

16.3.2001

LAUSUNTO PURKAUTUNEEN KUNTAYHTYMÄN AIHEUTTAMISTA KIRJAUKSISTA

1 Lausuntopyyntö

Kunta X pyytää lausuntoa purkautuneen kuntayhtymän aiheuttamista kirjauksista. Kunta Y:n ja kunta X:n terveydenhuollon kuntayhtymän toiminta päättyi vuoden 1999 lopussa, josta lähtien kumpikin kunta on hoitanut perusterveydenhuoltonsa itse. Kuntayhtymän purkamisesta olivat sen jäsenkunnat tehneet etukäteen erillisen purkusopimuksen, jossa sovittiin mm. omaisuuden ja velkojen jakamisesta ja purkautumiseen liittyvistä muista käytännön kysymyksistä. Sopimuksen mukaisesti kumpikin kunta osti ennen vuoden 1999 päättymistä alueellaan olleet kuntayhtymän tontit nimellisestä kauppahinnasta, taseeseen aktivoituneet varastot siirtyivät niiden sijaintikunnille, kuntayhtymän pitkäaikaisten velkojen maksujärjestys sovittiin jne.

Omaisuuden arvostamisesta ja kuntien välisestä mahdollisesta lunastuskorvauksesta pyydettiin asiantuntijalausunto. Asiantuntija esitti myöhemmin myös näkemyksiä summien kirjanpidollisesta käsittelystä. Kirjanpidollisia kysymyksiä selvitti kuntien pyynnöstä myös toinen asiantuntija.

Kuntajaoston lausuntoa pyydetään

- vastikkeellisen kuntayhtymäfuusion kirjanpidollisessa käsittelyssä noudatettavista periaatteista ja fuusioaktiivan/-passiivan luonteesta,
- kuntayhtymän päättävän taseen summien soveltuvuudesta yhdistelykirjausten perusteeksi ja erityisesti
- oman pääoman luonteisten erien (peruspääoma, peruspääomaa vastaavat sijoitukset, yli-/alijäämät) siirtämisestä kirjaamalla jäsenkuntien kirjanpitoon
- jäsenkuntien ja kuntayhtymän välisten saamisten ja velkojen kirjaamisesta yhdistelyssä
- lomapalkkavelan käsittelystä
- kuntayhtymästä entisille jäsenkunnille siirtyneen omaisuuden, velkojen ja pääomaerien sekä maksettavan lunastuskorvauksen kirjanpidollisesta käsittelystä.

2 Perustelut

Kirjanpitolaissa (1336/1997) ei ole erityisiä säännöksiä sulautumisesta eli fuusiosta. Yleisenä lähtökohtana on, että kirjanpidon fuusiokirjausten laskentaperiaatteiden tulee noudattaa pääosin samoja periaatteita kuin

konsernitilinpäätöksen laadinnassa (mm. KILA:n lausunto 1994/1253). Vastaanottava yhteisö avaa kirjanpitoonsa siirtojen tekemistä varten yhdistelytilin (fuusiotilin), joka on fuusiokirjausten vastatilinä. Kaikki muut sulautuvan yhteisön tilit paitsi oman pääoman ja sen luonteisten erien tilit siirretään sulauttavan (vastaanottavan) yhteisön kirjanpitoon. Kuntayhtymäosuusien hankintamenot siirretään myös yhdistelytiliin. Fuusiotilin debetpuolella näkyy hinta, joka fuusioidusta yhteisöstä on maksettu sekä fuusioitavasta yhteisöstä siirtyvät velat ja kreditpuolella siltä saadut rahat ja saamiset sekä menojen aktiivaosuudet (eli tulonodotukset). Fuusiotilin debetsaldo osoittaa fuusioaktiivan (fuusiotappion) ja creditsaldo osoittaa fuusiopassiivan (fuusiovoiton) määrän. Fuusioerotusta käsitellään kirjanpidossa menojen tai muiden liiketapahtumien oikaisueränä.

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 voitiin tehdä kuntayhtymän purkamispäivän 1.1.1997 tilien jäännöksiin. Yhdistämiskirjaukset olivat kunnan A kirjanpidossa vuoden 1997 liiketapahtumia. Fuusioerotus (tässä tapauksessa fuusiopassiiva, fuusiovoitto) kirjattiin kunnan A peruspääomaan. Yhdistämiskirjausten vaikutus tuli ottaa kunnan A vuoden 1997 rahoituslaskelmaan ja talousarvion toteutumisvertailuun.

Kuntajaosto on antanut myös lausunnon 45/2.4.2000 kahden kuntayhtymän fuusion yhteydessä esitetyn peruspääoman korotuksen kirjaamisesta. Sen mukaan sulautuvan kuntayhtymän lopettavan taseen mukaisten kirjanpitoarvojen perusteella tehdyn yhdistelyn tuloksena saatu fuusioerotus, fuusiotappio, kirjataan taseen eri käyttöomaisuustilien lisäyksiksi niihin eriin, joista sen katsotaan ensisijaisesti syntyneen. Fuusiotappion kirjaamista liikearvona kuntayhtymän taseeseen ei voida pitää perusteltuna.

Kuntayhtymän purkusopimuksessa on omaisuus- ja velkaerien jakamisesta sovittu mm. seuraavaa:

- Siirtymävaiheessa kuntayhtymällä oleva pitkäaikainen laina siirtyy -kunnan Y vastattavaksi ja siirtymävaiheessa olevasta lainapääomasta maksaa kunta X kunta Y:lle peruspääomaosuuden mukaisen määrän (kunta Y 46/61 ja kunta X 15/61).
- Rahavarat, lyhytaikaiset velat ja saamiset selvitetään kunnan Y kirjanpidossa. Mainittujen erien erotuksesta vastaavat jäsenkunnat peruspääomaosuusien suhteessa.
- Rakennukset siirtyvät sijaintikunnalle. Rakennusten arvot jaetaan 31.12.1999 olevilla arvoilla molemmille kunnille vuodeosastolla olevien hoitopaikkojen suhteessa (kunta Y 46 hoitopaikkaa ja kunta X 15 hoitopaikkaa). Rakennusten arvona käytetään jälleenhankintahintaista jäännösarvoa, jonka määrittelystä on tarkemmin

- sovittu purkusopimuksessa. Selvitysmies on tehnyt arvojen lop-
puselvityksen purkusopimuksen mukaisesti.
- Irtaimiston kirjanpitoarvo jaetaan peruspääomaosuuksien suhteessa (46/61 ja 15/61).
 - Varastojen kirjanpitoarvo jaetaan peruspääomaosuuksien suhteessa.

3 Kuntajaoston lausunto

Tasejatkuvuuteen perustuen yhdistelykirjaukset tehdään jäsenkuntien kirjanpidossa kuntayhtymän purkamispäivän 1.1.2000 tilien jäännöksiin (tase 31.12.1999) vuoden 2000 kirjanpilotapahtumina.

Sulautuvan yhteisön tilit omaa pääomaa ja sen luonteisia eriä lukuun ottamatta siirretään sovituissa jakosuhteissa vastaanottavien kuntien kirjanpitoon.

Fuusioerotus käsitellään menojen tai muiden liiketapahtumien oikeaisueränä. Tässä lausunnon kohteena olevassa tapauksessa toinen jäsenkunta kirjaa fuusiotappion ja toinen fuusiovoiton.

Fuusioaktiiva (fuusiotappio) kirjataan taseen lisäyksiksi niihin käyttöomaisuuseriin, joista sen katsotaan ensisijaisesti syntyneen. Fuusioaktiivaa kirjataan varovaisuuden periaatteella käyttöomaisuuden lisäyksiksi siten, etteivät fuusioaktiivalla korotettavat käyttöomaisuuden arvot ylitä toiminnan kannalta käyttöomaisuuden todennäköistä luovutus- tai käyttöarvoa, esim. tässä rakennusten arvo ei ylitä purkamissopimuksessa sovittua luovutusarvoa. Siltä osin kuin fuusioaktiiva (fuusiotappio) ei ole kohdistettavissa käyttöomaisuustilien lisäyksiksi, se kirjataan tuloslaskelmaan satunnaiseksi kuluksi. Fuusioaktiivan (fuusiotappion) kirjaamista liikearvona kunnan taseeseen ei voida pitää perusteltuna pääosin verorahoitteisessa toiminnassa.

Fuusiopassiiva (fuusiovoitto) kirjataan tässä tapauksessa kunnan tuloslaskelmaan satunnaiseksi tuotoksi, koska se on toisen jäsenkunnan rahana maksamaa korvausta siirtyneistä pysyvistä vastaavista.

Lomapalkkavelka on siirtovelka kuntayhtymän taseessa ja se yhdistellään vastaanottavien kuntien kirjanpitoon sovituissa jakosuhteissa.

Purkusopimuksessa maksettavaksi sovittu lunastuskorvaus kirjataan jäsenkunnassa yhdistelytiliin rahatilejä vastaan.

Kuntayhtymän ja jäsenkunnan väliset saamiset ja velat eliminoidaan vastakirjauksin yhdistelyn jälkeen.