

## LAUSUNTO KONSERNITASEEN LAADINNASTA

**Lausuntopyyntö**

Kaupunki A tiedustelee, miten konsernitaseen laadinnassa yhdistellään seuraavat tapahtumat:

- 1) tytäryhteisöjen omassa pääomassa esitetyt arvonkorotusrahasot ja vähemmistöosuuden erottaminen
- 2) yhdistysten ja säätiöiden oman pääoman merkitseminen konsernitaseen omaan pääomaan
- 3) tytäryhteisöjen poisto-oikaisun huomioonottaminen vähemmistöosuutta erotettaessa.

**Lausunnon perustelut**

Arvonkorotusrahasotien eliminointi ja vähemmistöosuuden erottaminen

Kunnan ja kuntayhtymän konsernitaseen laadinnasta annetun yleisohjeen (17.6.1996) kohdassa 4.2. todetaan:

*”Nimellis- eli pariarvomenetelmä saattaa vähentää konsernin omaa pääomaa olennaisesti silloin kun kunta on ostanut koko osakekannan yhtiöstä, joka on kauan sitten perustettu pienellä osakepääomalla ja yhtiön arvo on noussut huomattavaksi esimerkiksi kiinteistön arvonnousun johdosta. Tällöin arvonnousu vähentäisi koko määrällään konsernin omaa pääomaa, jolloin konsernitase ei antaisi oikeaa kuvaa kuntakonsernin varallisuusasemasta. Mikäli kiinteistön arvonnousu on otettu huomioon tytäryhteisön taseessa arvonkorotuksena, eliminoidaan arvonkorotus konsernitaseen omaa pääomaa vastaan, jolloin oman pääoman vääristymää ei synny. Eliminoinnin ylittävä arvonkorotuksen määrä siirretään konsernitaseessa arvostuseriin. Alittava määrä sitä vastoin vähentää konsernin omaa pääomaa.”*

Mikäli tytäryhteisössä arvonkorotus on tehty ennen sen hankkimista kuntakonserniin, se katsotaan osaksi hankintamenoa. Silloin tytäryhteisön hankintameno eliminoidaan tytäryhteisön oman pääoman kanssa, jolloin myös arvonkorotusrahasot eliminoidaan.

Mikäli tytäryhteisön arvonkorotus on tehty sen jälkeen kun se on hankittu kuntakonserniin, arvonkorotusta ei eliminoida hankintamenosta ja se merkitään sellaisenaan konsernitaseen arvostuseriin. Kunnat siirtyvät kuntajaoston päätöksen mukaan soveltamaan kirjanpitolakia (1336/1997) 1.1.2000 alkavasta tilikaudesta. Kirjanpitolain (1336/1997) 5 luvun 17 §:n 1 momentin mukaan arvonkorotus merkitään arvonkorotusrahasot.

Kirjanpitolain (1572/1992) 22 c §:n 1 momentin mukaan konsernitaseen tulee osoittaa konsernin oma pääoma sen jälkeen, kun myös ulkopuolisten omistusta tytäryhteisöissä vastaavat osuudet on merkitty taseeseen omana eränä. Omaan pääomaan kuuluvasta arvonkorotusrahasotasta on säännöksen perusteella erotettava vähemmistön osuus omaksi eräkseen.

## Yhdistysten ja säätiöiden oma pääoma

Kunnan peruspääoma on muodostettu 1.1.1997 sen varojen ja velkojen erotuksena. Yhdistyksen ja säätiön oma pääoma ei ole peruspääomaa, vaan se muodostuu tehdyistä pääomasijoituksista ja toiminnan tuloksesta. Oma pääoma muuttuu vuosittain, mikä ei ole peruspääomalle ominaista. Tästä syystä yhdistyksen ja säätiön omaa pääomaa ei voida yhdistellä kuntakonsernin peruspääomaan. Yhdistyksen ja säätiön asema kuntakonsernille poikkeaa olennaisesti kunnan omistamien yhteisöjen kuten osakeyhtiöiden ja kuntayhtymien asemasta.

Yhdistysten ja säätiöiden oman pääoman osuus merkitään konsernitaseessa riville Muu oma pääoma. Liitetiedoissa voidaan oman pääoman muutosten yhteydessä eritellä yhdistysten ja säätiöiden oman pääoman osuus niiden poikkeavan merkityksen vuoksi.

## Tytäryhteisön poisto-oikaisun huomioonottaminen vähemmistöosuutta laskettaessa

Tytäryhteisön poisto-oikaisu tehdään kunnan ja kuntayhtymän konsernitaseen laadinnasta annetun yleisohjeen (17.6.1996) perusteella kunnan omistamissa kiinteistöosakeyhtiöissä, mikäli niissä ei ole tehty poistoja suunnitelman mukaisten poistojen määrää. Yleisohjeen kohdan 4.4. Suunnitelmapoistojen oikaisu yhdistelyssä mukaan:

*”Vaikka yhteisö ei tekisi omassa tilinpäätöksessään suunnitelman mukaisia poistoja, on sen ilmoitettava suunnitelman mukaisten poistojen kertynyt määrä sekä käyttöomaisuuden menojäännös suunnitelmapoistojen mukaan kuitenkin tilinpäätöksen liitetiedoissa. Suunnitelmapoistot lasketaan kuntajaoston kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista antaman yleisohjeen mukaan.*

*Mikäli suunnitelmapoistojen mukaan laskettu yhteinen hankintamenojäännös käyttöomaisuuden ja muiden pitkävaikutteisten menojen osalta alittaa yhteisön taseessa olevan vastaavan määrän, vähennetään em. erotukset tasanimikkeittäin konsernitaseesta. Tasanimikkeittain yhteinen erotus vähennetään konsernitaseen omasta pääomasta riviltä ”Yli-/alijäämä”.”*

Kohdassa 4.3. Vähemmistöosuuden erottaminen konsernin omasta pääomasta todetaan mm., että oman pääoman lisäksi vähemmistölle on suositeltavaa erottaa osuus myös vapaaehtoisista varauksista sekä poistoerosta vähennettynä liiketoiminnasta aiheutuvalla lykättyllä verovelalla. Ohjeesta voidaan johtaa, että myös poisto-oikaisusta on erotettava vähemmistöosuus. Tämä johtaa siihen, että vähemmistöosuuden osuus poisto-oikaisusta jätetään vähentämättä konsernitaseen omasta pääomasta.

Yleisohjeessa konsernitaseen laadinnasta todetaan myös, että ellei yhtiöjärjestyksestä, yhteisön säännöistä tai muusta tosiasiallisesta syystä muuta johdu, vähemmistö vastaa tytäryhteisön tappioista vain sijoituksensa määrällä. Jos poisto-oikaisun tekeminen johtaa tytäryhteisössä tappiolliseen yhdisteltävään tilinpäätökseen, ei vähemmistöosuutta poisto-oikaisusta voida erottaa.

**Kuntajaoston lausunto**

Mikäli tytäryhteisössä arvonkorotus on tehty ennen sen hankkimista kuntakonserniin, tytäryhteisön hankintameno eliminoidaan tytäryhteisön oman pääoman ja siihen kuuluvan arvonkorotusrahaston kanssa.

Mikäli tytäryhteisön arvonkorotus on tehty sen jälkeen kun se on hankittu kuntakonserniin, arvonkorotusta ei eliminoida hankintamenosta ja se merkitään sellaisenaan konsernitaseen arvostuseriin.

Omaan pääomaan kuuluvasta arvonkorotusrahastosta erotetaan vähemmistön osuus omaksi eräkseen taseessa.

Yhdistysten ja säätiöiden oman pääoman osuus konsernitaseessa merkitään muuhun omaan pääomaan.

Tytäryhteisön poisto-oikaisun vähemmistöosuus otetaan huomioon konsernitaseen yli- ja alijäämän määrää vähennettäessä poisto-oikaisun määrällä. Mikäli poisto-oikaisu johtaa tytäryhtiössä tappiolliseen yhdisteltävään tilinpäätökseen, ei vähemmistöosuutta poisto-oikaisusta eroteta.