

24.9.2002

LAUSUNTO OSINKOTULON ENNAKKOKIRJAUKSESTA

1. Lausuntopyyntö

Kaupunki A pyytää kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausuntoa siitä, voidaanko osingonjakoa koskevan ennakoivan päätöksen perusteella tehdä kunnan kirjanpidossa osinkotulon ennakkokirjaus.

Yhtiö X Oy on kaupunki A:n kokonaan omistama tytäryhtiö. Kaupunki ohjaa yhtiön toimintaa valtuuston hyväksymien konserniohjeiden mukaisesti.

Kaupunki asettaa vuosittain valtuuston päätöksellä yhtiölle osinkotavoitteen, joka budjetoidaan kaupungin talousarvioon tuloksi. Yhtiö laatii oman vuosittaisen budjettinsa huomioon ottaen valtuuston päättämän osinkotuottovaatimuksen. Kaupunki pitää tärkeänä yhtiön toiminnan ohjauksen ja osinkotuoton toteutumisen kannalta, että osinkotulo ja osingonjakovelka voidaan kirjata ennakoivasti niissä samanaikaisesti päättyvissä tilinpäätöksissä, joilta osinko jaetaan.

Kirjanpitolautakunta on antanut lausunnon osingonjakoa koskevan ennakoivan päätöksen sekä sitä vastaavan osinkotulon ja yhtiöveron hyvitystulon kirjanpitokäsittelystä (KILA 1998/1542).

Kaupunki pyytää kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausuntoa siitä, voidaanko kirjanpitolautakunnan lausuntoa soveltaa kunnan kirjanpitoon ja voidaanko lausunnossa edellytettyjen ehtojen toteutuessa kunnan kirjanpidossa tehdä osinkotulon ennakkokirjaus.

Yhtiö X Oy on pyytänyt kirjanpitolautakunnalta lausunnon yhtiön kirjanpidossa osingonjakovelan käsittelyn osalta.

2. Lausunnon perustelut

Kirjanpitolain mukaan tilikauden tulot kirjataan tuotoiksi tuloslaskelmaan (KPL 5:1.1 § ensimmäinen virke). Tilikaudelle kuuluvat tuotot otetaan huomioon riippumatta niihin perustuvien maksujen suorituspäivästä (KPL 3:3.1 § 5 kohta). Osingonjaon perustana on viimeksi vahvistetun taseen mukainen jaettavissa oleva vapaa oma pääoma osakeyhtiölain 12:2 §:ssä (14.2. 1997/145) säädetyllä tavalla. Osinkona ei voida jakaa suurem-

paa määrää kuin yhtiöllä on jaettavissa olevaa vapaata omaa pääomaa sen jälkeen, kun osingon mahdollinen veroseuraamus on otettu tilinpäätöksessä huomioon. Taseen tehtävänä on KPL 3:1.1 §:n 2 kohdan mukaan osoittaa kirjanpitovelvollisen taloudellinen asema tilinpäätöspäivänä. Tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (oikea ja riittävä kuva). Tilinpäätöstä laadittaessa on noudatettava tilikauden tuloksesta riippumatonta varovaisuutta (KPL 3:3.1 § 3 kohta). Niin ikään tilinpäätöksen laatimisperiaatteita ja –menetelmiä on sovellettava johdonmukaisesti tilikaudesta toiseen (KPL 3:3:1 § 2 kohta).

Vakiintuneen kirjanpitokäytännön mukaan osingonjako on KPL 2:1 §:n tarkoittamana liiketapahtumana rahoitustapahtuma sitä jakavan yhtiön kannalta, mutta osinkoa saavalle kirjanpitovelvolliselle osinko on tuloa. Osingonjaon kirjaamisperusteesta ei ole erikseen säädetty kirjanpitolaissa. Osingonjaon kirjaamisperuste syntyy tavanomaisesti yhtiökokouspäätöksen perusteella. Osingonjakopäätös synnyttää liiketapahtuman ja aiheuttaa samalla perusteen kirjata osinkojakovelka ja osinkotulo kirjanpitoon. Osingonjakopäätös tehdään siis vahvistettuun tilinpäätökseen perustuen. Osingonjakaja kirjaa vasta tämän päätöksen oman pääoman voittovarojen veloituksiksi ja lyhytaikaisen vieraan pääoman hyvitykseksi. Yhtiökokouspäätöksen perusteella osingonsaaja vastaavasti kirjaa osinkotulon ja -saamisen.

Kirjanpitolautakunnan lausunnon 1998/1542 mukaan osinkotulo ja osingonjakovelka saadaan ottaa huomioon jo niissä samanaikaisesti päättyvissä tilinpäätöksissä, joilta osinko jaetaan, jos:

- 1) osingonsaajayhtiö on emoyhtiö tai sillä on osakassopimukseen perustuen taikka muuten määräysvalta osinkoa jakavassa yhtiössä;
- 2) osingonsaajayhtiö on ilmoittanut kirjallisesti osinkoa jakavalle yhtiölle, että se tulee varsinaisessa yhtiökokouksessa edellyttämään tietynsuuruista osinkoa;
- 3) osingonjakajan yhtiökokous on tehnyt jo sillä tilikaudella, jolta osinkoa jaetaan, ennakoivan päätöksen 2 kohdan mukaisesta osingonjaosta, ja se on realistinen;
- 4) osingonjakajan yhtiökokous on päättänyt 3 kohdassa tarkoitetun tilikauden päättämisen jälkeen ennakoivaa päätöstä vastaavasta osingonjaosta vahvistetun tilinpäätöksen perusteella; sekä
- 5) edellä 3 ja 4 kohdassa tarkoitetut yhtiökokouspäätökset on saatettu myös osingonsaajan tietoon riittävän ajoissa ennen tämän tilinpäätöksen allekirjoittamista.

Lausuntopyynnössä on kysymys siitä, saadaanko kunnissa soveltaa ennakkosinkokäytäntöä ja osingonjako kirjata tuloksi jo sille tilikaudelle, jolta osinko jaetaan.

Mikäli kaikki nämä edellytykset soveltaen toteutuvat, kunnan tilinpäätöksessä osinkotulon ennakkokirjaus voidaan tehdä. Kuntien tilinpäätöskäytännön ja tilinpäätöksen laadinnan ajoituksen takia kuntia ei kuitenkaan veloiteta osinkotulon kirjauksen osalta ennakkokirjauskäytäntöön.

Osinkotulon merkitseminen ennakkokirjauksena tilinpäätökseen aiheuttaa siirtymätilikautena kahden vuoden osinkotulon kirjautumisen tuloksi. Mikäli osinkotulon määrä on olennainen, on kirjauskäytännön muutoksesta ja sen vaikutuksesta annettava tieto tuloslaskelman liitetiedoissa.

Kunnan laatimassa konsernitaseessa kunnan omistaman osakeyhtiön tulos on sisällytetty tilikauden tulokseen syntymisvuotena, eikä ennakkokirjauskäytäntöön siirtyminen vaikuta konsernitaseeseen.

3. Kuntajaoston lausunto

Osingon kohdistamisen pääsääntö on edelleen se, että osinkotulo ja osingonjakovelka syntyvät liiketapahtumina silloin, kun osingosta on päätetty yhtiökokouksessa vahvistetun tilinpäätöksen perusteella.

Lausuntopyynnön kohteena olevassa tilanteessa saadaan osinkotulo ja osingonjakovelka ottaa huomioon jo niissä samanaikaisesti päättyvissä tilinpäätöksissä, joilta osinko jaetaan, jos:

- 1) kunta on emoyhteisö tai sillä on osakassopimukseen perustuen taikka muuten määräysvalta osinkoa jakavassa yhtiössä;
- 2) kunta on ilmoittanut kirjallisesti osinkoa jakavalle yhtiölle, että se tulee varsinaisessa yhtiökokouksessa edellyttämään tietynsuuruista osinkoa;
- 3) osingonjakajan yhtiökokous on tehnyt jo sillä tilikaudella, jolta osinkoa jaetaan, ennakoivan päätöksen 2 kohdan mukaisesta osingonjaosta, ja se on realistinen;
- 4) osingonjakajan yhtiökokous on päättänyt 3 kohdassa tarkoitetun tilikauden päättymisen jälkeen ennakoivaa päätöstä vastaavasta osingonjaosta vahvistetun tilinpäätöksen perusteella; sekä
- 5) edellä 3 ja 4 kohdassa tarkoitetut yhtiökokouspäätökset on saatettu myös osingonsaajan tietoon riittävän ajoissa ennen tämän tilinpäätöksen allekirjoittamista.

Lausuntopyynnön tarkoittamassa tilanteessa voidaan osinkoa jakavan yhtiön taseen ja osingonsaajakunnan tilinpäätöksen katsoa antavan KPL 3:2.1 §:n tarkoittamat oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (oikea ja riittävä kuva) edellyttäen, että tarpeelliset lisätiedot käytetystä menettelystä ja sen vaikutuksesta kunnan ja yhtiön tulokseen ja taloudelliseen asemaan ilmoitetaan liitetiedoissa KPA 2:2 §:n mukaisesti. Lisäksi tulee ottaa huomioon KPL 3:3.1 §:n 2 kohdassa tarkoitettu johdonmukaisuus menettelytavan soveltamisessa tilikaudesta toiseen.