

Aikaisempien vuosien virheiden korjaaminen tilinpäätöksessä

1 Lausuntopyyntö

X:n kaupungin tarkastuslautakunnan puheenjohtaja on pyytänyt kirjanpitolautakunnan kuntajaoston ohjausta oikeasta toimintatavasta korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen täytäntöönpanosta, kun kaupunginvaltuuston poistosuunnitelman hyväksymistä koskeva päätös on kumottu.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto voi antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolain ja kuntalain 68 - 70 §:n soveltamisesta kuntien tai kuntayhtymien taikka kuntien järjestön hakemuksesta. Koska hakijan ohjauspyynnössä esitetyillä kysymyksillä on yleistä merkitystä kunta-alan kirjanpito- ja tilinpäätöskäytännössä, kuntajaosto antaa asiasta lausunnon.

Lausuntopyynnön taustana on valitusprosessi, jossa hallinto-oikeus on 10.6.2010 kumonnut kaupunginvaltuuston poistosuunnitelman muuttamista koskevan päätöksen. Vuosien 2009 ja 2010 tilinpäätöksissä kaupunki on tehnyt kumotun päätöksen mukaiset suunnitelmapoistot. Korkein hallinto-oikeus on kumonnut 17.1.2012 tekemällä päätöksellä kaupunginhallituksen valituksen hallinto-oikeuden edellä mainitusta päätöksestä.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätösasiakirjan yhteenvedon mukaan kaupunginvaltuusto oli muuttanut voimassa olevaa poistosuunnitelmaa pidentämällä poistoaikoja ja alentamalla menojäännöspoistojen prosentteja useiden pysyviin vastaaviin kuuluvien hyödykeryhmien osalta. Muutetun poistosuunnitelman mukaiset poistoajat ja menojäännöspoistojen prosentit olivat sinänsä kirjanpitolautakunnan kuntajaoston antamassa yleisohjeessa kuvatuissa rajoissa. Yleisohjeen vaihteluvälit kuvastivat hyödykkeiden taloudellisten pitoaikojen ja niitä vastaavien pitoaikojen eroavaisuuksia samankaltaistenkin hyödykkeiden kesken. Taloudellisten pitoaikojen ja niitä vastaavien poistojen tuli vastata tilinpäätökselle kuntalain 68 §:n 3 momentissa asetettua vaatimusta oikeiden ja riittävien tietojen antamisesta kunnan toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Poistosuunnitelman muuttaminen ei saanut johtaa siihen, että kunnan toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta tilinpäätöksessä annettavan kuvan oikeellisuus heikkeni. Valtuuston päätöksen tueksi ei ollut esitetty riittävän yksilöityä teknis-taloudellista selvitystä kyseisten hyödykkeiden palvelutuotantokyvyn muuttumisesta. Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen mukaan kaupunginvaltuuston päätös tuli kumota.

Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen perustelujen mukaan poistosuunnitelman muutos oli mahdollista hyväksyä tilivuotta seuraavan vuoden puolella ennen tilivuoden tilinpäätöksen hyväksymistä eikä valtuuston päätös tilivuoden osalta sillä perusteella ollut lainvastainen.

2 Lausunnon perustelut

2.1 Kuntalaki

Kuntalain 67 §:n mukaan kirjanpitolautakunnan kuntajaosto antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolain ja kuntalain 68 - 70 §:n soveltamisesta. Lausuntopyynnössä olleet tilintarkastusta koskevat asiat rajataan lausunnon ulkopuolelle kuntajaoston toimivaltaan kuulumattomina.

2.2 Kirjanpitolaki ja -asetus ja kirjanpitolautakunnan lausunnot

Kirjanpitolaissa ja -asetuksessa ei ole erityissäännöksiä siitä, kuinka tilinpäätösperiaatteiden muutoksesta aiheutuvia arvostuseroja tai aikaisempiin tilikausiin liittyviä virheitä tulee käsitellä tilinpäätöksessä. KPA 2:2.1 § velvoittaa kuitenkin

esittämään liitetietona aikaisempiin tilikausiin kohdistuvat tuotot ja kulut sekä virheiden korjaukset, jos ne eivät ole merkitykseltään vähäisiä.

Kirjanpitolautakunta antoi vuoden 1973 kirjanpitolain voimassaoloaikana lausunnon 1344/1995, jossa se otti kantaa edelliseen tilikauteen liittyvän virheen käsittelyyn tilinpäätöksessä. Lausunnon mukaan tällainen virhe tuli korjata merkitsemällä se olennaisuuden periaatetta noudattaen erilliseksi eräksi tuloslaskelmaan luonteensa mukaiseen ryhmään. Siinä tapauksessa, että virhe on tilikauden tuloksen muodostumisen kannalta olennainen, oikaisukirjaus tuli merkitä tuloslaskelmaan satunnaisesti tuotoksi tai kuluksi sekä tästä piti antaa asianmukainen liitetieto.

Lausunnolla 1750/2005 kirjanpitolautakunta muutti aiempaa ohjeistustaan siten, että tilinpäätösperiaatteiden muutokset sekä aikaisempia tilikausia koskevien virheiden oikaisu 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.

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.

KPA 2:2.1 § velvoittaa esittämään liitetietona aikaisempiin tilikausiin kohdistuvat tuotot ja kulut sekä virheiden korjaukset, jos ne eivät ole merkitykseltään vähäisiä. Kirjanpitolautakunta katsoo, että liitetietona on vastaavasti esitettävä oikean ja riittävän kuvan vaatimus huomioon ottaen eriteltyinä tilinpäätösperiaatteiden muutoksista ja aikaisempien tilikausien virheiden oikaisuista aiheutuvat muutokset omaan pääomaan.

2.3 Kuntajaoston yleisohjeet

Kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta (2010)

Kirjanpitolautakunnan lausuntoon 1750/2005 perustuen myös kuntajaoston yleisohjeissa on tilinpäätösperiaatteiden muutosten ja aikaisempia tilikausia koskevien virheiden käsittely muutettu yhdenmukaiseksi. Siten myös kunnan kirjanpidossa tilinpäätösperiaatteiden muutokset ja aikaisempia tilikausia koskevien olennaisten virheiden oikaisu tehdään oman pääoman erää *Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä* oikaisemalla. Oikaisuja ei tehdä tulosvaikutteisesti vaan takautuvasti. Oikaisuja tehdessä olennaisuuden periaate tulee ottaa huomioon. Vähäiset aikaisemmille tilikausille kuuluvat erät merkitään tuloslaskelmassa ja taseessa nimikettään vastaavan erään.

Yleisohjeessa on erikseen todettu, ettei jaksotuksesta aiheutuvia eroja katsota edellä tarkoitetuiksi virheiksi.

Kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista (2011)

Yleisohjeen mukaan, kun poistosuunnitelmaa muutetaan, aiempien tilikausien poistoja ei oikaista. Muutos koskee vain muutostilikauden ja sitä seuraavien tilikausien suunnitelmapoistoja. Tällä lausunnolla kuntajaosto tarkentaa yleisohjetaan korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen perusteluihin merkityn kannan

mukaisesti siten, että tilikauden poistosuunnitelmaan voidaan kuitenkin tehdä muutoksia siihen sakka, kunnes tilinpäätös hyväksytään.

3 Lausunto

Aikaisempien vuosien virheellisenä tehdyt poistot oikaistaan sen vuoden tilinpäätöksessä, jona virhe todetaan, tasekirjauksena *Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä* -tilille vastatileinä ao. pysyvien vastaavien hyödykkeiden tilit. Tilinpäätösvouden poistot kirjataan voimassa olevan poistosuunnitelman mukaisena tulosvaikutteisesti.

Aikaisempien vuosien virheiden oikaisuista annetaan vaaditut asianmukaiset liitetiedot sekä tehdään vertailutietoihin tarvittavat oikaisut.