



LAUSUNTO OSAKKEIDEN JA OSUUKSIEN ARVOSTUKSESTA

1. Lausuntopyyntö

Sairaanhoitopiiri A teki arvion keskussairaala X:n kuntainliitolta, sairaalan Y kuntainliitolta ja aluesairaalan Z kuntainliitolta siirtyneeseen omaisuuteen kuuluvien rakennusten arvosta vuoden 1991 avaavaan taseeseen. Sairaalarakennusten arvon määrittelyn lisäksi määriteltiin kiinteistöosakeyhtiöiden ja asunto-osuuskunnan arvo rakennushallituksen ohjeen 1982 mukaisesti. Kiinteistöosakeyhtiöiden netto-omaisuudeksi on arvioitu rakennusten arvo Rakennushallituksen menetelmällä vähennettynä lainojen määrällä. Arvossa eivät ole mukana mahdolliset asunto-osakeyhtiöiden osakehuoneistot.

Arvioinnin perusteella saatu luku on hyväksytty sairaanhoitopiirin A valtuustossa ja otettu tasearvoksi 1.1.1997 perustettuun sairaanhoitopiirin peruspääomaan ilman tulosvaikutusta.

Kiinteistöosakeyhtiöiden arvot ovat taseessa osakkeissa ja osuuksissa, mistä syystä niistä ei ole tehty poistoja.

Yhden kiinteistöosakeyhtiön myynnin yhteydessä kirjattiin huomattava myyntitappio tasearvojen ja myyntihinnan erotuksena. Sairaanhoitopiiri on harkinnut tehdä tasearvojen muutokset, jotta seuraavan mahdollisen myynnin yhteydessä vastaavia myyntitappioita ei muodostuisi.

Sairaanhoitopiiri pyytää lausuntoa siitä voidaanko tasearvojen ja osakkeiden ja osuuksien nimellisarvojen välinen tasearvon muutos tehdä ilman tulosvaikutetta kuntien peruspääomaa vähentävästi.

Toisena vaihtoehtona olisi pitää tasearvot ennallaan ja kirjata mahdollisten myyntien yhteydessä myyntitulo tulosvaikutteisesti.

Kolmantena vaihtoehtona on erottaa osakkeiden ja osuuksien nimellisarvot kiinteistön arvoista ja tehdä jäljelle jäävästä kiinteistöjen (rakennusten) arvosta poistot. Sairaanhoitopiiri pyytää tällöin lausuntoa siitä, tehdäänkö poistot taannehtivasti vuodesta 1991 alkaen.

Lisäksi sairaanhoitopiiri pyytää lausuntoa siitä, miten valittavassa vaihtoehdossa kirjaukset laaditaan jäsenkuntien kirjanpidossa.

2. Lausunnon perustelut

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on aiemmin antanut lausunnon 49/28.11.2000 käyttöomaisuuden arvonalennuksen käsittelystä sekä lausunnon 47/28.11.2000 koskien kuntayhtymän peruspääoman ja jäsenkunnan kuntayhtymäosuuden kirjaamisesta.

Sairaanhoitopiirin A:n osakkeiden tasearvot 31.12.2001 olivat viiden kiinteistöosakeyhtiön ja yhden asunto-osuuskunnan osalta yhteensä 3 747 071 euroa. Vastaavien osakkeiden ja osuuksien hankintahinta on ollut 485 772 euroa.

Tässä tapauksessa sairaanhoitopiiri teki uudelleen arvostuksen sairaaloiden kuntainliitoilta siirtyneeseen omaisuuteen kuuluvien rakennusten arvosta vuoden 1991 avavaan taseeseen. Omaisuuden siirron yhteydessä osakkeet ovat muun omaisuuden ke-ra olleet sulautuneiden kuntainliittojen jäsenkuntien saamien sairaanhoitopiirin kuntainliiton (nykyisin kuntayhtymän) osuuksien arvojen perustana. Tällöin vuonna 1991 on toteutettu vastikkeellinen saanto.

Sairaalarakennusten arvon määrittelyn lisäksi määriteltiin kiinteistöosakeyhtiöiden ja asunto-osuuskunnan arvo rakennushallituksen ohjeen 1982 mukaisesti. Kiinteistöosakeyhtiöiden netto-omaisuudeksi on arvioitu rakennusten arvo Rakennushallituksen menetelmällä vähennettynä lainojen määrällä.

Arvioinnin perusteella saatu arvo on hyväksytty sairaanhoitopiirin valtuustossa ja merkitty pysyvien vastaavien tasearvoksi 1.1.1997. Tasearvo on ollut laskennallinen ja perustunut jälleenhankintahintaan, minkä johdosta tasearvo on muodostunut korkeammaksi kuin olisi ollut poistamaton hankintameno 1.1.1997. Arvostus on lisännyt peruspääomaa vastaavasti. Arvostuksessa sovellettiin kuntajaoston antaman yleisohjeen suunnitelman mukaisista poistoista (1996) ohjetta sairaanhoitopiirin omistamien rakennusten poistoperusteen määrittämisestä aloittavassa taseessa 1.1.1997.

Kirjanpitolain mukaan tilikauden tulot kirjataan tuotoiksi tuloslaskelmaan. Tuotoista vähennetään kuluina ne menot, joista ei todennäköisesti enää kerry niitä vastaavaa tuloa, samoin kuin menetykset. Muut menot saadaan aktivoita sen mukaan kuin (kirjanpitolaissa) säädetään (KPL 5:1 §). Käyttöomaisuuden ja muun pysyviin vastaaviin kuuluvan aineellisen omaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusai-kanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluiksi (KPL 5:5 §).

Kirjanpitolain mukaan, jos pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen tai sijoituksen todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämä tulo tai sen arvo palvelutuotannossa on pysyvästi vielä poistamatonta hankintamenoa pienempi, on erotus kirjattava arvonalennuksena kuluksi (KPL 5:13 §).

Yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta 6.4.1999 kohdassa *Osakkeet ja osuudet* pysyvien vastaavien sijoituksiin kuuluvat pysyvään käyttöön hankitut arvopaperit ja osuudet. Käyttöomaisuusarvopaperin hankinnan tarkoitukse-

na on vaikuttaa kunnan tulonmuodostukseen tai palvelujen tuottamiseen jatkuvasti useana tilikautena. Käyttöomaisuusarvopapereita ovat mm. kunnallisia palveluja tuottavien yhteisöjen osakkeet ja osuudet.

Käyttöomaisuusosakkeiden ja -osuuksien hankintamenosta ei tehdä suunnitelman mukaisia poistoja. Pysyvän arvonalennuksen johdosta myös käyttöomaisuusosakkeiden ja -osuuksien hankintamenosta tehdään kuitenkin arvonalennus, joka kirjataan tuloslaskelman kohtaan arvonalentumiset.

Rakennuksen ja maa-alueen arvon erottaminen osakkeiden ja osuuksien arvosta ja käsitteleminen erikseen ei ole hyvän kirjanpitotavan mukaista, koska osakkeet ovat itsenäisiä hyödykkeitä omistajan kirjanpidossa. Poikkeuksellisesti osakkeen arvoon tai sen osaan voidaan tehdä poistosuunnitelma. Tällöin poistosuunnitelma voi perustua osakkeella hallittavan rakennuksen arvoon, joka poistoaikana alenee esimerkiksi sen takia, että rakennus on käyttöajan jälkeen purettava.

Kirjanpitolain 5 luvun 13 §:n mukaan jos pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen tai sijoituksen todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämä tulo tai sen arvo palvelutuotannossa on pysyvästi vielä poistamatonta hankintamenoa pienempi, erotus on kirjattava arvonalennuksena kuluksi. Arvonalentumiseksi merkitään kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksessä käyttöomaisuusosakkeiden ja osuuksien arvonalentumiset. Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeen tuloslaskelman laatimisesta mukaan arvonalennukset esitetään vuosikatteen jälkeen, jolloin ne eivät vaikuta vuosikatteen määrään.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston antaman yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta (6.4.1999) mukaan, jos aikaisempien tilikausien kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä havaitaan virhe tai laskentakäytäntöä muutetaan, oikauskirjaukset tulee tehdä sen tilikauden kirjanpitoon, jolloin virhe havaitaan. Korjauskirjauksia ei voida tehdä suoraan taseen omaa pääomaa veloittaen tai hyvittäen, vaan virhe tai muutoksen vaikutus oikaistaan tuloslaskelmaan sinä tilikautena, jolloin virhe huomataan tai laskentakäytäntöä muutetaan. Jotta korjauskirjaukset eivät vääristäisi tuloslaskelman ja taseen tilikauden tuloksesta ja taloudellisesta asemasta antamaa kuvaa, olennaiset aikaisemmille tilikausille kuuluvat tulosvaikutteiset erät merkitään satunnaisiin tuottoihin ja kuluihin ja näistä annetaan tieto tuloslaskelman ja taseen liitteenä. Vähäiset aikaisemmille kausille kuuluvat erät voidaan merkitä tuloslaskelmassa ja taseessa nimikettään vastaavaan erään.

3. Kuntajaoston kannanotto

Käyttöomaisuusosakkeen tai -osuuden arvoa on alennettava, mikäli sillä hallittavien rakennusten, koneitten ja kaluston, rahoitusomaisuuden ja liiketoiminnan tai palvelutuotannon arvo on olennaisesti alentunut. Vaikka kiinteistöyhtiön osakkeen markkina-arvo osoittaa samalla kiinteistöyhtiön hallitseman maa-alueen ja rakennuksen arvon, ei niiden tarvitse olla yhtä suuret kuin kirjanpitoarvo, koska hyödykkeiden arvon määrittäminen tehdään eri perusteilla. Arvonalennus merkitään kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksessä omana eräänään kuluksi poistojen ryhmässä.

Kirjaustavasta riippumatta osakkeiden arvonalennukset vaikuttavat tilikauden yli-/alijäämään ja ne voivat johtaa siihen, että kuntayhtymän tilinpäätöksen alijäämä muodostuu huomattavan suureksi. Koska lisäpoistot eivät vaikuta kunnan tai kuntayhtymän rahoitustarpeeseen, ei ole tarpeellista kattaa alijäämää seuraavien tilikauttien tuloilla vaan alijäämä voidaan kuntayhtymän hallituksen esityksestä merkitä peruspääoman vähennykseksi. Tällöinkin kuntayhtymän tuloslaskelmassa on esitettävä alijäämä lisäpoistojen jälkeen. Peruspääoman alennus merkitään seuraavan vuoden kirjanpitoon valtuuston tekemän päätöksen perusteella.

Mikäli rakennuksen ja sitä hallitsevan kiinteistöosakeyhtiön kirjanpitoarvo tilinpäätöstä laadittaessa todetaan olennaisesti ylittävän sen käyvän arvon tai arvon palvelutuotannossa, on tasearvoa alennettava.

Mikäli käyttöomaisuusosake/-osuus myydään, kirjataan myynnistä aiheutuva myyntitulo tulosvaikutteisesti. Tulos (myyntivoitto/-tappio) määräytyy kauppahinnan ja myyntihetken tasearvon erotuksena siitä riippumatta, miten tasearvo on määritetty ja millaisia arvonalennuksia siitä on tehty. Käyttöomaisuushyödykkeen arvottamisesta aiheutuva myyntitappio on merkittävä tilinpäätökseen myyntivuotena. Mikäli myyntitappio on olennainen, voidaan se merkitä satunnaiseksi kuluksi.

4. Kuntajaoston lausunto

Käyttöomaisuusosakkeen tai -osuuden arvoa on alennettava, mikäli sillä hallittavien rakennusten, koneitten ja kaluston, rahoitusomaisuuden ja liiketoiminnan tai palvelutuotannon arvo on olennaisesti alentunut. Arvonalennus merkitään kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksessä omana eränään kuluksi poistojen ryhmässä. Arvonalennusten edellytysten selvittäminen on osa tavanomaista tilinpäätöksen laadintaa. Käyttöomaisuuden tasearvon alentaminen ja vastaavan alennuksen tekeminen peruspääomaan suoraan taseen sisällä ei ole hyvän kirjanpitotavan mukaista.

Mikäli käyttöomaisuusosake/-osuus myydään, kirjataan myynnistä aiheutuva myyntivoitto tai -tappio tulosvaikutteisesti.

Rakennuksen ja maa-alueen arvon erottaminen osakkeiden ja osuuksien arvosta ja käsitteleminen erikseen ei ole hyvän kirjanpitotavan mukaista.

Mikäli käyttöomaisuuden arvonalennukset aiheuttavat kuntayhtymän taseeseen olennaisen suuren alijäämän, jonka kattamiseen ei tarvita rahoitusta, voidaan näin syntynyt alijäämä vähentää kuntayhtymän peruspääomasta.

Jäsenkunnan kirjanpidossa kuntayhtymäosuuden pysyvä kirjanpitoarvon olennainen alentaminen, joka ei aiheudu jäsenkuntaosuuden palautuksesta, merkitään tuloslaskelmaan arvonalentumiseksi. Kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoissa annetaan selvitys peruspääoman jakautumisesta jäsenkuntien kesken. Olennaisista kuntayhtymäosuuksien arvon muutoksista annetaan selvitys kunnan tilinpäätöksen liitetiedoissa.