

LAUSUNTO ERÄISTÄ KUNTIEN JA KUNTAYHTYMIEN 1998 JA 1999 KIRJANPITOON JA TILINPÄÄTÖKSEEN LIITTYVISTÄ ASIOISTA

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on päättänyt antaa lausunnon vuoden 1998 ja 1999 kirjanpidossa ja tilinpäätöksissä noudatettavista seuraavista asioista:

- 1) kirjanpitolain (1336/1997) 5:17 §:n noudattamisesta 1998 alkaen;
- 2) käyttötalouden valtionosuuksien kirjaamisesta suoriteperustetta vastaavalla tavalla;
- 3) kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta antaman yleisohjeen (17.6.1996) kohdan 1.1 (Kuntakonsernin määritelmä) mukaisen säätiön tai yhdistyksen, jonka nettovarallisuus sääntöjen mukaan siirtyy kokonaisuudessaan kunnalle tai kuntakonserniin kuuluvalle tytäryhteisölle, yhdistelemättä jättämisestä; sekä
- 4) euron käyttöönoton vaikutuksesta tilinpäätöksen laadintaan kurssierojen käsittelyssä.

Lausunnon perustelut

- 1) *Kirjanpitolain (1336/1997) 5:17 ja 9:2 §*

Kirjanpitolain 5:17 §:ssä rajataan arvonkorotuksen tekeminen pysyviin vastaaviin kuuluvan maa- tai vesialueen tai arvopaperin hankintamenoon, mikäli todennäköinen luovutushinta on tilinpäätöspäivänä pysyvästi alkuperäistä hankintamenoa olennaisesti suurempi. Tällöin saadaan taseeseen merkitä vielä poistamatta olevan hankintamenon lisäksi enintään todennäköisen luovutushinnan ja poistamatta olevan hankintamenon erotuksen suuruinen arvonkorotus. Arvonkorotusta vastaava määrä on merkittävä arvonkorotusrahoon. Jos arvonkorotus osoittautuu aiheetto-

maksi, se on peruutettava. Aikaisemmin myös rakennuksiin oli mahdollista tehdä arvonkorotus.

Kirjanpitolain 9:2 §:n 2 kohdan siirtymäsäännöksen mukaan kirjanpito-velvollinen saa soveltaa ennen kirjanpitolain voimaantuloa tehtyihin arvonkorotuksiin aikaisemmin voimassa olleita säännöksiä. Siirtymäsäännös merkitsee sitä, ettei aikaisemman kirjanpitolain perusteella tehtyjä rakennusten tai muiden hyödykkeiden arvonkorotuksia, joiden arvonkorotusmahdollisuutta ei sisälly uuteen lakiin, tarvitse purkaa eikä niistä tehdä säännönmukaisia poistoja. Jos jokin aikaisemmankin arvonkorotuksen edellytyksistä lakkaa olemasta voimassa, arvonkorotus on peruutettava.

Kuntajaoston lausunto uuden kirjanpitolain ja -asetuksen soveltamista koskevasta aikataulusta (26/30.3.1998)

Lausunnon mukaan kirjanpitolakia (1336/1997) ja -asetusta (1339/1997) sovelletaan ensimmäisen kerran kunnan ja kuntayhtymän kirjanpitoon, joka alkaa 1.1.2000. Säännösten soveltamisesta antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Vuosien 1997 - 1999 kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä sovelletaan kirjanpitolain (655/1973) ja kirjanpitoasetuksen (1575/1992) säännöksiä niihin myöhemmin tehtyine muutoksineen. Uuden kirjanpitolain tai -asetuksen yksittäisen säännöksen mahdollisesta soveltamisesta antaa kuntajaosto erikseen yleisohjeen tai lausunnon.

Kuntajaosto katsoo, että on perusteltua soveltaa kirjanpitolain 5:17 §:ää jo vuosien 1998 ja 1999 kirjanpidossa. Koska kunnan taseessa vuosina 1998 ja 1999 ei ole vielä arvonkorotusrahastoa, arvonkorotusta vastaava määrä merkitään vastattavien arvonkorotuksiin.

- 2) *Kirjanpitolain (1336/1997) 4:6.1 §
Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta 5 (Valtionosuudet)
Tilikarttamalli kunnille ja kuntayhtymille 2.14 (Valtionosuudet)*

Tuloslaskelmaa koskevassa yleisohjeessa ei ole erikseen mainittu käyttötalouden valtionosuuksien kirjausperustetta. Tilikarttamallissa ne on suositeltu kirjattavaksi maksuperusteisesti. Tästä aiheutui kunnissa vuoden 1997 tilinpäätöstä laadittaessa epäselvyyttä lähinnä, miten opetus- ja kulttuuritoimen yksikköhintarahoitukseen perustuvat valtionosuudet tulisi kirjata, koska keskimääräisen oppilas- ja opiskelijamäärien mukainen tarkistus päätettiin vuoden 1997 puolella, mutta maksettiin helmikuussa. Myös jatkossa valtionapuviranomainen tekee keskimääräisen oppilas- ja opiskelijamäärien mukaisen tarkistuksen varainhoitovuoden loppuun mennessä (L opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta 635/1998, 6:45.2 §). Jos maksuperustetta noudatetaan, menot tulevat suoriteperusteen mukaan

tilivuodelle ja osa menoja vastaavista tuloista seuraavalle vuodelle. Jotta tehtävän menot ja varainhoitovuodelle päätetyt valtionosuustulot jaksotetaan samalle tilivuodelle, valtionosuudet tulee kunnassa jaksottaa suoriteperustetta vastaavalla tavalla.

3) *Kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta (17.6.1996)*

Kuntajaoston lausunto säätiön yhdistelemisestä kaupungin konsernitilinpäätökseen 25/11.2.1998

Kuntajaoston lausunnon 25 perusteluissa kuntajaosto on sallinut vuoden 1997 konsernitilinpäätöksen edellä mainitun konserniohjeen kohdan 2.1 (Yhdistelyvelvollisuus ja siitä poikkeaminen) alaviitteen 5 mukaan laatia konserniohjeen kohdan 1.1 (Kuntakonsernin määritelmä) ohjeita suppeampana siten, että kunta voi harkintansa mukaan jättää yhdistelemättä osakkuusyhteisöt sekä yhteisöt ja säätiöt, joissa kunnalla ei ole määräämisvaltaa. Näin ollen yhdistys tai säätiö, jonka nettovarallisuus siirtyy sen purkautuessa kunnalle tai kuntakonserniin kuuluvalla tytäryhteisölle, voidaan jättää kunnan tai kuntayhtymän ensimmäisessä eli vuoden 1997 konsernitilinpäätöksessä yhdistelemättä. Yhdistelemättä jätetyt yhteisöt tai säätiöt merkitään kuitenkin konsernitilinpäätökseen sisältyviin liitetietoihin.

Kuntajaosto katsoo, että on perusteltua jättää yhteisöt ja säätiöt, joissa kunnalla ei ole määräämisvaltaa, vaikka niiden nettovarallisuus sääntöjen mukaan siirtyy yhdistyksen tai säätiön purkautuessa kunnalle tai kuntakonserniin kuuluvalla tytäryhteisölle, yhdistelemättä myös vuosien 1998 ja 1999 konsernitilinpäätöksissä.

4) *Kirjanpitolautakunnan lausunnot:*

1997/1489 Lausunto koskien euron käyttöönoton vaikutusta tilinpäätöksen laadintaan;

1998/1532 Lausunto Euro-muuntokertoimen käyttöön ottamisesta 31.12.1998

Euroopan yhteisöjen neljännen yhteisöoikeudellisen direktiivin (78/660/ETY) 52 artiklassa tarkoitettu yhteyskomitea on laatinut muistion "Euron käyttöönoton vaikutus tilinpäätöksen laadintaan" (XV/7002/97), jossa katsotaan euroalueen valuuttojen (ml. ecu) välisten kurssierojen toteutuvan siltä tilikaudelta, joka päättyy 31.12.1998 tai johon kyseinen päivä sisältyy. Toteutumisen kannalta ei ole merkitystä sillä, onko yritys jo siirtynyt kirjanpidossaan euron käyttöön tai laatiiko se tilinpäätöksensä euroina. Virallisesti euro otetaan käyttöön 1. päivänä tammikuuta 1999, jolloin (viimeistään) ilmoitetaan euroyksikön ja kansallisten rahayksikköjen väliset kiinteät muuntokurssit.

Lausunnoissaan kirjanpitolauslautakunta katsoo, että yhteyskomitean esittämä menettely on hyvään kirjanpitotapaan kuuluvan varovaisuusperiaatteen mukainen.

Kirjanpitolauslautakunnan lausunnon 1997/1489 3. kohdan mukaan kurssierojen käsittelyssä pääsääntönä on, että euroon siirtymisestä johtuvat negatiiviset kurssierot merkitään välittömästi tuloslaskelmaan ja positiiviset kurssierot saadaan jaksottaa juoksevasti saamisen tai velan jäljellä olevalle maksuajalle.

Lausunnon 1997/1489 4. kohdan mukaan edeltävästä 3. kohdasta huolimatta kurssierojen kirjaamista saadaan lykätä suojaamistarkoituksessa tehtyjen sopimusten osalta silloin, kun tulot ja menot voidaan näin kohdistaa paremmin. Tästä menettelystä on ilmoitettava tuloslaskelman tai taseen liitteenä. Samoin on esitettävä arvio menettelyn vaikutuksesta kirjanpitovelvollisen toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan.

Lausunnon 1997/1489 5. kohdan mukaan edeltävän 3. kohdan mukaisesti pääsäännöstä saadaan poiketa myös, jos euroon siirtymiseen liittyviä positiivisia tulonodotuksia sellaisesta kirjanpitovelvollisen ulkomaanrahan määräisestä velasta, joka on otettu tulonodotuksen perustana olevan hankkeen rahoittamiseksi. Tällaisessa tilanteessa on hyvän kirjanpitotavan mukainen myös menettely, jossa eurosta johtuvat negatiiviset kurssierot jaksotetaan juoksevasti velan jäljellä olevalle maksuajalle. Edellytyksenä kuitenkin on, että jaksotettava negatiivinen kurssiero perustuu pitkäaikaiseen sopimukseen. Jos velka erääntyy maksettavaksi seuraavan vuoden aikana tilinpäätöspäivästä lukien, kurssiero on varovaisuusperiaatteen nojalla kirjattava heti tulosvaikutteisesti. Pääsäännöstä poikkeavasta menettelystä on ilmoitettava tuloslaskelman tai taseen liitteenä. Samoin on esitettävä arvio menettelyn vaikutuksesta kirjanpitovelvollisen toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan.

Lausunnoissaan 1998/1532 kirjanpitolauslautakunta täydentää aikaisempia lausuntojaan euron muuntokertoimen käyttöönoton vaikutuksesta. Kirjanpitolauslautakunta pitää kirjanpitolain (1336/1997) 3:3.1 §:n 3. kohdassa säädetyn varovaisuusperiaatteen mukaisena menettelynä, että kiinteää euro-muuntokurssia käytetään laadittaessa tilinpäätöstä tilikaudelta, joka päättyy 31.12.1998 tai sen jälkeen. Yksittäinen kirjanpitovelvollinen voi poiketa tästä pääsäännöstä kirjanpitolain (1336/1997) 3:3.3 §:n nojalla, jos siinä asetetut edellytykset täyttyvät. Tällaisessa tilanteessa kirjanpitolauslautakunta pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena, että muuntokurssien kiinnittämisessä realisoituvat kurssierot merkitään erilliseksi eräksi taseeseen ja tämä erä poistetaan suunnitelman mukaisesti. Tilinpäätöksen

liitetietoihin on sisällytettävä selostus pääsäännöstä poikkeamisen perusteista sekä laskelma poikkeamisen vaikutuksesta tilikauden tulokseen ja taloudelliseen asemaan.

Kuntajaoston lausunto

- 1) Kirjanpitolain (1336/1997) 5:17 pykälää arvonkorotuksen tekemisestä sovelletaan jo kunnan ja kuntayhtymän vuosien 1998 ja 1999 kirjanpidossa muutoin, paitsi arvonkorotusta vastaava määrä merkitään taseen vastattavien arvonkorotuksiin. Tämä merkitsee sitä, että arvonkorotuksen voi pykälässä säädetyin edellytyksin tehdä vain taseen pysyviin vastaaviin kuuluvan maa- tai vesialueen tai arvopaperin hankintamenoon. Tätä aikaisemmin tehtyjä rakennusten tai muiden hyödykkeiden arvonkorotuksia, joiden arvonkorotusmahdollisuutta ei sisälly uuteen lakiin, ei tarvitse purkaa eikä niistä tehdä säännönmukaisia poistoja. Jos jokin arvonkorotuksen edellytyksistä lakkaa olemasta voimassa, arvonkorotus on peruutettava.
- 2) Kunnan tilinpäätöksen tuloslaskelmassa käyttötalouden valtionosuudet jaksotetaan 1998 tilinpäätöksestä alkaen suoriteperustetta vastaavalla tavalla.
- 3) Yhdistys tai säätiö, jossa kunnalla ei ole määräämisvaltaa ja jonka nettovarallisuus siirtyy sääntöjen mukaan yhdistyksen tai säätiön purkautuessa kunnalle tai kuntakonserniin kuuluvalla tytäryhteisölle, voidaan jättää kunnan tai kuntayhtymän vuosien 1998 ja 1999 konsernitilinpäätöksissä yhdistelemättä.
- 4) Kunnan ja kuntayhtymän kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä sovelletaan kirjanpitolautakunnan lausuntojen 1997/1489 ja 1998/1532 ohjeita euroon siirtymisestä aiheutuvien kurssierojen käsittelyssä. Lausunnot liitteenä.

LIITE KUNTAJAOSTON LAUSUNTOON NRO 37 (8.12.1998)

Lausunto koskien euron käyttöönoton vaikutusta tilinpäätöksen laadintaan
(kauppa- ja teollisuusministeriö)
15.9.1997

KILA 1997/1489

1 Lausuntopyyntö

Euroopan yhteisöjen neljännen yhtiöoikeudellisen direktiivin (78/660/ETY) 52 artiklassa tarkoitettu yhteyskomitea on laatinut muistion "*Euron käyttöönoton vaikutus tilinpäätöksen laadintaan*" (XV/7002/97; jäljempänä *euro-muistio*).

Yhteyskomitea on neuvoa-antava elin, joka ei anna jäsenvaltioita sitovia määräyksiä. Tämän vuoksi kauppa- ja teollisuusministeriö on 4.7.1997 pyytänyt kirjanpitolautakunnalta lausuntoa muistiosta siltä osin kuin se on tarpeen yhden mukaisen hyvän kirjanpitotavan edistämiseksi.

Perustelut

2 Lausunnon perustelut

2.1 Vaiheittainen siirtyminen euroon liiketapahtumien kirjaamisessa

Suomen voimassa oleva kirjanpitolainsäädäntö ei velvoita käyttämään valuuttana Suomen markkaa liiketapahtumien kirjaamisessa tilikauden aikana. Kirjanpitolautakunnan yleisohjeen 14.6.1993 ("Ulkomaanrahan määräisten saamisten sekä velkojen ja muiden sitoumusten muuttamisesta Suomen rahaksi"; 2. kohta, ensimmäinen kappale) nojalla on kuitenkin hyvän kirjanpitotavan mukaista, että tilikauden aikainen "[k]irjanpito pidetään Suomen markkoissa."

Suomen markka on euron ilmenemismuoto siirtymäkauden alkaessa. Euroon siirtymistä on lisäksi pidettävä poikkeuksellisenä tilanteena yksittäisen kirjanpito velvollisen kannalta. Tämän vuoksi *kirjanpitolautakunta* katsoo, että siirtymäkauden aikana (1.1.1999-31.12.2001) kirjanpito velvollinen voi ottaa euron käyttöön valheittain kirjanpitonsa eri osissa. Esimerkiksi käteismyynnissä ja palkanlaskennassa voidaan käyttää valuuttana vielä Suomen markkaa, vaikka pääkirjanpito ja maksuliikenne olisivat jo euromääräisiä. Niin ikään pääkirjanpito voi olla markka määräinen vaikka tilinpäätös laadittaisiin jo euroissa.

2.2 Tilinpäätöksen laatiminen euroina

Euroon siirtymisessä sovelletaan "ei velvoitetta" ja "ei pakkoa" -periaatteita (euromuistio, 17 kohta). Nämä periaatteet kohdistuvat yhtäältä yrityksiin ja kansalaisiin ja toisaalta viranomaisiin. Tämä merkitsee muun muassa sitä, että kansallinen viranomainen voi siirtymäkauden aikana olla sallimatta euron käyttämistä sille tehtävissä ilmoituksissa.

Kirjanpitolautakunta pitää tarkoituksenmukaisena lähtökohtana, että kirjanpito velvolliset voivat laatia ja julkistaa tilinpäätöksensä euromääräisinä jo siirtymäkauden aikana. Siirtymistä on omiaan edistämään se, että viranomaiset sallivat ilmoitusten tekemisen euro-perusteisina.

2.3 Kurssierojen käsittely

2.3.1 Tausta

Euro-muistiossa katsotaan euroalueen valuuttojen (ml. *ecu*) välisten kurssierojen toteutuvan siltä tilikaudelta, joka päättyy 31.12.1998 tai johon kyseinen päivä sisältyy. Toteutumisen kannalta ei ole merkitystä sillä, onko yritys jo siirtynyt kirjanpidossaan euron käyttöön tai laatiiko se tilinpäätöksensä euroina.

2.3.2 Yhteyskomitean kanta

Vaihtokurssien kiinnittämisen johdosta yhteyskomitea on antanut lausunnon kurssierojen jaksottamisesta. Euro-muistiossa (70 kohta) esitetään, että "- - jäsenvaltiot voivat edellyttää tai sallia positiivisten kurssierojen lykkäämisen euron käyttöönoton jälkeen, - - [mutta] negatiiviset kurssierot on merkittävä välittömästi tuloslaskelmaan."

Yhteyskomitea on perustanut kannanottonsa neljännen yhtiöoikeudellisen direktiivin 31(1)(d) ja 2(3) artiklaan (euro-muistio, 64 kohta). Ensiksi mainitun artiklan mukaan "[k]aikki tilikauden tuotot ja kulut on otettava huomioon riippumatta tällaisen tuoton tai kulun saanti- tai maksupäivästä." Artiklassa 2(3) taas edellytetään, että "[t]ilinpäätöksen on annettava oikea ja riittävä kuva yhtiön varoista ja vastuista, rahoitusasemasta sekä tuloksesta."

Kirjanpitolautakunta katsoo, että yhteyskomitean esittämä menettely on hyvään kirjanpitotapaan kuuluvan *varovaisuusperiaatteen* mukainen. Siten euroon siirtymisestä johtuvat negatiiviset kurssierot tulee välittömästi merkitä tuloslaskelmaan, mutta toisaalta positiivisten kurssierojen jaksottaminen on sallittua.

2.3.3 Vaihtoehtoiset menettelytavat

A. Euro-muistion 65 kohdassa annetaan mahdollisuus vaihtoehtoisen menettelyn käyttämiseen:

"Kurssierojen merkitsemistä tuloslaskelmaan voidaan lykätä silloin, kun tulot ja menot voidaan näin kohdistaa paremmin. Toisin sanoen kurssierojen kirjaamista voitaisiin lykätä silloin, kun niillä on suora yhteys niitä vastaaviin tulevaisuudessa syntyviin tuloihin tai menoihin. Valuuttamääräisiin tase-eriin liittyvien kurssierojen kirjaamista ei saa lykätä niiden saanti- tai maksupäivään ilman tällaista vastaavuutta."

Kirjanpitolautakunta katsoo, että kohdassa tarkoitettu menettely *suojaaville sopimuksille* on hyvän kirjanpitotavan mukainen.

B. Euroon siirtymisestä voi johtua positiivisia tulonodotuksia sellaisesta kirjanpitovelvollisen ulkomaanrahan määräisestä velasta, joka on otettu tulonodotusten perustana olevan hankkeen rahoittamiseksi. Esimerkki tässä tarkoitettusta hankkeesta on tuotantolaitoksen laajennus, jolla pyritään tyydyttämään yhteisvaltuuttaan siirtymiseen perustuva kysynnän lisäys.

Tällaisessa tilanteessa *kirjanpitolautakunta* pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena myös menettelyä, jossa eurosta johtuvat negatiiviset kurssierot jaksotetaan juoksevasti velan jäljelle olevalle maksuajalle. Menettelyn edellytyksenä kuitenkin on, että jaksotettava negatiivinen kurssiero perustuu pitkäaikaiseen

sopimukseen. Jos velka erääntyy maksettavaksi seuraavan vuoden aikana tilinpäätöspäivästä lukien, kurssiero on varovaisuusperiaatteen nojalla kirjattava heti tulosvaikutteisesti.

C. Osakeyhtiö ja muu neljännen yhtiöoikeudellisen direktiivin tarkoittama yhteisö voi perustaa A- tai B-kohdan mukaisen menettelyn direktiivin 31(2) artiklaan, jossa sallitaan yhteisön poikkeavan edellä mainitun 31(1)(d) artiklan arvostusperiaatteista "poikkeustapauksissa". Euro-muistiossa (71 kohta) viitataan nimenomaisesti tähän artiklaan. Jos yhteisö käyttää tätä mahdollisuutta hyväkseen, sen tulee noudattaa myös 31(2) artiklan toisen virkkeen säännöstä, jonka mukaan "[poikkeamisesta ja sen perusteluista on ilmoitettava liitetiedoissa, joihin myös on sisällytettävä arvio poikkeamisen vaikutuksista varoihin ja vastuisiin, rahoitusasemaan sekä tulokseen." *Kirjanpitolautakunta* katsoo hyvän kirjanpitotavan edellyttävän, että myös muut kirjanpitovelvolliset antavat vastaavanlaisen selvityksen tuloslaskelman tai taseen liitetietona.

D Kirjanpitolautakunta pitää tärkeänä, että kirjanpitovelvollisen olosuhteidensa perusteella valitsema kirjaustapa hyväksytään myös verotuksessa.

KILAn lausunto

3 Kirjanpitolautakunnan lausunto

1. Siirtymäkauden aikana (1.1.1999-31.12.2001) kirjanpitovelvollinen saa ottaa euron käyttöön vaiheittain kirjanpitonsa eri osissa. Esimerkiksi käteismyynnissä ja palkanlaskennassa voidaan käyttää valuuttana vielä Suomen markkaa, vaikka pääkirjanpito ja maksuliikenne olisivat jo euromääräisiä. Niin ikään pääkirjanpito voi olla markkamääräinen vaikka tilinpäätös laadittaisiin jo euroissa.

2. Tarkoituksenmukaista on, että kirjanpitovelvolliset voivat laatia ja julkistaa tilinpäätöksensä euromääräisinä jo siirtymäkauden aikana. Euron käyttöönottamista on omiaan helpottamaan se, että viranomaiset sallivat ilmoitusten tekemisen euro-perusteisina siirtymäkaudella.

3. Pääsääntönä on, että euroon siirtymisestä johtuvat negatiiviset kurssierot merkitään välittömästi tuloslaskelmaan ja positiiviset kurssierot saadaan jaksottaa juoksevasti saamisen tai velan jäljellä olevalle maksuajalle.

4. Edeltävästä 3. kohdasta huolimatta kurssierojen kirjaamista saadaan lykätä suojaamistarkoituksessa tehtyjen sopimusten osalta silloin, kun tulot ja menot voidaan näin kohdistaa paremmin. Tästä menettelystä on ilmoitettava tuloslaskelman tai taseen liitteenä. Samoin on esitettävä arvio menettelyn vaikutuksesta kirjanpitovelvollisen toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan.

5. Edeltävän 3. kohdan mukaisesta pääsäännöstä saadaan poiketa myös, jos euroon siirtymiseen liittyy positiivisia tulonodotuksia sellaisesta kirjanpitovelvollisen ulkomaanrahan määräisestä velasta, joka on otettu tulonodotusten perustana olevan hankkeen rahoittamiseksi. Tällaisessa tilanteessa on hyvän kirjanpitotavan mukainen myös menettely, jossa eurosta johtuvat negatiiviset kurssierot jaksotetaan juoksevasti velan jäljelle olevalle maksuajalle. Edellytyksenä kuitenkin on, että jaksotettava negatiivinen kurssiero perustuu pitkäaikaiseen sopimukseen. Jos velka erääntyy maksettavaksi seuraavan vuoden aikana tilinpäätöspäivästä lukien, kurssiero on varovaisuusperiaatteen nojalla kirjattava heti tulosvaikutteisesti.

Tästä menettelystä on ilmoitettava tuloslaskelman tai taseen liitteenä. Samoin on esitettävä arvio menettelyn vaikutuksesta kirjanpitolvelvollisen toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan.

Lausunto Euro-muuntokertoimen käyttöönottamisesta 31.12.1998 1.6.1998

KILA 1998/1532

1 Tausta

1.1 Aikaisemmat lausunnot

Euroopan yhteisöjen neljännen yhtiöoikeudellisen direktiivin (78/660/ETY) 52 artiklassa tarkoitettu yhteyskomitea on laatinut muistion "*Euron käyttöönoton vaikutus tilinpäätöksen laadintaan*" (XV/7002/97; jäljempänä *euro-muistio*).

Kirjanpitolautakunta on aikaisemmin antanut euro-muistiosta seuraavat lausunnot:

1997/1489 ("Lausunto koskien euron käyttöönoton vaikutusta tilinpäätöksen laadintaan");

1998/1520 ("Lausunto tilinpäätöksen laatimisesta Suomen markoissa

1.1.2002 jälkeen"); ja

1998/1528 ("Lausunto kurssitappioiden kirjaamisesta euroon siirryttäessä").

1.2 Lausunnon perustana oleva kysymys

Virallisesti euro otetaan käyttöön 1 päivänä tammikuuta 1999, jolloin (viimeistään) ilmoitetaan euroyksikön ja kansallisten rahayksikköjen väliset kiinteät muuntokurssit. Edellä mainituissa lausunnoissa ei kuitenkaan oteta välittömästi kantaa euron muuntokertoimen käyttöönoton vaikutukseen. Tämän vuoksi kirjanpitolautakunta on pitänyt tarpeellisena antaa asiasta seuraavan lausunnon.

1.3 Euro-muistion kannanotot

1.3.1 Pääsääntö

Euro-muistion mukaan kiinteää muuntokerrointa pitäisi käyttää tilinpäätöspäivän muuntokurssina, kun laaditaan tilinpäätöstä tilikaudelta, joka päättyy 31.12.1998 tai sen jälkeen (kohta 48 ja 92). Muistiossa perustellaan tätä kantaa muun muassa kurssierojen tosiasiallisella realisoimisella ja varovaisuusperiaatteella (kohdat 48, 49 ja 55).

1.3.2 Poikkeusmahdollisuus

Euro-muistiossa erotetaan kurssierojen realisoituminen ja kirjaaminen: realisoituminen taloudellinen tapahtuma, jonka seurauksena kurssieroista tulee peruuttamattomia, kun taas kirjaaminen liittyy näiden erojen käsittelyyn kirjanpidossa (kohta 54). Muistiossa viitataan tilinpäätösdirektiivin (78/660/ETY) artiklaan 31 (2), joka sallii poikkeamisen varovaisuusperiaatteesta tai muusta tilinpäätöksen laadintaperiaatteesta. Tämän artiklan nojalla muistiossa pidetään mahdollisena, että kurssierot merkitään erilliseksi eräksi taseeseen ja tämän erän poistamista suunnitelman mukaisesti tuloslaskelmassa (kohta 71). Poikkeusmahdollisuuden hyödyntäminen on kunkin yrityksen itsensä harkittavissa; kansallinen viranomaisen ei siten voi perustella artiklalla tilinpäätösdirektiivistä poikkeavaa ohjeistusta (kohta 96).

Poikkeusmahdollisuuden tukeutuvan yrityksen on noudatettava myös tilinpäätösdirektiivin 31(2) artiklan toisen virkkeen säännöstä, jonka nojalla polkkeamisesta ja sen perusteluista on ilmoitettava liitetiedoissa, joihin myös on sisällytettävä arvio poikkeamisen vaikutuksista taloudelliseen asemaan ja tulokseen.

Vuoden 1997 kirjanpitolain 3:3.3 §:ssä sallitaan tilinpäätösdirektiivin 31(2) artiklan mukainen menettely. Säännöksen nojalla varovaisuusperiaatteesta ja muusta lainkohdan 1 ja 2 momentissa säädetystä tilinpäätösperiaatteesta saa poiketa vain erityisestä syystä, jollei poikkeaminen perustu lakiin tai sen nojalla annettuun muuhun säännökseen tai määräykseen; liitetietoihin on sisällytettävä selostus poikkeamisen perusteista sekä laskelma poikkeamisen vaikutuksesta tilikauden tulokseen ja taloudelliseen asemaan.

1.3.3 Kirjanpitolausuntokunnan kanta

Kirjanpitolausuntokunta pitää euro-muistiossa esitettyä kantaa tarkoituksenmukaisena sekä pääsäännön että poikkeusmahdollisuuden osalta.

2KILAn lausunto

Kirjanpitolausuntokunta pitää kirjanpitolain 3:3.1 §:n 3 kohdassa säädetyn varovaisuusperiaatteen mukaisena menettelynä sitä, että kiinteää euro-muuntokurssia käytetään laadittaessa tilinpäätöstä tilikaudelta, joka päättyy 31.12.1998 tai sen jälkeen.

Yksittäinen kirjanpitovelvollinen voi poiketa tästä pääsäännöstä kirjanpitolain 3:3.3 §:n nojalla, jos siinä asetetut edellytykset täyttyvät. Tällaisessa tilanteessa *kirjanpitolausuntokunta* pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena, että muuntokurssien kiinnittämisessä realisoituvat kurssierot merkitään erilliseksi eräksi taseeseen ja tämä erä poistetaan suunnitelman mukaisesti. Tilinpäätöksen liitetietoihin on sisällytettävä selostus pääsäännöstä poikkeamisen perusteista sekä laskelma poikkeamisen vaikutuksesta tilikauden tulokseen ja taloudelliseen asemaan.