



Työ- ja elinkeinoministeriö  
Arbets- och näringsministeriet

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto

LAUSUNTO 118  
28.8.2018

## LAUSUNTO KUNTIEN JA KUNTAYHTYMIEN YLIJÄÄMÄ- JA ALIJÄÄMÄERIEN TULKINNASTA

### 1 Lausunnon peruste

Kuntalain 110.1 §:n mukaan kunnan taseeseen kertynyt alijäämä tulee kattaa enintään neljän vuoden kuluessa tilinpäätöksen vahvistamista seuraavan vuoden alusta lukien. Alijäämän kattamisvelvollisuus koskee myös kuntayhtymiä kuntalain 119.1 §:n mukaisesti, ja kuntayhtymien perussopimuksissa voi olla säännöksiä alijäämän kattamisesta tai ylijäämän palauttamisesta.

Taseen kertyneen alijäämän tai ylijäämän määrään on kuitenkin voitu vaikuttaa kirjauksin. Kuntajaosto on päättänyt antaa oma-aloitteisen lausunnon ylijäämäerien tulkinnasta alijäämän kattamista tai ylijäämän palauttamista koskevissa tilanteissa.

### 2 Lausunnon perustelut

#### 2.1. Kertyneen ylijäämän tai alijäämän muodostuminen

Kertyneen ylijäämän tai alijäämän määrän arvioinnissa ja analysoinnissa on perusteltua ottaa huomioon erän muodostumiseen aikaisemmillä tilikausilla vaikuttaneet olennaiset kirjanpidon ratkaisut ja kertaluonteiset tekijät. Nykyiseen kirjanpitojärjestelmään siirryttäessä vuoden 1997 alussa oman pääoman rakenne muodostettiin kunnissa ja kuntayhtymissä vaihtelevin periaattein. Osa kunnista sisällytti aloittavaan taseeseen esimerkiksi tuloksen tasaamiseen tarkoitettuja rahastoja, vaikka niiden käyttöä ei suositeltu. Jos nämä rahastot on myöhemmin purettu, niiden määrä on kasvattanut kertynyttä ylijäämää tai vähentänyt alijäämää. Lisäksi vuoden 2004 kirjanpidossa oman pääoman liittymismaksurahastot siirrettiin edellisten tilikausien yli- tai alijäämään. Kertyneen yli- tai alijäämän määrään ovat voineet vaikuttaa merkittävästi myös esimerkiksi omaisuuden luovutusvoitot ja –tappiot.

#### 2.2. Tuloksenkäsittelyerät

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laadinnasta antaman yleisohjeen mukaan kirjanpitolain 5:15 §:ssä luetelluista varauksista tulee kunnassa ja kuntayhtymässä kysymykseen investointivaraus, vaikka varauksen tekemiseen ei olisi kirjanpitolaissa tarkoitettua verotusperusteista syytä.

Kunnat ja kuntayhtymät voivat tehdä positiivisesta tilikauden tuloksesta investointivarauksia, jotka esitetään taseessa nimikkeellä vapaaehtoiset varaukset. Investointivaraukset muutetaan kirjanpidossa investoinnin toteututtua poistoeroksi, jota puretaan tilikausittain suunnitelman mukaisen poistojen tahdissa tai enintään tilikauden poistojen verran. Investointivarausten kirjaaminen on vapaaehtoista – jos niitä ei kirjata, ylijäämä on varauksen verran suurempi. Vaikka kunnalla tai kuntayhtymällä olisi tällä hetkellä kertynyttä alijäämää, se on voinut kirjata investointivarauksen jonakin sellaisena aikaisempana tilikautena, jolloin sen tulos on ollut positiivinen.

Investointivarausten tavoin myös oman pääoman muut rahastot muodostuvat kirjanpito-ohjeiden mukaan positiivisesta tuloksesta vapaaehtoisesti tehtävin siirroin. Rahastojen kirjaukset perustuvat tavallisesti pysyväisluonteisesti määriteltyihin sääntöihin, ja niiden avulla varaudutaan tuleviin kertaluonteisiin menoihin. Yleisimpiä muita omia rahastoja ovat vahinkorahastot. Investointivarausten tavoin myös niiden kirjaamatta jättäminen olisi johtanut suurempaan ylijäämään.

Niillä kunnilla ja kuntayhtymillä, jotka ovat kirjanneet investointivarauksia, ylijäämän määrä on pienempi tai alijäämän määrä suurempi. Investointivarausten ja poistoeron luonnetta kuvaa hyvin se, että konsernitilinpäätöstä laadittaessa erät jaetaan omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan. Omassa pääomassa poistoero ja investointivaraukset sisällytetään joko tilikauden tai aikaisempien tilikausien yli- tai alijäämiin sen mukaan, millä tilikaudella kirjaus on tehty. Laskennallinen verovelka pienentää omaan pääomaan kirjattavaa määrää siinä tapauksessa, että kirjaus on tehty verosuunnittelutarkoituksessa. Verosuunnittelutarkoituksessa varauksia ja poistoeroa kirjataan lähinnä kuntien ja kuntayhtymien tytäryhteisöissä.

### 3 Lausunto

Kunnan tai kuntayhtymän toimintakertomuksessa on oikean ja riittävän kuvan niin vaatiessa kuvattava kertyneen ylijäämän tai alijäämän määrään aikaisemmillä tilikausilla vaikuttaneita tekijöitä.

Kunnan ja kuntayhtymän katettavaa alijäämää määriteltäessä taseeseen merkityt investointivaraukset ja poistoerot sekä muut omat rahastot kuin arvonkorotusrahostot huomioidaan alijäämää pienentävinä erinä, koska ne ovat luonteeltaan tuloksenkäsittelyeriä. Vastaavalla tavalla nämä tuloksenkäsittelyerät voidaan rinnastaa ylijäämäeriin esimerkiksi kuntayhtymää purettaessa. Tuloksenkäsittelyerien kirjaamisessa on toiminnan jatkuessa noudatettava kuitenkin kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laadintaa koskevassa yleisohjeessa annettuja periaatteita.

Oman pääoman muutoksia kuvaavan liitetiedon yhteydessä voidaan esittää tieto kertyneen ylijäämän tai alijäämän määrästä, jossa tuloksenkäsittelyerät on otettu huomioon.