



LAUSUNTO VEROTULOJEN KIRJAAMISESTA KUNNAN VUODEN 2001 TILINPÄÄTÖKSEEN

**1 Hakemus**

*1.1 Perusteluja*

A:n kunnanhallitus pyytää kirjanpitolautakunnan kuntajaostolta oikeutta poiketa kirjaamisohjeesta koskien yhteisöverojen oikaisutilitystä vuodelle 2001 A:n kunnan vuoden 2001 tilinpäätöksessä.

-----

Hakija on perustellut hakemustaan sillä, että kunnassa sijaitsevan yhden yhtiön vuoden 2000 olennaisia, kertaluonteisia tuottoja sisältävä poikkeuksellisen hyvä tulos on korottanut merkittävästi verovuoden 2001 kunnan yhteisöveron jako-osuutta ja yhteisöveron tilitettyä määrää. Hakija esittää näkemyksensä, että verovuoteen 2001 kohdistuva yhteisöverotilityksessä tammikuussa 2002 tilitetty määrä, noin 7,2 mmk, on likimain kokonaisuudessaan sellainen tilityserä, joka perustuu poikkeukselliseen vuoden 2000 yhteisöverokertymään eikä se siltä osin vastaa kunnan lopullista yhteisövero-osuutta vuodelta 2001. Hakijan käsityksen mukaan vuoden 2001 oikaisutilitys tullaan perimään pois tammikuussa 2003, kun vuoden 2001 yhteisöverotus valmistuu.

-----

*1.3 Poikkeamisesitys kirjanpitolautakunnan kuntajaostolle*

Koska kirjanpitolain mukaan kunnan tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, hakija esittää, että kunnan ei tarvitse kirjata mainittua vuoden 2001 yhteisöverojen oikaisutilitystä 7 167 531 markkaa vuoden 2001 tilinpäätökseen, sillä tämä aiheuttaisi selkeästi virheellisen kuvan hakijakunnan taloudellisesta asemasta ko. vuonna, vääristäisi kunnan asemaa taloustilastoissa ja lisäksi em. summa on suuruusluokaltaan olennainen kunnan tilinpäätöksessä ja tarkoittaisi sitä, että tilinpäätökseen 2001 kirjataan realisoitumatonta voittoa. Edelleen em. kirjaus aiheuttaisi sen, että kunnan talouden keskeiset tunnusluvut vuosien 2001 ja 2002 osalta vääristyisivät merkittävästi mm. siten, että tämän hetken arvion mukaan vuosikatteeksi vuodelta 2001 muodostuisi noin 2,1 milj. markkaa. Vuosikatteessa olisi hakijan arvion mukaan noin 7,2 milj. markkaa liikaa yhteisöverotuloja, jotka perittäisiin pois vuonna 2002, jolloin vuosikate olisi noin -6,5 milj. markkaa.

## 2 Lausunnon perustelut

Kirjanpitolain (1336/1997) 3:2 §:n mukaan tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (oikea ja riittävä kuva). Tätä varten tarpeelliset lisätiedot on ilmoitettava liitetiedoissa.

Tilinpäätöstä laadittaessa ja tilinavausta tehtäessä noudatettaviin yleisiin periaatteisiin kuuluu mm. tilikauden tuloksesta riippumaton varovaisuus. Varovaisuuden periaatteen kuuluu mm, että kulut on kirjattava riittävän suurina ja vastaavasti aktivoinnit tehtävä riittävän kriittistä harkintaa käyttäen ja tulojen kirjaamisessa on noudatettava varovaisuutta. Kirjanpitolain 3:3 § 1 momentin mukaan mm. varovaisuuden periaatteesta saadaan poiketa vain erityisestä syystä, jollei poikkeaminen perustu lakiin tai sen nojalla annettuun muuhun säännökseen tai määräykseen. Poikkeamisen perusteista on annettava liitetiedoissa selostus samoin kuin laskelma poikkeamisen vaikutuksista tilikauden tulokseen ja taloudelliseen asemaan.

Kuntajaosto on antanut ohjeet verotulojen kirjaamisperusteista. Kuntajaoston yleisohjeen tuloslaskelman laatimisesta (1999) mukaan yhteisöveron tilikaudelle kohdistuvia tilityksiä ovat ennakonkannon tilitykset ja muut yhteisöveron tilitykset.

Kuntajaosto on 28.11.2000 täydentänyt yleisohjeen verotulojen kirjausperusteita siten, että verotuloja kirjattaessa otetaan lisäksi huomioon tilinpäätöksen laatimisaikana verohallinnon ilmoittamat kuntakohtaisten jako-osuuksien muutoksista aiheutuvat tilikaudelle ja aikaisemmille tilikausille kohdistuvat oikaisut. Tilinpäätöksen liitetiedoissa on annettava selvitys mainittujen oikaisujen määrästä.

Verotulojen kirjaamisperusteet haluttiin edelleenkin sitoa verohallinnon tilinpäätöksen laatimisaikana antamaan ilmoitukseen kuntakohtaisten jako-osuuksien muutoksista aiheutuvista tilikaudelle ja aikaisemmille tilikausille kohdistuvista oikaisuista, ei kunnan omaan arvioon verotulojen kehityksestä, verotulojen määrän vertailukelpoisuuden ja luotettavuuden säilyttämiseksi. Muutos katsottiin tarpeelliseksi myös sen vuoksi, että verotilitysjärjestelmä on muuttunut.

Muutetun kirjausperusteen mukaisesti verotulot on kirjattu ensimmäisen kerran vuoden 2000 tilinpäätöksessä. Sitä ennen tilinpäätöksissä 1997-1999 yhteisöverot kirjattiin tilitysperusteella tilikaudella maksettujen tilitysten mukaisesti. Kuntajaoston yleisohjeessa tuloslaskelman laatimisesta 1996 sekä 1999 ohjeessa ennen muutosta kuntajaosto poikkesi tietoisesti kirjanpitolain suoriteperustetta vastaavasta tavasta verotulojen kirjaamisperusteissa. Näissä aikaisemmissa ohjeissa oli lisäksi ohje, että ”mikäli tilitysten mukainen verotulo poikkeaa esimerkiksi verotuksen viivästymisen tai pankkilakon vuoksi olennaisesti arvioidusta tilikauden verokertymästä, voi kirjanpitolaustakunnan kuntajaosto myöntää poikkeuksen tämän yleisohjeen noudattamisessa”. Tämä osa poistettiin kirjaamisperusteiden tarkistuksessa 28.11.2000, koska sitä pidettiin tarpeettomana em. täydennyksen jälkeen.

Kuntajaosto on antanut lausunnon 46/28.11.2000 verotulojen kirjaamisesta kunnan tilinpäätökseen. Siinä on otettu huomioon em. yhteisöverotulojen kirjaamisperusteiden muutos. Lausunnon mukaan kirjausperusteiden muutosta on noudatettu vuoden 2000 tilinpäätöksestä alkaen.

Verovuosien 1999 ja 2000 yhteisöveron tilityksissä sovellettiin jako-osuuksia, jotka muodostuivat vanhojen ja uusien jako-osuuksien keskiarvona. Kohtuuttomien tilitys-

muutoksien välttämiseksi jako-osuusmuutoksia rajoitettiin siten, että ko. verovuosilta kunnalle tuleva yhteisövero sai erota vanhan jako-osuuden mukaisesta määrästä enintään 1500 mk/kunnan asukas. Verovuoden 2001 yhteisöveron tilityksissä sovelletaan uutta tilitysjärjestelmää siten, että uuden järjestelmän mukaiset osuudet tulevat sovellettavaksi täydellä painollaan. Jako-osuusmuutoksista johtuva kuntakohtainen verotuotomenetys saa olla enintään 4000 mk/kunnan asukas. Verovuosi 2001 on viimeinen verovuosi, jolle lasketaan kolmet eri jako-osuudet (alustavat, tarkistetut ja lopulliset). Verovuoden 2001 kuntakohtaiset jako-osuudet tarkistetaan lopullisiksi ja oikaistaan tammikuussa 2003 tehtävässä oikaisuilityksessä vuoden 2001 vero- ja toimipaikkatietojen pohjalta. Jako-osuusmuutokset saattavat olla hyvin huomattavia riippuen siitä, kuinka paljon pienemmäksi tai suuremmaksi kunnassa sijaitsevien yritysten verotuotto muuttuu vuodesta 2000 vuoteen 2001.

Verovuoden 2002 kunnan yhteisöveron jako-osuus määräytyy kahden viimeksi valmistuneen verotuksen tietojen (1999 ja 2000) ja vastaavien vuosien toimipaikkatietojen perusteella laskettujen jako-osuuksien keskiarvona. Tästä seuraa, että verovuodelle 2002 tuotetaan vain yhdet jako-osuudet, joita ei jälkikäteen muuteta, paitsi siinä tapauksessa, että leikkurimenettely tulee sovellettavaksi. Leikkurimenettelyä on jatkettu verovuosiin 2002 ja 2003, jolloin verotuotomenetys saa olla enintään 840 euroa verrattuna vanhan järjestelmän mukaisten jako-osuuksien perusteella laskettuun määrään. Uudistuksen tavoitteena on ollut, että välttyttäisiin jo kerran kunnille tilitettyjen yhteisöverotulojen myöhemmiltä oikaisuilta, mikä vakauttaisi kuntataloutta ja lisäisi tulojen ennustettavuutta.

Kuntalain 69 §:n mukaan toimintakertomuksessa on myös annettava tietoja sellaisista kunnan talouteen ja konsernitaseeseen liittyvistä olennaisista asioista, joista ei ole tehtävä selkoa tuloslaskelmassa tai taseessa.

Kuntajaoston liitetietoyleisohjeen (1999) mukaan siinä esitettyjen liitetietojen lisäksi tilinpäätökseen liitetään sellaisia liitetietoja, jotka ovat tarpeen jonkin tuloslaskelman tai taseen erän selventämiseksi, jos oikea ja riittävä kuva sitä edellyttää.

### 3 Kuntajaoston lausunto

Hakijan esittämä oikaisu tarkoittaisi käytännössä tilinpäätösvouden yhteisövero-osuuden kirjaamista arvioidun maksuunpanon perusteella. Antaessaan verotulojen kirjaamisohjetta on kuntajaosto kuitenkin katsonut, ettei verotulon kirjaaminen arvioon perustuen ole riittävän luotettava kirjauskäytäntö tuloksen laskennan ja kuntien välisen vertailun kannalta.

Verovuoden 2001 yhteisöveron jako-osuuksia oikaistaan viimeisen kerran tammikuussa 2003. Verovuodelta 2002 jälkikäteistä oikaisua ei enää tehdä. Etukäteen määrättävään jako-osuuteen siirtyminen tulee vähentämään yhteisövero-osuuteen liittyvää epävarmuutta.

Hakijan tulee kirjata osuus yhteisöverosta kuntajaoston antaman kirjausohjeen mukaisesti. Siltä osin kuin tilitetyn verotulon lopulliseen tuloutumiseen liittyy olennaisia epävarmuutta, tulee hakijan tehdä selkoa toimintakertomuksessa tai tuloslaskelman liitetiedoissa.