

7.2.1997

## LAUSUNTO KIINTEISTÖYHTIÖN OSAKKEIDEN JA LISÄSIJOITUKSEN MERKITSEMISESTÄ KUNTAYHTYMÄN ALOITTAVASSA TASEESSA

## Lausuntopyyntö

Kansanterveystyön kuntayhtymä on pyytänyt kirjanpitolautakunnan kuntajaostolta lausuntoa, kuinka kuntayhtymän tulee kirjata osuutensa kiinteistöosakeyhtiöön aloittavassa taseessa 1.1.1997. Kuntayhtymä omistaa ko. kiinteistöyhtiöstä n. 80 % ja osakkeiden nimellisarvo on 296.000 mk. Kuntayhtymän on lisäksi sijoittanut kiinteistöyhtiöön 2.080.160,62 markkaa ja merkinnyt lisäsijoituksen käyttöoikeutena tase-erään aineeton käyttöomaisuus. Osakepääoman ylittävän osan käsittelystä käyttöoikeutena ei ole tehty kuntayhtymän liittovaltuustossa tai liittohallituksessa erillistä päätöstä. Käyttöoikeutena merkitty erä on kuitenkin sisältynyt kuntayhtymän hyväksytyihin tilinpäätöksiin vuodesta 1990 alkaen. Kiinteistöyhtiö on kirjannut kunnalta käyttöoikeutena saamansa suorituksen rakennusrahastoon.

## Lausunnon perustelut

*Osakkeet*

Kirjanpitoasetuksen 7 §:n tasekaavan mukaan käyttöomaisuusarvopaperit ja muut pitkäaikaiset hyödykkeet merkitään taseryhmään käyttöomaisuus ja muut pitkäaikaiset sijoitukset. Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston taseohjeen (8.1.1996) mukaan käyttöomaisuusarvopaperit ja muut pitkäaikaiset sijoitukset on kunnan taseessa eriteltävä ryhmiin: osakkeet ja osuudet, joukkovelkakirjasaamiset, lainasaamiset ja muut sijoitukset. Osakkeet ja osuudet sisältävät sekä käyttöomaisuusarvopaperit että pitkäaikaisiin sijoituksiin luettavat osakkeet ja osuudet. Kuntajaoston em. taseohjeen mukaan käyttöomaisuusarvopaperin hankinnan tarkoituksena on vaikuttaa kunnan tulonmuodostukseen tai palvelujen tuottamiseen useampana kuin yhtenä tilikautena. Käyttöomaisuusarvopapereita ovat mm. puhelinosaakkeet sekä kunnallisia palveluja tuottavien yhteisöjen osakkeet ja osuudet samoin kuin kunnan asiakas-, hankkija- ja rahoittajayhteisöjen osakkeet ja osuudet.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston tilikarttamalli-suosituksessa (16.12.1996) on täydennyksenä edelliseen todettu, että osakkeiden kuulumista käyttöomaisuuteen arvostellaan konsernin emoyhteisön (eikä vain emoyhtiön) tilinpäätöstä laadittaessa varsinaisen suoritetuotannon kannalta. Mikäli tytäryhteisön toiminta edistää kunnan

suoritetuotantoa välittömästi tai välillisesti, luetaan niiden osakkeet ja osuudet kunnan tai kuntayhtymän käyttöomaisuuteen.

Kuntajaoston antamassa poisto-ohjeessa (8.1.1996) osakkeista ja osuuksista ei suositella tehtävän suunnitelman mukaisia poistoja.

Kirjanpitolain 18 §:n mukaan käyttöomaisuuteen kuuluvasta arvopaperista voidaan merkitä taseeseen poistamattoman hankintamenon lisäksi enintään todennäköisen luovutushinnan ja poistamattoman hankintamenon erotuksen suuruinen arvonkorotus, mikäli arvopaperin todennäköinen luovutushinta on tilinpäätöspäivänä pysyvästi hankintamenoa olennaisesti suurempi. Toisaalta arvonkorotus, joka ei täytä kirjanpitolain 18 §:n tarkoittamia edellytyksiä on vastaavasti peruutettava.

### *Lisäsijoitus*

Hakemuksessa tarkoitetun lisäsijoituksen merkitsemisessä kirjanpitoon ratkaisevaa on onko kysymyksessä rahoitusosuus (t. pääomatuki) investointimеноon vai pääomasijoitus.

Kirjanpitolautakunnan lausunnon (1994/1255) mukaan julkisyhteisöltä saatu pääomatuki (investointimеноon) kirjataan menonsiirtona kyseiselle menotilille. Kirjanpitolautakunnan lausunnossa ei ole otettu kantaa kirjausmenettelyyn tuen myöntäneessä julkisyhteisössä. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on tuloslaskelmaohjeessaan (1996) todennut, että yhteisöille myönnetyt avustukset kirjataan tulosvaikutteisesti kuluksi. Liitymismaksujen aktivointimahdollisuudesta on kuntajaoston taseohjeessa (1996) todettu, että liittymismaksut energia- ja vesi- tms. laitokselle voidaan aktivoida muihin pitkävaikutteisiin menoihin, mikäli niitä ei voida sisällyttää kiinteistön hankintamеноon.

Kirjanpitolaisissa ei rahoitusosuuksien, pääomatukien tai avustusten aktivoinnista ole nimenomaisia säännöksiä. Yleisesti muiden pitkävaikutteisten menojen kuin käyttöomaisuuden aktivoinnista on säädetty kirjanpitolain 16 §:ssä siten, että mikäli muita pitkävaikutteisia menoja on aktivoitu, ne on poistettava vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi. Rahoitusosuuksien, tukien ja avustusten aktivointi voi säännösten sitä estämättä tulla kysymykseen, mikäli on osoitettavissa, että niillä on kunnan tai kuntayhtymän palvelutuotantoa tukeva vaikutus useamman kuin yhden tilikauden ajan. Tällainen vaikutus voi olla esimerkiksi kunnan saama lisälennus aineiden, tarvikkeiden tai palveluiden ostoissa avustusta saaneelta yhteisöltä. Kuntajaoston yleisohjeessa suunnitelman mukaisista poistoista (1996) on muiden pitkävaikutteisten menojen ohjeelliseksi poistoajaksi annettu 3-5 vuotta. Mikäli hakemuksessa tarkoitettua lisäsijoitusta pidettäisiin rahoitusosuuksina, pääomatukena tai avustuksena investointimеноon olisi sen poistaminen suositeltavaa kuntayhtymän omaa pääomaa tai vapaaehtoisia varauksia vastaan aloittavassa taseessa 1.1.1997. Vähennys omasta pääomasta tulisi tehdä ensin ylijäämäeristä ja rahastopääomista ja viimeiseksi kuntayhtymän peruspääomasta.

Hakemuksessa tarkoitettua lisäsijoitusta voidaan kuitenkin pitää pääomasijoituksena, mikäli sijoitus voidaan esimerkiksi yhtiön purkautuessa palauttaa kuntayhtymälle tai kuntayhtymällä on oikeus siirtää pääomaomasijoitus edelleen. Lisäsijoituksen merkitse-

minen kiinteistöyhtiön kirjanpidossa rakennusrahastoon viittaa lisäsijoituksen käsittelyyn oman pääoman sijoituksena. Oman pääoman ehtoiset sijoitukset merkitään kuntayhtymän kirjanpidossa taseryhmään käyttöomaisuusarvopaperit ja muut pitkäaikaiset sijoitukset.

#### Kuntajaoston lausunto

Kunnan ja kuntayhtymän palvelutuotantoa tukevan yhteisön osakkeet tai osuudet merkitään taseryhmään käyttöomaisuusarvopaperit ja muut pitkävaikutteiset menot hankintameno määräisinä. Osakkeiden arvosta tehdään ylimääräinen poisto, mikäli niiden todennäköinen luovutusarvo on hankintamenoa alhaisempi. Osakkeisiin voidaan tehdä arvonkorotus kirjanpitolain 18 §:n edellytysten täytyessä. Osakkeista ei pääsääntöisesti tehdä suunnitelman mukaisia poistoja.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto katsoo, että hakemuksessa tarkoitettua lisäsijoitusta on pidettävä oman pääoman ehtoisena sijoituksena, joka merkitään kuntayhtymän aloittavassa taseessa 1997 taseryhmään käyttöomaisuusarvopaperit ja muut pitkäaikaiset sijoitukset.