

LAUSUNTO KUNTAYHTYMÄN TUOSLASKELMAKAAVAN MALLISTA JA
TUOVEROJEN MERKITSEMISESTÄ TUOSLASKELMAAN**1 Lausuntopyyntö**

Kuntayhtymä A pyytää lausuntoa liiketoimintaa harjoittavan kuntayhtymän tuloslaskelmakaavan mallista ja tuloverojen kirjaamisesta.

Hakija kysyy lausuntopyynnössään, saako kuntayhtymä käyttää tilinpäätöksessään liikelaitoksen tuloslaskelmakaavaa. Toiseksi hakija kysyy, saako se merkitä tuloverot erikseen omana eränään tuloslaskelman loppuun ennen tilikauden ylijäämää poistoeron muutoksen jälkeen. Hakijan mukaan tuloverot eivät ole varsinaisesti toimintakulua.

Kuntayhtymään kuuluu 11 jäsenkuntaa, joiden alueella yhtymä harjoittaa sähkölaitostoimintaa. Sähköverkkotoiminnan toimialue on jäsenkuntien alueella, missä hoidetaan sähkön siirtotoiminta. Sähkön myyntitoiminnan osalta se on toimialueellaan toimitusvelvollinen sähkön myyjä. Sähkön myyntiä tapahtuu myös toimialueen ulkopuolella. Sähkö ostetaan pääosin ulkopuolisilta sähkön tuottajilta ja omaa tuotantoa on pieni osa. Lisäksi on vähemmässä määrin mm. kaukolämpötoimintaa sekä sähköasennus- ja verkonrakennustoimintaa.

Toiminta rahoitetaan omilla myyntituloilla ja liittymismaksuilla. Jäsenkunnat eivät ole maksaneet toiminta-avustuksia. Toiminta on määritelty liiketoiminnaksi, joka kattaa itse kustannuksensa. Investoinnit rahoitetaan itsenäisesti tulorahoituksella ja muulla omalla rahoituksella sekä tarvittaessa velkarahoituksella.

Kuntayhtymä on verovelvollinen tuloverolain (1535/1992) mukaan liiketoiminnan osalta eli tässä tapauksessa koko toiminnastaan. Liiketoiminnan tulos lasketaan elinkeinoverolain säännösten mukaan. Verotus tapahtuu yhteisöveron muodossa, mutta kuntayhtymänä alemmalla verokannalla ilman valtion osuutta yhteisöverosta.

Tilikauden tulos lasketaan paitsi kirjanpitolain mukaisesti myös elinkeinotuloverolain säännökset huomioiden. Tuloksen perusteena on tilikauden jaksotetut tuotot ja kulut. Pitkävaikutteisten menojen arvostukset ja poistot on tehty kirjanpitolain ja verolakien mukaisesti. Tuloslaskelmaan on merkitty myös poistoeron muutos siten, että se on laskettu elinkeinoverolain poisto

säännösten mukaan, jolloin se vaikuttaa verotettavan tulon ja maksettavan yhteisöveron määrään.

Kuntayhtymän mukaan liikelaitoskaava soveltuu paremmin liiketoiminnan tuloslaskelman esittämiseen, joten sitä on käytetty kuntayhtymässä. Kaavan nimitykset ovat liiketoiminnan mukaisia. Rivien järjestys ja asettelu sekä välisummien sisältö ja nimitykset on tehty kirjanpitoasetuksen mukaisen tuloslaskelmakaavan mukaan.

Sähkömarkkinalain mukaan sähköliiketoimintaa harjoittava kunnallinen laitos tai kuntayhtymä tulee eriyttää kirjanpidollisesti kunnasta ja sille tulee laatia tilikausittain osakeyhtiön tilinpäätöksen kanssa vertailukelpoinen tuloslaskelma ja tase. Kuntayhtymä joutuu siten laatimaan liikelaitoskaavan mukaisen tuloslaskelman.

Hakija laatisi talousarvion ja talousarvion toteutumisvertailun kuntayhtymän tuloslaskelmakaavaa soveltaen niin, että siinä näkyvät mm. toimintakate ja vuosikate.

2 Lausunnon perustelut

Kuntalain 67 §:n mukaan kunnan ja kuntayhtymän kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä noudatetaan kirjanpitolakia soveltuvin osin. Kirjanpitolain säännösten soveltamisesta antaa ohjeet kuntajaosto. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto voi kirjanpitolain 8 luvun 2 § 2 momentin ja kirjanpitolautakunnasta annetun asetuksen 1 b § 1 momentin mukaan yksittäistapauksissa tai toimialoittain myöntää poikkeuksia kirjanpitolain 3 luvun 1 § 3 momentin toisesta virkkeestä, jossa säädetään tuloslaskelman ja taseen laatimisessa noudatettavista kaavoista.

Kuntalain 68 §:n mukaan kuntayhtymän on sisällytettävä tilinpäätökseensä tuloslaskelma, tase ja niiden liitetiedot sekä talousarvion toteutumisvertailu ja toimintakertomus. Kuntalain 67 §:n perusteella kuntayhtymän tilinpäätöksen laadinnassa noudatetaan kuntalain ja soveltuvin osin kirjanpitolain säännöksiä.

Kuntajaosto on 6.4.1999 antanut yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta ja kunnassa ja kuntayhtymässä käytettävistä tuloslaskelmakaavoista. Lähtökohtana yleisohjeen laadinnassa on ollut, että tuloslaskelma laaditaan annetun tuloslaskelmakaavan mukaisena riippumatta siitä, miten kunta tai kuntayhtymä on toimintansa organisoinut.

Tilinpäätöksessä esitettävät tuloslaskelma, tase ja rahoituslaskelma muodostavat yhden kokonaisuuden, jotka kaikki on tehtävä yhdenmukaisella yleisohjeiden edellyttämällä tavalla.

Sähkömarkkinalain (386/1995) mukaan sähköliiketoimintaa harjoittava kuntayhtymä tulee eriyttää kirjanpidollisesti ja sille tulee laatia tilikausittain osa-

keyhtiön tilinpäätöksen kanssa vertailukelpoinen tuloslaskelma ja tase. Tuloslaskelma voidaan laatia liikelaitoksille ohjeistetun kaavan mukaan ja se esitetään kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoissa.

Kirjanpitoasetuksen (1339/1997) 1 luvun 9 § mukaan tuloslaskelma ja tase on laadittava kaavoja yksityiskohtaisempina, jos se on tarpeen tilikauden tuloksen muodostumiseen vaikuttaneiden tekijöiden tai tase-erien selventämiseksi. Koska kuntayhtymien varsinaisesta toiminnasta ei muutoin makseta tuloveroa, voidaan liiketoiminnasta maksettavan yhteisöveron katsoa olevan siinä määrin poikkeuksellista, että sen esittäminen omana eränään tuloslaskelmassa on hyvän kirjanpitotavan mukaista. Yhteisövero esitetään tällöin ennen tilikauden ylijäämä(alijäämä)-erää poistoeron, varausten ja rahastojen muutosten jälkeen.

Jos kuntayhtymän tuloslaskelma muutettaisiin esitetyllä tavalla, myös kuntayhtymän rahoituslaskelma jouduttaisiin muuttamaan kuntajaoston yleisohjeen mukaisesta kuntayhtymän rahoituslaskelmasta.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on 8.1.1998 antanut lausunnon 21 kuntayhtymän tilinpäätöskaavoista. Lausunnon mukaan lakisääteisen tilinpäätöksen esittämistä yleisohjeissa edellytetyistä kaavoista poikkeavilla laskelmilla ei pidetä perusteltuna.

3 Kuntajaoston lausunto

Kuntayhtymän tuloslaskelma on laadittava annetun kaavan mukaisena riippumatta siitä, miten kuntayhtymä on toimintansa organisoanut. Kuntayhtymän lakisääteisen tilinpäätöksen esittämistä liikelaitoskaavalla ei kuntajaosto pidä perusteltuna. Sähkömarkkinalain edellyttämä tuloslaskelma voidaan esittää liikelaitoksille annetun tuloslaskelmakaavan mukaan ja esittää kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoissa.

Kuntayhtymän liiketoiminnasta maksama yhteisövero voidaan esittää omana eränään tuloslaskelmassa ennen tilikauden ylijäämä(alijäämä)-riviä.