



LAUSUNTO TAKAUTUVASTI MAKSETTAVIEN PALKKOJEN KÄSITTELYSTÄ KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN KIRJANPIDOSSA

Lausunnon peruste

Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaosto on päättänyt antaa oma-aloitteisen lausunnon työuomioistuinten päätösten ja palkkojen harmonisoinnin perusteella takautuvasti maksettavien palkkojen käsittelystä kunnan ja kuntayhtymän kirjanpidossa. Kirjauksilla voi olla olennainen vaikutus kuntien vuoden 2022 tilinpäätöksestä annettavaan oikeaan ja riittävään kuvaan, kuntien valtionosuuksien määräytymiseen sekä hyvinvointialueiden rahoitukseen. Erityisesti on noussut esiin tarve antaa ohjeet takautuvasti maksettavien palkkojen esittämisestä tilinpäätöksessä sekä mahdollisten kirjausvirheiden oikaisemisesta vuoden 2021 tilinpäätöksen vertailutietoihin.

Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaosto ei ota kuitenkaan kantaa näyttökysymyksiin

Lausunnon perustelut

Kirjanpitolaki

Kirjanpitolain 5:1 §:n mukaisesti tilikauden tulot kirjataan tuotoiksi tuloslaskelmaan. Tuotoista vähennetään kuluina ne menot, joista ei todennäköisesti enää kerry niitä vastaavaa tuloa, samoin kuin menetykset. Tuottojen ja kulujen jaksottamisessa noudatettavan meno tulon kohdalle -periaatteen tarkoituksena on jaksottaa menot niille tilikausille, kun ne kerryttävät tuloja.

Kirjanpitolain 5:14 §:n mukaan tuloslaskelmassa on vähennettävä velvoitteista vastaisuudessa aiheutuvat menot ja menetykset, jos:

- 1) ne kohdistuvat päätyneeseen tai aikaisempaan tilikauteen;
- 2) niiden toteutumista on tilinpäätöstä laadittaessa pidettävä varmana tai todennäköisenä;
- 3) niitä vastaava tulo ei ole varma eikä todennäköinen; sekä
- 4) ne perustuvat lakiin tai kirjanpitovelvollisen sitoumukseen sivullista kohtaan.

Jos menon tai menetyksen täsmällinen määrä ja toteutumisajankohta tiedetään, merkitään se taseessa luonteensa mukaiseen vieraan pääoman erään tai siirtovelkoihin. Muussa tapauksessa se merkitään pakolliseksi varaukseksi.

Edellä tarkoitetut menot ja menetykset sekä pakolliset varaukset merkitään tuloslaskelmaan ja taseeseen niiden todennäköiseen määrään.

Yleisiin tilinpäätöksen laatimista koskeviin periaatteisiin kuuluu tilikauden tuloksesta riippumaton varovaisuus (KPL 3:3.1 § kohta 4). Varovaisuus edellyttää muun muassa, että tilinpäätöksessä otetaan huomioon kaikki velkojen arvon lisäykset samoin kuin kaikki päättyneeseen tai aikaisempiin tilikausiin liittyvät, ennakoitavissa olevat vastuut ja mahdolliset menetykset, vaikka ne tulisivat tietoon vasta tilikauden päättymisen jälkeen.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta

Tasejatkuvuuden periaate

Tilinavauksen on perustuttava edellisen tilikauden päättäneeseen taseeseen. Tilinavausta tehtäessä ei voida tehdä edellisen tilikauden päättynyttä tasetta vastaamattomia arvontarkistuksia tai muita muutoksia. Tasejatkuvuuden periaatteesta poikkeuksena tilinpäätösperiaatteiden muutokset sekä aikaisempia tilikausia koskevien olennaisten virheiden oikaisut tehdään oman pääoman erää Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä oikaisemalla. Oikaisuja ei siten tehdä tulosvaikutteisesti vaan takautvasti taseen erään Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä. Vastaava oikaisu on myös tehtävä vertailuvuotena olevan edellisen tilikauden päätävään taseeseen (KILA 1750/2005).

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta

Kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimista koskevassa yleisohjeessa on tarkennettu kirjanpitolain 5:14 §:n mainittujen pakollisen varauksen kirjaamista edellyttävien kohtien sisältöä seuraavasti:

- 1) Menon tai menetyksen tulee kohdistua päättyneeseen tai aikaisempiin tilikausiin. Meno kohdistuu tulevaan tilikauteen, kun menoa vastaavia tulonodotuksia on olemassa tai menonpääasialliset vaikutukset palvelutuotannossa ajoittuvat tulevaan tilikauteen.
- 2) Menon tai menetyksen toteutumista on tilinpäätöstä laadittaessa pidettävä varmana tai todennäköisenä, ennen kuin se merkitään pakolliseksi varaukseksi. Jos menon toteutuminen on mahdollista, mutta ei todennäköistä, esitetään meno vastuuna liitetiedoissa. "Varmana toteutuminen" perustuu sitoumukseen tai muutoin määräytyvään maksuvelvoitteeseen. "Todennäköiseen toteutumiseen" liittyy sen sijaan arviointia muun muassa siitä syystä, että maksuvelvoite ei ole kiistaton.
- 3) Jos vastainen tulo ei ole varma tai todennäköinen ja myös muut mainitun säännöksen kohdat täyttyvät, on vastainen meno tai menetys kirjattava kuluksi ja pakolliseksi varaukseksi. Jos tuloja on odotettavissa, mutta ne alittavat vastaiset menot ja menetykset, kirjataan vain niiden erotus. Jos menoihin tai menetyksiin on varauduttu vakuutuksella tai vahinkorahastolla, kirjataan vastaisena menona tai menetyksenä kattamaton omavastuu.

Jos menoja tai menetyksiä vastaavat tulonodotukset ovat olemassa, kirjataan vastaiset menot tai menetykset sille tilikaudelle, jolle vastaavat tulotkin on tuloutettu.

4) Vastaisen menon ja menetyksen kirjaaminen edellyttää paitsi edellä mainittujen 1-3 kohtien edellytysten täyttymistä myös sitä, että vastainen meno tai menetys perustuu lakiin tai sitoumukseen sivullista kohtaan.

Kirjanpitolautakunnan lausunnot

Kirjanpitolautakunnan lausunnon 1750/2005 mukaan tilinpäätösperiaatteiden muutokset sekä aikaisempia tilikausia koskevien virheiden oikaisut tulee jatkossa tehdä yksinomaan omaa pääomaa (Edellisten tilikausien voitto/tappio) oikaisemalla. Oikaisuja ei siten enää tehdä tulosvaikutteisesti vaan takautuvasti. Vastaava oikaisu on myös tehtävä vertailuvuotena olevan edellisen tilikauden päättävään taseeseen. Vertailuvuoden tuloslaskelmaa ei sen sijaan ole välttämätöntä saattaa vertailukelpoiseksi, mutta oikean ja riittävän kuvan sitä vaatiessa on muutoksen tulosvaikutuksesta tilikausien vertailun mahdollistamiseksi annettava liitetieto. Jos vertailulaskelmaa kuitenkin oikaistaan, tulee tehtyjen muutosten ja niiden perusteiden vastaavasti käydä ilmi liitetiedoista.

Kirjanpitolautakunnan lausunnossa 1827/2008 aikaisempiin tilikausiin liittyvien ja riitautettujen myyntisaamisten kirjaamisesta todetaan mm. ”Todennäköisyyden arviointi tehdään tapauskohtaisesti kokonaisharkintana, ottaen objektiivisesti huomioon kunkin tilanteen erityispiirteet. Todennäköisyys on arvioitava viimeistään tilinpäätöstä laadittaessa. Arviointi perustetaan siten kirjanpitovelvollisella olevaan parhaaseen tietoon asianomaisen tilinpäätöksen laatimisajankohtana. Aikaisemmat arviot päättyneellä tai sitä edeltäneellä tilikaudella eivät siten sellaisinaan päde.”

Kansainvälinen tilinpäätösstandardi IAS 8 Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet

Vaikka kunnissa ei sovelleta kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja, kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston yleisohjeessa viitattu kirjanpitolautakunnan lausunto 1750/2005 perustuu IAS 8 -standardin mukaisiin periaatteisiin. Standardin mukaan:

”Kirjanpidollisen arvion muutos on sellainen oikaisu omaisuuserän tai velan kirjanpitoarvoon tai kauden aikana tapahtuvaan omaisuuserän käyttöön, joka aiheutuu varojen ja velkojen tarkasteluhetken tilan ja niihin liittyvien odotettujen vastaisten hyötyjen ja velvoitteiden arvioimisesta. Kirjanpidollisten arvioiden muutokset johtuvat uudesta informaatiosta tai uusista tapahtumista, eivätkä näin ollen ole virheitä.”

”Aikaisempia kausia koskevat virheet ovat yhteisön yhden tai useamman aikaisemman tilikauden tilinpäätöksessä esittämättä jätettyjä tai virheellisesti esitettyjä tietoja sen seurauksena, että ei ole käytetty tai että on käytetty väärin sellaista luotettavaa informaatiota, joka

on ollut käytettävissä silloin, kun kyseisten kausien tilinpäätökset on hyväksytty julkistettavaksi; ja

olisi voitu kohtuudella odottaa hankitun tai otetun huomioon kyseisiä tilinpäätöksiä laadittaessa ja esitettäessä. ”

Tällaiset virheet voivat johtua esim. laskuvirheistä, laatimisperiaatteiden virheellisestä soveltamisesta, siitä ettei asiaa ole huomattu, tosiasioiden vääristä tulkinnoista, tai väärinkäytöksistä.”

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunnot

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto kuntayhtymän alijäämän kirjaamisesta (113/2015)

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto katsoi lausunnossaan kuntayhtymän alijäämän kirjaamisesta jäsenkunnan kirjanpidossa 113/2015), että lausunnon kohdan 2.1. esimerkissä 2. jäsenkunnan tulee kirjata kirjanpitoonsa osuus kuntayhtymään kertyneestä alijäämästä pakollisena varauksena, mikäli kuntayhtymän alijäämää ei todennäköisesti saada lähitulevaisuudessa katetuksi esimerkiksi kuntayhtymän päättämällä muilla toimenpiteillä. Mikäli kuntayhtymän alijäämän kattamistoimenpiteisiin ei ole ryhdytty taikka niitä ei ole suunniteltu, on kuntajaoston käsityksen mukaan jäsenkunnalla tällöin oltava erityiset perusteet, mikäli se katsoo, että pakollisen varauksen tekemisen edellytykset kunnan tilinpäätöksessä eivät täyty. Edellä mainitun lausunnon lisäksi on huomioitava, että voimaanpanolain (616/2021) 33 §:n mukaan voimaanpanolain 20 §:ssä tarkoitettujen kuntayhtymien ja HUS-sairaanhoidopiirin jäsenkuntien on katettava kuntayhtymän taseeseen kertynyt alijäämä kuntalain (410/2015) säännösten mukaisesti ennen kuntayhtymän siirtämistä hyvinvointialueelle ja HUS-yhtymään eli vuoden 2022 loppuun mennessä.

Asetus kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista (525/2020)

Tilinpäätöksen esittämistä koskevat liitetietoina on esitettävä aikaisempiin tilikausiin kohdistuvat tuotot ja kulut sekä virheiden korjaukset, jos ne eivät ole merkitykseltään vähäisiä.

Taseen vastattavia koskevat liitetietoina on esitettävä tase-eräkohtainen erittely oman pääoman erien lisäyksistä ja vähennyksistä sekä siirroista näiden erien välillä tilikauden aikana.

Lausunto

Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaosto ei ota kantaa näyttökysymyksiin. Näyttökysymyksenä voidaan pitää mm. sitä, onko tai olisi kirjanpitovelvollisen pitänyt olla tietoinen toiselle organisaatiolle annetun työtuomioistuimen ratkaisusta ja sen mahdollisista vaikutuksista tilinpäätökseen tehtäviin kirjauksiin tai ovatko aikaisempiin tilikausiin liittyvien vaatimusten perusteet olleet olemassa ja onko vaatimusten menestymistä voitu pitää todennäköisenä.

Kirjanpidollisten arvioiden muutokset sekä vastaiset menot ja menetykset kirjataan tuloslaskelmaan päätettäville kulutileille varovaisuuden periaatteen mukaisesti. Kirjausten perusteet tulee dokumentoida osana tositetta. Liitetietoina esitetään tuloslaskelman eriin sisältyvät aikaisempiin tilikausiin kohdistuvat tuotot ja kulut sekä virheiden korjaukset, jos ne eivät ole merkitykseltään vähäisiä.

Aikaisempia tilikausia koskevien virheiden oikaisut tehdään oman pääoman erää Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä oikaisemalla. Vastava oikaisu on myös tehtävä vertailuvuotena olevan edellisen tilikauden päättävään taseeseen. Vertailuvuoden tuloslaskelmaa ei sen sijaan ole välttämätöntä saattaa vertailukelpoiseksi, mutta oikean ja riittävän kuvan sitä vaatiessa, on muutoksen tulosvaikutuksesta tilikausien vertailun mahdollistamiseksi annettava liitetieto. Jos vertailulaskelmaa kuitenkin oikaistaan, tulee tehtyjen muutosten ja niiden perusteiden vastavasti käydä ilmi liitetiedoista.

Jos toimintakertomuksessa tai tilinpäätöksen liitetiedoissa esitetään tilinpäätöksiä tai tunnuslukuja useammalta tilikaudelta, on myös nämä saatettava mahdollisuuksien mukaan vertailukelpoisiksi tai ainakin selkeästi mainittava niiden osalta mahdollinen vertailukelvottomuus. Oikaisuja tehtäessä tulee ottaa huomioon olennaisuuden periaate.

Rajanvetoon virheiden, kirjanpidollisten arvioiden muutosten ja vastaisen menojen ja menetysten välillä voi hakea ohjeita kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeista sekä niissä viitatuista kirjanpitolautakunnan ja sen kuntajaoston lausunnoista sekä niiden perusteluista.

Kuntayhtymässä tehdyt kulukirjaukset heijastuvat maksuosuuksina tai niiden oikaisuina jäsenkuntien kirjanpitoon, jos niitä ei saada katetuiksi muilla tuotoilla. Jäsenkunta ratkaisee maksuosuuden tai oikaisun kirjaustavan itsenäisesti riippumatta siitä, millä tavalla kuntayhtymä on esittänyt erän omassa kirjanpidossaan.

Ottaen huomioon tilinpäätökseltä ja toimintakertomukselta edellytettävä kirjanpitolain 3:2.1 §:n mukainen oikean ja riittävän kuvan vaatimus tulee kunnan antaa tilinpäätökseen tehtyjen oikaisujen vaikutuksesta taloudelliseen asemaan selostus liitetiedoissa tilinpäätöksen laatimisperiaatteissa sekä toimintakertomuksessa. Jos edellistä tilikautta koskevat tiedot eivät ole vertailukelpoisia päättyneen tilikauden tietojen kanssa, on myös tästä esitettävä selvitys liitetietoina.