

## LAUSUNTO KUNTAYHTYMÄN KÄYTTÖOMAISUUDEN LUOVUTTAMISESTA JOHTUVISTA KIRJAUKSISTA KUNTAYHTYMÄN JA JÄSENKUNNAN KIRJANPIDOSSA

**Lausuntopyyntö**

Terveystieteiden kuntayhtymä A on pyytänyt kirjanpitolauslautakunnan kuntajaoston lausuntoa kuntayhtymän peruspääoman vähentämistä koskevista kirjauksista käyttöomaisuuden luovuttamisen yhteydessä.

Kuntayhtymän jäsenkunnat ovat päättäneet siirtää kuntayhtymän kiinteistöt ja asuinhuoneiston hallintaan oikeuttavat osakkeet jäsenkunnille 1.1.1998. Kyseessä ei ole kuntayhtymän purkaminen vaan kuntayhtymä jatkaa edelleen toimintaansa ja mm. koneet ja kalusto jäävät kuntayhtymän omistukseen.

Jäsenkuntien välisen sopimuksen mukaan kuntayhtymä luovuttaa sopimuksessa mainitun omaisuuden jäsenkunnalle korvauksetta 1.1.1998 alkaen. Jäsenkunnat maksavat toisilleen tasaussuorituksia sopimuksessa mainitulla tavalla.

Kuntayhtymän perussopimuksen mukaan jäsenkuntien osuudet kuntayhtymän varoihin ja velkoihin määräytyvät peruspääoman ja eri investointien rahoituksen mukaan. Jäsenkunnat vastaavat osuuksien mukaisessa suhteessa kuntayhtymän veloista. Jäsenkunnan erotessa kuntayhtymästä sillä on oikeus saada edellä mainitun tavoin laskettua osuutta vastaava korvaus, vähennettynä veloilla, yhtymän varoista tai se on velvollinen korvaamaan kuntayhtymälle osuuttaan vastaavan osan yhtymän veloista.

Kuntayhtymän avaavan taseen 1.1.1998 mukaan jäsenkunnille luovutettavien kiinteistöjen ja osakkeiden arvo oli 12 454 019 markkaa. Kuntayhtymän peruspääoman arvo oli avaavan taseen 1.1.1998 mukaan 7 131 988,93 markkaa. Kuntayhtymän mukaan pääasiallisena syynä siihen, että peruspääoman arvo on olennaisesti pienempi kuin käyttöomaisuuden ja pitkäaikaisten sijoitusten arvo, on lomapalkkavarauksen muodostaminen peruspääomaa vähentämällä vuoden 1997 avaavassa taseessa.

Lausuntopyynnössään kuntayhtymä kysyy voiko peruspääoma olla negatiivinen, pitäisikö kuntayhtymän esittää jäsenkunnille peruspääoman korottamista, vaikka kuntayhtymän suoriutuminen maksuvelvoitteistaan ei sitä edellytä ja pitäisikö kuntayhtymän laskuttaa jäsenkunnilta lomapalkkavelkaa vastaava summa ilman eräpäivää.

## Lausunnon perustelut

Kirjanpitolain (655/1973) 4 §:n mukaan kirjanpitoon merkitään liiketapahtumina menot, tulot, rahoitustapahtumat sekä niiden oikaisu- ja siirtoerät.

Kuntayhtymä A:n jäsenkuntien välisessä sopimuksessa on todettu, että kuntayhtymä luovuttaa omaisuuden korvauksetta jäsenkunnille. Kirjaimellisesti sopimusta tulkiten tulisi kuntayhtymän kirjata korvauksetta luovutettujen kiinteistöjen ja osakkeiden poistamatta oleva hankintameno poistona kuluksi. Tällöin kuntayhtymän oma pääoma muodostuisi vuoden 1998 avaavan tasetietojen perusteella tilinpäätöksessä negatiiviseksi 5.322.030,07 mk:n määrästä.

Kuntalain (395/1995) 78 §:n 3 momentin 5 kohdan mukaan perussopimuksessa on sovittava jäsenkuntien osuudesta kuntayhtymän varoihin ja vastuusta sen veloista. Kuntalain 83 §:n mukaan kuntayhtymän sellaisten menojen rahoituksesta, joita ei muuten saada katetuksi, vastaavat jäsenkunnat siten kuin kuntien välisestä vastuunjaosta on perussopimuksessa sovittu.

Omaisuuden luovuttaminen jäsenkunnille ei mainittujen kuntalain säännösten perusteella voi johtaa kuntayhtymässä negatiiviseen omaan pääomaan. Mikäli jäsenkunnat ottavat kuntayhtymästä omaisuutta kuntayhtymän nettovarallisuutta enemmän on ylimenevä osa merkittävä saamiseksi jäsenkunnilta. Sopimuksen mukainen menettely, jossa jäsenkunnat ottavat omaisuutta kuntayhtymästä vastikkeetta ei siten voi tulla kysymykseen.

Elleivät jäsenkunnat suorita omaisuuden ottamisen yhteydessä rahakorvausta kuntayhtymälle on omaisuuden ottoa käsiteltävä kuntayhtymän purkamisen tapaan siten, että jäsenkunnan omaisuuden otto kuntayhtymästä merkitään jäsenkunnan peruspääomaosuuden vähennyksenä kuntayhtymässä. Siltä osin kuin peruspääoma ei riitä kattamaan otetun omaisuuden arvoa merkitään kattamaton osuus saamiseksi jäsenkunnalta.

Menettelyn osalta viitataan seuraaviin kuntajaoston ja kirjanpitolautakunnan lausuntoihin:

Kuntajaoston lausunnon (1996/1) mukaan jäsenkuntien kuntayhtymälle siirtämän omaisuuden vastiketta ovat jäsenkuntien vastaavat peruspääomaosuudet.

Kirjanpitolautakunnan lausunnon (1986/834) mukaan yhtiömiehen rahoitus-, vaihtotai käyttöomaisuuden otot yhtiöstä merkitään oman pääoman tiliryhmän tileille liiketapahtuman luonteen mukaisesti ja ilmoitetaan taseessa oman pääoman ryhmässä myös silloin, kun ne ylittävät oman pääoman.

Hakijan tapauksessa jäsenkunta merkitsee kuntayhtymästä ottamansa käyttöomaisuuden arvon hankintamenaona taseeseensa ja kirjaa sen poistona kuluksi käyttöomaisuuden taloudellisena pitoaikana.

Peruspääomaosuuksien vähennysten seurauksena kuntayhtymän peruspääomalle ei jäisi arvoa tilanteessa 1.1.1998. Toisaalta kuntayhtymällä on oltava peruspääomaa, joka jakaantuu jäsenkuntaosuuksiin, mikäli perussopimuksessa jäsenkuntien osuudet kuntayhtymän varoihin ja velkoihin määräytyvät peruspääomaosuuksien mukaisesti. Peruspääomaa muodostuu kuitenkin hakijan tapauksessa vuoden 1998 tilinpäätöksessä ja sitä seuraavissa tilinpäätöksissä seurauksena siitä, että yhtymähallituksen päätöksen mukaan maksuosuudet ennen vuotta 1993 otettujen lainojen lyhennyksiin merkitään peruspääoman korotukseksi.

Kirjauseimerkki lausunnon liitteenä.

### Kuntajaoston lausunto

Kuntayhtymä A:n jäsenkuntien omaisuuden otto ei voi johtaa negatiiviseen omaan pääomaan kuntayhtymässä. Koska kuntayhtymän perussopimuksessa jäsenkuntien osuudet kuntayhtymän varoihin ja velkoihin määräytyvät peruspääomaosuuksien mukaisesti, on kuntayhtymän tilinpäätöksessä oltava peruspääomaa, joka on jaettavissa jäsenkuntaosuuksiin.

Kuntayhtymä A:n tulee kirjata jäsenkuntien omaisuuden otto peruspääomaosuuksia vastaan ja peruspääoman ylittävä osuus tulee kirjata lainasaamiseksi jäsenkunnilta. Lausunnon mukainen kirjausmenettely ei edellytä hakijan kohdalla peruspääoman korottamista eikä lomapalkkavelkaa vastaavaa suoritusta jäsenkunnilta.

**Kirjataan omaisuuden otto peruspääomaosuuksia vastaan ja peruspääoman (= nettovarallisuuden) ylittävä osuus lainasaamiseksi**

**Kirjaukset kuntayhtymässä**

	Käyttöm. ja muut pitkä- aikaiset sijoitukset	Peruspääoma	Lainasaamiset kunnilta
TA 1.1.98	13114	7132	
1)	12454	7132	5322
TP	660		5322

**Kuntayhtymän tase**

Koneet ja kalusto	660	
Lainasaam. jäsenkunnilta	5322	
Muut vastaavat	8828	14810
Yhteensä	<u>14810</u>	<u>14810</u>

**Vientiselitteet:**

1) Kirjataan jäsenkuntien ottaman omaisuuden arvo peruspääomaosuuksia vastaan ja peruspääoman ylittävä osuus saamiseksi jäsenkunnilta

**Kirjaukset jäsenkunnissa**

	Kuntayhtymäosuudet	Peruspääoma	Rakennukset	Lainat kuntayhtymiltä
TA 1.1.98	7132	7132		
1)	7132		12454	5322
TP		7132	12454	5322

1) Kirjataan kuntayhtymästä otetun omaisuuden arvo kuntayhtymäosuuksia vastaan ja kuntayhtymäosuuden ylittävä osuus lainaksi kuntayhtymälle

**Jäsenkuntien taseet**

		7132 Peruspääoma
Rakennukset	<u>12454</u>	<u>5322</u> Lainat kuntayhtymälle
Yhteensä	<u>12454</u>	<u>12454</u>

**Yhdistely jäsenkuntien konsernitaseissa**

	Jäsenkunnat	Kuntayhtymä	Eliminoinnit Jäsenkunnat	Kunta- yhtymä	Jäsenkuntien konsernitaseet
<b>Vastaavaa</b>					
Rakennukset	12454				12454
Koneet ja kalusto		660			660
Kuntayhtymäosuudet	0				0
Lainasaamiset jäsenkunnilta		5322		-5322	0
Muut vastaavat		8828			8828
	<u>12454</u>	<u>14810</u>			<u>21942</u>
<b>Vastattavaa</b>					
Peruspääoma	7132	0			7132
Lainat kuntayhtymälle	5322		-5322		0
Muut vastattavat		14810			14810
	<u>12454</u>	<u>14810</u>	-5322	-5322	<u>21942</u>