. Seurakunnan kustannusten kohdentaminen	4
4.1. Yleistä seurakunnan kustannusten kohdentamisesta	4
4.2. Palkkakustannusten kohdentaminen tehtäväalueille	5
4.3. Pääomakustannusten kohdentaminen tehtäväalueille	6
4.4. Kiinteistökulujen kohdentaminen tehtäväalueille	7
4.5. Hallinto- ja verotuskulujen sekä keskusrahastomaksujen kohdentaminen tehtäväalueille	7
5. Kustannusten kohdentaminen hautaustoimelle	9
5.1. Hautaustoimen tehtäväalueet	9
5.1.1. Hautausmaahallinto	9
5.1.2. Hautausmaakiinteistöt	9
5.1.3. Varsinainen hautaustoimi	10
5.1.4. Haudanhoitosopimukset	10
5.2. Hautaustoimen osuus seurakunnan välillisistä kustannuksista	10
5.3. Hautaustoimen omakustannushinnan laskeminen	11
5.4. Hautaustoimen kustannusvastaavuuslaskelma	11
5.5. Hautainhoitorahaston kustannusten käsittely	12
6. Seurakunnan toiminnan tuottavuuden, taloudellisuuden ja vaikuttavuuden tunnusluvut	12
6.1. Seurakunnan toiminnan tuottavuus	12
6.2. Seurakunnan toiminnan taloudellisuus	13
6.3. Seurakunnan toiminnan vaikuttavuus	13
6.4. Esimerkkejä seurakunnan toiminnan tuottavuuden ja taloudellisuuden tunnusluvuista	14
Liitteet	
1. Tehtäväalueet, joiden kulut ja tuotot ilmoitetaan vuosittain Kirkkohallitukselle	
2. Esimerkki palkkojen jakamisesta tehtäväalueille	
3. Esimerkki kirkon kiinteistökulujen kokoamisesta ja jakamisesta käyttäjien kesken sekä tiliöinnistä	
4. Esimerkki monitoimitalon kiinteistökulujen jakamisesta	
5. Esimerkki hallintokulujen, verotuskulujen ja keskusrahastomaksujen vyöryttämisestä	
6. Esimerkki hautaustoimen omakustannushinnan laskemisesta	
7. Kustannuslaskennan käsitteet ja yleiset laskentakaavat	

1.

Johdanto

Seurakuntien ja seurakuntayhtymien tuottoja ja kuluja on seurattu perinteisesti tilien, tehtäväalueiden ja pääluokkien avulla. Kirkkohallitus antoi yleiskirjeellä 44/2002 seurakunnille ohjeet toimintatuottojen ja -kulujen, poistojen sekä sisäisten korkokulujen kirjaamisesta entistä tarkemmin tehtäväalueiden kesken. Lisäksi em. ohjeessa seurakuntien tukipalvelujen eli *kiinteistötoimen* ja *hallinnon* kulut kehoitettiin jakamaan *seurakunnallisen toiminnan* ja *hautaustoimen* kesken aiheuttamisperiaatteen mukaan.

Tässä ohjeessa seurakunnalla tarkoitetaan jäljempänä myös seurakuntayhtymää. Pääluokalla *seurakunnallinen toiminta* tarkoitetaan seurakuntayhtymissä myös mahdollisesti käytettyä pääluokkaa *yhteiset seurakunnalliset tehtävät*.

Kustannusten kohdentaminen seurakunnissa on lähinnä toimintolaskentaa. Se tarkoittaa toimintakulujen ja -tuottojen jakamista tehtäväalueiden kesken sekä hallintokulujen ja muiden tukipalveluiden kulujen jakamista pääluokkien 2 - 4 tehtäväalueiden kesken aiheuttamisperiaatteen mukaan. Kustannuslaskentaan eli viime kädessä suoritteiden omakustannushintojen laskentaan kehoitetaan erityisesti suuria seurakuntia.

Kirjanpidossa tehdään selkeä eron ulkoisen ja sisäisen kirjanpidon välillä. Tulojen ja menojen kirjaaminen kirjanpidon tileille on ulkoista kirjanpitoa. Ulkoinen kirjanpito on pakollista, määrämutoista ja lakisääteistä. Sisäinen laskenta palvelee kirjanpitovelvollisen omia tietotarpeita. Sisäistä laskentaa on tuottojen ja kulujen kirjaaminen paikallisseurakuntien, tehtäväalueiden, kerhojen yms. tunnisteiden kesken. Sisäistä laskentaa ovat myös kiinteistökulujen jako ja hallintokulujen vyöryttäminen käyttäjien kesken. Sisäisen laskennan tunnisteita käyttäen saadaan myös tieto seurakuntien käyttämistä varoista kulttuuriperinnön hoitoon, ylläpitoon ja säilyttämiseen.

Kustannusten kohdentamisen tavoitteena on saada tilastoitua taloudellisten resurssien jakautuminen kirkon perustehtävien kesken. Koko kirkon tilastointi tuotetaan liitteen 1 mukaisia tehtäväalueita käyttäen vuodesta 2007 alkaen. Seurakuntien tilinpäätöksiin perustuvat tiedot tehtäväalueiden välittömistä ja välillisistä kuluista lähetetään Kirkkohallitukselle taloustilaston (A7) taulukon 4 mukaan ryhmiteltyinä. Tämän tilastointitarpeen lisäksi seurakunnat ryhmittelevät tuotot ja kulut omien tietotarpeittensa mukaan ottaen huomioon mm. seurakunnan toiminnan organisoinnin, toimivallan ja -vastuun määrittelyt, toimintaan ja myyntiin liittyvät hinnoittelutarpeet sekä talousarvion sitovuustasot. Kirkkoneuvosto vastaa siitä, että tilastotiedot lähetetään kirkkohallitukselle ohjeiden mukaisesti (Taloussääntömallin 26 §).

2.

Kustannusten kohdentamisesta saatava hyöty seurakunnan työn suunnittelussa ja johtamisessa

Laskentatoimi on talouden näkökulmasta suoritettua kuvausta seurakunnan toiminnasta. Kustannustietoisuus kuuluu seurakunnan hyviin hallintotapoihin. Kirkon edunvalvontaan ja tiedottamiseen tarvitaan tietoa siitä, mitä seurakunnissa tehdään ja mitä kirkollisveroina ja yhteisövero-osuuksina kerätyillä varoilla saadaan aikaan. Kustannusten kohdentamisella tuotettu tieto palvelee myös seurakunnassa tapahtuvaa toiminnan ja talouden suunnittelua, valvontaa, johtamista ja arviointia.

Kustannusten kohdentamisen avulla saadaan tietoa perustehtävien todellisista kokonaiskustannuksista sekä siitä, mistä ne muodostuvat. Kustannusten kohdentaminen seurakunnallisen toiminnan ja hautaustoimen tehtäväalueiden kesken aiheuttamisperiaatteen mukaan auttaa arvioi-

maan, onko voimavarojen käyttö toiminta- ja taloussuunnitelmassa hyväksytyjen tavoitteiden mukaista. Taloudellisten voimavarojen käytön tulee edistää seurakunnan toiminnallisia tavoitteita. Seurakuntien taloudellisista voimavaroista noin 85 % käytetään henkilöstön palkkaukseen ja kiinteistömenoihin. Työajan käytön ja muiden taloudellisten voimavarojen suunnittelu sekä toteutuneen toiminnan arviointi tukevat myös jokaisen työntekijän omaa työtä ja sen kehittämistä.

Kustannusten perusteellinen analysointi on tarpeen ainakin silloin, kun tavoitteena on

- uhkaavan tai toteutuneen alijäämän kattaminen
- seurakunnan toiminnan sopeuttaminen tulojen mukaiseksi
- toiminnan ja palvelujen lisääminen tai niiden laadun parantaminen nykyisin voimavaroin
- suoritteiden hinnoittelupäätösten perusteleminen
- vaihtoehtolaskelmien vertailu oman palvelutuotannon ja ostopalveluiden välillä.

Kustannuksia analysoimalla saadaan tietoa mm. siitä, mistä osatekijöistä palvelun tai toiminnan kokonaiskustannukset muodostuvat, missä on ylikapasiteettia sekä missä on mahdollisuus lisätä toimintaa tai parantaa toiminnan laatua kustannuksia nostamatta. Kustannusten vertailu samantapaisten yksiköiden välillä (benchmarking) antaa tietoa erilaisten toimintatapojen kustannusvaikutuksista. Seurakunnat voivat tehdä moniin tuloihin ja menoihin liittyviä ratkaisuja itsenäisesti, koska lakiin perustuvia sitovia velvoitteita ei ole paljon.

3. Laskentajärjestelmän kehittäminen

3.1. Lähtökohdat kustannusten kohdentamiseen

Kustannusten kohdentamisessa on otettava huomioon mm. seuraavat seikat:

- Kustannusten kohdentaminen on pitkäjänteinen kehittämisprosessi.
- Kehittäminen vaatii tuekseen henkilöitä, joilla on tietämystä seurakunnan toiminnasta kokonaisuudessaan, laskentatoimesta, atk-järjestelmien kehittämisestä sekä johtamisesta.
- Kustannusten kohdentaminen aloitetaan keskustellen ja suunnitellen, mitä tietoa seurakunta itse tarvitsee kirkkohallitukseen lähetettävien tilastojen lisäksi.
- Kustannusten kohdentamista suunnitellessa tulee ottaa huomioon tarkoituksenmukaisuus siten, että taloushallinnon henkilöstön työ määrää ei lisätä kohtuuttomasti.

Seurakunnat joutuvat ottamaan kantaa kustannusten kohdentamista suunnitellessaan siihen, miten se toteutetaan. Kustannusten kohdentaminen voidaan toteuttaa osana kirjanpitojärjestelmää tai sitä varten voidaan luoda erillinen kustannuslaskentajärjestelmä. Ratkaisua tehtäessä on hyvä ottaa huomioon järjestelmän helppokäyttöisyys, taloudellisuus ja yhteensopivuus. Määrättyyn rajaan asti kustannusten kohdentaminen voidaan toteuttaa kirjanpitotilien avulla ja ottamalla käyttöön erillistunnisteina uusia kenttiä, joita jokainen atk-toimittaja pystyy tarjoamaan.

Kustannusten kohdentamisessa tarvittavat tiedot voidaan tuottaa yhdessä tai useammassa tietojärjestelmässä. Kiinteistö- ja hallintokulujen kohdentaminen tehtäväalueille aiheuttamisperiaatteen mukaan on mahdollista esim. taulukkolaskentaohjelmaa käyttäen.

3.2. Kustannusten kohdentamisen perusasiat

Tulot ja menot tiliöidään kirjanpitolain, tililuettelomallin ja Kirkkohallituksen antamien muiden ohjeiden mukaan. Sen lisäksi seurakunnat kirjaavat tulot ja menot tehtäväalueiden, paikallisseurakuntien, kappeliseurakuntien ja aluejaon kesken. Seurakunnat tarvitsevat myös tietoja mm.

yhteisvastuukeräykseen, lahjoitus- ja testamenttivaroihin, kolehtituloihin ja kulttuuriperinnön säilyttämiseen liittyvistä tuotoista ja kuluista.

Seurakunnan kustannusten kohdentamisen perusasiat:

1. Toimintatuotot ja -kulut kirjataan tehtäväalueille aiheuttamisperiaatteen mukaan. Samaan asiaan liittyvät tuotot ja kulut kirjataan samalle tehtäväalueelle. Tehtäväalueelle *Muu seurakuntatyö* saa kirjata vain vähäiset tuotot ja kulut, joille ei löydy mitään muuta sopivaa tehtäväaluetta.
2. Jokainen henkilökuntaan kuuluva arvioi, miten hänen työaikansa jakautuu eri tehtäväalueiden kesken mahdollisimman totuudenmukaisesti. Työajan jakautuminen tehtäväalueiden kesken tallennetaan prosentteina palkanlaskentaohjelmaan. Jos joidenkin henkilöiden osalta on käytössä tuntiperusteinen työajan jako tai työajan seuranta, palkat voidaan jakaa käytetyn työajan mukaan myös suoraan eri tehtäväalueille.
3. Rakennusten poistot ja sisäiset korkokulut kirjataan pääluokan *kiinteistötoimi* tehtäväalueille ja hautaustoimeen kuuluvien omaisuuserien poistot ja sisäiset korkokulut kirjataan pääluokan *hautaustoimi* tehtäväalueille. Koneen tai muun irtaimen omaisuuserän jäljellä olevasta hankintahinnasta lasketut poistot ja sisäiset korkokulut kirjataan tehtäväalueelle tai tehtäväalueille, joiden käytössä aktivoitu omaisuus on pääasiallisesti on.
4. Kiinteistöjen kokonaiskulut jaetaan tehtäväalueille esim. eri tehtäväalueiden käytettävissä olevien hyötyneliöiden tai/ja käyttökertojen mukaisessa suhteessa sisäisinä vuokratuloina..
5. Hallintokulut (kirkonkirjojenpitoa lukuunottamatta), verotuskulut ja keskusrahastomaksut vyörytetään pääluokkien *seurakunnallinen toiminta* ja *hautaustoimi* tehtäväalueille välittömien kulujen mukaisessa suhteessa.
6. Seurakunnan kuluista kohdennetaan hautainhoitorahastolle menonoikaisuna välittömät ja välilliset kulut aiheuttamisperiaatteen mukaan. Nämä oikaisut ovat ulkoista kirjanpitoa.

4. Seurakunnan kustannusten kohdentaminen

4.1. Yleistä seurakunnan kustannusten kohdentamisesta

Sisäisessä laskennassa tuotetaan tietoa pääluokkien *hallinto*, *seurakunnallinen toiminta*, *hautaustoimi* ja *kiinteistötoimi* tuotoista ja kustannuksista tehtäväalueittain. Kustannusten kohdentamisessa seurakuntien perustehtävät ovat pääluokkien *seurakunnallinen toiminta* ja *hautaustoimi* tehtäväalueilla. *Hallinto- ja kiinteistötoimi* ovat seurakuntien tukitoimintoja.

Seurakunnan perustehtävät on ilmaistu kirkkolaissa. KL 1:2 mukaan kirkko julistaa tunnustuksensa mukaisesti Jumalan sanaa ja jakaa sakramenteja sekä toimii muutenkin kristillisen sanoman levittämiseksi ja lähimmäisenrakkauden toteuttamiseksi. KL 4:1 mukaan toteuttaakseen kirkon tehtävää seurakunta huolehtii jumalanpalvelusten pitämisestä, kasteen ja ehtoollisen toimittamisesta sekä muista kirkollisista toimituksista, kristillisestä kasvatuksesta ja opetuksesta, sielunhoidosta, diakoniasta ja lähetystyöstä sekä muista kristilliseen sanomaan perustuvista julistus- ja palvelutehtävistä.

Seurakunnan eri toimintakokonaisuuksia tai työmuotoja kutsutaan tehtäväalueiksi. Seurakunnat voivat jakaa toiminnan ja talouden suunnittelun ja seurannan myös tätä pienempiin alaryhmiin. Seurakunta ei avaa käyttöönsä sellaista tehtäväaluetta, jonka toimintaa sillä ei ole tai jonka toi-

minta on hyvin vähäistä vuoden aikana. Kunkin tehtäväalueen tuottojen ja kulujen kirjaamista varten varataan tiliointikenttä ja tunniste raportoinnin luotettavuuden ja nopeuden edistämiseksi.

Liitteessä 1 on luettelo tehtäväalueista, joiden toimintatuotot ja -kulut, sisäiset tuotot ja kulut, poistot ja sisäiset korkokulut, vyörytystuotot ja -kulut sekä työalakate ilmoitetaan vuosittain Kirkkohallitukselle 1.1.2007 alkaen.

Kaikissa seurakunnissa tositteiden pakollisina tiliointikenttinä ovat tili ja tehtäväalue. Seurakunnissa, joilla on tarvetta kustannusten yksityiskohtaisempaan erittelyyn, kirjaustunnisteiksi tarvitaan omina kenttinä esim. seuraavat asiakokonaisuudet tilin ja tehtäväalueen lisäksi:

- paikallisseurakunnan ja yhtymän tunniste seurakuntayhtymissä
- kappeliseurakunnan ja/tai seurakunnan aluejaon tunniste
- toimintayksikkö
- lahjoitus- ja testamenttivarojen sekä seurakunnan omaan käyttöön kerättyjen kolehtivarojen tunnisteet
- kulttuuriperinnön säilyttämiseen liittyvien kulujen ja mahdollisten tuottojen tunnisteet
- henkilöstökertomukseen kerättävät tiedot eri tileiltä ja tehtäväalueilta
- erillistunnisteita tarpeen mukaan, esim. toiminto, kiinteistön numero, projekti, kumppani ja kerhon tai keskustelupiirin tunniste.

Toimintayksiköllä tarkoitetaan tehtäväaluetta suurempaa toimintakokonaisuutta, jota varten on oma henkilökunta esimiehiin, määritellyt tehtävät ja vastuut sekä talousarvio. Tällainen toimintayksikkö seurakunnassa voi olla esim. koko lapsi- ja nuorisotyö, joka jakautuu useaan tehtäväalueeseen. Erillistunnisteet muodostetaan seurakunnittain paikallisten tarpeiden ja organisaation mukaan.

4.2. Palkkakustannusten kohdentaminen tehtäväalueille

Henkilöstömenot ovat seurakuntien suurin yksittäinen menoerä. Kun palkat ja niistä aiheutuvat sivukulut jaetaan tehtäväalueiden kesken niihin käytetyn työajan mukaan, saadaan selville, mikä asian hyväksi seurakunnissa työtä tehdään. Palkkojen jakaminen tehtäväalueille käytetyn työajan mukaan auttaa henkilöressurssien suuntaamista ensiarvoisiin tehtäviin. Näin saatua tietoa voidaan käyttää myös kehityskeskusteluissa työn suunnittelun ja arvioinnin välineenä.

Virka- ja työsuhteisten palkat sivukuluineen jaetaan prosentteina niiden tehtäväalueiden kesken, joihin henkilön pääasiallinen työpanos kohdistuu. Alle 10 %:n jakoja ei suositella tehtäväksi, mikä tarkoittaa vajaan neljän tunnin työviikkoa kohti läpi vuoden. Kiinteistötoimen palkat jaetaan eri kiinteistöjen kesken työmäärien mukaisessa suhteessa. Hallinnon palkat jaetaan esim. taloushallinnon, henkilöstöhallinnon, kirkonkirjojenpidon ja hautainhoitorahaston kesken.

Työajan jakautuminen tehtäväalueiden kesken voidaan arvioida mm. osana vuosittaista kehityskeskustelua taikka seuraavan vuoden talousarviota suunniteltaessa. Kahdenkeskisissä kehityskeskusteluissa esimies ja työntekijä arvioivat ja sopivat mm. työpanoksen jakautumisesta eri tehtäväalueille työtunteina tai prosentteina koko työajasta. Seuraavana vuonna kehityskeskustelussa arvioidaan, miten hyvin suunnitelma toteutui ja miten työajan tulisi jakaantua seuraavan vuoden aikana.

Mikäli talouspäällikön tai jonkun muun henkilön työajasta on kulunut tilivuoden aikana huomattava osuus (esim. 10 % tai enemmän) kulttuuriperinnön hoitoon ja ylläpitoon, käytetyn työajan osuus palkoista merkitään erillistunnistetta käyttäen. Seurakunnassa tällainen tilanne saatetaan toteutua silloin, kun kulttuurihistoriallisesti arvokas rakennus peruskorjataan.

Palkat sivukuluineen jaetaan tehtäväalueille arvioidun työajan käytön mukaan. Palkkoja ei siis laskuteta sisäisesti eikä vyörytetä. Arvioidut työajan jakautumisprosentit tallennetaan palkan-

laskentaohjelmaan, jolloin palkat, lomarahat yms. sivukuluineen kohdistuvat automaattisesti ilmoitetuille tehtäväalueille. Tuntipalkkaisten työntekijöiden palkat voidaan kohdentaa suoraan eri tehtäväalueille käytetyn työajan mukaan. Palkat voidaan jakaa myös suoraan tehtäväalueille käytettävissä olevan työajan mukaan niiden henkilöiden osalta, joiden työaika on jaettu tunti- tai päiväkohtaisesti eri tehtäväalueiden kesken.

Hautainhoitorahaston osuus mm. palkkausmenoista kohdistetaan menonoikaisuna hautainhoitorahaston ja seurakunnan kesken. Mikäli seurakunnalla on hautainhoitorahasto ja seurakunta palkkaa pelkästään hoitosopimushautojen hoitoa varten kesätyöntekijöitä, heidän palkkansa voi sisältyä jo hautainhoitorahaston kuluihin.

Liitteessä 2 on esimerkki palkkojen jakamisesta tehtäväalueille.

Henkilökunnan koulutuskulut kirjataan tehtäväalueille koulutuksen sisällön mukaan. Matkakorvaukset, puhelinkulut yms. henkilöstön toiminnasta aiheutuvat kulut kohdennetaan tehtäväalueille esim. työaikajaon mukaan.

4.3. Pääomakustannusten kohdentaminen tehtäväalueille

Investointimenot aktivoidaan pysyviin vastaaviin ja ne kirjataan poistoina kuluiksi taloudellisenä pitokautana suunnitelman mukaan (KPL 5:5,1). Poistojen avulla investointimenot jaksotetaan tuloslaskelmaan eri tilikausien kuluiksi. Pysyvien vastaavien osakirjanpidossa jokaisen aktivoidun erän kohdalla on tasetilin lisäksi tehtäväalueen, kiinteistön, koneen tms. tunniste. Poistot kirjataan tehtäväalueiden, kiinteistönnumeroiden, koneiden jne. tunnisteille. Poistoja ei saa kirjata tuloslaskelmaan kuluiksi tunnisteella 601 tms., mikä tarkoittaa ”rahoitusosaa”.

Kirkkohallitus on antanut ohjeet suunnitelman mukaisista poistoista ja pysyvien vastaavien osakirjanpidosta yleiskirjeessä 10/2005. Poistot kuuluvat ulkoiseen kirjanpitoon, vaikka niiden yhteydessä rahaa ei käytetä.

Pysyviin vastaaviin aktivoidun omaisuuden hankintamenoon käytetyn rahan aika-arvo lasketaan sisäisenä korkona. Sen laskeminen on tarkoituksenmukaista mm. hinnoittelupäätöksien perusteissa, palvelutuotannon vaihtoehtolaskelmissa sekä suoritteiden omakustannushintoja laskettaessa. Koron laskeminen on erityisen tärkeää sellaisten hautaustoimen omaisuuserien yhteydessä, joista poistoja ei lasketa. Esim. yhden hautauksen todellista hintaa laskettaessa kustannuksiin on syytä lisätä hautausmaa-alueen hankintamenon sisäinen korko, koska maan hankintamenoista ei tehdä poistoja.

Pysyvien vastaavien poistojen jälkeen jäljellä olevasta hankintamenosta laskettavan koron tulee olla yhdenmukainen kaikissa seurakunnissa. Sisäinen korko lasketaan päättävän taseen tasearvoista, käyttäen 12 kuukauden euribor -korkoa ja 360 korkopäivää, tilivuoden viimeisenä päivänä eli 31.12. Em. tieto löytyy mm. osoitteesta www.bof.fi. Kolmen desimaalin tarkkuudella ilmoitettu korkoprosentti voidaan pyöristää yhteen desimaaliin.

Sisäinen korko lasketaan aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden poistojen jälkeen jäljellä olevalle hankintamenoille 31.12. olennaisuuden periaatetta noudattaen. Sisäistä korkoa ei lasketa nk. muistieuroille eli käytännössä loppuun poistetun omaisuuserän symboliselle tasearvolle eikä myöskään esim. maa- ja metsäomaisuudelle eikä sijoituksille, mikäli seurakunnalla ei ole tarvetta sisäisen koron laskemiseen.

Sisäiset korkokulut kirjataan sen tehtäväalueen, rakennuksen, koneen yms. laskentakohteen kuluiksi, johon aktivoitu erä on merkitty. Sisäisten korkokulujen vastatili on tuloslaskelman (tunniste 601 tms. ns. rahoitusosan) sisäiset korkotuotot. Sisäiset korkokulut ja -tuotot ovat sisäisiä laskennallisia eriä ja niiden on oltava aina yhtä suuria.

4.4. Kiinteistökulujen kohdentaminen tehtäväalueille

Mikäli seurakunnalla on kiinteistötoimen hallintokuluja, ne vyörytetään ensin kiinteistötoimen eri tehtäväalueille (kiinteistöille) ja hautaustoimen kiinteistöille esim. välittömien bruttokulujen mukaisessa suhteessa. Pienissä seurakunnissa ei yleensä kirjata mitään kiinteistötoimen hallintokuluiksi.

Kiinteistöjen kaikki **nettokustannukset** (sisältää toimintakatteen, poistot, sisäiset korkokulut ja mahdolliset kiinteistötoimen hallinnon vyörytyskulut) jaetaan sisäisinä vuokrakuluina tilojen käytön mukaisessa suhteessa pääluokkien *hallinto*, *seurakunnallinen toiminta* ja *hautaustoimi* tehtäväalueille. Toinen vaihtoehto on se, että kaikki hautaustoimen kiinteistökulut kirjataan suoraan tehtäväalueelle *hautausmaakiinteistöt*. Tehtäväalueiden *maa- ja metsätalous* sekä *asuin-kiinteistöt ja -osakkeet* kustannuksia ei kuitenkaan kohdenneta, vaan ne jätetään pääluokan *kiinteistötoimi* kuluiksi (ja tuotot vastaavasti tuotoiksi) sellaisenaan. Samoin sijoitusmielessä hankittujen ja ulkopuolisille vuokrattujen kiinteistöjen taikka kiinteistöosakkeiden kulut (ja tuotot) jätetään pääluokan *kiinteistötoimi* kuluiksi (ja tuotot vastaavasti tuotoiksi) 5. pääluokkaan sellaisenaan.

Pääluokkien *hallinto*, *seurakunnallinen toiminta* ja *hautaustoimi* tehtäväalueiden osuus kiinteistöjen nettokustannuksista lasketaan esim. hyötyneliöiden, käyttötuntien tai käyttökertojen mukaan (esim. €/hyötyneliö tai €/käyttökerta). Sisäisiä vuokrakuluja laskettaessa oikea suuruusluokka riittää. Laskelmia tehtäessä noudatetaan olennaisuuden periaatetta.

Kiinteistöjen käytöstä aiheutuneet kulut merkitään sisäisinä vuokrakuluina pääluokkien *hallinto*, *seurakunnallinen toiminta* ja *hautaustoimi* tehtäväalueille. Vastatili on sisäiset vuokratuotot pääluokassa *kiinteistötoimi*. Sisäisten vuokrakulujen ja sisäisten vuokratuottojen summien on oltava aina yhtä suuret. Sisäiset vuokratuotot ja -kulut eivät ole ulkoisia eriä eli todellisia tuloja ja menoja. Sisäinen laskutus voi tapahtua esim. puoli- tai neljännesvuosittain seurakunnan sopimalla tavalla. Joidenkin atk-ohjelmien avulla sisäiset vuokratuotot ja -kulut voidaan jakaa käyttäjien kesken ennalta määriteltujen kriteerien mukaan automaattisesti esim. kerran kuukaudessa. Seurakunnan sisäiset vuokratuotot ja -kulut ovat välillisiä kuluja, koska käyttäjillä ei ole yleensä mahdollisuutta vaikuttaa niiden suuruuteen.

Sisäiset vuokratuotot ja -kulut hoidetaan ensisijaisesti kultakin ajanjaksolta yhdellä laskutuksella. Koska sisäiset vuokratuotot ja -kulut lasketaan kustannusten kohdentamisen yhteydessä, erillisiä sisäisiä laskutuksia, jotka eivät perustu todellisiin kuluihin, ei pidä tehdä esim. rippikoululle leirikeskuksen käytöstä.

Liitteessä 3 on esimerkki kirkkorakennuksen kiinteistökulujen kokoamisesta ja jakamisesta käyttäjien kesken sekä tiliöinnistä.

Liitteessä 4 on esimerkki monitoimitalon kiinteistökulujen jakamisesta käyttäjien kesken.

4.5. Hallinto- ja verotuskulujen sekä keskusrahastomaksujen kohdentaminen tehtäväalueille

Hallintokuluista kirjataan hautainhoitorahaston kuluksi se osuus, jonka arvioidaan aiheutuneen hautainhoitorahaston toiminnasta. Tämä oikaisu kuuluu ulkoiseen kirjanpitoon. Mikäli seurakunta tekee haudanhoitosopimuksia, mutta sillä ei ole hautainhoitorahastoa, hoitosopimuksiin liittyvät tuotot ja kulut kirjataan pääluokkaan *hautaustoimi*, tehtäväalueelle *haudanhoitosopimukset*. Tässä tapauksessa tehtäväalueen *haudanhoitosopimukset* osuus hallintokuluista vyörytetään samaan aikaan ja samalla tavalla kuin muillekin perustehtäville sisäisenä laskentana. Mikäli seurakunta tekee yli yhden vuoden haudanhoitosopimuksia, mutta sillä ei ole hautainhoitorahastoa, hoitosopimuksista saatavat tulot kirjataan vieraaseen pääomaan saaduiksi ennakoik-

si.

Pääluokasta *hallinto* vyörytetään kaikki nettokustannukset lukuun ottamatta tehtäväalueen *kirkonkirjojen pito* kustannuksia. **Hallinnon vyörytettäviin nettokustannuksiin lasketaan mukaan verotuskulut ja keskusrahastomaksut.** Tehtäväalueiden *hallintoelimet, talous- ja henkilöstöhallinto* sekä *kirkkoherranvirasto ja muu yleishallinto* nettokustannukset **sekä verotuskulut ja keskusrahastomaksut** vyörytetään

- pääluokkien *seurakunnallinen toiminta* ja *hautaustoimi* tehtäväalueille
- pääluokan *kiinteistötoimi* tehtäväalueille *asuinkiinteistöt ja -osakkeet, maa- ja metsätalous* sekä sijoituskiinteistöille ja -osakkeille.

Vyörytyskulut jaetaan perustehtävien lisäksi kiinteistötoimen sijoitusluonteisille tehtäväalueille. Perusteluna tälle on se, että tehtäväalueiden *asuinkiinteistöt ja -osakkeet, maa- ja metsätalous* sekä sijoituskiinteistöjen ja -osakkeiden kustannuksia ei jaeta perustehtävien kesken, vaan ne jätetään 5. pääluokkaan sellaisenaan.

Vyörytettäviin nettokustannuksiin kuuluvat myös hallinnolle merkityt sisäiset vuokratulot, mikäli seurakunta on ensin jakanut seurakunnan käytössä olevien kiinteistöjen kulut pääluokille *hallinto, seurakunnallinen toiminta* ja *hautaustoimi* ja vasta sen jälkeen vyöryttänyt hallintokulut perustehtävien kesken.

Hallintokulut, verotuskulut ja keskusrahastomaksut vyörytetään perustehtäville ja kiinteistötoimen sijoitusluonteisille tehtäväalueille välittömien bruttokulujen mukaisessa suhteessa. Hallintokulujen sekä verotuskulujen ja keskusrahastomaksujen vyörytysperusteena voidaan käyttää myös jotakin muuta perustetta, joka toteuttaa paremmin kustannusten aiheuttamisperiaatteen, esim. henkilötyövuosien määrä, palkkojen määrä tai tositteiden määrä. Tavoitteena on kuitenkin pitää hallintokulujen vyörytys yksinkertaisena, selkeänä ja vuodesta toiseen perusteiltaan vertailukelpoisena.

Vyörytykset ovat välillisiä kuluja, koska ne kohdennetaan tehtäväalueille laskennallisina erinä. Vyörytyksille ei ole olemassa yhtä oikeaa laskentakaavaa, vaan ne tehdään johdonmukaisesti niin kuin ne on sovittu tehtäväksi.

Tehtäväalueelle *kirkonkirjojenpito* kirjataan kaikki väestökirjanpitoon ja jäsenrekisterin ylläpitoon ja tietojen luovuttamiseen (virkatodistukset, sukuselvitykset ja sukututkimukset) liittyvät tuotot ja kulut. Kirkonkirjojenpidosta aiheutuneita kustannuksia ei vyörytetä, koska se on oma itsenäinen yhteiskunnallinen palvelu. Kirkko tarvitsee tietoa tehtäväalueen *kirkonkirjojenpito* kokonaiskustannuksista mm. seurakuntien edunvalvonnassa.

Vyörytyskulut kirjataan *seurakunnallisen toiminnan* ja *hautaustoimen* tehtäväalueille sekä kiinteistötoimen sijoitusluonteisille tehtäväalueille vyörytyskulut -tileille (6770). Vastakirjauksena on vyörytystuotot -tili (6760) pääluokan *hallinto* tehtäväalueilla sekä pääluokassa 6, rahoitustoimi. Tehtäväalueelle *kirkonkirjojenpito* ei kirjata vyörytystuottoja, koska sen tehtäväalueen kustannuksia ei vyörytetty perustehtävien kesken. Vyörytyskulujen ja -tuottojen on oltava aina yhtä suuret. Vyörytyskulut ja -tuotot ovat sisäisiä laskennallisia eriä. Laskennalliset erät merkitään tuloslaskelman toteutumisvertailuun ennen tilikauden tulosta.

Mikäli seurakunta haluaa selvittää pääluokkien *hallinto* tai *kiinteistötoimi* jonkin tehtäväalueen kokonaiskustannukset, jätetään ko. tehtäväalue kustannusten peräkkäiskohdentamisessa viimeiseksi.

Liitteessä 5 on esimerkki hallintokulujen, verotuskulujen ja keskusrahastomaksujen vyöryttämisestä.

5. Kustannusten kohdentaminen hautaustoimelle

Hautaustoimen kustannusten kohdentamista ja kustannuslaskentaa käsitellään tässä ohjeessa erikseen, koska omakustannushinnat ovat hyvin tärkeitä mm. hautaustoimen hinnoittelupäätöksiä tehtäessä. Uskonnonvapauslaki, hautaustoimilaki ja kirkon saama osuus yhteisöveron tuotosta mm. hautaustoimen kustannusten kattamiseen edellyttävät hautaustoimen kustannuslaskentaa. Hautaustoimeen liittyvät investoinnit aktivoidaan tasekaavan mukaisiin ryhmiin ja niistä laskettavat poistot ja sisäiset korkokulut kirjataan pääluokan *hautaustoimi* tehtäväalueille. Hautainhoitorahastojen kuluiksi tulee siirtää kulunoikaisuna se osuus mm. seurakunnan hallinto- ja kiinteistötoimen kuluista, joka sille aiheuttamisperiaatteen mukaan kuuluu.

5.1. Hautaustoimen tehtäväalueet

Pääluokka *hautaustoimi* jakautuu seuraaviin tehtäväalueisiin: *hautausmaahallinto*, *hautausmaakiinteistöt* ja *varsinainen hautaustoimi*. Mikäli seurakunta tekee haudanhoitosopimuksia, mutta sillä ei ole hautainhoitorahastoa, seurakunnalla on pääluokassa *hautaustoimi* tehtäväalue, jonka nimi on *haudanhoitosopimukset*.

5.1.1. Hautausmaahallinto

Tehtäväalueelle *hautausmaahallinto* kirjataan hautaustoimeen liittyvän luottamushenkilöhallinnon ja mahdollisen hautausmaatoimiston kustannukset. Jos seurakunnassa ei ole hautausmaatoimistoa erikseen, tehtäväalueelle vyörytetään hallintokuluista se osuus, joka aiheutuu hautaustoimen hallintotehtävien hoitamisesta. Toinen vaihtoehto on kirjata suoraan tehtäväalueelle *hautausmaahallinto* sen osuus esim. talous- ja henkilöstöhallinnon kuluista. Tehtäväalueelle kirjataan myös hautausmaahallintoa varten tehdyistä investoinneista lasketut poistot ja sisäiset korkokulut.

Mikäli seurakunnalla on osakirjanpitona hoidettu hautainhoitorahasto, sen osuus seurakunnan hallintokuluista ja hautaustoimen hallintokuluista kirjataan menonoikaisuna.

5.1.2. Hautausmaakiinteistöt

Tehtäväalueelle *hautausmaakiinteistöt* kirjataan. siunauskappeleiden, krematorioiden, huoltorakennuksien ja muiden hautaamista palvelevien rakennusten sekä hautaustoimen koneiden ja kaluston tuotot ja kulut. Tehtäväalueelle *hautausmaakiinteistöt* kirjataan myös hautausmaan perustamisen ja peruskunnostuksen poistot ja sisäiset korkokulut sekä yleishoitoon liittyvät tuotot ja kulut. Hautausmaan yleishoidon kustannuksia ovat mm. alueen yleissiivous, sankarihautojen, vakaumuksensa puolesta kaatuneiden muistomerkkien ja -hautojen hoitokulut sekä kulttuurihistoriallisesti arvokkaiden hautojen hoitokulut. Näitä hautausmaan yleishoidon kuluja ovat mm. palkat sosiaalikuluneen, vihermateriaalikulut, lannoitteet, kasvinsuojeluaineet, kasteluvesi, sähkö, työkoneiden käytöstä aiheutuvia kulut, jätehuolto, polttoaineet, voiteluaineet sekä huolto- ja korjauskulut. Tehtäväalueelle *hautausmaakiinteistöt* kirjataan myös sisäisinä vuokrakuluina kirkon käyttö siunaustilaisuuksiin. Tälle tehtäväalueelle kirjataan myös haudan lunastusmaksut, mahdolliset hautakivien myynnistä saadut tuotot ja muut hautausmaa-alueeseen liittyvät tuotot.

Tehtäväalue *hautausmaakiinteistöt* voidaan jakaa tarpeen mukaan alaryhmiin *kiinteistöjen hoito* ja *hautausmaan yleishoito*. Koska hautaustoimen kustannuksista huomattava osuus saattaa aiheutua hautausmaa-alueen hankinnasta ja maa-aineksen vaihdosta, joista poistoja ei lasketa, pääoman sisäisen koron laskeminen on tärkeää. Mikäli pysyvien vastaavien hankintameno on

katettu investointivarauksella tai -rahastolla, poistoeron vähennysten kirjauksissa käytetään tehtävääalueena tunnistetta 601 tmv.

Kukin hautausmaa ja sen tuotot ja kulut pidetään kirjanpidossa erillään. Hautausmaalla olevat, toisistaan poikkeavat hauta-alueet saattaa olla aiheellista erottaa toisistaan tunnisteen avulla. Tällainen on esim. tunnustuksettomien hauta-alue, jonka käytöstä seurakunnalla saattaa olla yhteistyösopimus toisen seurakunnan kanssa.

5.1.3. Varsinainen hautaustoimi

Tehtävääalueelle *varsinainen hautaustoimi* kirjataan ne tuotot ja kulut, jotka aiheutuvat siunauksen ja hautauksen toimittamisesta papin ja kanttorin palkkausmenoja lukuun ottamatta. Tehtävääalueen *varsinainen hautaustoimi* kuluja ovat vainajan säilytys- ja kuljetuskulut sekä vainajien tuhkauksesta aiheutuvat ostopalvelukulut. Tämän tehtävääalueen kuluja ovat myös hautatyöt eli haudan kaivuu, haudan peitto ja haudan peruskunnostus. Em. töistä mahdollisesti saatavat tuotot kirjataan tälle tehtävääalueelle. Siunaukseen ja hautaamiseen liittyvinä kuluina otetaan mukaan mm. suntion palkka sivukuluineen arvioidun työajan käytön perusteella.

Kristillisestä siunaustoimituksesta ja muistotilaisuudesta aiheutuvat papin ja kanttorin palkat sivukuluineen merkitään pääluokan *seurakunnallinen toiminta* tehtävääalueelle *hautaan siunaaminen*.

Muistotilaisuuden järjestämisestä aiheutuneet kulut ja mahdolliset tuotot (papin ja kanttorin palkkoja lukuun ottamatta) kirjataan 5. pääluokan ao. kiinteistön ja keittiötoiminnan kohdalle. Muistotilaisuuksien osuus em. kiinteistön sisäisistä vuokratuluista merkitään pääluokkaan *seurakunnallinen toiminta* ja sen tehtävääalueelle *hautaan siunaaminen*.

5.1.4. Haudanhoitosopimukset

Mikäli seurakunta tekee haudanhoitosopimuksia, mutta sillä ei ole hautainhoitorahastoa, seurakunta perustaa pääluokkaan *hautaustoimi* tehtävääalueen *haudanhoitosopimukset*. Haudanhoitosopimukseen liittyvä kirjanpito hoidetaan silloin osana seurakunnan kirjanpitoa.

Ko. tehtävääalueelle kirjataan haudanhoitosopimuksista saadut kesähoitomaksut ja muut haudanhoitosopimukseen liittyvät tuotot. Tehtävääalueelle siirretään vieraasta pääomasta varainhoitovuoden osuus ennakoon saaduista hoitomaksuista. Tehtävääalueelle kirjataan kaikki sopimushautojen hoitoon välittömästi liittyvät kulut, kuten palkat sivukuluineen, kukat, lannoitteet, vesi- ja jätehuoltokulut. Tehtävääalueelle kirjataan myös kaikki sopimushautojen hoitoon välillisesti liittyvät kulut, esim. haudanhoitosopimusten osuus hallintokuluista ja kiinteistökuluista.

Seurakunnan tilinpäätöksen liitetiedoksi lasketaan haudanhoitosopimuksien jäljellä olevan hoitovastuun määrä. Vuosittain tilinpäätöksen käsittelyn yhteydessä on tehtävä johtopäätökset siitä, onko haudanhoitosopimusten hinnoittelu kohdallaan syntyneisiin kuluihin nähden. (Kkh yleiskirje 30/2005)

5.2. **Hautaustoimen osuus seurakunnan välillisistä kustannuksista**

Pienissä seurakunnissa, joissa ei ole erillistä hautausmaahallintoa, luottamushenkilöiden, taloushallinnon, tietohallinnon ja yleishallinnon kuluista jaetaan ensin hautaustoimen osuus tehtävääalueelle *hautausmaahallinto*. Pääluokan *hautaustoimi* osuus seurakunnan hallintokuluista, keskusrahastomaksuista ja verotuskuluista vyörytetään tehtävääalueille *hautausmaahallinto*, *hautausmaakiinteistöt* ja *varsinainen hautaustoimi* välillisinä kuluina.

Jos *kiinteistötoimen* pääluokassa on rakennuksia, jotka osittain tai kokonaan palvelevat pää-

luokkaa *hautaustoimi*, nämä kulut kohdennetaan tehtäväalueen *hautausmaakiinteistöt* kuluiksi. Jos pääluokassa *kiinteistötoimi* on hallintokuluja, niistä hautaustoimen kiinteistöjen osuus vyyrytetään tehtäväalueen *hautausmaakiinteistöt* kuluiksi.

5.3. Hautaustoimen omakustannushinnan laskeminen

Omakustannushintaa käytetään hautaustoimen hinnoittelu- ja tunnuslukulaskelmien tekemisessä. Esimerkiksi hautaustoimen omakustannushinta jaettuna hautausten määrällä kertoo yhden hautauksen omakustannushinnan.

Hautaustoimen välittömät toimintakulut	X euroa
Hautaustoimen osuus	
pääluokan <i>kiinteistötoimi</i> kuluista	X euroa
Poistot hautaustoimen pysyvien vastaavien hyödykkeistä	X euroa
Sisäinen korko pysyvien vastaavien poistamatta olevista hankintamenoista	X euroa
Hautaustoimen osuus hallintokuluista	<u>X euroa</u>
Hautaustoimen omakustannushinta	X euroa
 Hautaustoimen toimintatuotot	 <u>-X euroa</u>
Hautaustoimen nettokustannukset	X euroa

5.4. Hautaustoimen kustannusvastaavuuslaskelma

Kustannusvastaavuuslaskelman perusmallissa tuotoista vähennetään ensin hautaustoimen välittömät toimintakulut. Kun tuotoista vähennetään välittömät toimintakulut, saadaan hautaustoimen toimintakate. Toimintakatteesta vähennetään poistot hautaustoimen perustamismenoista ja muista investoinneista sekä sisäinen korko. Sen jälkeen vähennetään hautaustoimen osuus seurakunnan hallintokuluista, keskusrahastomaksuista, verotuskuluista ja kiinteistökuluista. Verotuloilla katettavaksi jäävää osaa kutsutaan hautaustoimen alijäämäksi.

Hautaustoimen kustannusvastaavuuslaskelma suositellaan tehtäväksi seuraavaa mallia apuna käyttäen:

Hautaustoimen välittömät toimintatuotot	+ X euroa
Hautaustoimen välittömät toimintakulut	- X euroa
Hautaustoimen osuus kiinteistötoimen kuluista	- <u>X euroa</u>
Hautaustoimen toimintakate	+/- X euroa
Poistot hautaustoimen pysyvien vastaavien hyödykkeistä	- X euroa
Sisäinen korko hautaustoimen pysyvien vastaavien poistamatta olevista hankintamenoista	- X euroa
Hautaustoimen osuus hallintokuluista, keskusrahastomaksuista ja verotuskuluista	- X euroa
Hautaustoimen ylijäämä (alijäämä)	X euroa

Laskelmalla osoitetaan hautaustoimesta seurakunnalle aiheutuvat nettokulut eli se osuus, joka hautaustoimen kuluista jää verovaroin kustannettavaksi.

Katso liite 6, Esimerkki hautaustoimen omakustannushinnan laskemisesta.

5.5. Hautainhoitorahaston kustannusten käsittely

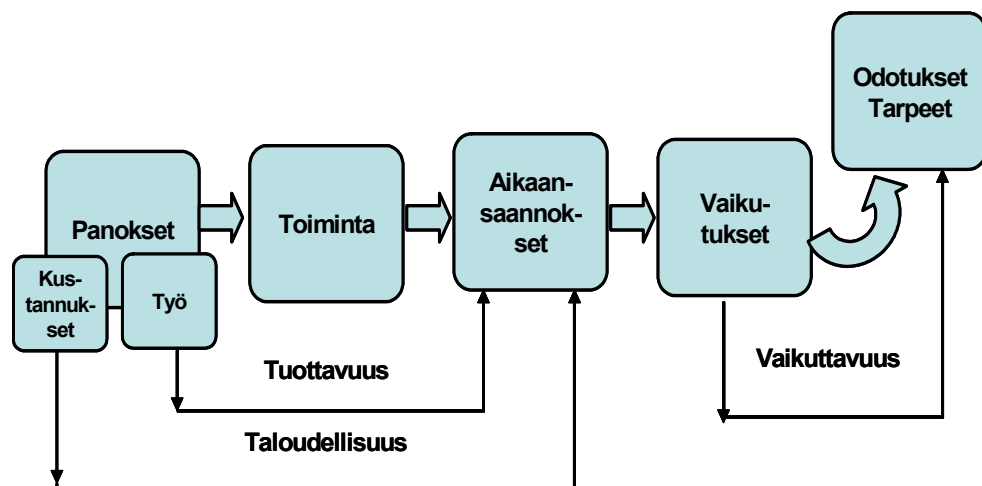
Seurakunnilla ei ole lakiin perustuvaa velvollisuutta pitää erillisiä hautainhoitorahastoja. Valta-

osa seurakunnista hoitaa kuitenkin hautainhoitosopimukseen liittyvän kirjanpidon erillisenä kirjanpitoa eli hautainhoitorahaston kirjanpitoa. Hautojen hoitoon ei saa käyttää seurakunnan verovaroja, ellei seurakunta KJ 17:11 nojalla ole päättänyt ottaa hautaa tai aluetta hoidettavakseen. Määräaikaisten hoitosopimusten ja ainaishoitosopimusten tuotot, kulut ja jäljellä olevat pääomat on pidettävä erillään seurakunnan muun toiminnan tuotoista, kuluista ja pääomista. (Kkh yleiskirje 30/2005)

Hautainhoitorahaston kuluiksi kirjataan kaikki sopimushautojen hoitamiseen liittyvät välittömät palkat sivukuluineen, tarvikehankinnat, palvelujen ostot jne. Sen lisäksi hautainhoitorahaston kuluiksi kirjataan sopimushautoihin liittyvät välilliset kulut kuten hautainhoitorahaston osuus kiinteistö-, hallinto- ym. kuluista. Jos hautaustoimeen aktivoitua erää käytetään osittain myös hautainhoitosopimukseen liittyvien töiden mahdollistamiseksi, poistot ja sisäiset korot voidaan jakaa vuosittain seurakunnan ja hautainhoitorahastojen kesken aiheuttamisperiaatteen mukaan.

6. Seurakunnan toiminnan tuottavuuden, taloudellisuuden, ja vaikuttavuuden tunnusluvut

Tuottavuus, taloudellisuus, vaikuttavuus



6.1. Seurakunnan toiminnan tuottavuus

Tuottavuudella tarkoitetaan sitä, kuinka paljon palveluja tai suoritteita tietty työntekijä tai työntekijäjoukko saa aikaiseksi määrättynä aikana (palveluja/työntekijä, suoritteita/työntekijä). Tuottavuuden tunnusluvut kertovat, mitä seurakunnan resursseilla on saatu aikaan. Tuottavuuden tunnusluvuissa aikaansaannokset (toiminta, palvelut) suhteutetaan käytettyjen resurssien määrään (työmäärän).

6.2. Seurakunnan toiminnan taloudellisuus

Taloudellisuudella tarkoitetaan sitä, miten paljon tietyllä rahamäärällä saadaan aikaan toimintaa tai palveluja. Usein taloudellisuutta kuvataan kertomalla, kuinka paljon toteutettu toiminta on maksanut. Taloudellisuuden mittarina käytetään esimerkiksi yhden hautaamisen omakustannus-

hintaa.

Taloudellisuuden tunnuslukuja on laskettu ja käytetty seurakunnissa jo pitkään. Koko kirkon tasolla taloudellisuutta kuvaavien tunnuslukujen tilastointi ja vertailutietojen raportointi on alkanut 1990-luvun alussa. Taloudellisuuden tunnusluvuissa verrataan tuotannon tekijöiden (esim. työvoima, tilat, aineet ja tarvikkeet) aiheuttamia kustannuksia aikaansaannosten määrään (€/palvelu, €/suorite). Taloudellisuuden tunnusluku voidaan laskea myös suhteuttamalla tuotannon tekijän aiheuttama kustannus palvelujen saajien määrään, seurakunnan jäsenten määrään tai vaikkapa koko seurakunnan alueella asuvien määrään (€/osallistuja, €/jäsen, €/kunnan asukasmäärä).

6.3. Seurakunnan toiminnan vaikuttavuus

Vaikuttavuus kuvaa sitä, miten hyvin seurakunta on pystynyt toiminnallaan vastaamaan jäsentensä odotuksiin ja tarpeisiin. Vaikuttavuus kuvaa myös sitä, miten hyvin seurakunta on pystynyt täyttämään perustehtävästään lähtevät tavoitteet. Vaikka seurakunnan toiminnan perimmäistä vaikuttavuutta ei voi mitata inhimillisin mittarein, vaikuttavuuden arviointi palvelee seurakunnan toiminnan kehittämistä monin tavoin.

Vaikuttavuudella tarkoitetaan seurakunnan toiminnan vaikutusten ja aikaansaannosten suhdetta seurakunnan itsensä ja toisaalta seurakuntalaisten asettamiin tavoitteisiin ja odotuksiin. Vaikuttavuudesta saadaan tietoa kysymällä seurakunnan toimintaan osallistuvilta palautteita, käsityksiä tai mielikuvia seurakunnan toiminnasta. Vaikuttavuuden tärkeänä osa-alueena on laatu ja sen arviointi. Seurakunnissa olisi hyvä määräajoin tiedustella seurakuntalaisilta näitä asioita kirjallisesti.

Seurakunnan toiminnan tavoitteita hyväksyessä ja arvioitaessa vaikuttavuuden arviointi on keskeistä. Tuottavuuden ja taloudellisuuden arvioinnilla voidaan tukea vaikuttavuuden arviointia vain kapeasti, mutta tuottavuus ja taloudellisuus kertovat kuitenkin jotakin myös toiminnan vaikuttavuudesta.

Vaikuttavuuden arvioinnin pitää lähteä hengellistä työtä tekevistä, luottamuselimistä ja seurakuntalaisista. Taloushallinnon ammattilaiset voivat kehittää oman työnsä vaikuttavuuden arviointia sekä auttaa muita työaloja tuottavuuden ja taloudellisuuden tavoitteiden asettamisessa ja arvioinnissa.

Seurakunnan toiminnan vaikuttavuuden tavoitteenasettelu ja arvioinnin kehittäminen kuuluvat lähinnä seurakuntien johdolle (kirkkovaltuusto, kirkkoneuvosto, johtavat viranhaltijat) ja muille hallintoelimille.

Toiminnan ja talouden tavoitteiden asettamisessa ja arvioinnissa tyydytään helposti taloudellisuuden ja tuottavuuden tunnuslukujen pohtimiseen. Vaikuttavuus on seurakunnan toiminnassa ensisijaista ja siksi tavoitteiden asettelu ja arviointi pitäisi tehdä tasapainotetusti tuottavuuden, taloudellisuuden ja vaikuttavuuden osa-alueiden kesken.

6.4. Esimerkkejä seurakunnan toiminnan tuottavuuden ja taloudellisuuden tunnusluvuista

Seuraavassa on esimerkkejä tehtäväalueittain mahdollisista tuottavuuden ja taloudellisuuden tunnusluvuista. Seurakunnat voivat käyttää paikallisista tarpeista tai mahdollisuuksista lähteviä muita tunnuslukuja.

Tehtäväalue	Tunnusluku
Luottamusenkilöhallinto	valituksien kautta tehdyt muutokset/ päätösten määrä, €/kokous
Taloushallinto	€/taloustapahtuma
Kirkonkirjojen pito	€/jäsen, €/kirkonkirjatapahtuma
Jumalanpalveluselämä	€/tilaisuus, €/jumalanpalveluksiin osallistujien määrä
Hautaan siunaaminen	€/toimitus
Kaste ja vihkiminen	€/toimitus
Musiikkityö	€/tilaisuus, €/musiikkitilaisuuksiin osallistujien määrä
Päiväkerhotyö	€/kerholainen, €/kerhoryhmä
Perhekerhotyö	€/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana
Iltapäiväkerhotyö	€/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana
Pyhäkoulutyö	€/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana
Varhaisnuorisotyö	€/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana
Partiotoiminta	€/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana
Rippikoulu	€/rippikoululainen, €/rippikoulu
Nuorisotyö	€/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana
Erityisnuorisotyö	€/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana, €/asiakaskontakti
Muu lapsi- ja nuorisotyö	€/osallistumiskertojen määrä vuoden aikana
Diakonia	kontaktit/työntekijä, €/jäsen
Perheneuvonta	keskusteluja/työntekijä, €/keskustelu, €/asukas
Sairaalasielunhoito	hoitopaikkoja/työntekijä, €/hoitopäivien määrä
Palveleva puhelin	€/kontakti
Hautaus toimi	€/hautaus, €/tuhkaus, €/kunnan asukas, €/srk:n jäsen, €/hautapaikka, €/työntekijä
Kiinteistöhallinto	€/m ² , €/kiinteistön käyttökerta vuoden aikana, €/käyttötunti
Hautainhoitorahasto	hoidettavat haudat/työntekijä, €/hoitosopimus

Käytettävät tunnusluvut valitaan seurakunnan omien tietotarpeiden mukaan.

Liite 1.

Tehtäväalueet, joiden tuotot ja kulut ilmoitetaan vuosittain Kirkkohallitukselle

Hallinto

Hallintoelimet

Tähän kirjataan kirkollisten vaalien, kirkkovaltuuston, kirkkoneuvoston sekä niiden jaostojen tuotot ja kulut. Tähän kirjataan myös paikallisseurakuntien seurakuntaneuvostojen, kappelineuvostojen ja piirineuvostojen tuotot ja kulut.

Talous- ja henkilöstöhallinto

Tähän kirjataan taloushallinnon, henkilöstöhallinnon, tietohallinnon, tilintarkastuksen ja sisäisen valvonnan aiheuttamat tuotot ja kulut. Tähän kirjataan myös työterveyshuollon kulut ja mahdolliset tuotot sekä ostopalveluna hoidetun työpaikkaruokailun kulut.

Kirkonkirjojenpito

Tähän kirjataan kirkonkirjojenpidosta (väestökirjanpidosta) seurakunnalle aiheutuvat tuotot ja kulut.

Kirkkoherranvirasto ja muu yleishallinto

Tähän kirjataan kirkkoherranviraston ja seurakunnan muun toimistotyön tuotot ja kulut sekä sellaiset hallinnon tuotot ja kulut, jotka eivät kuulu muille hallinnon tehtäväalueille.

Seurakunnallinen toiminta ja yhteiset seurakunnalliset tehtävät

Jumalanpalveluselämä

Tehtäväalueelle kirjataan jumalanpalvelustoiminnasta aiheutuvat tuotot ja kulut. Jumalanpalvelustoiminnaksi luetaan seurakunnan pääjumalanpalvelukset, jouluaaton jumalanpalvelukset, jouluyön messu, tuhkakeskiviikon messu, kiirastorstai-illan messu ja pääsiäisyön messu sekä erilliset konfirmaatiojumalanpalvelukset, viikkomessut, rukoushetket, lasten-, koulu- ja sotilasjumalanpalvelukset. Tehtäväalueen kuluiksi kirjataan mm. kanttorin palkat jumalanpalvelusten osalta.

Hautaan siunaaminen

Tähän kirjataan papin ja kanttorin palkat sivukuluineen siunaus- ja muistotilaisuuksiin osallistumisesta etukäteisvalmisteluineen. Tälle tehtäväalueelle merkitään myös sisäiset vuokratulot ja sisäiset palvelukulut muistotilaisuuksien järjestämisestä. Hautaamisesta aiheutuvat muut kulut ja tuotot kirjataan pääluokkaan *hautaustoimi*.

Muut kirkolliset toimitukset

Tähän kirjataan mm. kasteiden, konfirmaatioiden ja vihkimisten toimittamisesta aiheutuvat tuotot ja kulut etukäteisvalmisteluineen.

Aikuistyö

Tähän kirjataan säännöllisesti kokoontuvien, sitoutumista edellyttävien ja aikuisille tarkoitettujen pienryhmien toiminnasta aiheutuvat tuotot ja kulut. Aikuistyötä ovat mm. raamattu-, rukous-, teema- ja aikuiskasvatuspiirit ja aikuisuustyön puitteissa toteutetut retket, seurakuntamatkat, leirit, harrastekerhot, parisuhdekurssit sekä hiljaisuuden rettiit.

Muut seurakuntatilaisuudet

Tähän kirjataan seurakunnan muu julkinen toiminta, mikä ei ole jumalanpalvelustoimintaa, mm. kinkerit, evankeliointi, tempaukset, hartaushetket, raamatunopeustilaisuudet, seurat, alueelliset ja valtakunnalliset tilaisuudet sekä muut julkiset

tilaisuudet.

Tiedotus ja viestintä

Tähän kirjataan tiedottamiseen ja viestintään liittyvät tuotot ja kulut.

Musiikki

Tähän kirjataan kirkkomusiikkitoiminnan ylläpitämisestä, mm. kuorotoiminnasta, soitinyhtyeistä ja konserteista aiheutuvat tuotot ja kulut. Työalan tuottoja ovat mm. seurakunnan konserttitoiminnasta saadut ohjelma- ja lipputuotot. Kanttorin palkat kohdennetaan musiikkityölle ja muille tehtäväalueille tehdyn työn mukaan.

Päiväkerho

Tähän kirjataan päiväkerhotyöstä aiheutuvat tuotot ja kulut.

Pyhäkoulu

Tähän kirjataan pyhäkoulutyöstä aiheutuvat tuotot ja kulut.

Varhaisnuorisotyö

Tähän kirjataan varhaisnuorten parissa tehtävästä työstä aiheutuvat tuotot ja kulut.

Partio

Tähän kirjataan partiotyöstä aiheutuvat tuotot ja kulut.

Rippikoulu

Tähän kirjataan rippikoulutyöstä aiheutuvat tuotot ja kulut.

Nuorisotyö

Tähän kirjataan nuorisotyöstä aiheutuvat tuotot ja kulut.

Erityisnuorisotyö

Tähän kirjataan erityisnuorisotyöstä aiheutuvat tuotot ja kulut.

Perhekerhotyö

Tähän kirjataan perhekerhotyöstä, mm. äiti-lapsi -kerhoista, perhekahviloista ja avoimista päiväkerhoista aiheutuvat tuotot ja kulut.

Iltapäiväkerhotoiminta

Tähän kirjataan koululaisten iltapäiväkerhotoiminnasta aiheutuvat tuotot ja kulut.

Koulu- ja oppilaitostyö

Tähän kirjataan koululaisten ja opiskelijoiden kanssa tehdyn työn tuotot ja kulut. Tällaista toimintaa ovat mm. päivänavaukset, kouluvierailut, leirikoulutoiminta ja kerhotoiminta yhteistyössä koulun kanssa. Oppilaitostyö tarkoittaa toisen asteen oppilaitoksissa, ammattikorkeakouluissa tai yliopistoissa tehtyä työtä.

Muu lapsi- ja nuorisotyö

Tähän kirjataan kaikki ne lapsi- ja nuorisotyön tuotot ja kulut, jotka eivät kuulu em. tehtäväalueille.

Diakonia

Tähän kirjataan diakoniatyöstä aiheutuvat tuotot ja kulut. Perinteisen hoidollisen tai huollollisen diakoniatyön lisäksi tähän kirjataan mm. eläkeläispiirien, vam-

maistytön ja mielenterveystytön aiheuttamat kulut sekä työttömien toiminnan tukemisesta ja avoimien ovien toiminnasta aiheutuneet tuotot ja kulut. Tähän kirjataan myös diakoniajuhlien, talkoiden, myyjäisten ja tempausten aiheuttamat kulut ja tuotot. Lisäksi tähän kohtaan merkitään diakoniatyön ruoka-avustusten sekä muiden taloudellisten avustusten aiheuttamat kulut.

Perheneuvonta

Tähän kirjataan perheneuvontatyöstä aiheutuvat tuotot ja kulut. Jokainen perheneuvontakeskusten kuluihin osallistuva seurakunta ilmoittaa taloustilastossa vain oman osuutensa.

Sairaalasielunhoito

Tähän kirjataan kaikki sairaalasielunhoito -toiminnasta aiheutuvat tuotot ja kulut. Jokainen sairaalasielunhoidon kuluihin osallistuva seurakunta ilmoittaa taloustilastossa vain oman osuutensa.

Palveleva puhelin

Tähän kirjataan kaikki palvelevan puhelimen toiminnasta aiheutuvat tuotot ja kulut. Jokainen palvelevan puhelimen kuluihin osallistuva seurakunta ilmoittaa taloustilastossa vain oman osuutensa.

Yhteiskunnallinen työ

Tähän kirjataan yhdyskuntatyöstä, sosiaalieettisestä toiminnasta ja muusta yhteiskunnallisesti orientoituneesta ja ympäristöön suuntautuvasta työstä aiheutuvat tuotot ja kulut.

Sielunhoito

Tähän kirjataan sielunhoidosta aiheutuvat tuotot ja kulut. Sielunhoidoksi merkitään sellainen kohtaaminen, jolla on erityinen sielunhoidollinen luonne, mm. sururyhmätoiminta, kriisirymät, kahdenkeskiset luottamukselliset keskustelut.

Sairaalasielunhoidosta, palvelevasta puhelimesta ja diakoniaan liittyvästä sielunhoidosta aiheutuvat kulut kirjataan omalle tehtäväalueelle.

Lähetys

Tähän kirjataan lähetystyöstä aiheutuvat tuotot ja kulut ml. talousarviossa lähetysjärjestöille osoitetut varat ja nimikkosopimukset. Tälle tehtäväalueelle merkitään mm. lähetystyön retkien, seurakuntamatkojen ja leirien sekä lähetystyön hyväksi järjestettyjen juhlien, tempauksien ja myyjäisten tuotot ja kulut.

Kansainvälinen diakonia ja muu kansainvälinen toiminta

Tähän kirjataan kansainvälisestä diakoniasta aiheutuvat tuotot ja kulut sekä Merimieskirkolle annetut avustukset. Tälle tehtäväalueelle kirjataan mm. ulkomaille kohdistuva ystävyyseurakuntatoiminta sekä Kirkon Ulkomaanavulle (KUA) myönnetty avustukset.

Muu seurakuntatyö

Tähän kirjataan kaikki sellaiset tuotot ja kulut, jotka kuuluvat seurakuntatyöhön, mutta joille ei löydy muuta luontaista tehtäväaluetta. Tähän kirjataan mm. seurakunnallista toimintaa tukeville järjestöille ja yhdistyksille myönnetty avustukset.

Hautaustoimi

Hautausmaahallinto

Tälle tehtäväalueelle merkitään hautaustoimeen liittyvän luottamushenkilöhallinnon kulut ja mahdollisen hautausmaatoimiston aiheuttamat kulut. Pienissä seurakunnissa, joissa ei ole erillistä hautausmaahallintoa, luottamushenkilöiden, taloushallinnon, tietohallinnon ja yleishallinnon kuluista jaetaan hautaus-toimen osuus tehtäväalueelle *hautausmaahallinto*.

Hautausmaakiinteistöt

Tehtäväalueelle kirjataan hautausmaiden perustamisesta ja peruskorjauksista aiheutuvat poistot ja sisäiset korkokulut sekä yleishoidosta ja ylläpidosta aiheutuvat tuotot ja kulut. Tehtäväalueelle kirjataan myös siunauskappeliin ja krematorion sekä hautausmaiden huolto- yms. rakennusten tuotot ja kulut. Tälle tehtäväalueelle kirjataan hautapaikan tai -sijan myynnistä saadut tuotot.

Seurakunnat, joilla on hautainhoitorahasto, ilmoittavat puutarhojen kustannukset hautainhoitorahaston lomakkeella A8, mikäli valtaosa puutarhan tuotteista käytetään sopimushautojen kaunistamiseen.

Varsinainen hautaustoimi

Tähän kirjataan vainajan säilyttämisestä, kuljettamisesta, tuhkaamisesta, siunaustilaisuuden järjestämisestä ja mahdollisen muistotilaisuuden järjestämisestä aiheutuneet tuotot ja kulut. Tähän kirjataan myös haudan kaivuusta, peittämisestä ja peruskunnostuksesta aiheutuvat tuotot ja kulut. Suntion palkat siunaustilaisuudesta kohdennetaan myös tälle tehtäväalueelle.

Papin ja kanttorin palkat siunaus- ja muistotilaisuuden ajalta kohdennetaan tehtäväalueelle *Hautaan siunaaminen*.

Haudanhoitosopimukset

Tähän kirjataan sopimushautojen hoitamiseen liittyvät tuotot ja kulut silloin, kun seurakunnalla ei ole hautainhoitorahastoa. (Kkh yleiskirje 30/2005)

Kiinteistötoimi

Kiinteistöhallinto

Tähän kirjataan kiinteistöjohtokunnan sekä keskitetysti hoidetun kiinteistötoimen tuotot ja kulut, esim. kiinteistöpäällikön, rakennusmestarin ja isännöitsijän palkat sivukuluineen. Tähän voidaan kirjata myös pääluokan *kiinteistötoimi* osuus hallintokuluista.

Kirkot ja kappelit

Tähän kirjataan niiden seurakunnallisten rakennusten tuotot ja kulut, jotka on vihitty kirkoiksi tai kappeleiksi.

Siunauskappeleiden tuotot ja kulut merkitään kuitenkin tehtäväalueelle *hautausmaakiinteistöt*.

Seurakuntatalot

Tähän merkitään seurakuntatalojen tuotot ja kulut.

Asuinkiinteistöt ja -osakkeet

Tähän merkitään ne tuotot ja kulut, jotka aiheutuvat asuinkiinteistöistä ja asunto-osakkeista. Hautainhoitorahaston sijoitusasunnot merkitään hautainhoitorahaston taseeseen.

Leiri- ja kurssikeskukset

Tähän merkitään leiri- ja kurssikeskusten tuotot ja kulut.

Muut rakennukset

Tähän merkitään seurakunnan mahdollisista muista rakennuksista aiheutuvat tuotot ja kulut.

Maa- ja metsätalous

Tähän merkitään maa- ja metsätaloudesta seurakunnalle aiheutuvat tuotot ja kulut.

Muu kiinteistötoimi.

Tähän merkitään sijoitusmielessä hankittujen sijoituskiinteistöjen ja -kiinteistöosakkeiden tuotot ja kulut. Lisäksi tähän merkitään muut kuin edellä mainitut kiinteistötoimen tuotot ja kulut.

Keittiötoimi

Tälle tehtäväalueelle kirjataan tuotot ja kulut, jotka liittyvät seurakunnan omaan keittiötoimintaan esim. seurakuntatalolla tai leirikeskuksessa. Tälle tehtäväalueelle kirjataan keittiöhenkilökunnan palkat, elintarvike- yms. kulut, keittiökoneiden ja -laitteiden kulut sekä keittiötoimen tuotot esim. pitopalvelusta. Tälle tehtäväalueelle kirjataan myös keittiö- ja tarjoilutilojen osuus kiinteistön sisäisistä vuokrakuluista sekä keittiötoimintaan liittyvät poistot ja sisäiset korkokulut. Keittiötoiminnan välittömät ja välilliset kulut jaetaan tai laskutetaan käyttäjien kesken sisäisinä palvelukuluina. Mikäli seurakunnan oma keittiötoiminta on hyvin pientä, seurakunta voi olennaisuuden periaatetta noudattaen kirjata sen tuotot ja kulut ao. kiinteistölle.

Liite 2

Esimerkki palkkojen jakamisesta tehtäväalueille

Nimi	PL	kk.palkka	Palkka+loma- raha vuodessa
Antti B.	H 321	4 000	50 400
Anita H.	H 123	3 200	40 320
Benita N.	R 15	2 200	27 720
Hannu H.	R 20	2 600	32 760
Yhteensä			151 200

Em. henkilöt ovat arvioineet työaikansa käytön tehtäväalueiden kesken:

Tehtäväalue	Antti	Anita	Benita	Hannu
Talous- ja henk.hallinto				80
Kirkonkirjojen pito				20
Muu yleishallinto	30	10		
Jumalanpalveluselämä	20	10		
Hautaan siunaaminen	20			
Muut kirkoll. toimitukset	10	25		
Muu yleinen srk-työ		20		
Päiväkerho			40	
Rippikoulu		15		
Nuorisotyö	20	10		
Iltapäiväkerhotyö			60	
Sairaalasielunhoito		10		
Työaika yhteensä, %	100	100	100	100

Em. henkilöiden palkat ja lomarahat euroina tehtäväalueittain:

Tehtäväalue	Antti	Anita	Benita	Hannu	Tehtäväalueen palkat yhteensä
Talous- ja henk.hallinto				26 208	26 208
Kirkonkirjojen pito				6 552	6 552
Muu yleishallinto	15 120	4 032			19 152
Jumalanpalveluselämä	10 080	4 032			14 112
Hautaan siunaaminen	10 080				10 080
Muut kirkoll.toimitukset	5 040	10 080			15 120
Muu yleinen srk-työ		8 064			8 064
Päiväkerho			11 088		11 088
Rippikoulu		6 048			6 048
Nuorisotyö	10 080	4 032			14 112
Iltapäiväkerhotyö			16 632		16 632
Sairaalasielunhoito		4 032			4 032
Yhteensä	50 400	40 320	27 720	32 760	151 200

Henkilöt arvioivat (yhdessä esimiehen kanssa) työajan jakautumisen tehtäväalueiden kesken tunteina tai prosentteina. Prosentit tallennetaan palkanlaskentaohjelmaan. Alle 10 %:n jakoja ei suositella ja alle 5 %:n jakoja ei pidä tehdä. Tavoitteena on oikea suuruusluokka. Palkat jaetaan suoraan tehtäväalueille, niitä ei laskuteta sisäisesti eikä vyörytetä.

Liite 3

Esimerkki kirkon kiinteistökulujen kokoamisesta ja jakamisesta käyttäjien kesken sekä tiliöinnistä

	€	Tili	Tehtävä- alue	Vastatili ja tehtäväalue
1. Kirkon kiinteistökulut:				
1.1. Lämmitys, sähkö, vesi, vakuutukset jne	50 000	4700 jne	502	rahatili
1.2. Suntion, siivoojan, huoltomiehen palkoista kirkon osuus	20 000	4010 jne	502	rahatili
1.3. Kunnossapitokulut	8 000	4350 jne	502	rahatili
1.4. Vyörytyskulut kiinteistötoimen hallinto- kuluista (jos sellaisia on)	5 000	6770	502	6760/501
1.5. Poistot (hankintameno 5 milj.euroa, tasapoisto 60 vuodessa)	83 333	6460	502	1080/tase
1.6. Sisäiset korot (em. kirkko rakennettu 5 vuotta sitten eli poistamaton hankinta- meno on 4 583 335 euroa; siitä 2,3 % =)	105 417	6300	502	6080/601
<i>Kaikki em. kulut yht.</i>	<u>271 750</u>			

2. Kirkon käyttökerrat vuoden aikana	Kertoja
2.1. Jumalanpalveluksia	70
2.2. Hautaan siunaamisia	50
2.3. Kasteita ja vihkimisiä	150
2.4. Konsertteja ym. musiikkitilaisuuksia	20
Käyttökertoja vuoden aikana yht.	290

3. Sisäiset vuokratulot ja -tuotot tehtäväalueittain:

	Euroja	Tili	Tehtävä- alue	Vastatili ja tehtäväalue
3.1. Jumalanpalveluselämä	65 595	4590	201	3940/502
3.2. Hautausmaakiinteistöt	46 853	4590	403	3940/502
3.3. Muut kirkolliset toimitukset	140 560	4590	203	3940/502
3.4. Musiikki	18 741	4590	220	3940/502
<i>Kaikki em. kulut yht.</i>	<u>271 750</u>			

* Kiinteistömenot ja -tulot budjetoidaan 5. pääluokkaan kuten tähänkin saakka.

* Sisäisten vuokratulujen vastatilinä on sisäiset vuokratuotot 5. pääluokassa.

* Poistojen yhteydessä käytetään tehtäväalueena esim. kirkon kohdalla 502, taloushallinnon aktivoidun koneen kohdalla 103, hautausmaan koneen kohdalla 403 jne. Vastatilinä on tasetili.

* Sisäisen korkokulun vastatilinä on sisäinen korkotuotto rahoitusosassa.

* Kiinteistötoimen hallinnon vyörytyskulujen vastatilinä on kiinteistöhallinnon vyörytystuotot.

* Em. esimerkissä tehtäväalue 501 = kiinteistötoimen hallinto, 502 = kirkot ja kappelit, 101-110 = yleishallinto, 403 = hautausmaakiinteistöt, 220 = musiikki, 601 = rahoitusosa

Monien atk-ohjelmien avulla kiinteistöjen kulut saadaan kohdennettua automaattisesti kuukausittain käyttäjien kesken.

Liite 4

Esimerkki monitoimitalon kiinteistökulujen jakamisesta

Seurakunnassa on monitoimitalo, jossa on työhuoneita, asuntoja ja juhlatiloja.

1. Talon kiinteistökulut:	€
1.1. Lämmitys, sähkö, vesi, vakuutukset jne	40 000
1.2. Siivoojan, huoltomiehen ym. palkoista talon osuus	15 000
1.3. Kunnossapitokulut	10 000
1.4. Talon osuus kiinteistötoimen hallinto- kuluista (jos sellaisia on)	5 000
1.5. Poistot (hankintameno 4 milj. euroa, tasapoisto 40 vuodessa)	100 000
1.6. Sisäinen korko (rakennettu 8 vuotta sitten eli poistamaton hankintameno on 3 200 000 euroa; siitä 3,1 % =)	99 200
<i>Kaikki kulut yhteensä</i>	<u>269 200</u>

		%-osuus	
2. Kulujen jako käyttäjäryhmittäin:	Neliöitä	tiloista	Kuluista
2.1. Työhuoneet	250	22 %	<u>59 558</u>
2.2. Asuntojen osuus	320	28 %	<u>76 234</u>
2.3. Juhlatilojen osuus	560	50 %	<u>133 409</u>
Talossa neliöitä yhteensä	1130	100 %	<u>269 200</u>

3. Kulujen jako tehtäväalueille:

		%-osuus	
3.1. Työhuoneiden osuuden jako tehtäväalueille:	Neliöitä	tiloista	Kuluista
Taloushallinto	120	48 %	28 588
Diakonia	60	24 %	14 294
Nuorisotyö	70	28 %	16 676
	250	100 %	<u>59 558</u>

3.2. Asunnoista aiheutuneet kulut 76 234 € sekä vuokratuotot kirjataan 5. pääluokkaan.
Nettokulut tai -tuotot asunnoista jätetään 5. pääluokkaan.

3.3. Juhlatilojen osuus kuluista, 133 409 € jaetaan tehtäväalueille esim. käyttökertojen mukaisessa suhteessa.

Jos keittiötoiminta omana työnä on huomattavaa, sitä varten on avattava oma tehtäväalue.

Liite 5

Esimerkki hallintokulujen, verotuskulujen ja keskusrahastomaksujen vyöryttämisestä

Hallintoelimet	8 000
Talous- ja henkilöstöhallinto	75 600
Kirkkoherranvirasto ja muu yleishallinto	68 000
Verotuskulut	10 000
Keskusrahastomaksut	25 000
Vyörytettävät kulut yhteensä	<u>186 600</u>

Pääluokat 2.- 4., asuinkiinteistöt, maa- ja metsätalous- sekä sijoituskiinteistöt	Bruttokulut vuoden aikana, €	Vyörytys- kulut, €	Menotili
Jumalanpalveluselämä	280 000	45 197,23	6770 - 201
Hautaan siunaaminen	120 000	19 370,24	6770 - 202
Muut kirkoll. toimitukset	200 000	32 283,74	6770 - 203
Päiväkerho	12 000	1 937,02	6770 - 231
Rippikoulu	25 000	4 035,47	jne.
Nuorisotyö	38 000	6 133,91	
Iltapäiväkerhotyö	9 000	1 452,77	
Diakonia	63 000	10 169,38	
Lähetystyö	5 000	807,09	
Tiedotus ja viestintä	2 000	322,84	
Musiikkitoiminta	71 000	11 460,73	
Hautausmaahallinto	11 000	1 775,61	
Hautausmaakiinteistöt	35 000	5 649,65	
Varsinainen hautaustoimi	150 000	24 212,80	
Asuinkiinteistöt ja -osakkeet	80 000	12 913,49	
Maa- ja metsätalous	20 000	3 228,37	
Sijoituskiinteistö	35 000	5 649,65	
Yhteensä	1 156 000	<u>186 600,00</u>	Vyörytyskulut

Vastakirjaukset:	Nettokulut / vyörytystuotot	Tulotili
Hallintoelimet	8 000	6760 - 101
Talous- ja henkilöstöhallinto	75 600	6760 - 103
Kirkkoherranvirasto ja muu yleishallinto	68 000	6760 - 108
Verotuskulut	10 000	6760 - 601
Keskusrahastomaksut	25 000	6760 - 601
Vyörytystuotot	<u>186 600</u>	

Hallintokulut, verotuskulut ja keskusrahastomaksut on jaettu seurakunnallisen toiminnan, hautaus-

toimen sekä sijoitusluonteisten kiinteistöjen kesken bruttokulujen mukaisessa suhteessa.

Verotuskuluja ja keskusrahastomaksuja vastaavat vyörytystuotot merkitään rahoitustoimeen.

Liite 6.

Esimerkki hautaustoimen omakustannushinnan laskemisesta

	euroa
1. Pääluokan <i>hautaustoimi</i> välittömät toimintakulut	73 200,00
2. Hautaustoimen osuus srk:n kiinteistötoimen kuluista	19 000,00
3. Poistot hautaustoimen pysyvistä vastaavista	30 400,00
4. Sisäinen korko poistamatta olevista hautaustoimen hankintamenoista	29 952,00
5. Hautaustoimen osuus srk:n hallinto- ja verotuskuluista sekä keskusrahastomaksuista	10 160,00
Hautaustoimen omakustannushinta yhteensä	162 712,00
Hautaustoimen toimintatuotot	112 335,45
Hautaustoimen nettokustannukset	50 376,55

Perustelut lyhyesti em. laskelmalle:

- Hautaustoimen välittömiä toimintakuluja ovat 4. pääluokkaan tilikaudelle jaksotetut toimintakulut, kuten*
 - * hautausmaahallinnon, -kiinteistöjen ja varsinaisen hautaustoimen palkat sivukuluineen (ei hautojen hoitosopimuksiin liittyviä kuluja)* 51 000
 - * palvelut, tarvikkeet ja muut kulut mm. hautausmaa-alueen hoidosta* 18 000
 - * siunauskappelin lämmitys-, sähkö-, vesi- ja kunnossapitokulut kirjattiin vuoden aikana suoraan 4. pääluokan kuluiksi* 4 200**Hautaustoimen välittämät toimintakulut yhteensä 73 200**
- * Hautaustoimen osuus kiinteistötoimen hallintokuluista* 5 000
 - * Sisäiset vuokratulot, jotka aiheutuivat hautaustoimen varastoista ja muista rakennuksista* 14 000**Hautaustoimen osuus srk:n kiinteistötoimen kuluista 19 000**
- Poistot hautaustoimen pysyvistä vastaavista**
 - * hautausmaan kiinteiden rakenteiden hankintameno yhteensä 300 000 €, poisto aika 20 vuotta. Tasapoisto vuotta kohti* 15 000
 - * siunauskappelin rakentamis- ja varustamismenot 420 000 €, poisto aika 30 vuotta. Tasapoisto vuotta kohti* 14 000
 - * traktorin hankintameno lisävarusteineen hautausmaan hoitoa varten 14 000 €, poisto aika 10 vuotta. Tasapoisto vuotta kohti* 1 400**Poistot hautaustoimen pysyvistä vastaavista 30 400**
- Sisäinen korko lasketaan hautaustoimen pysyvistä vastaavista**
 - * hautausmaa-alueen hankintameno taseessa* 500 000
 - * kiinteiden rakenteiden ja laitteiden jäljellä olevat hankintamenot 31.12.* 255 000
 - * siunauskappelin jäljellä oleva hankintameno 31.12.* 168 000
 - * traktorin jäljellä oleva hankintameno 31.12.* 13 000**Hautaustoimen pysyvien vastaavien tasearvo 31.12. yhteensä 936 000**
12 kuukauden euribor 31.12. on 3,2 %.
Sisäinen korko jäljellä olevista hankintamenoista taseessa 29 952,00
- Hautaustoimen osuus hallinto- ja verotuskuluista sekä keskusrahastomaksuista 10 160**
(ei sisällä haudanhoitosopimuksia)

**Yhden hautauksen omakustannushinta (tilivuoden aikana) =
hautaustoimen omakustannushinta / hautausten lukumäärä**

Liite 7: Kustannuslaskennan käsitteet ja yleiset laskentakaavat

1. Kustannuslaskennan käsitteet

Kustannukset ovat voimavarojen (henkilöstö, tilat, koneet ja kalusto, aineet ja tarvikkeet jne.) käytöstä aiheutuvia taloudellisia panoksia rahassa arvostettuina.

Kustannuslaskennassa tuotot ja kulut merkitään laskentakohteille (esim. tehtävä-alueille, rakennuskohteille) ja laskentakausille toiminnan määrän mukaan aiheuttamisperiaatteen mukaan. Kustannusten jakamista laskentakohteille sanotaan kohdentamiseksi ja niiden jakamista laskentakausille jaksottamiseksi.

Pitkävaikutteisten tuotannontekijöiden eli investointien hankintamenot jaksotetaan taloudelliselle pitoajalle poistojen avulla. Lisäksi pääomakustannuksiksi lasketaan sisäisen korko, joka kuvaa aktivoituun hankintamenoon käytetyn rahan aika-arvoa.

Kustannuksia voidaan tyypitellä monin eri tavoin. Muuttuvat kustannukset kasvavat toimintamäärän lisääntyessä. Kiinteät kustannukset pysyvät usein vakioina. Kokonaiskustannuksiin lasketaan kaikki palvelun, toiminnan tai suoritteen aikaansaamisesta aiheutuneet kustannukset. Laskentakohteiden kustannukset voivat olla erilliskustannuksia (laskentakohteen yksin aiheuttamia kustannuksia) tai yhteiskustannuksia (usean laskentakohteen yhteisiä välillisiä kustannuksia).

Kustannuslaskennan avulla määritetään muun muassa:

1. tehtäväaluekohtaisia kustannuksia (ns. toimintolaskentoa)
2. suoritekohtaisia kustannuksia (tavaran tai palvelun todellisia omakustannushintoja).

2. Kustannuslaskennan lähtökohdat

Kustannuslaskennan perusta saadaan ulkoisesta kirjanpidosta. Kirjanpitolain mukainen tulojen ja menojen tiliöinti on edellytys kustannuslaskennalle.

Ulkoisessa kirjanpidossa seurataan tileittäin henkilöstökuluja (palkat, eläkevakuutusmaksut, sosiaaliturvamaksut, tapaturma- ja työttömyysvakuutusmaksut), aineiden ja tarvikkeiden hankintakuluja, palvelujen ostoja, maksettuja vuokratkuluja, annettuja avustuksia sekä muita kuluja. Tulolajit jaetaan tuloslaskelmakaavan ja tililuettelomallin mukaisille tulotileille. Sisäistä laskentaa varten kirjanpidossa on tunnistet, joiden avulla tuotot ja kulut kohdennetaan paikallisseurakunnille, kappeliseurakunnille, alueille, tehtäväalueille ja mahdollisille muille lisätunnisteille seurakunnan päättämällä tavalla.

Poistot ja sisäiset korkokulut ovat investoinneista tilikaudelle jaksotettuja kuluja. Poistojen avulla hankintameno, esim. kirkon rakentamisesta, jaetaan taloudellisen pitoajan tilikausille varovaisuuden periaatetta noudattaen. Investointiin käytetyn rahan aika-arvon laskeminen eli sisäinen korkokulu on hyvin tärkeää hautaus-toimen kokonaiskustannuksia laskettaessa, mikäli hautausmaan hankinta ja maan aineksen vaihto on vaatinut suuren rahamäärän.

3. Tehtäväaluekohtainen kustannusten kohdentaminen

Tehtäväaluekohtainen kustannusten kohdentaminen tarkoittaa tehtäväalueen eli yhden työkokonaisuuden kokonaiskustannusten laskentaa. Seurakunnan tehtäväalueita ovat mm. jumalanpalveluselämä, diakonia ja rippikoulu. Seurakunnat lähettävät vuosittain tilinpäätöksiin perustuvat taloustilastot Kirkkohallitukselle tehtäväalueiden toimintatuotoista, toimintakuluista, tilivuodelle jaksotetuista pääomakuluista, sisäisistä eristä ja työalakatteista. Seurakunnan toiminnan kannalta olennaisen suurista työkokonaisuuksista kannattaa tehdä omat tehtäväalueet, koska siten niiden toimintaa ja kustannuksia voidaan suunnitella ja seurata erillään muusta toiminnasta.

Kustannukset kohdennetaan aiheuttamisperiaatteen mukaan tehtäväalueille. Kirkon tilastoinnissa käytettävät tehtäväalueet esitetään tämän ohjeen liitteessä 1, *Tehtäväalueet, joiden tuotot ja kulut ilmoitetaan vuosittain Kirkkohallitukselle*. Kirkkohallituksen taloustilastolomakkeella A7 taulukossa 4 on nämä samat tilastoinnissa käytettävät tehtäväalueet.

Välittömät kulut voidaan kirjata suoraan tehtäväalueille. Välittömiä kuluja ovat mm. työntekijöiden palkat sivukuluineen, aine- ja tarvikeostot sekä ostopalvelut. Seurakunnan sisäiset laskutukset ovat välittömiä kuluja, mikäli ne perustuvat palvelujen tai suoritteiden todelliseen käyttöön sekä ennalta sovittuun yksikköhintaan (esim. pitopalvelu, ilmoituskulut, monistuskulut) ja ostavalla osapuolella on mahdollisuus vaikuttaa suoritteen määrään. Talousarvioon merkitään välittömät tulot ja menot riippumatta siitä, onko kyse ulkoisesta rahankäytöstä vai sisäisistä eristä. Sisäiset tuotot ja kulut sekä laskennalliset erät eivät ole ulkoista rahan käyttöä.

Välillisiä kustannuksia ovat laskennallisesti kohdistettavat kulut. Hallintoelimien ja tietohallinnon kuluja, verotuskuluja, keskusrahastomaksuja tms. kuluja ei ole mahdollista jakaa aiheuttamisperiaatteen mukaan perustehtävien kesken. Hallintokulut, verotuskulut ja keskusrahastomaksut vyörytetään perustehtävien ja sijoitusluonteisten kiinteistökulujen kesken sellaisilla jakoperusteilla, jotka mukailevat aiheuttamisyhteyttä. Useimmiten välilliset kulut vyörytetään välittömien kulujen mukaisessa suhteessa.

Koska hallinto- ja kiinteistötoimi tuottavat sisäisiä palveluja perustehtävien lisäksi myös toisilleen, on päätettävä, missä järjestyksessä tukipalveluiden kulut jaetaan ja/tai vyörytetään. Yleensä seurakunnissa tämä tehdään siten, että ensin jaetaan kiinteistötoimen kulut hallinnon ja perustehtävien kesken käytön mukaisessa suhteessa ja sen jälkeen hallintokulut, verotuskulut ja keskusrahastomaksut vyörytetään perustehtävien ja sijoitusluonteisten kiinteistökulujen kesken.

Vuorovaikutus otetaan huomioon käyttämällä peräkkäisvyörytystä.

PERÄKKÄISVYÖRYTYS				
Kustannuslaji	Tukitehtävät		Päätehtävät	
	Pääluokka 5	Pääluokka 1	Pääluokka 2 ja 3	Pääluokka 4
Palkat	10	12	xx	xx
Aineet	5	4	xx	xx
Vuokrat	4	5	xx	xx
Palvelut	3	7	xx	xx
Po-kust.	5	1	xx	xx
Tilakust.	3	3	xx	xx
Muut kust.	<u>3</u>	2	xx	xx
	33			
	└───────────┐ 8		21	4
		42	─────────▶ 30	<u>12</u>
Päätehtävien kokonaiskustannukset			xxxx	xxxx

Peräkkäisvyörytyksessä tukipalvelujen kohdentaminen aloitetaan yleensä siitä tukipalvelusta, joka käyttää vähiten muiden toimintojen sisäisiä palveluja. Jos kiinteistökulut kohdennetaan ensin hallinnolle ja perustehtäville, hallinnon kuluja ei enää vyörytetä kiinteistötoimelle.

4. Suoritekohtainen kustannuslaskenta

Suoritekohtaisella kustannuslaskennalla tarkoitetaan yhden tuotteen, palvelun tai suoritteen tuottamisesta aiheutuneiden kustannusten eli omakustannushinnan laskemista. Omakustannushinnassa on mukana välittömien kulujen lisäksi suoritteen osuus hallinto- ja kiinteistökuluista, verotuskuluista, keskusrahastomaksuista sekä poistot ja sisäiset korkokulut. Suoritekohtaisen laskennan avulla luodaan mahdollisuus verrata eri toimintatapojen vaikutusta tuotteen, palvelun tai suoritteen kokonaiskustannuksiin ja osatekijöiden merkitystä kokonaisuuden kannalta.

Suoritekohtaisen kustannuslaskennan tietoja voidaan käyttää talousarvion perusteissa ja tilinpäätöksen analysoinnissa. Vertaamalla budjetoituja ja toteutuneita hintoja keskenään saadaan arvokasta tietoa päätöksentekoa varten. Omakustannushinnat saadaan budjettiin varsin oikeaan osuvaksi lyhyehköinkin ajanjakson aikana. Suoritteiden omakustannushinnoilla voidaan perustella esim. seurakuntatalon tilojen vuokria ja hautaustoimen hintapäätöksiä. Suoritteiden omakustannushinnan laskeminen mahdollistaa myös vertailun seurakuntien kesken.

Tieto suoritteiden todellisista kustannuksista on välttämätöntä, kun seurakunnassa harkitaan, kannattaako joku työ tehdä itse, yhteistyössä naapuriseurakuntien kanssa vai olisiko edullisempaa ostaa palvelu tai muu suorite valmiina.

Palveluiden ja muiden suoritteiden todellisen hinnan eli omakustannushinnan laskentaan on käytettävissä kaksi menetelmää: jakolaskenta ja lisäyslaskenta.

4.1. Jakolaskenta

Jakolaskentaa voidaan käyttää, kun tehtäväalueella tuotetaan vain yhtä palvelua tai tehtäväalueella on vain yksi palvelunsaajaryhmä. Tällöin tehtäväalueen kokonaiskustannukset jaetaan palvelujen tai palvelun saajien määrällä (esim. rippikoulu-työssä €/rippikoulu, €/rippikoululainen).

Ositus- eli ekvivalenssilaskentaa käytetään silloin, kun kustannukset jaetaan muiden kuin tasan palvelujen tai suoritteiden kesken. Tämä on välttämätöntä silloin, kun tehtäväalueen palvelut tai suoritteet ovat kovin erilaisia. Osituslaskennassa etsitään yhteinen tekijä eli ekvivalenssiyksikkö, jonka määrän tai arvon perusteella palvelun tai muun suoritteen omakustannushinta määritetään.

$$\text{Ekvivalenssiyksikön kustannus} = \frac{\text{Tehtäväalueen kokonaiskustannus}}{\text{Ekvivalenssiyksiköiden määrä}}$$

$$\text{Palvelun omakustannushinta} = \text{Ekv-yksiköiden määrä} * \text{Ekv-yksikkökustannus}$$

Seurakuntatyön kokonaiskustannuksista valtaosa on henkilöstökuluja. Sen vuoksi käyttökelpoinen yhteinen tekijä palveluille on käytetty työaika. Työajan ekvivalenssiyksiköksi voidaan valita esimerkiksi työtunti.

Ekvivalenssiyksikön (esimerkiksi keskimääräisen tuntihinnan) arvo saadaan jakamalla tehtäväalueen (palkkaus)kulut ekvivalenssiyksiköiden (esimerkiksi käyttötuntien) määrällä. Palvelun omakustannushinta saadaan kertomalla palvelun aikaansaamiseksi vaadittavien työtuntien määrä tuntihinnan arvolla

Tehtäväalueen kaikki kustannukset on jaettava suoritteille/palveluille. Kun esim. kaikki seurakuntakeskuksesta aiheutuneet kokonaiskustannukset hallintokulut ja pääomakulut mukaan lukien tilivuoden aikana jaetaan seurakuntakeskuksen käyttötuntien määrällä tilivuoden aikana, saadaan tietää, paljonko kustannuksia vuoden aikana keskimäärin yksi käyttötunti on aiheuttanut.

Seurakunnissa jakolaskenta on käyttökelpoinen tapa, vaikka siihen liittyy tarkkuusongelmia. Ekvivalenssilaskenta edellyttää melko tarkkaa työajan seuranta tai esim. käyttötuntien seuranta.

4.2. Lisäyslaskenta

Lisäyslaskennassa kustannuksia käsitellään kustannuslajeittain. Kustannukset jaetaan välittömiin kustannuksiin, jotka kohdistetaan suoraan palveluille ja välillisiin kustannuksiin, jotka kohdistetaan epäsuoraa menettelyä (esim. prosenttijako tai erilaiset kertoimet) käyttäen palveluille. Jako perustuu siihen, että joidenkin tuotannon-
nontekijöiden osalta voidaan sanoa, mikä on aiheuttanut niiden käytön. Eräiden tuotannon-
nontekijöiden osalta ei taas voida osoittaa, mikä on vaatinut niiden käytön.

Välittömien kustannusten kohdistaminen tapahtuu kahdella tavalla:

1. Tuotannon-
nontekijöiden kulut kohdistetaan sellaisenaan ko. tehtäväalueelle tai suoritteelle.

2. Kun tiedetään, kuinka monta yksikköä (esim. työtuntia) tuotettava palvelu vaatii, kohdistetaan suoritteelle ko. kustannukset. Tämä edellyttää, että lasketaan yksikköhinta (esim. €/käyttötunti tai €/käyttökerta) sekä se, kuinka paljon kyseistä tuotannontekijää laskennan kohteena olevan suoritteen tuottaminen vaatii. Kertomalla yksikköhinta käytetyllä tuotannontekijämäärällä saadaan palvelun aiheuttamat kokonaiskustannukset.

Välillisten kustannusten ja tuotettujen palvelujen välillä ei ole selkeää aiheuttamisyhteyttä. Jakoperusteena käytetään kustannuksia yhteensä tai jotakin välittömien kustannusten lajia.

Välillisten kustannusten osuus suoritteen hinnasta saadaan käyttämällä välillisten kustannusten kerrointa tai prosenttia. Välillisten kustannusten kerroin (= prosenttiosuus) saadaan jakamalla laskentakauden välilliset kustannukset välittömillä kustannuksilla.

$$\text{Välillisten kustannusten kerroin} = \frac{\text{Välilliset kustannukset}}{\text{Välittömät kustannukset}}$$

Suoritteen välilliset kustannukset saadaan siten, että palvelun aiheuttamat välittömät kustannukset kerrotaan näin saadulla kertoimella (= prosenttiosuudella).

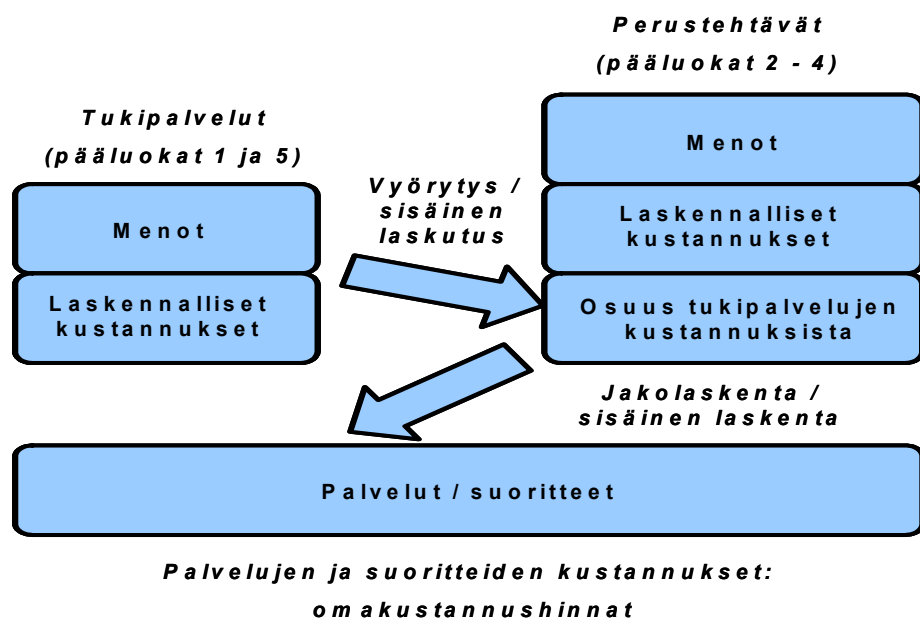
Palvelun kokonaiskustannukset saadaan laskettua seuraavasti:

$$\text{Palvelun kokonaiskustannukset} = \frac{\text{Välillisten kustannusten}}{\text{kerroin}} * \text{Palvelun välittömät kustannukset}$$

Yksinkertaisin tapa on vyöryttää välilliset kustannukset välittömien kustannusten mukaisessa suhteessa.

Lisäyslaskennassa omakustannushinta lasketaan lisäämällä välittömiin kustannuksiin välilliset kustannukset seuraavan kaavan mukaisesti:

$$\begin{aligned} & \textbf{Välittömät kustannukset} \text{ (tuotannontekijämäärä * tuotannontekijän yksikkökustannukset + sellaisenaan kohdistettavat välittömät kustannukset)} \\ & + \textbf{Välilliset kustannukset} \text{ (palvelun osuus välillisistä kustannuksista)} \\ & = \textbf{Palvelun omakustannushinta.} \end{aligned}$$



SEURAKUNNAN JA SEURAKUNTAYHTYMÄN KONSERNITASEEN LAATIMINEN

(päivitys 15.6.2006)

Sisällysluettelo	1
1. Konsernitasetta koskevat säännökset, määräykset ja ohjeet	2
1.1. Konsernitaseen tavoite ja sisältö	2
1.2. Seurakuntakonsernin osapuolet	3
1.3. Poikkeukset konsernitaseen laatimiseen	4
2. Laadintaperiaatteet	5
2.1. Konsernitaseen yleiset laadintaperiaatteet ja aikataulu	5
2.2. Poistojen oikaisu yhdistelyssä	6
2.3. Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset	6
2.4. Konsernirakenteen muutokset	7
2.5. Äänivallan vaikutus yhdistelyyn	7
2.6. Olennaisuuden periaate konsernitasetta laadittaessa	7
3. Konsernitaseen laajuus	7
3.1. Pääsääntö	7
3.2. Poikkeukset tytäryhteisöjen yhdistelemisselvollisuudesta	8
4. Konsernin sisäisten erien vähentäminen	8
4.1. Yleistä	8
4.2. Konsernin sisäiset saamiset ja velat	9
4.3. Konsernin sisäisten katteiden vähentäminen	9
5. Konsernin sisäisen omistuksen eliminointi	10
5.1. Yleistä	10
5.2. Nimellis- eli pariarvomenetelmä	10
5.3. Tytäryhteisön osakkeiden tai osuuksien arvonkorotukset ja arvonalennukset	11
6. Vähemmistöosuuden erottaminen konsernin omasta pääomasta	11
7. Konsernitaseen kaava, sen liitetiedot ja yhdistelylaskelmat	12
7.1. Yleistä	12
7.2. Konsernitase ja liitetiedot	12
7.3. Osakkuus- ja yhteisyhteisöjen merkitseminen liitetietoihin	13
7.4. Yhdistelylaskelmat sekä konsernitilinpäätösaineiston säilytys	13

LIITTEET

- Liite 1 Seurakunnan konsernitaseen kaava
- Liite 2 Esimerkki ohjeesta tytäryhteisöille, joiden tase yhdistellään konsernitaseeseen
- Liite 3 Esimerkki kahden tytäryhteisön yhdistelystä seurakunnan konsernitaseeseen
- Liite 4 Esimerkki konsernitaseen liitetiedoista, joihin kerätään tiedot seurakunnan omistuksista tytäryhteisöissä ja muissa yhteisöissä
- Liite 5 Yksinkertainen esimerkki seurakunnan ja yhden tytäryhteisön yhdistelystä seurakunnan konsernitaseeseen

Seurakunnan ja seurakuntayhtymän konsernitaseen laatiminen

Seurakunnalla tarkoitetaan tässä ohjeessa myös seurakuntayhtymää, jollei toisin ole sanottu. Hautainhoitorahaston konsernitase laaditaan samojen periaatteiden mukaan kuin seurakunnan konsernitase. Tätä ohjetta noudatetaan 1.1.2006 alkavasta tilikaudesta lähtien.

Tämä ohje korvaa kirkkohallituksen yleiskirjeessä 30/2003 antaman ohjeen konsernitaseen laatimisesta.

1. Konsernitasetta koskevat säännökset, määräykset ja ohjeet

1.1. Konsernitaseen tavoite ja sisältö

Seurakunnan, jolla on kirjanpitolaissa tarkoitettulla tavalla määräysvalta jossakin kirjanpitovelvollisessa, tulee laatia ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitase liitteineen. Sen laadinnassa noudatetaan soveltuvin osin kirjanpitolakia. (KJ 15:9,4) Seurakuntakonsernin tuloslaskelman ja rahoituslaskelman laatiminen on vapaaehtoista.

Seurakunnan konsernitaseen tavoitteena on selvittää ne varat, velat ja vastuut, joihin seurakunnalla on omistajuuden tai sopimuksen perusteella määräysvalta, velvoitteita tai vastuuta. Konsernitaseen tarkoituksena on myös antaa tietoa konsernin omasta pääomasta sekä ulkopuolisesta omistuksesta tytäryhteisöissä. Konsernitaseen ja sen liitetietojen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot seurakuntakonsernin taloudellisesta asemasta.

Konsernitase laaditaan seurakunnan ja sen tytäryhteisöjen taseiden yhdistelmänä antamaan oikea ja riittävä kuva seurakuntakonsernin taloudellisesta asemasta ikään kuin seurakuntakonserniin kuuluvat yhteisöt olisivat yksi kirjanpitovelvollinen. Tytäryhteisöjen sekä osakkuus- ja yhteisyhteisöjen tulee antaa kaikki tarvittavat tiedot siten, että seurakunnan on mahdollista laatia konsernitase liitetietoineen säädettyssä ajassa.

Seurakunnan tase ja tytäryhteisöjen taseet yhdistellään rivi riviltä eliminoiden

- konserniyhteisöjen keskinäiset saamiset ja velat
- konsernin sisäiset olennaiset katteet
- konsernin sisäinen omistus

Ulkopuolisten omistus tytäryhteisöissä merkitään konsernitaseeseen omana eränään.

Konsernitaseen liitetietoina on ilmoitettava soveltuvin osin samat tiedot kuin seurakunnan tilinpäätöksessä taseen liitetietoina. Lisäksi seurakunnan toimintakertomuksessa selostetaan konsernin toiminnan kehittymistä koskevat olennaiset asiat.

Konsernitaseen varmentamiseksi laaditaan tase-erittelyjen tapaan yhdistelylaskelmat, joissa eritellään, miten konsernitase on laadittu seurakunnan ja sen tytäryhteisöjen taseiden yhdistelmänä.

1.2. Seurakuntakonsernin osapuolet

Konsernilla tarkoitetaan seurakuntaa sekä sen tytäryhteisöjä. Konsernitaseen laativa seurakunta on konsernin *emoseurakunta*.

Seurakunnan *tytäryhteisöillä* tarkoitetaan niitä osakeyhtiöitä, yhdistyksiä ja muita yhteisöjä sekä säätiöitä, joissa seurakunnalla on yksin tai yhdessä muiden seurakuntakonserniin kuuluvien yhteisöjen kanssa määräysvalta. Määräysvaltasuhde voi perustua myös siihen, että tytäryhteisöllä yksin tai yhdessä muiden tytäryhteisöjen kanssa on määräysvalta toisessa yhteisössä. Määräysvalta arvioidaan tosiasiallisten olosuhteiden perusteella.

Kirjanpitolain mukaan kirjanpitovelvollisella katsotaan olevan määräysvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa tai siihen verrattavassa ulkomaisessa yrityksessä, kun sillä on:

1. enemmän kuin puolet kohdeyrityksen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä ja tämä äänen enemmistö perustuu omistukseen, jäsenyyteen, yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai niihin verrattaviin sääntöihin taikka muuhun sopimukseen
2. oikeus nimittää tai erottaa enemmistö jäsenistä kohdeyrityksen hallituksessa tai siihen verrattavassa toimielimessä taikka toimielimessä, jolla on tämä oikeus, ja oikeus perustuu samoihin seikkoihin kuin 1. kohdassa tarkoitettu äänen enemmistö.

Edellä tarkoitettua ääniosuutta laskettaessa ei oteta huomioon lakiin tai kohdeyrityksen yhtiöjärjestykseen, yhtiösopimukseen tai niihin verrattaviin sääntöihin sisältyvää äänestysrajoitusta.

Lisäksi kirjanpitovelvollisella katsotaan olevan määräysvalta kohdeyrityksessä, jos sitä johdetaan yhteisesti kohdeyrityksen kanssa tai kirjanpitovelvollinen muulla tavoin tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa kohdeyrityksessä. (KPL 1:5,1-3)

Konsernitase laaditaan seurakunnan määräysvallassa olevasta taloudellisesta kokonaisuudesta. Kirjanpitolain säättämä (KPL 3:3,1) sisältöpainotteisuuden periaate otetaan huomioon, kun arvioidaan, onko seurakunnalla määräämisvalta toisessa yhteisössä. Yhteisöä ei katsota seurakunnan tytäryhteisöksi eikä sen tasetta yhdistellä seurakunnan konsernitaseeseen, vaikka seurakunnalla on oikeus nimittää tai erottaa enemmistö yhteisön hallituksen jäsenistä, kun

- seurakunta ei omista lainkaan yhteisöä eikä seurakunta ole edunsaaja yhteisön toiminnan loppuessa sekä
- seurakunta ei määrää yhteisön periaatteista eikä käytä muutoinkaan tosiasiallisesti määräysvaltaa yhteisössä.

Mikäli seurakunta antaa avustuksia yhdistyksen tai säätiön menojen rahoittamiseksi, mutta seurakunnalla ei ole määräysvaltaa edellä esitetyllä tavalla, yhdistys tai säätiö ei ole tytäryhteisö eikä sen tasetta yhdistellä seurakunnan konsernitaseeseen.

Osakkuusyhteisö on emoseurakunnan tai sen tytäryhteisön osittain omistama yhteisö, jossa konsernilla ei ole määräysvaltaa, mutta sillä on huomattava omistusosuus yhteisössä ja huomattava vaikutusvalta yhteisön toiminnan ja rahoituksen johtamisessa. Osakkuusyhteisö on kysymyksessä myös silloin, kun emoseurakunnalla yhdessä yhden tai useamman tytäryhteisön kanssa taikka tytäryhteisöllä yhdessä muiden tytäryhteisöjen kanssa on huomattava omistusosuus ja vaikutus-

valta toisessa yhteisössä (KPL 1:8,2). Osakkuusyhteisö ei kuulu seurakuntakonserniin. Huomattava vaikutusvalta merkitsee sitä, että kirjanpitovelvollisella on mahdollisuus vaikuttaa toisen yhteisön toiminnan ja talouden operatiivisten päätösten tekemiseen, mutta sillä ei kuitenkaan ole konsernisuhteelle ominaista määräysvaltaa yhteisössä.

Kirjanpitolain mukaan, jollei kirjanpitovelvollinen muuta näytä, yhteisöä pidetään osakkuusyhteisönä, jos kirjanpitovelvollisella on vähintään viidesosa yhteisön osakkeista tai osuuksista sekä vähintään viidesosa ja enintään puolet osittain omistamansa yhteisön osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä (KPL 1:8,1). Huomattava vaikutusvalta voi puuttua yli viidesosan ääniosuudesta huolimatta esimerkiksi silloin, kun kaikki muut osakkeet tai osuudet omistaa yksi taho tai omistus on tarkoitettu vain lyhytaikaiseksi.

Osakkuusyhteisö merkitään konsernitaseeseen vain sen omistuksen hankintamenon perusteella pysyvien vastaavien osakkeisiin ja osuuksiin sekä siitä annetaan lisätietoja konsernitaseen liitetiedoissa. Sellaista osakkuusyhteisöä, jota seurakunta tai sen tytäryhteisö omistaa ja jota se hallinnoi seurakunnan konserniin kuulumattoman yhden tai useamman omistajayhteisön kanssa, nimitetään *yhteisyhteisöksi*. Myös yhteisyhteisö merkitään konsernitaseeseen vain sen omistuksen hankintamenon perusteella pysyvien vastaavien osakkeisiin ja osuuksiin sekä siitä annetaan lisätietoja konsernitaseen liitetiedoissa.

1.3. Poikkeukset konsernitaseen laatimiseen

Kirjanpitolain mukaisesti konsernitase saadaan jättää laatimatta, jos sekä päättyneellä tilikaudella että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on emoseurakunnan ja sen tytäryhteisöjen osalta yhteenlaskettuna ylittynyt enintään yksi seuraavista rajoista (KPL 6:1,3 ja KPL 3:9,2):

- liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 7 300 000 euroa
- taseen loppusumma 3 650 000 euroa
- palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.

Seurakunnan liikevaihtoa vastaavaan tuottoon luetaan toimintatuotot ja verotulot. Seurakunnan sisäisiä tuottoeria (esim. sisäiset vuokratuotot) ei sisällytetä tähän tuottoon. (Kkh yleiskirje 8/2005)

Mikäli hautainhoitorahaston varoina on niin suuri määrä yhden tai useamman tytäryhteisön omistuosuuksia, että hautainhoitorahaston olisi itsenäisenä kirjanpitovelvollisena, KPL 6:1,3 §:n mukaiset rajat huomioon ottaen, laadittava konsernitilinpäätös, hautainhoitorahaston tilinpäätöksen osaksi laaditaan hautainhoitorahaston konsernitase. Hautainhoitorahaston konsernitase laaditaan samojen periaatteiden mukaan kuin seurakunnan konsernitase. Mikäli hautainhoitorahaston varoihin sisältyvien tytäryhteisöjen omistusten merkitys on kuitenkin niin vähäinen, että tytäryhteisöjen taseiden yhdisteleminen hautainhoitorahaston taseeseen on tarpeetonta oikean ja riittävän kuvan antamiseksi hautainhoitorahaston taloudellisesta asemasta, hautainhoitorahaston konsernitase saadaan jättää laatimatta. Konsernitaseen laativan hautainhoitorahaston varat ja pääomat yhdistellään seurakunnan konsernitaseeseen toimeksiantojen varoihin ja pääomiin hautainhoitorahaston konsernitaseen loppusummien määräisinä.

Seurakunnalla ei ole velvollisuutta laatia konsernitasetta, jos sillä on omistusosuuksia ainoastaan yhdessä tai useammassa osakkuusyhteisössä tai yhteisyhteisössä, mutta ei yhdessäkään tytäryhteisössä. Seurakunnan on esitettävä tilinpäätöksen liitetietoina yhden viidesosan tai sitä suuremman omistusosuuden kohteena olevasta yhteisöstä nimi, kotipaikka sekä seurakunnan omistusosuuden mukaan lasketut tiedot viimeksi laaditun tilinpäätöksen mukaisesta omasta pääomasta ja vieraasta pääomasta sekä erikseen tilikauden voitosta/tappiosta tai ylijäämästä/alijäämästä.

Kun konsernitase sisällytetään ensimmäisen kerran seurakunnan tilinpäätökseen, konsernitaseesta ei tarvitse esittää vertailutietoja edelliseltä tilikaudelta, mikäli ne eivät ole vaikeuksitta laadittavissa.

2. Laadintaperiaatteet

2.1. Konsernitaseen yleiset laadintaperiaatteet ja aikataulu

Konsernitaseessa esitetään konsernin taloudellinen asema siten kuin konserniyhteisöt olisivat yksi kirjanpitovelvollinen. Konserniyhteisöjen välisiin toimiin perustuvien konsernin sisäisten erien vaikutus eliminoidaan. (KPL 6:7,1) Konsernitasetta laadittaessa on noudatettava jatkuvasti samoja periaatteita. Niitä saadaan muuttaa vain, jos siihen on erityistä syytä. (KPL 6:4,1)

Konsernitaseeseen yhdisteltävällä tytäryhteisöllä tulee, mikäli mahdollista, olla sama tilikausi kuin emoseurakunnalla. Jos tytäryhteisön tilikausi poikkeuksellisesti päättyy enintään kolme kuukautta ennen seurakunnan tilikauden päättymistä tai sen jälkeen, voidaan yhdistely tehdä tytäryhteisön tilinpäätöksen perusteella. Jos tytäryhteisön tilikausi päättyy yli kolme kuukautta ennen emoseurakunnan tilikauden päättymistä tai yli 3 kuukautta sen jälkeen, on konsernitaseeseen yhdisteltävä tytäryhteisön välitilinpäätös, joka laaditaan seurakunnan tilikauden päättymispäivälle. Välitilinpäätöstä laadittaessa on noudatettava soveltuvien osin kirjanpitolain 1. ja 3.-5. luvun säännöksiä. (KPL 6:5,1-3)

Mikäli tytäryhteisö on yhdistelty emoseurakunnan tilikaudesta poikkeavalta tilikaudelta laaditun tilinpäätöksen perusteella, konsernitaseen liitetietona on esitettävä tytäryhteisön taloudelliseen asemaan vaikuttaneet olennaiset tapahtumat, jotka ovat sattuneet tytäryhteisön tilikauden ja seurakunnan tilikauden päättymisen välisenä aikana. (KPA 4:3,1, kohta 7)

Seurakunnan tulee ohjeistaa tytäryhteisöjään konsernitaseen laatimista varten. Konsernitaseen laatimista varten konserniin kuuluvien yhteisöjen on annettava tilinpäätöksensä, tai jos tytäryhteisö laatii konsernitilinpäätöksen, konsernitilinpäätöksensä lisäksi emoseurakunnalle seuraavat lisätiedot:

1. Saamiset seurakunnalta ja velat seurakunnalle
2. Saamiset ja velat tytäryhteisöjen kesken
3. Tytäryhteisöjen pysyvien ja vaihtuvien vastaavien olennaiset sisäiset katteet, niiden syntymisvuosi ja katteen perusteet
4. Konserniyhteisöjen hallitusten jäseniä ja toimitusjohtajia koskevat eläkesitoumukset
5. Konserniyhteisöjen hallitusten jäsenille ja toimitusjohtajille myönnettyt lainat yhteismäärinä ja olennaiset tiedot lainojen ehdoista ja takaisinmaksusta

6. Konserniin kuuluvien kiinteistöyhteisöjen poistojen oikaisua varten tarvittavat tiedot.

Tytäryhteisön on ilmoitettava yhteisön muut omistajat seurakunnan lisäksi sekä muiden omistajien omistus- ja ääniosuudet. Mikäli muita omistajia on enemmän kuin viisi, riittää, että alle 10 %:n omistukset ilmoitetaan yhtenä summatietona.

Koska kirkkoneuvoston tulee laatia emoseurakunnan tilinpäätös vuosittain 31.3. mennessä konsernitaseineen, tytäryhteisöjen tilinpäätösten tulee käytännössä yleensä olla valmiita helmikuun kuluessa. Seurakuntakonserniin kuuluvien tytäryhteisöjen tilinpäätökset mahdolliset konsernitaseet mukaan lukien tulee pyrkiä antamaan emoseurakunnalle helmikuun aikana. Tämän mahdollistamiseksi emoseurakunnan ja tytäryhteisöjen keskinäisiä eriä koskevat tilit tulisi täsmäyttää välitilinpäätösten yhteydessä jo tilivuoden aikana.

2.2. Poistojen oikaisu yhdistelyssä

Seurakunnan omistama kiinteistöyhteisö ja tytäryhteisön asemassa oleva säätiö yhdistellään konsernitaseeseen kuten tässä yleisohjeessa on yhdistelystä esitetty.

Vaikka kiinteistötytäryhteisö tai tytäryhteisön asemassa oleva säätiö ei tekisi omassa tilinpäätöksessään suunnitelman mukaisia poistoja, sen on ilmoitettava suunnitelman mukaisista poistoista kertynyt määrä sekä pysyvien vastaavien aineettomista ja aineellisista hyödykkeistä suunnitelman mukaan poistamatta oleva määrä konsernitaseen laatimista varten toimitettavissa lisätiedoissa, mikäli yhteisön tai säätiön poistomenettelyn kohteena olevien hyödykkeiden määrä on olennainen konsernitaseen kannalta. Poistot lasketaan seurakunnan kirkkovaltuuston hyväksymän poistosuunnitelman mukaan.

Mikäli suunnitelmapoistoin laskettu pysyvien vastaavien poistamaton määrä yhteensä alittaa kiinteistöyhteisön tai säätiön taseeseen aktivoitun määrän, vähennetään suunnitelman mukaisen jäännösarvon ylittävä osa konsernitasetta laadittaessa. Sama määrä vähennetään kiinteistöyhteisön tai säätiön omasta pääomasta riviltä *Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä)*.

Esimerkki seurakunnan omistaman kiinteistöyhteisön yhdistämisestä konsernitaseeseen suunnitelman mukaisin poistoin: Seurakunnan omistaman kiinteistöyhtiön taseeseen aktivoitu rakennuksen hankintameno on 1.500.000 euroa, josta kiinteistöyhtiö on tehnyt poistoja 650.000 euroa. Suunnitelman mukaan kertyneet poistot olisivat olleet 900.000 euroa. Kiinteistöyhtiö ilmoittaa tällöin taseen liitetiedoissa kertyneen laskennallisen poistovajauksen olevan 250.000 euroa suunnitelmapoistoihin verrattuna. Konsernitasetta laadittaessa tämä poistovajaus vähennetään kiinteistöyhtiön rakennusten kirjanpitoarvosta ja kiinteistöyhtiön oman pääoman erästä *Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä*.

2.3. Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset

Emoseurakunta merkitsee konsernitaseeseen tytäryhteisöjensä poistoeron ja vapaaehtoiset varaukset jakamatta niitä omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan. (KPL 6:7,6)

2.4. Konsernirakenteen muutokset

Konsernitaseessa on esitettävä konsernin taloudellinen asema siten kuin konserniyhteisöt olisivat yksi kirjanpitovelvollinen (KPL 6:7,1). Oikean ja riittävän kuvan antamiseksi tällaisesta kokonaisuudesta konsernirakenteiden ulkoiset muutokset, esimerkiksi tytäryhteisön tai sen osan hankkiminen tai myyminen, tulee esittää niin kuin tytäryhteisön tai sen osan omaisuus- ja velkaerät olisi hankittu tai myyty erillisinä.

Seurakunnan konsernitaseen liitetietona on esitettävä selostus konsernitilinpäätöksen laatimisperiaatteissa ja -menetelmissä tapahtuneista muutoksista sekä muutosten vaikutuksesta konsernin toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan (KPA 4:2).

2.5. Äänivallan vaikutus yhdistelyyn

Kun konsernitaseeseen yhdistellään tytäryhteisöjä, vaikuttaa yhdistelyyn tytäryhteisön yhtiöjärjestykseen, sääntöihin, yhtiösopimukseen tai muuhun vastaavaan sopimukseen perustuva osakkeiden tai osuuksien äänivalta. Äänivalta vaikuttaa siihen, katsotaanko yhteisö tytäryhteisöksi vai esimerkiksi osakkuusyhteisöksi. Yhdistely tehdään kuitenkin omistusosuuden mukaisesti, eikä siihen vaikuta äänivalta.

Seurakunta tai seurakuntakonserniin kuuluva yhteisö voi olla määräysvallan omaavana omistajana tai jäsenenä kolmannessa yhteisössä, jossa on myös muita omistajia tai jäseniä. Tällainen yhteisö yhdistellään seurakunnan konsernitaseeseen tytäryhteisönä.

2.6. Olennaisuuden periaate konsernitasetta laadittaessa

Tiedon olennaisuus on merkitsevä tekijä emoseurakunnan ja sen konsernitaseeseen yhdisteltävien yhteisöjen taseinformaatiossa. Seurakunnan on syytä määritellä konsernitaseen laadintaperiaatteet, joissa otetaan huomioon olennaisuuden periaate. Tämän periaatteen perusteella voidaan ratkaista tytäryhteisöjen taseiden mukaan ottaminen (KPL 6:3) ja jaksotuksen tekeminen konsernitasetta valmisteltaessa. Epäolennaiseksi konsernitaseen kannalta voidaan katsoa tytäryhteisö, jolla ei ole merkittävää varallisuutta eikä velkaa eikä merkittäviä vastuusitoumuksia ja jonka oma pääoma vastaa seurakunnan taseeseen merkittyä osakkeiden tai osuuksien hankintamenoa.

Tytäryhteisön taseen yhdistely konsernitaseeseen voidaan tehdä, kun tytäryhteisön tilinpäätös on valmistunut hallituksen tai vastaavan toimeilimen päätettäväksi. Yhdisteltävän tilinpäätöksen ei tarvitse olla vahvistettu yhtiökokouksessa tai vastaavassa tytäryhteisön vuosikokouksessa. Konsernitaseen viivyttäminen ei ole asiallista esim. sen vuoksi, että tiettyä ostolaskua ei ole vielä saatu, mikäli kyseisen menoerän merkitys tilinpäätöksessä ja talousarvioseurannassa on vähäinen.

3. Konsernitaseen laajuus

3.1. Pääsääntö

Emoseurakunnan taseeseen yhdistellään tytäryhteisöjen taseet rivi riviltä, keskinäiset erät eliminoiden.

3.2 Poikkeukset tytäryhteisöjen yhdistelemisselvollisuudesta

Tytäryhteisön tilinpäätös saadaan KPL 6:3,1:n mukaan jättää yhdistelemättä konsernitaseeseen, jos:

1. Yhdisteleminen on tarpeetonta oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernin taloudellisesta asemasta.

Jos kaksi tai useampia tytäryhteisöjä halutaan jättää yhdistelemättä tällä perusteella, arvioidaan näiden yhteisvaikutus oikean ja riittävän kuvan antamiseen. Tytäryhteisön yhdistelemättä jättämisessä tulee ottaa huomioon varovaisuuden periaate. Poikkeamisperustetta tulee soveltaa suppeammin tappiollisiin tytäryhteisöihin kuin voittoa tuottaviin tytäryhteisöihin. Pienet asunto- ja kiinteistötytäryhteisöt voidaan jättää yhdistelemättä niiden vähäisen merkityksen johdosta, mikäli seurakunnalla on vain vähäinen määrä kiinteistöomistuksia ja mikäli näillä tytäryhteisöillä ei ole taloudellisia vaikeuksia.

Oikean ja riittävän kuvan antamista arvioitaessa tulee kiinnittää huomiota yhdistelemättä jättämisen vaikutukseen konsernin omaan pääomaan ja konsernitaseen rakenteeseen. Yhdistelemättä jättäminen ei saa johtaa olennaisesti erilaiseen konsernitaserakenteeseen, vaikka sillä ei olisikaan vaikutusta konsernin omaan pääomaan.

2. Omistus tytäryhteisössä on lyhytaikainen ja tarkoitettu yksinomaan edelleen luovutettavaksi. Esimerkkinä voidaan mainita tilapäiseen omistukseen tullut tytäryhteisö.
3. Konsernitaseen laatimista varten tarpeellisia tietoja ei ole mahdollista saada tilinpäätöksen laatimiselle säädetyssä määräajassa tai tietojen hankkiminen edellyttäisi kohtuuttomia menoja.
4. Merkittävät ja pitkäaikaiset rajoitukset estävät olennaisella tavalla seurakuntaa käyttämästä vaikutusvaltaansa tytäryhteisössä.

Yhdistelemättä jätetyistä tytäryhteisöistä on esitettävä konsernitaseen liitetietoina nimen, kotipaikan ja yhteisöjen omistusosuuden lisäksi seurakuntakonsernin omistusosuutta vastaava tieto oman pääoman ja vieraan pääoman määrästä sekä erikseen tilikauden voitosta/tappiosta tai ylijäämästä/alijäämästä viimeksi laaditussa tilinpäätöksessä (KPA 4:3,1). Tiedot saadaan jättää ilmoittamatta, jos ne ovat epäolennaisia oikean ja riittävän kuvan antamiseksi. Omaa pääomaa ja vierasta pääomaa sekä erikseen tilikauden voittoa/tappiota tai ylijäämää/alijäämää koskevat tiedot saa jättää ilmoittamatta, jos konserniyhteisöjen omistusosuus yhteisöstä on vähemmän kuin puolet eikä yhteisö ole velvollinen ilmoittamaan tilinpäätöstään rekisteröitäväksi (KPA 4:3,3).

4. Konsernin sisäisten erien vähentäminen

4.1. Yleistä

Seurakuntakonsernin taloudellinen asema on esitettävä konsernitaseessa niin kuin konserniyhteisöt olisivat yksi kirjanpitovelvollinen. Sitä varten eliminoidaan konserniyhteisöjen välisiin toi-

miin perustuvat sisäiset erät (KPL 6:7,1). Tällaisia eliminoitavia eriä ovat mm. konsernin sisäiset saamiset ja velat sekä konsernin sisäiset katteet. Konsernin yhteisöjen keskinäiset saamiset ja velat samoin kuin konsernin sisäiset katteet saadaan jättää vähentämättä, jos vähentäminen ei ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi seurakuntakonsernin taloudellisesta asemasta (KPL 6:7,4).

Ennen konsernin sisäisten erien vähentämistä on varmistettava, että sisäiset erät on kirjattu samansuuruisina yhdisteltäviin konserniyhteisöjen taseisiin. Konsernin sisäisten liiketapahtumien vähentämisen helpottamiseksi ja niiden oikeellisuuden varmistamiseksi konserniyhteisöjen tili-luettelot laaditaan mahdollisimman yhdenmukaisiksi. Sisäiset liiketapahtumat konserniyhteisöis-sä kirjataan mahdollisuuksien mukaan omille tileilleen, vastapuolitunnuksella tai muulla tavalla siten, että sisäiset liiketapahtumat voidaan helposti erottaa muista liiketapahtumista. Sisäisten erien erilläänpito on syytä suunnitella ennen tilikauden alkua. Keskinäisten erien tilit tulisi täs-mätä tilikauden aikana muutaman kerran tarpeen mukaan.

4.2. Konsernin sisäiset saamiset ja velat

Emoseurakunnan ja sen tytäryhteisöjen keskinäiset saamiset ja velat vähennetään konsernitasetta laadittaessa.

Seurakunnan tytäryhteisöilleen antamia avustuksia ei oteta erikseen huomioon konsernitasetta laadittaessa, koska tällaiset liiketapahtumat vähentyvät automaattisesti omien pääomien yhdiste-lyssä.

4.3. Konsernin sisäisten katteiden vähentäminen

Seurakuntakonserniin kuuluvan yhteisön taseeseen aktivoidun hyödykkeen sisäinen kate elimi-noidaan konsernitasetta laadittaessa, mikäli se on olennainen. Epäolennainen sisäinen kate saa jäädä seurakuntakonsernin pysyvien tai vaihtuvien vastaavien tasearvoon sekä omaan pääomaan.

Mikäli tilikauden aikana konsernin sisällä toteutetun liiketapahtuman yhteydessä on maksettu si-säistä katetta, se sisältyy hyödykkeen luovuttaneen yhteisön omaan pääomaan. Jos hyödyke on edelleen luovutettu seurakuntakonsernin ulkopuolelle, ei tällaista erää oteta erikseen huomioon konsernitasetta laadittaessa konsernin ulkopuolelle tapahtuneen luovutuksen tuloksesta riippu-matta.

Konserniyhteisöjen taseisiin aktivoidut olennaiset sisäiset katteet eliminoidaan omistussuudesta riippumatta kokonaisuudessaan. Negatiivisia sisäisiä katteita ei kuitenkaan saa eliminoida, koska käyvin hinnoin tehdyt kaupat konsernin sisällä realisoivat myyntitappion myös konsernitilinpää-töksessä. Pysyviin tai vaihtuviin vastaaviin sisältyvät sisäiset katteet saa jättää vähentämättä, jos vähentäminen ei ole tarpeen oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi seurakuntakonsernin ta-loudellisesta asemasta.

Mikäli seurakunta tai sen tytäryhteisö on yhtiöittänyt toimintaansa ja siinä yhteydessä siirtänyt aktivoitua omaisuutta kirjanpitoarvoa korkeampaan arvoon, voi pysyvien vastaavien sisäisten katteiden merkitys olla olennaisen suuri. Jos 1.1.2000 tai sen jälkeen yhtiöitetyn toiminnan omai-suuden siirron yhteydessä sisäisen katteen osuus pysyvistä vastaavista on olennainen, sisäinen kate on eliminoitava.

5. Konsernin sisäisen omistuksen eliminointi

5.1. Yleistä

Konsernin sisäisen omistuksen eliminointi tarkoittaa sitä, että seurakunnan taseesta vähennetään samaan konserniin kuuluvan tytäryhteisön osakkeiden tai osuuksien hankintameno ja tytäryhteisön taseesta vähennetään konsernin omistusosuutta vastaava oman pääoman erä. Keskinäinen omistus voidaan seurakuntakonsernissa eliminoida nimellis- eli pariarvomenetelmällä tai hankintamenomenetelmällä. Hankintamenomenetelmässä tytäryhteisön osakkeiden tai osuuksien hankintameno eliminoidaan vähentämällä se tytäryhteisön osakkeiden ja osuuksien hankinta-ajankohdan mukaisesta omasta pääomasta. Jos emoseurakunta ei omista kaikkia tytäryhteisön osakkeita tai osuuksia, vähennetään tytäryhteisön hankinta-ajankohdan mukaisesta omasta pääomasta se määrä, joka vastaa emoseurakunnan omistusosuutta. Hankintamenomenetelmä sopii konsernitaseen laatimiseen sellaisessa seurakuntakonsernissa, jossa laaditaan myös konsernituloslaskelma. Nimellis- eli pariarvomenetelmä ja hankintamenomenetelmä johtavat konsernin oman pääoman kannalta samaan lopputulokseen silloin, kun seurakunta on itse perustanut tytäryhteisön.

5.2. Nimellis- eli pariarvomenetelmä

Nimellis- eli pariarvomenetelmässä konsernin sisäinen omistus eliminoidaan vähentämällä tytäryhteisön osakkeiden tai osuuksien kirjanpitoarvo tytäryhteisön osake-, osuus- tai niitä vastaavasta peruspääomasta. Jos tytäryhteisö ei ole kokonaan seurakuntakonsernin omistuksessa, konsernin sisäinen omistus eliminoidaan tytäryhteisön osakepääomasta tai muusta vastaavasta peruspääomasta omistusosuuden suhteessa. Eliminointi tehdään osakkeiden tai osuuksien nimellisarvoa vastaavasta omasta pääomasta.

Jos tytäryhteisön osakkeita tai osuuksia ei ole aktivoitu omistavan konserniyhteisön taseeseen nimellisarvon määräisinä, eliminoinnista syntyy jäännöserä. Mikäli tytäryhteisön osakkeiden tai osuuksien hankintameno on suurempi kuin seurakuntakonsernin osuus tytäryhteisön osake- tai muusta peruspääomasta, syntyy ns. *ylipariarvo*, joka vähennetään konsernin muusta omasta pääomasta. Mikäli tytäryhteisön osakkeiden tai osuuksien hankintameno on pienempi kuin seurakuntakonsernin osuus tytäryhteisön osake- tai muusta peruspääomasta, syntyy ns. *alipariarvo*, joka lisätään konsernin muuhun omaan pääomaan. Jos konserniin kuuluu useita tytäryhteisöjä, joiden omistusosuuksien eliminoinnissa syntyy sekä yli- että alipariarvoja, nämä jäännöserät käsitellään konsernitasetta laadittaessa erillisinä vähentämättä niitä toisistaan. Nimellis- eli pariarvomenetelmässä ylipariarvo ja alipariarvo kirjataan välittömästi oman pääoman vähennykseksi tai lisäykseksi riippumatta siitä, mitkä tekijät ovat vaikuttaneet jäännöserän syntymiseen.

Nimellis- eli pariarvomenetelmän käyttö saattaa vähentää konsernin omaa pääomaa olennaisesti silloin, kun seurakunta on ostanut koko osakekannan osakeyhtiöstä, joka on aiemmin perustettu pienellä osakepääomalla, ja yhtiön arvo on noussut ennen hankintaa huomattavaksi esimerkiksi kiinteistön arvonnousun johdosta. Tällöin arvonnousua vastaava määrä osakkeiden hankintamenossa vähentäisi koko määrällään konsernin omaa pääomaa eikä konsernitase antaisi oikeaa kuvaa seurakuntakonsernin taloudellisesta asemasta. Mikäli kiinteistön arvonnousu on otettu huomioon tytäryhteisön taseessa arvонkorotuksena, peruutetaan arvonkorotus taseen yhdistelyssä tytäryhteisön arvonkorotusrahastoa vastaan, jolloin konsernin oman pääoman vääristymää ei

synny. Eliminoinnin ylittävä arvonkorotusrahasto yhdistellään konsernitaseeseen arvonkorotusrahastoon. Alittava määrä sitä vastoin vähentää konsernin omaa pääomaa.

5.3. Tytäryhteisön osakkeiden tai osuuksien arvonkorotukset ja arvonalennukset

Tytäryhteisön osakkeisiin tai osuuksiin tehty arvonkorotukset ja arvonalennukset on peruutettava konsernitasetta laadittaessa, jotta niillä ei olisi vaikutusta konsernin oman pääoman määrään.

Jos arvonalennuksen perusteena ovat tytäryhteisölle hankinnan jälkeen kertyneet tappiot, ovat ne jo vaikuttaneet konsernitaseeseen tytäryhteisön tilinpäätöksen yhdistelyn kautta.

6. Vähemmistöosuuden erottaminen konsernin omasta pääomasta

Vähemmistöosuudella tarkoitetaan konsernin ulkopuolisen omistusosuutta konsernin tytäryhteisössä. Vähemmistöosuudet merkitään konsernitaseeseen omaksi eräkseen (KPL 6:7,3). Vähemmistöosuuden erottamisella tarkoitetaan vähemmistöomistajien omistusta vastaavan osuuden erottamista tytäryhteisön omasta pääomasta konsernitaseeseen vastattaviin erilliseksi eräksi. Vähemmistöosuus erotetaan kustakin oman pääoman erästä erikseen. Vähemmistöosuus saadaan erottaa joko ennen sisäisten katteiden eliminointia tai sen jälkeen. Konserniyhteisöjen taseiden vastaaviin aktivoitu sisäinen kate tulee silti aina eliminoida kokonaisuudessaan yhteisön omistusosuudesta riippumatta. Vähemmistöosuuden erottamisen ja katteiden eliminoinnin keskinäisellä järjestyksellä ei saa olla vaikutusta konsernin oman pääoman määrään. Jos vähemmistöosuus erotetaan ennen sisäisten katteiden eliminointia, tulee konsernin omaan pääomaan kohdistuva sisäisen katteen eliminointi jakaa konsernin ja vähemmistön kesken, jotta sisäistä katetta ei eliminoida kahdesti vähemmistöosuuteen kohdistuvalta osalta.

Vähemmistöosuutta määritettäessä otetaan välittömän omistuksen lisäksi huomioon myös välillinen ja kertaantuva omistus. Vähemmistön välillinen omistus syntyy siinä tapauksessa, että tytäryhteisö, josta vähemmistö välittömästi omistaa osan, omistaa osuuden toisesta tytäryhteisöstä. Vähemmistölle kuuluu tällöin laskennallisesti osuus myös jälkimmäisen tytäryhteisön omasta pääomasta. Jos lisäksi tämä tytäryhteisö omistaa ristiin edellisen tytäryhteisön osakkeita välittömästi tai välillisesti toisen tytäryhteisön kautta, kyseessä on kertaantuva omistus.

Osakeyhtiömuotoisessa tytäryhtiössä voi olla kaksi tai useampia osakelajeja. Osakelajeihin liittyvä äänioikeuden porrastus vaikuttaa konsernisuhteen syntymiseen mutta ei vähemmistöosuuden määrittämiseen. Vähemmistöosuuden kannalta merkittävää on sitä vastoin osakkeiden erilainen oikeus tytäryhteisön omaan pääomaan. Jos esimerkiksi seurakunnalla on yhteisön äänivallasta 40 % ja omistuksesta 80 %, sen omistus merkitään konsernitaseeseen sellaisenaan ja liitetiedoissa annetaan erikseen osakkuusyhteisöä koskevat tiedot. Jos seurakunta omistaa yhteisöstä esim. 40 %, mutta käyttää yhteisön äänivallasta 80 %, yhteisö on seurakunnan tytäryhteisö. Tällöin yhteisö yhdistellään konsernitaseeseen tytäryhteisönä. Vähemmistöosuuden määrä on silloin 60 % (= 100 % - 40 %).

Vähemmistön omistamat etuoikeutetut osakkeet voivat olla esimerkiksi oikeutettuja tietyn suuruisen vähimmäisosinkoon. Tällöin tytäryhteisön tuloksesta tai, jos se ei riitä, muusta vapaasta omasta pääomasta erotetaan vähemmistön osinko-oikeuden mukainen osuus. Vähemmistöosak-

keilla voi olla yhtiöjärjestyksen määräyksen nojalla tytäryhteisöjä purettaessa erilainen oikeus sen varoihin kuin konserniyhteisöjen omistamilla osakkeilla. Vähemmistöosuus omasta pääomasta lasketaan tällöin varojen jakoa koskevan yhtiöjärjestyksen määräyksen mukaan. Mitä edellä on sanottu osakeyhtiömuotoisesta tytäryhteisöstä, koskee soveltuvin osin myös muussa muodossa toimivien tytäryhteisöjen vähemmistöosuuksien erottamista konsernitasetta laadittaessa. Tytäryhdistyksen tai -säätiön vähemmistöosuutena erotetaan taseen osoittamasta omasta pääomasta osuus, joka vastaa yhdistyksen tai säätiön säännöissä määriteltä muiden kuin seurakuntakonsernin osuutta sen varoista ja veloista toiminta lopetettaessa.

Ellei tytäryhteisön yhtiöjärjestyksestä tai säännöistä, omistajien tekemästä osakassopimuksesta tai muusta syystä toisin johdu, vähemmistö vastaa tytäryhteisön tappioista vain sijoituksensa määrällä. Jos tytäryhteisön oma pääoma on negatiivinen, siitä ei eroteta vähemmistöosuutta, koska negatiivinen vähemmistöosuus tarkoittaisi, että konsernilla olisi saaminen vähemmistöltä. Vähemmistöosuus negatiivisesta omasta pääomasta merkitään konsernitaseeseen saamiseksi vähemmistöltä vain siinä tapauksessa, että vähemmistö on sitoutunut suorittamaan osuutensa tytäryhteisön negatiivisesta omasta pääomasta. Jos tytäryhteisö, jonka oma pääoma on negatiivinen, alkaa tuottaa voittoa, erotetaan tytäryhteisön omasta pääomasta vähemmistöosuus vasta sen jälkeen, kun konsernitaseeseen yhdisteltävän tytäryhteisön oma pääoma on muuttunut kertyneen voiton johdosta positiiviseksi.

7. Konsernitaseen kaava, sen liitetiedot ja yhdistelylaskelmat

7.1. Yleistä

Konsernitase laaditaan pääsääntöisesti samalla tarkkuudella kuin konserniyhteisöjen tilinpäätökset on tehty. Konsernitase saadaan laatia myös tuhansina euroina.

7.2. Konsernitase ja liitetiedot

Liitteessä 1 esitetään konsernitaseen malli, joka on laadittu noudattaen seurakunnille määrätyn taseen kaavaa.

Konsernitaseeseen merkitään erikseen (KPA 3:3):

1. Osakkuusyhteisöjen osakkeiden ja osuuksien hankintamenot yhteenlaskettuina sijoitusten ryhmään omaksi eräkseen.
2. Vähemmistöosuudet erilliseksi eräksi oman pääoman jälkeen.

Konsernitilinpäätöksen liitetiedoista on säädetty kirjanpitoasetuksen 4. luvussa. Koska seurakunta laatii vain konsernitaseen, seurakuntakonsernia koskevana liitetietoina esitetään kirjanpitoasetuksen edellyttämät konsernitaseen liitetiedot, tytär- ja osakkuusyhteisöjä koskevat muut liitetiedot soveltuvin osin sekä vastuusitoumuksia koskevat tiedot.

Seurakunnan konsernitaseen liitetietona esitetään:

- konserniin kuuluvien yhteisöjen yhdistellyt liitetiedot konsernin sisäisiä eriä koskevia lukuun ottamatta eli soveltuvien osin vastaavat tiedot kuin seurakunnan taseen liitetietoina
- konsernitaseen laatimista koskevana liitetietoina:
 - konsernitaseen laatimisperiaatteet
 - selostus konsernitaseen laatimisperiaateissa ja -menetelmissä tapahtuneista muutoksista sekä muutosten vaikutuksesta konsernin taloudelliseen asemaan
 - selostus sellaisista muutoksista konsernin rakenteessa, jotka merkittävällä tavalla vaikuttavat konsernitaseen vertailukelpoisuuteen edelliseltä tilikaudelta laaditun konsernitaseen kanssa
- tytär-, osakkuus- ja yhteisyhteisöjä koskevat liitetiedot
- muut oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernin taloudellisesta asemasta tarpeelliset liitetiedot.

7.3. Osakkuus- ja yhteisyhteisöjen merkitseminen liitetietoihin

Osakkuus- ja yhteisyhteisöistä on esitettävä konsernitaseen liitetietoina nimi, kotipaikka, konsernin omistusosuus, sekä omistusosuutta vastaava määrä omasta pääomasta ja vieraasta pääomasta sekä erikseen tilikauden voitosta/tappiosta tai ylijäämästä/alijäämästä viimeksi laaditussa tilinpäätöksessä (KPA 4:3,1). Nämä tiedot saadaan jättää ilmoittamatta, jos ne ovat epäolennaisia oikean ja riittävän kuvan antamiseksi seurakuntakonsernin taloudellisesta asemasta (KPA 4:3,3).

7.4. Yhdistelylaskelmat sekä konsernitilinpäätösaineiston säilytys

Konsernitasetta varmentamaan laaditaan yhdistelylaskelmat. Näiden laskelmien sisällöstä ei ole kirjanpitoalaisia nimenomaisia säännöksiä. Yhdistelylaskelmat on laadittava siten, että konserniyhteisöjen tilinpäätösten yhteys konsernitaseeseen voidaan niiden avulla KPL 2:6 §:n mukaisesti vaikeuksitta todeta.

Yhdistelylaskelmat allekirjoittaa niiden laatija. Yhdistelylaskelmat eivät kuulu julkistettaviin tilinpäätösasiakirjoihin.

Konsernitase liitetietoineen sisällytetään emoseurakunnan tasekirjaan. Konsernitasetta laadittaessa syntyvä kirjanpitoaineisto säilytetään seurakunnassa samalla tavalla kuin muu kirjanpitoaineisto. Konsernitase liitetietoineen ja yhdistelylaskelmat on säilytettävä arkistosäännön mukaan vähintään 10 vuotta tilikauden päättymisestä KPL 2:10,1:ssä tarkoitetulla tavalla. Myös muu konsernitaseeseen liittyvä aineisto, kuten tytär- ja osakkuusyhteisöjen tilinpäätöstiedot sekä konsernitaseen laatimisessa tehtyjen oikaisujen tositteet on säilytettävä arkistosäännön mukaan vähintään 10 vuotta sen vuoden lopusta, jonka aikana tilikausi on päättynyt KPL 2:10,2:ssa tarkoitetulla tavalla.

SEURAKUNNAN JA SEURAKUNTAYHTYMÄN KONSERNITASEEN KAAVA (päivitys 15.6.2006)

VASTAAVAA

PYSYVÄT VASTAAVAT

- Aineettomat hyödykkeet
 - Aineettomat oikeudet
 - Hautaustoimen aineettomat hyödykkeet
 - Muut pitkävaikutteiset menot
 - Ennakkomaksut
- Aineelliset hyödykkeet
 - Maa- ja vesialueet
 - Hautaustoimen aineelliset hyödykkeet
 - Rakennukset
 - Kiinteät rakenteet ja laitteet
 - Koneet ja kalusto
 - Muut aineelliset hyödykkeet
 - Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat
- Sijoitukset
 - Osakkuusyhteisöosakkeet ja -osuudet*
 - Osakkeet ja osuudet
 - Saamiset

TOIMEKSIANTOJEN VARAT

- Lahjoitusrahastojen erityiskatteet
- Muut toimeksiantojen varat

VAIHTUVAT VASTAAVAT

- Vaihto-omaisuus
 - Aineet ja tarvikkeet
 - Keskeneräiset tuotteet
 - Valmiit tuotteet/Tavarat
 - Muu vaihto-omaisuus
 - Ennakkomaksut
- Saamiset
 - Pitkäaikaiset saamiset
 - Myyntisaamiset
 - Lainasaamiset
 - Muut saamiset
 - Siirtosaamiset
- Lyhytaikaiset saamiset
 - Myyntisaamiset
 - Lainasaamiset
 - Muut saamiset
 - Siirtosaamiset
- Rahoitusarvopaperit
 - Osakkeet ja osuudet
 - Muut arvopaperit
- Rahat ja pankkisaamiset

VASTATTAVAA

OMA PÄÄOMA

- Peruspääoma
- Arvonkorotusrahasto
- Ainaishoitosopimusten pääomat
- Muut omat rahastot
- Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä
- Tilikauden ylijäämä/alijäämä

VÄHEMMISTÖOSUUDET

POISTOERO JA VAPAAEHTOISET VARAUKSET

- Poistoero
- Vapaaehtoiset varaukset

PAKOLLISET VARAUKSET

- Eläkevaraukset
- Muut pakolliset varaukset

TOIMEKSIANTOJEN PÄÄOMAT

- Lahjoitusrahastojen pääomat
- Muut toimeksiantojen pääomat

VIERAS PÄÄOMA

- Pitkäaikainen vieras pääoma
 - Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta
 - Lainat julkisyhteisöiltä
 - Lainat muilta luotonantajilta
 - Saadut ennakot
 - Ostovelat
 - Muut velat
 - Siirtovelat
- Lyhytaikainen vieras pääoma
 - Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta
 - Lainat julkisyhteisöiltä
 - Lainat muilta luotonantajilta
 - Saadut ennakot
 - Ostovelat
 - Muut velat
 - Siirtovelat

Esimerkki ohjeesta tytäryhteisöille, joiden tase yhdistellään konsernitaseeseen

Seurakunnan on sisällytettävä vuodelta 200X laadittavaan tilinpäätökseen konsernitase liitetietoineen. Seurakunta noudattaa kirkkohallituksen antamaa ohjetta konsernitaseen laatimisesta (liite).

Konsernitaseeseen yhdisteltävien tytäryhteisöjen on annettava seurakunnalle tilinpäätöksen (tase ja liitetiedot sekä tarkistuksia varten tuloslaskelma) lisätietoina seuraavat tiedot:

- saamiset seurakunnalta ja velat seurakunnalle
- saamiset ja velat tytäryhteisöjen kesken
- tytäryhteisöjen pysyvien ja vaihtuvien vastaavien olennaiset sisäiset katteet, niiden syntymisvuosi ja katteen perusteet
- konserniyhteisöjen hallitusten jäseniä ja toimitusjohtajia koskevat eläkesitoumukset
- konserniyhteisöjen hallitusten jäsenille ja toimitusjohtajille myönnettyt lainat yhteismäärinä ja olennaiset tiedot lainojen ehdoista ja takaisinmaksusta
- konserniin kuuluvien kiinteistöyhteisöjen poistojen oikaisua varten tarvittavat tiedot.

Tytäryhteisön on ilmoitettava lisäksi muut yhteisön omistajat kuin seurakunta sekä muiden omistajien omistus- ja ääniosuudet. Mikäli muita omistajia on enemmän kuin viisi, riittää, että alle 10 % :n omistukset ilmoitetaan yhtenä summatietona.

Tytäryhteisöjen tilinpäätökset mukaan lukien tytäryhteisöjen tekemät mahdolliset konsernitaseet tulee pyrkiä antamaan seurakunnalle helmikuun aikana, koska seurakunnan tilinpäätös konsernitaseineen tulee olla valmis 31.3. mennessä.

Tytäryhteisön tietojen toimittamisesta vastaavan henkilön yhteystiedot:

Seurakunnan konsernitaseen laatimisesta vastaavan henkilön yhteystiedot ovat seuraavat: