

9.3.2015

LAUSUNTO KONSERNIYLEISOHJEEN SOVELTAMISESTA SUUNNITELMAN MUKAISTEN POISTOJEN OIKAISUSSA

1 Lausunnon peruste

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on päättänyt antaa oma-aloitteisen lausunnon kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimista koskevan yleisohjeen soveltamisesta suunnitelman mukaisten poistojen oikaisua koskien, koska ohjetta on kunnissa tulkittu eri tavoin.

2 Lausunnon perustelut

Kirjanpitolain (1336/1997, jäljempänä "KPL") 6:4.2 §:n mukaan konserniyri-tysten tilinpäätökset tulee ennen yhdistelyä muuttaa siten, että niissä sovel-letaan yhtenäisesti joko emoyrityksessä tai konsernin pääasiallisessa toimin-nassa noudatettuja tämän lain mukaisia tilinpäätösperiaatteita. Tästä saa-daan poiketa erityisestä syystä.

Myös kirjanpitolautakunnan kuntajaoston kunnan ja kuntayhtymän konserni-tilinpäätöksen laatimista koskevan yleisohjeen (2011) mukaan KPL:n 6:4.2 §:n nojalla kunnan konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien konserniyhteisöjen tilinpäätökset tulee yhdistelyvaiheessa muuttaa kunnassa noudatettujen ti-linpäätösperiaatteiden mukaiseksi. Yleisohjeessa on kiinnitetty erityistä huomiota sellaisten kiinteistön hallintaan perustuvien yhteisöjen poistojen yhdenmukaistamiseen, joiden ei KPL 5:12.2 §:n mukaan tarvitse tehdä kir-janpidossaan lainkaan suunnitelman mukaisia poistoja. Kyseistä helpotusta suunnitelmapoistoista voidaan soveltaa kuitenkin vain sellaisessa yhtiössä tai muussa yhteisössä, jonka osake tai osuus oikeuttaa omistajansa yksinomai-sesti hallinnoimaan yhtiöjärjestyksessä tai muissa yhteisön säännöissä erik-seen määrättyä asumis- tai muuhun käyttöön tarkoitettua tilaa yhteisölle kuuluvasta kiinteistöstä (KILA 1713/2003).

Konserniyleisohjeella on haluttu helpottaa kunnan konsernitilinpäätöksen laadintaa muun muassa siten, että tilinpäätökset saadaan jättää muuttamat-ta yhtenäisiksi, jos tilinpäätösperiaatteiden yhtenäistäminen on tarpeetonta oikean ja riittävän kuvan antamiseksi kuntakonsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Oikeiden ja riittävien tietojen antaminen ei edel-lytä epäolennaisten eroavuuksien muuttamista yhtenäisiksi.

Konserniyleisohjeen mukaan kuntakonsernin sisällä käytetyt erilaiset poisto-suunnitelmat saa jättää yhdenmukaistamatta. Myös kuntajaoston Kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisia poistoja koskevan yleisohjeen (2011) mukaan yksittäisen hyödykkeen poistoajaksi voi perustellusta syystä poiketa ryhmäkohtaisesti hyväksytystä poistoajasta.

Kirjanpitolain 5:5.1 §:n mukaan pysyviin vastaaviin kuuluvan aineellisen omaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan suun-nitelman mukaan poistoina kuluksi. Kirjanpitolautakunnan lausunnon mu-kaan (KILA 1830/2008) poistosuunnitelman tulee olla sellainen, jota sovel-

tamalla pysyviin vastaaviin kuuluvien hyödykkeiden hankintameno poistetaan taloudellisena pitoaikanaan. Poistosuunnitelman tulee siten perustua hyödykkeen teknistaloudelliseen kulumiseen ja vastaisiin tulonodotuksiin eikä suoraan esimerkiksi yhtiölle otetun korkotukilainan lyhennyksiin. Jos lainanlyhennykset vastaavat hyödykkeiden kulumista ja/tai tulonodotuksia, menettely on mahdollinen. Tämä on puolestaan näyttökysymys, johon kirjanpitolautakunta ei ottanut lausunnossaan kantaa.

Jos kunnan konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien konserniyhteisöjen tilinpäätöksiä ei ole yhtenäistetty emoyhteisön tilinpäätösperiaatteiden mukaisesti, on siitä esitettävä perusteltu selostus liitetietona (KPA 4:2.1 § 3 kohta).

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. Kirjanpitolautakunnan lausunnon (KILA 1750/2005) mukaan tilinpäätösperiaatteiden muutokset sekä aikaisempia tilikausia koskevien virheiden oikaisut tulee tehdä yksinomaan omaa pääomaa (*Edellisten tilikausien voitto/tappio*) oikaisemalla. Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimista koskevan yleisohjeen (2010) mukaan myös kunnan kirjanpidossa tilinpäätösperiaatteiden muutokset ja aikaisempia tilikausia koskevien olennaisten virheiden oikaisut tehdään oman pääoman erää *Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä* oikaisemalla (ks. lausunto 105/2012).

Konsernitilinpäätöksen laatimisessa tulee huomioida tilinpäätökseltä ja toimintakertomukselta edellytettävä oikean ja riittävän kuvan vaatimus (KPL 3:2.1 §), joka koskee sekä omaisuuden arvoja että omaa pääomaa. Jos edellistä tilikautta koskevat tiedot eivät ole vertailukelpoisia päättyneen tilikauden tietojen kanssa, on myös tästä esitettävä selvitys liitetietoina (KPA 2:2.1 § 4-kohta).

3 Kuntajaoston lausunto

Kunnan konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien konserniyhteisöjen tilinpäätökset muutetaan pääsääntöisesti yhdistelyvaiheessa kunnassa noudatettujen tilinpäätösperiaatteiden mukaiseksi. Mikäli poistoaikojen yhdenmukaistamatta jättämiselle on kuitenkin olemassa perusteet, voidaan kuntakonsernin sisällä käytetyt erilaiset poistosuunnitelmat jättää konsernitilinpäätöstä laadittaessa yhdenmukaistamatta. Edellytyksenä tällöin on, että kuntakonsernin tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan konsernin tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Yhdenmukaistamatta jättäminen edellyttää, että kunnan tytäryhteisö on kirjannut omassa kirjanpidossaan hyödykkeen hankintameno KPL 5:5.1 §:n mukaisesti vaikutusaikanaan poistoina kuluksi ennalta vahvistetun suunnitelman mukaan (jäljempänä "suunnitelman mukaiset poistot") ja poistosuunnitelma vastaa hyödykkeen teknistaloudellista kulumista ja vastaisia tulonodotuksia. Mikäli kunnan poistosuunnitelmassa ei ole lainkaan määritelty kyseiselle hyödykkeelle tai hyödykeryhmälle poistoaikaa johtuen esimerkiksi konserniyhteisön toimialasta, käytetään konserniyhteisön edellä mainitulla tavalla määrittelemää suunnitelman mukaista poistoaikaa.

Mikäli konserniyhteisö ei ole tehnyt lainkaan suunnitelman mukaisia poistoja, poistot tulee aina konsernitilinpäätökseen yhdisteltäessä yhdenmukaistaa kunnan poistosuunnitelman tai niiden poistoperiaatteiden kanssa, joita kunta muutoinkin käyttää hyödykkeiden poistamisessa. Mikäli kunnan poistosuunnitelmassa ei ole lainkaan määritelty kyseiselle hyödykkeelle tai hyödyke-

ryhmälle poistoperusteita, johtuen esimerkiksi konserniyhteisön toimialasta, käytetään kuntajaoston kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista annetussa yleisohjeessa esitettyjä poistoaikoja.

Liitetiedoissa on esitettävä perusteltu selostus, jos kunnan konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien konserniyhteisöjen tilinpäätöksiä ei ole yhtenäistetty emoyhteisön tilinpäätösperiaatteiden mukaiseksi.

Tilanteessa, jossa tytäryhteisö ryhtyy kirjaamaan suunnitelman mukaisia poistoja kesken hyödykkeen pitoajan eikä poistoja ole oikaistu takautuvasti tytäryhteisön kirjanpidossa, esitetään oikean ja riittävän kuvan antamiseksi kunnan konsernitilinpäätöksessä poisto-oikaisu niiltä tilikausilta, joilla suunnitelmapoistoja ei ole kirjattu.

Kunta voi oikaista virheellisesti konsernitilinpäätökseen merkityt poistot oikaisemalla oman pääoman erää *Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä* sen vuoden konsernitilinpäätöksessä, jona virheellinen menettely todetaan. Tilinpäätösvoiton poistot kirjataan tytäryhteisön voimassa olevan poistosuunnitelman mukaisena, jolloin kunnan konsernitilinpäätökseen ei synny tarvetta kirjata uusia poisto-oikaisuja. Aikaisempien vuosien virheiden oikaisuista konsernitilinpäätöksessä annetaan vaaditut liitetiedot sekä tehdään vertailutietoihin tarvittavat oikaisut.