

LAUSUNTO MENON- JA TULONOIKAISUERIEN KIRJAAMISESTA

Lausuntopyyntö

Kaupunki A on pyytänyt kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausuntoa siitä, millä periaatteilla rajanveto tulon- ja menonsiirron sekä toisaalta tulon- ja menonoikaisun välillä määräytyy. Lausuntopyynnössä kysytään erikseen, miten hyvän kirjanpitotavan mukaan kirjataan esimerkiksi kaupungin saamat vakuutuskorvaukset, korvaus öljyntorjuntarahastolta, aikaisempiin tilikausiin kohdistuvat oikaisut kuntayhtymien veloituksissa sekä eläkevakuutusmaksujen aikaisemmille tilikausille kohdistuva oikaisu.

Lausunnon perustelut

Kirjanpilolaki (10.8.1993/655)

Kirjanpitolautakunnan lausunnot (1987/906, 1987/912, 1994/1306, 1995/1344)

Kirjanpilolain 4 §:n mukaan menojen ja tulojen lisäksi kirjanpitoon merkitään niiden oikaisu- ja siirtoerät. Oikaisukirjaukset johtuvat havaittujen virheiden korjaamisesta tai siitä, että liiketapahtuman markkamäärä on muuttunut kirjaamisajankohdan jälkeen esimerkiksi myönnetystä tai saadusta alennuksesta johtuen. Tuloja vähentävästä oikaisuerästä käytetään myös käsitettä tulonvähennys ja menoa vähentävästä oikaisuerästä käsitettä menonvähennys. Menon- ja tulonsiirrot aiheutuvat menon tai tulon siirtämisestä toiselle talousyksikölle. Menonsiirron perusteena voi myös olla syntyneen menon luonteen muuttuminen.

Menon- ja tulonoikaisukirjauksia

Menon- ja tulonoikaisukirjauksista suurin osa johtuu suoriteperusteella tehdyn kirjauksen oikaisemisesta vastaamaan lopullista kassatapahtumaa. Kun alkuperäinen kirjaus suoritetaan osto- tai myyntilaskun perusteella, aiheuttavat oikaisuja vuosi-, käteis- ym. alennukset sekä hyvitykset palautuksen tai reklamaation perusteella. Sen sijaan luotto-tappioita ei merkitä myynninkään osalta myynnin oikaisueriksi, vaan luonnettaan vastaaville kulutileille, yleensä muiksi kuluiksi ei kuitenkaan vuosikatteen jälkeen satunnaisiksi kuluiksi (Kila 1994/1306). Tulonoikaisut käsitellään tilinpäätöksessä suoriteperusteen mukaisesti (ks. esim. Kila 1987/906 ja 1994/1306).

Pakollisten varausten muodostaminen kirjataan menoksi ja pakollisten varausten purkaminen menonoikaisuksi tuloslaskelmassa.

Myyntisaamisia koskevat ulkomaan rahan kurssimuutokset ovat tulonoikaisueriä ja ostovelkoja koskevat kurssimuutokset ovat menonoikaisueriä.

Menon - ja tulonsiirtoja

Menon siirtämisestä toiselle talousyksikölle aiheutuvia menonsiirtoja ovat käyttöomaisuuden hankintamenon kattamiseksi saatu rahoitusosuus sekä määrätyissä tapauksissa toisen talousyksikön osuus kunnan suorittamasta toimintamenosta.

Rahoitusosuuksia investointimenoon ovat mm. perustamishankkeiden valtionosuudet, toisen kunnan osallistuminen kunnan investointihankkeen rahoittamiseen tai verkostoliittymän rakentamiseen peritty liittymismaksu, johon ei liity palautusvelvoitetta.

Toisen kunnan tai muun talousyksikön osuuksia kunnan suorittamasta toimintamenosta voivat olla esimerkiksi toisen kunnan osuus yhteisen viran kustannuksista tai Kansaneläkelaitoksen osuus työntekijän sairausajan palkkaukseen.

Liiketapahtuman käsitteleminen joko menonsiirtona tai vaihtoehtoisesti tulona kunnan suorittamien menojen korvaamiseen perustuu eräissä tapauksissa sopimukseen taikka annettuun kirjausohjeeseen. Esimerkiksi yhteistoimintakustannusten käsitteleminen menonsiirtona voi olla perusteltu mm. silloin kun toinen kunta tai yhteisö maksaa puolet tai enemmän yhteistoimintakustannuksista. Jos kuitenkin kunta vastaa itse pääosin toiminnan kustannuksista tai toiminnan kustannukset laskutetaan useammalta kunnalta, perusteltu menettely on käsitellä veloituksia yhteisen tehtävän hoitamisesta myyntituottona kuten kuntajaoston tilikarttamallissa on suositettu.

Työllistämistuki, Eu-tuki kunnan kehittämissiirtoihin, yhdistymisavustus ja maakunnan kehittämisraha ovat valtion avustuksia tai niitä vastaavia osuuksia, jotka kuntien ja valtion kustannustenjaon seurantarpeen perusteella käsitellään tilinpidossa bruttoperusteisesti.

Elatustuen ja sen takaisinperinnän käsittely bruttoperusteisesti menona ja tulona on perusteltua sen vuoksi, että elatustuesta samoin kuin muustakin toimeentulotuesta merkittävä osa jää kunnan lopulliseksi menoksi. Lisäksi menonoikaisua ei tilinpäätöksessä voida, varovaisuuden periaate huomioon ottaen, tehdä, mikäli elatustukimaksun tuloutus elatusvelvolliselta kunnalle ei ajoitu samalle tilikaudelle kuin kunnan suoritus huoltajalle.

Perusteena Kansaneläkelaitoksen maksaman henkilöstökorvauksen käsittelyssä menonoikaisuna on korvausvelvollisuuden lakisääteisyys ja korvauksen kohdistuminen menoon, joka korvauksella oikaistuna vastaa tuotannon tekijän käytöstä aiheutunutta kustannusta. Sen sijaan vahingon perusteella maksettavia vakuutuskorvauksia tai muita korvauksia (esim. öljyvahinkorahastosta) ei yleensä ole mahdollista ajallisesti kohdentaa menonoikaisuna vahingosta kunnalle aiheutuvaan menoon. Vahinko, josta vakuutuskorvaus on maksettu, ei myöskään välttämättä realisoidu kunnalle lainkaan menona, jota vastaan oikaisu voitaisiin tehdä. Näin ollen vakuutus- ja vastaavia vahingosta johtuvia korvauksia käsitellään tulona, joka tuloslaskelmassa kirjataan muihin tuottoihin tai mikäli korvaus on tilikauden tuloksen muodostumisen kannalta olennainen, satunnaisiin tuottoihin.

Tulon siirtämisestä toiselle talousyksikölle aiheutuvia tulonsiirtoja ovat mm. sopimuksen perusteella määräprosentteina myynnistä muille kuin kunnan

palveluksessa oleville maksettavat myyntiprovisiot. Tulonsiirto on myös suoriteperusteella ja bruttoperiaatteella kirjatun arvonlisäveron siirto tulotililtä arvonlisäverovelkatilille.

Menon luonteen muuttumisesta johtuvan menonsiirtokirjauksen aiheena voi olla esimerkiksi hyödykkeen, joka alunperin on ostettu myytäväksi, ottaminen omaan käyttöön. Tällöin menonsiirto kirjataan ostotililtä käyttöomaisuustilille.

Kirjanpitolaissa tai -asetuksessa ei ole nimenomaisia säännöksiä aikaisemmille tilikausille kohdistuvien erien käsittelystä. Kirjanpitolautakunta on lausunnossaan (1995/1344) todennut, että edelliseen tilikauteen liittyvä virhe korjataan merkitsemällä se olennaisuuden periaatetta noudattaen erilliseksi eräksi tuloslaskelmaan luonteensa mukaiseen ryhmään. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto katsoo, että oikaisua varten ei ole välttämätöntä avata tuloslaskelmaan erillistä erää, vaan oikaisu voidaan kohdistaa myös ao. kulu- tai tuottoerään. Siinä tapauksessa, että virhe on tilikauden tuloksen muodostumisen kannalta olennainen, oikaisukirjaus merkitään tuloslaskelmaan satunnaiseksi tuotoksi tai kuluksi, joista tuloslaskelmassa tai sen liitteenä on annettava selvitys.

Kuntajaoston lausunto

Lausuntonaan menon- ja tulonoikaisuerien määrittelystä ja sovellettavasta kirjauskäytännöstä kirjanpitolautakunnan kuntajaosto viittaa edellä perustelutekstissä esitettyihin kannanottoihin ja kunnan ja kuntayhtymän kirjanpidosta antamiinsa yleisohjeisiin.