

3.3.2008

**Konsernitilinpäätöksen laadintavelvollisuus kuntajaon muutoksen kohteena olevissa kunnissa**

## 1 Hakemus

Kolme kuntaa on hakenut yhteisellä hakemuksella erivapautta siirtymävuoden 2008 osalta olla soveltamatta kuntalain konsernitilinpäätöstä ja sen liitetietoja koskevia uusia säännöksiä. Kunnat ovat yhdessä A:n kaupungin kanssa jättäneet esityksen kuntaliitoksesta vuoden 2009 alusta. Hakijakunnat ovat tekemässä viimeiset erilliset tilinpäätökset vuodelta 2008. Vuoden 2009 alusta kyseisten kuntien sekä toiminnallinen että taloudellinen vastuu siirtyy kuntien osalta A:n kaupungille. Vuoden 2008 tilinpäätökset hakijakuntien osalta tullaan valmistelemaan A:n kaupungin organisaatiossa ja tässä vaiheessa on jo yhtenäinen vuoden 2009 hyväksytyt talousarvio. Kuntien konsernia koskevat tilinpäätöstiedot tulotisiin tällöin ottamaan huomioon täydellisessä muodossa vuoden 2009 A:n kaupungin tilinpäätöksessä.

Hakijat eivät pidä täydellisen konsernitilinpäätöksen laatimista perusteltuna vain yhdeltä, kuntaliitosta edeltävältä tilikaudelta ottaen huomioon valmistelusta ja laadinnasta aiheutuvan lisätyömäärän ja teknisten valmiuksien uudistamistarpeen.

## 2 Perustelut

## 2.1 Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus

Kuntalain (365/1995) 68 a §:ssä on säädetty konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta ja sisällöstä sekä niihin liittyvistä poikkeuksista. Kunnan, joka tytäryhteisöineen muodostaa kuntakonsernin, tulee laatia ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätös. Laadintavelvollisuus tarkoittaa joko täydellisen konsernitilinpäätöksen tai vain konsernitaseen ja sen liitetietojen laatimista.

*Täydellisen konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus*

Täydellisen konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus koskee kuntaa ja kuntayhtymää, jolla on liikevaihdoltaan merkittäviä tytäryhteisöjä tai jolla konserniyhteisöjen osuus konsernitaseesta on merkittävä. Täydellinen konsernitilinpäätös tarkoittaa konsernitaseen, konsernituloslaskelman ja konsernin rahoituslaskelman muodostamaa tilinpäätöskokonaisuutta.

Konsernituloslaskelma ja konsernin rahoituslaskelma on kuitenkin aina laadittava, jos sekä päättyneeltä tilikaudelta että sitä välittömästi edeltäneeltä tilikaudelta tytäryhteisöjen taseiden yhteenlaskettu arvo on ylittänyt yhden kolmasosan kuntakonsernin päättyneeltä tilikautta edeltäneen tilikauden tasearvosta. (Kuntal 68 a § 3 mom.)

Kuntalain perustelujen mukaan konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudella pyritään siihen, että kunnalla olisi aikaisempaa paremmat mahdollisuudet johtaa kuntakonsernia. Tarkoituksena on saada kunnan toiminnasta ja taloudesta riittävä ja oikea kokonaiskuva myös tilantees-

sa, jossa kuntapalveluja tuottavat enenevässä määrin kunnan perusorganisaation lisäksi kunnan määräysvallassa olevat yhteisöt ja säätiöt.

#### *Konsernitaseen käsittävän konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus*

Kunta, jolla ei ole liikevaihdoltaan merkittäviä tytäryhteisöjä eikä tytäryhteisöjen osuus konsernitaseesta ole merkittävä, on velvollinen laatimaan vain konsernitaseen ja sen liitetiedot käsittävän konsernitilinpäätöksen.

Jokaisen kunnan tai kuntayhtymän, joka on jäsen kuntayhtymässä tai liikelaitoskuntayhtymässä, on kuitenkin perusteltua laatia konsernitaseen ja sen liitetiedot käsittävä konsernitilinpäätös, vaikka sillä ei olisi tytäryhteisöjä.

#### *Poikkeukset yhdistelemisvelvollisuudesta*

Tytäryhteisön tilinpäätös saadaan jättää yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen, jos: 1) yhdisteleminen on tarpeetonta oikean ja riittävän kuvan antamiseksi konsernin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta; 2) omistus tytäryhteisössä on lyhytaikainen ja tarkoitettu yksinomaan edelleen luovutettavaksi; 3) konsernitilinpäätöksen laatimista varten tarpeellisia tietoja ei ole mahdollista saada tilinpäätöksen laatimiselle säädetyssä määräajassa tai tietojen hankkiminen edellyttäisi kohtuuttomia menoja; 4) merkittävät tai pitkäaikaiset rajoitukset estävät olennaisella tavalla kuntaa käyttämästä vaikutusvaltaansa tytäryhteisöissä (KPL 6:3.1 §). Tarkemmin yhdistelemisvelvollisuuden poikkeuksia on käsitelty kuntajaoston konsernitilinpäätöksen laatimista koskevan yleisohjeen luvussa 3.2.

#### *Olennaisuuden periaate konsernitilinpäätöstä laadittaessa*

Konsernitilinpäätöksen laadinnassa sovelletaan hyvään kirjanpitolapaan sisältyvää olennaisuuden periaatetta (Kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta 18.12.2007, luku 4.2). Olennaisuus tarkoittaa, että informaation on oltava olennaista informaation käyttäjän päätöksenteon kannalta. Toisaalta se merkitsee myös sitä, että informaation kannalta epäolennaisia eriä ei tarvitse käsitellä ehdottoman tarkalla tavalla. Konsernin ja siihen yhdistettävien yhteisöjen tilinpäätösten kannalta on merkitystä kirjanpitoon merkityn tiedon olennaisuudella. Yleisohjeen mukaan kunta konsernitilinpäätöksen laadintaohjeissa määrittelee periaatteet, jotka olennaisuutta arvioitaessa konsernitilinpäätöksen laadinnassa on otettava huomioon. Näiden periaatteiden perusteella voidaan konsernitilinpäätöstä valmisteltaessa ratkaista yksittäisen erän eliminoiminen ja jaksotuksen tekeminen.

## 2.2 Kuntajaoston toimivalta poikkeusluvan myöntämiseen

Kuntalain 67 §:n mukaan kuntien ja kuntayhtymien kirjanpidossa on soveltuvin osin voimassa, mitä kirjanpitolaissa säädetään. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolain ja kuntalain 68–70 §:n soveltamisesta (67 §) sekä edellä mainittujen säännösten soveltamisesta kunnallisessa liikelaitoksessa (87 h.3 §). Kuntalaissa ei kuntajaostolle ole säädetty valtuutta myöntää poikkeuksia kuntalain säännöksistä.

Poikkeamista tilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta ei myöskään sallita kirjanpitolaissa. Kirjanpitolautakunta voi erityisistä syistä määrääjäksi myöntää yksittäistapauksissa poikkeuksia tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisajasta ja saman tilikauden vaatimuksesta konserniyhteisöissä sekä luvasta kirjanpitoaineiston säilyttämiseen ulkomailla. Sen

sijaan poikkeusluvan antamisesta kirjanpitovelvollisen tilinpäätökseen tai konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta ei ole säädetty.

### 3 Kuntajaoston kannanotto

Kuntajaoston toimivalta kuntalain tilinpäätöksen laatimista koskevissa asioissa rajoittuu ohjeiden ja lausuntojen antoon kirjanpitolaista ja kuntalain 67 – 70 §:n soveltamisesta. Kunnan kirjanpitovelvollisuudesta, kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä on kuntalain 67.1 §:n mukaan soveltuvin osin voimassa, mitä kirjanpitolaissa säädetään. Mainitun säännöksen perusteella kuntajaostolla on mahdollisuus antaa kirjanpitolaista poikkeavia soveltamisohjeita. Sen sijaan mainitun säännöksen perusteella kuntajaoston ei ole mahdollista antaa poikkeavaa ohjetta kuntalain säännöksistä. Tämä koskee myös konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuutta.

Konsernitilinpäätös tulee laatia kuntalain ja kuntajaoston antamien konsernitilinpäätöstä koskevien ohjeiden mukaisesti myös kuntaliitoskunnissa viimeisenä vuonna ennen liitosta. Tämä varmistaa sen, että kunnan toiminnasta ja taloudesta saataisiin oikea ja riittävä kokonaiskuva silloinkin, kun kuntapalveluja tuottavat kunnan määräysvallassa olevat konserniyhteisöt. Konserniyhteisöjen yhdistelyssä konsernitilinpäätökseen on mahdollisuus noudattaa olennaisuuden periaatetta sisäisten erien eliminoinnissa.

### 4 Kuntajaoston lausunto

Kuntajaosto pitää tärkeänä, että tilinpäätöksen oikeiden ja riittävien tietojen varmistamiseksi kunnan konsernitilinpäätös laaditaan säännösten ja annettujen ohjeiden mukaisesti. Lisäksi kuntajaosto toteaa, ettei sillä ole toimivaltaa myöntää poikkeuksia kuntalain säännöksistä. Tämä koskee myös poikkeamista konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta.