

LAUSUNTO KAHDEN KOULUTUSKUNTAYHTYMÄN FUUSION YHTEYDESSÄ ESITETYN PERUSPÄÄOMAN KOROTUKSEN KIRJAAMISESTA

1. Lausuntopyyntö

Opetusministeriö on päättänyt tehdystä hakemuksesta peruuttaa koulutuskuntayhtymän A:n ammatillisen perus- ja lisäkoulutuksen järjestämisluvan 1.8.1999 lukien ja siirtää koulutuksen järjestäjän koulutustehtävän ammatillisen koulutuksen kuntayhtymä B:lle muuttamalla kyseisen koulutuksen järjestäjän koulutustehtävää vastaavasta ajankohdasta lukien. Edelleen opetusministeriö on 21.9.1999 tehdyssä päätöksessä päättänyt edellä mainituin perustein siirtää ammatillisen koulutuksen kuntayhtymä B:lle koulutuskuntayhtymä A:lle 30.12.1998 tehdyllä päätöksellä määrätyn koulutustehtävän.

Ammatillisen koulutuksen kuntayhtymä B:n vuoden 1999 tilinpäätöstä tehtäessä siihen fuusioidun koulutuskuntayhtymä A:n nettovarallisuuslaskelmassa on tontit ja rakennukset otettu huomioon kiinteistöverotusarvossa sekä pellot ja metsät käyvässä arvossa. Edellä mainituin perustein on laskettu kummankin kuntayhtymän varat, joista on vähennetty velat ja näin saatu kummankin kuntayhtymän erillinen ja niiden summa ammatillisen koulutuksen kuntayhtymä B:n yhteenlaskettu netto-omaisuus 31.12.1999.

Edellä sanotun mukaisesti ammatillisen koulutuksen kuntayhtymä B:n uusi fuusion mukainen peruspääoma on muodostettu yleisiä periaatteita noudattaen siten, että jäsenkuntien peruspääomapanosten suhteessa ositettu fuusion jälkeinen omistusosuus ei ole prosentuaalisesti muuttunut. Mahdollisesti asiaan vaikuttavana hakemuksessa todetaan, että hakijakuntayhtymään fuusioidun koulutuskuntayhtymän jäsenkunnat ovat fuusiohetken mukaisesti olleet samanaikaisesti jo entuudestaan myös hakijakuntayhtymän jäsenkuntia, joten tehty fuusio ei vaikuttanut hakijakuntayhtymän jäsenkuntien lukumäärään.

Hakijakuntayhtymässä edellä mainitulla tavalla laskettu peruspääoman korotus on kirjattu kirjauksella "Pitkävaikutteiset menot an Peruspääoma". Pitkävaikutteinen meno poistetaan fuusiossa vastaanottavana olevan kuntayhtymän poistosuunnitelman mukaan viidessä vuodessa.

Hakija tiedustelee, onko kuntayhtymän vuoden 1999 tilinpäätöksessä toteutettu edellä mainittu menettely hyvän kirjanpitotavan mukaista?

2. Perustelut

Liittämisen ehdoista 28.6.1999 päivätyssä luovutussopimuksessa on sovittu mm. seuraavaa:

- koulutuskuntayhtymä A luovuttaa korvauksetta sopimuksessa luetellut kiinteistöt rakennuksineen ja irtaimistoineen
- irtain omaisuus luovutetaan 31.7.1999 tehtävän irtaimistoluettelon mukaisesti
- koulutuskuntayhtymä A:n kassat lopetetaan ja varat siirretään ammatillisen koulutuksen kuntayhtymän pankkitilille
- ammatti-instituuttia koskevista sitoumuksista vastaa ammatillisen koulutuksen kuntayhtymä 1.8.1999 lukien.

Ammatillisen koulutuksen kuntayhtymä B:n hallitus on 22.11.1999 päättänyt sisällyttää koulutuskuntayhtymä A:n taseen mukaiset markkamääräiset saldot ammatillisen koulutuksen kuntayhtymä B:n vastaaviin tase-eriin.

Luovutussopimuksessa on sovittu, että omaisuus luovutetaan korvauksetta. Se tarkoittaa sanamuotonsa mukaan tulkittuna, ettei peruspääomaan tehdä muutoksia. Jos peruspääomaa korotettaisiin, korotus olisi jaettava jäsenkuntien kesken ja kyse olisi tällöin omaisuuden vastikkeellisesta luovuttamisesta. Sopimuksessa lienee kuitenkin tarkoitettu sitä, ettei luovuttava kuntayhtymä saa rahallista korvausta omaisuudestaan. Toisaalta ei liene tarkoitus ollut luovuttaa omaisuutta myöskään alihintaan.

Jäsenkuntien osuudesta kuntayhtymän varoihin ja vastuusta sen veloista sekä muista kuntayhtymän taloutta koskevista asioista on sovittava perussopimuksessa (KuntaL 78.3 §). Ammatillisen koulutuksen kuntayhtymä B:n perussopimuksen 3.4 §:n mukaan yhtymäkokous voi päättää peruspääoman korottamisesta siirrolla vapaasta omasta pääomasta. Perussopimuksen 24.2 §:n mukaan peruspääomaa ja kunkin kunnan peruspääomaosuutta korotetaan jäsenkuntien pääomapanosten lisäyksen määrällä.

Fuusiosta eli sulautumisesta ei ole erityisiä kirjanpitosäännöksiä. Yleisenä lähtökohtana on se, että kirjanpidon fuusiokirjausten laskentaperiaatteiden tulee noudattaa pääosin samoja periaatteita kuin konsernitilinpäätöksen laadinnassa (mm. KILAn lausunto 1994/1253). Vastaanottava yhteisö avaa kirjanpitoonsa siirtojen tekemistä varten fuusiotilin, joka on fuusiokirjausten vastatiliä. Kaikki muut sulautuvan yhteisön tilit paitsi oman pääoman tilit siirretään sulauttavan (vastaanottavan) yhteisön kirjanpitoon. Fuusiotilin debetsaldo osoittaa fuusioaktiivan (fuusiotappion) määrän ja creditsaldo osoittaa fuusio passiivan (fuusiovoiton) määrän.

Fuusioerotusta käsitellään kirjanpidossa menojen tai muiden liiketapahtumien oikaisueränä. Fuusiotilin debetpuolella näkyy hinta, joka fuusioidusta yhteisöstä on maksettu ja kreditpuolella siltä saadut rahat ja saamiset sekä menojen aktiivaosuudet (eli tulonodotukset).

Sekä fuusioaktiiva että -passiiva ovat menonoikaisueriä. Ne tulisi kirjata tulosvaikutteisiksi sitä mukaa kuin vastaanotetut aktiivat kirjataan kuluiksi. Fuusioerotus voidaan jakaa fuusiovuonna eri aktiivatilien korjauseriksi. Ellei tällaista jakoa voida tehdä, fuusioerotusta voidaan käsitellä yhtenä eränä, tuloutettavana fuusio passiivana tai kuluksi kirjattavana fuusioaktiivana (liikearvona).

Fuusioaktiiva jaksotetaan vastaanotettujen aktiivojen arvioidulle keskimääräiselle taloudelliselle pitoajalle varovaisuuden periaatetta noudattaen.

Kirjanpitolain (1336/1997) 5:9 §:n mukaan liikearvon hankintameno on poistettava enintään viiden vuoden kuluessa suunnitelman mukaan tai, jos sen vaikutusaika on tätä pidempi, vaikutusaikanaan, kuitenkin enintään 20 vuoden kuluessa.

Kuntajaosto on antanut lausunnon 28/22.2.1998 kuntayhtymän purkamiseen liittyvistä yhdistämiskirjauksista kunnan kirjanpitoon. Sen mukaan kuntayhtymän varojen ja velkojen jako ja niihin perustuvat yhdistämiskirjaukset kunnan A kirjanpitoon voidaan tehdä kuntayhtymän purkamispäivän 1.1.1997 tilien jäännöksiin. Yhdistämiskirjaukset ovat kunnan A kirjanpidossa vuoden 1997 liiketapahtumia. Fuusioerotus (tässä tapauksessa oli fuusiopassiiva, fuusiovoitto) kirjataan kunnan A peruspääomaan. Yhdistämiskirjausten vaikutus tulee ottaa kunnan A vuoden 1997 rahoituslaskelmaan ja talousarvion toteutumisvertailuun.

Sulautuvan kuntayhtymän lopettavan taseen mukaisten kirjanpitoarvojen perusteella tehdyn yhdistelyn tuloksena saatu fuusioerotus, fuusiotappio 350.725 mk, kirjataan hakijan taseen eri käyttöomaisuusaktiivatilien lisäyksiksi niihin eriin, joista sen katsotaan ensisijaisesti syntyneen. Fuusiotappion kirjaamista kuntayhtymän taseeseen liikearvoksi ei voida pitää perusteltuna.

Yleisesti fuusiovastikkeiden, kuntayhtymässä kuntakohtaisten osuuksien, tulisi arvoltaan vastata sulautuvan yhteisön nettovarallisuutta, sillä sulautuminen ei saisi merkitä sulautuvan kuntayhtymän jäsenten kannalta taloudellista menetystä eikä toisaalta edunkaan muodostumista. Mikäli taseen kirjanpitoarvojen mukaiset fuusiokirjaukset johtavat epäoikeudenmukaiseen jäsenkuntaosuuksien jakautumiseen, peruspääoman jakautumisesta jäsenkuntien kesken sovittaisiin esimerkiksi siten, että hakijan nykyisen peruspääoman kuntakohtaisten osuuksien määrät muodostuisivat nettovarallisuuslaskelman perusteella saatujen jäsenkuntien suhteellisten osuuksien mukaisiksi. Sopimusta tehtäessä periaatteena tulisi olla, että kummankin kuntayhtymän jäsenten taloudellinen asema säilyisi ennallaan.

3. Kuntajaoston lausunto

Sulautuvan kuntayhtymän lopettavan taseen mukaisten kirjanpitoarvojen perusteella tehdyn yhdistelyn tuloksena saatu fuusioerotus, fuusiotappio, kirjataan hakijan taseen eri käyttöomaisuusaktiivatilien lisäyksiksi niihin eriin, joista sen katsotaan ensisijaisesti syntyneen. Fuusiotappion kirjaamista liikearvona kuntayhtymän taseeseen ei voida pitää perusteltuna.