



17.12.2002

Asia LAUSUNTO ERÄIDEN VUODEN LOPUN PALKKOJEN JAKSOTTAMISESTA

## 1. Lausuntopyyntö

Kaupunki A on pyytänyt lausuntoa siitä, voidaanko katsoa toteutetun hyvää kirjanpitolapua ja olennaisuuden periaatetta, jos kirjanpitoon kirjataan vuoden 2002 joulukuun palkoista osa maksuperusteisesti vuodelle 2003 ottaen huomioon kyseisten palkkojen vähäisyys.

Hakijan tarkoittamat palkat olisivat lähinnä jaksotyön vuodenvaihteen jakson palkkoja, tuntipalkkaisten vuodenvaihteen kaksiviikkoisjakson palkkoja sekä edelliseltä vuodelta maksettavia kuukausipalkkaisten palkanosia ja lyhytaikaisten sijaisten palkkoja. Lisäksi kysymys koskee omaishoidon palkkioita joulukuulta, jotka maksetaan tammikuussa. Lausuntopyyntö ei koske lomapalkkavelkoja, jotka jaksotettaisiin edelleen.

Hakija perustelee hakemustaan kyseisten palkkojen vähäisyydellä. Vuoden 2001 tilinpäätöksessä osuus oli 0,6 % vuosipalkoista, noin 1,4 miljoonaa euroa. Ko. palkkojen osuus vuosina 1997-2001 on ollut noin 0,6-0,8 % kaupungin vuosipalkoista, noin 8-10 mmk.

Lisäksi hakija perustelee hakemustaan mm. palkanlaskentatyön helpottumisella, kun ohjaustietoja esim. eri vuosien sivukulujen osalta ei tarvitsisi muutella edestakaisin sekä erilaisten vertailu- ja täsmäytyslaskelmien poisjäämisellä. Esim. verottajalle ja eläkelaitoksille annetaan palkkatiedot maksuperusteen mukaan ja kirjanpidon palkat ovat suoriteperusteen mukaan, jolloin tarvitaan erilaisia apulaskelmia kirjanpidon ja erilaisten tilitysten täsmäyttämisessä.

## 2. Lausunnon perustelut

Kirjanpitolain 2:3.1 §:ssä on suoriteperuste säädetty ensisijaiseksi kirjanpidon kirjaamisperusteeksi. Menon kirjaamisperusteena on tuotannontekijän vastaanottaminen ja tulon kirjaamisperusteena suoritteen luovuttaminen. Momentissa 2 on lisäksi annettu mahdollisuus maksuperusteiseen kirjaamiseen, mutta tällöin on myyntisaamiset ja ostovelat voitava jatkuvasti selvittää.

Kirjanpitolain 3:4 §:ssä on säädetty maksuperusteisuuden oikaisemisesta ja täydentämisestä suoriteperusteiseksi. Se tarkoittaa, että kaikki tilikaudelle kuuluvat tuotot ja kulut

otetaan huomioon tulosta laskettaessa riippumatta niihin perustuvien maksujen suoritusajankohdasta *vähäisiä liiketapahtumia* ja maatilatalouden harjoittamista koskevia kirjauksia lukuun ottamatta. Maksuperusteiset kirjaukset on *oikaistava ja täydennettävä suoriteperusteiden mukaisiksi* ennen tilinpäätöksen laatimista. Sama asia on ilmaistu myös kirjanpitolain 3:3.1 §:n mukaisten yleisten tilinpäätösperiaatteiden 5-kohdassa tilikaudelle kuuluvien tuottojen ja kulujen huomioon ottamisesta riippumatta niihin perustuvien maksujen suorituspäivästä.

Kirjanpitolain 3:2.1 §:ssä mainituista yleisistä tilinpäätösperiaatteista hakemuksen tarkoittamassa tapauksessa on otettava huomioon myös johdonmukaisuus laatimisperiaatteiden ja -menetelmien soveltamisessa tilikaudesta toiseen. Säännös ei sisällä ehdotonta kieltoa vaihtaa tilinpäätöksen laatimisperiaatteita ja -menetelmiä. Periaatteiden muuttamisen voi aiheuttaa mm. muuttuva lainsäädäntö, hyvää kirjanpitoa koskevat uudet suositukset tai tarve parantaa tilinpäätöksen laatua. Tästä johdonmukaisuusvaatimuksesta ja hyvän kirjanpitolain sisältämästä menettelytapojen soveltamisen jatkuvuuden periaatteesta seuraa mm., että siirtovelkojen kirjauskäytäntö pyritään pitämään jatkuvasti samana.

Kirjanpitolain 3:2 §:n 1 ja 2 momentissa säädetyistä periaatteista saadaan poiketa vain erityisestä syystä, jollei poikkeaminen perustu lakiin tai sen nojalla annettuun muuhun sääntökseen tai määräykseen. Jos periaatteista poiketaan, liitetietoihin on sisällytettävä selostus poikkeamisen perusteista sekä laskelma poikkeamisen vaikutuksesta tilikauden tulokseen ja taloudelliseen asemaan.

Siirtovelkoilla tarkoitetaan kirjanpitolain 4:6 §:n mukaan mm. suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla toteutuneita menoja, joista ei ole suoritettu maksua, ellei näitä ole merkittävä ostovelkoihin. Siirtovelkoihin sisältyvät olennaiset erät tulee eritellä liitetietona (KPA 2:5. 4 kohta).

Kirjanpitolautakunnan lausunnossa 1999/1561 on selvennetty siirtovelaksi kirjattavia eriä. Siirtovelat ovat laskennallisia eriä, ne liittyvät tulojen ja menojen jaksottamiseen. Siirtovelkoja ovat mm. tilikaudelta maksamattomat palkat, kuten ylityöpalkat ja tulospalkkiot sekä kesälomapalkkavelka niihin liittyvine henkilösivukuluineen, tilikaudelta maksettuihin palkkoihin liittyvät laskennalliset henkilösivukulut kuten TEL-velka, työtömyys-, tapaturma- ja ryhmähenkivakuutusvelka siltä osin kuin näitä eriä ei tilitetä maksettujia palkkoja koskevien ennakonpidätysten yhteydessä, vuosi- ja muut alennusvelat, korkovelat ja vuokravelat.

Kirjanpitolautakunta on lausunnoissaan 1986/846 ja 847 selventänyt suoriteperusteiden noudattamista. Lausunnossa 1986/846 on kysymys metsänhoitomaksujen kirjaamisesta joko kirjanpitolain perusteella suoriteperusteisesti sille tilikaudelle, jolta ne metsänhoitoyhdistyksen sääntöjen mukaan kannetaan, tai maksuperusteisesti sille tilikaudelle, jona tilitys saadaan. Lausunnon mukaan metsänhoitomaksut edellytetään kirjattavaksi metsänhoitoyhdistyksen tuloina suoriteperustetta vastaavalla tavalla sille tilikaudelle, jonka aikana ne on maksuunpantu. Tätä on perusteltu sillä, että kirjanpitolain suoriteperustetta vastaavan kohdistumisperiaatteen noudattamisvaatimus edellyttää, että metsänhoitomaksut merkitään tuloina sen tilikauden kirjanpitoon, jonka aikana ne on verotusta toimitettaessa maksuunpantu. Mikäli metsänhoitomaksujen kirjaaminen on suoritettu maksuperusteiden mukaan, on kirjaukset merkitykseltään vähäisten erien kirjauksia lukuun ottamatta oikaistava ja täydennettävä ennen tilinpäätöksen laatimista metsänhoitomaksujen maksuunpanon mukaiseksi.

Kirjanpitolautakunta on lausunnossaan 1986/847 täsmentänyt vähäisen liiketapahtuman käsitettä. Siinä suoriteperusteella syntyneiden lomapalkkojen ja niistä aiheutuvien sosiaalimenojen, yhteensä 723 200 euroa (noin 4,3 milj. markkaa), kirjaamalla jättämistä kirjanpitolautakunta piti hyvän kirjanpitotavan vastaisena.

Kuntajaoston yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta (1999) on luvussa 9.1.8 Siirtovelat esitetty siirtovelaksi kirjattavina erinä mm. tilikaudelta maksamattomat palkat (esim. ylityöpalkat tai tulospalkkiot) ja vuosilomapalkkavelka niihin liittyvine henkilösivukuluineen sekä tilikaudelta maksettuihin palkkoihin liittyvät laskennalliset henkilösivukulut, mm. KVTEL-velka, työttömyys-, tapaturma- ja ryhmähenkivakuutusvelka siltä osin kuin niitä ei tilitetä tilikaudelta maksettuja palkkoja koskevien ennakonpidätysten yhteydessä. Määritelmät ovat yhdenmukaiset kirjanpitolautakunnan lausunnon 1999/1561 kanssa.

### 3. Kuntajaoston kannanotto

Kirjanpitolain peruseriaate on kulujen ja tuottojen jaksottaminen oikealle tilikaudelle suoriteperiaatteella tai sitä vastaavalla tavalla vähäisiä liiketapahtumia lukuun ottamatta. Liiketapahtuman vähäisyyttä on kirjanpitolain tarkoitus huomioon ottaen arvioitava suhteessa tilikauden tulokseen ja taseen loppusummaan. Lisäksi on otettava huomioon liiketapahtuman rahamääräinen suuruus sekä samanlaisten liiketapahtumien yhteismäärä tilikaudella. Myös toiminnan laajuus vaikuttaa siihen, mitä on pidettävä merkitykseltään vähäisenä liiketapahtumana.

Hakijan tapauksessa jaksottamatta jätettäväksi esitettyjä palkkoja henkilösivukuluineen ei voida pitää kirjanpitolain 3:4 §:n mukaisina vähäisinä liiketapahtumina eikä jaksottamatta jättämistä voida pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena.

Jaksotus on mahdollista tehdä laskennallisesti esim. jakson kalenteripäivien suhteessa. Työn helpottamiseksi ja työmäärän vähentämiseksi voidaan laskennallisen määrän selvittämisessä kehittää sellaisia laskentajärjestelmiä tai toimintoja, jotka selvittävät vuodenvaihteessa kesken olevien palkkajaksojen jaksotettavat palkat henkilösivukuluineen ja joista saadaan vaivattomasti muut edelliselle tilikaudelle jaksotettavat palkat.

Olennessa siirtovelkoihin sisällytetyt erät on eriteltävä tilinpäätöksen liitetiedoissa.

### 4. Kuntajaoston lausunto

Tilikauteen kohdistuvat maksamattomat palkat ja niiden henkilösivukulut on vähäisten erien kirjauksia lukuun ottamatta kirjattava tilinpäätöksessä kuluksi ja siirtovelaksi. Hakijan tarkoittamia palkkoja ja palkanosia on pidettävä kokonaismäärältään olennaisina ja niiden jaksottamista hyvän kirjanpitotavan mukaisena.