

14.11.2006

LAUSUNTO KERTYNEIDEN ALIJÄÄMIEN KATTAMISESTA PERUSPÄÄOMASTA

1 Lausuntopyyntö

Kunta A ei ole saanut katettua taseen kertynyttä alijäämää vuosien 2004 ja 2005 ylijäämillä ja harkitsee peruspääoman tai arvonkorotuksen käyttämistä alijäämän kattamiseen.

Tässä tarkoituksessa kunta pyytää kuntajaoston lausuntoa seuraavista asioista:

- 1) Voiko kunta siirtää peruspääomasta 500.000 euroa kattamaan aiempien vuosien kertyneitä alijäämiä, joita on yhteensä 1.025.588,23 euroa. Kertyneen alijäämän osasyynä ovat korkeat poistot suhteutettuna tarvittaviin korvausinvestointeihin. Hakija pitää kunnan lainamäärää kohtuullisena ja uusinvestointien tarvetta vähäisenä. Näin kattamalla osa kertyneestä alijäämästä peruspääomasta, alijäämäksi jäisi 525.588,23 euroa. Hakijan käsityksen mukaan tämä olisi mahdollista kattaa kunnan tulevassa taloussuunnitelmassa vuosille 2007–2009.
- 2) Mikäli edellistä siirtoa ei voida toteuttaa suoraan, pyydetään kannanottoa siihen, voiko kunta suorittaa siirron peruspääomasta kertyneisiin alijäämiin sen jälkeen, kun kunnan omistuksessa olevat maa-alueet ja osakkeet, lähinnä sähköyhtiöosakkeet, korotetaan luotettavan arvioijan arviointien perusteella todelliseen arvoonsa. Viimeksi mainittua arvoa pidetään arvioiden mukaan nykyistä olennaisesti korkeampana. Näin kertyisi oman pääoman erää korotettava arvonkorotusrahasa ja koko oman pääoman osuus taseen loppusummasta nousisi.

2 Lausunnon perustelut

Kuntalaki (365/1995)

Valtuuston on hyväksyttävä kunnalle talousarvio ja sen hyväksymisen yhteydessä myös taloussuunnitelma kolmeksi tai useammaksi vuodeksi (suunnittelukausi) (65.1 §).

Taloussuunnitelman on oltava tasapainossa tai ylijäämäinen enintään neljän vuoden pituisena suunnittelukautena, jos talousarvion laatimisvuoden taseeseen

ei arvioida kertyvän ylijäämää. Jos taseen alijäämää ei saada katetuksi suunnittelukautena, taloussuunnitelman yhteydessä on päätettävä yksilöidyistä toimenpiteistä (toimenpideohjelma), joilla kattamaton alijäämä katetaan valtuuston erikseen päättämänä kattamiskautena (alijäämän kattamisvelvollisuus). (65.3 §)

Lain perustelujen (HE 8/2006, s. 24) mukaan talouden tasapainottaminen neljän vuoden suunnittelukaudella tarkoittaa, että taloussuunnitelmavuosien yhteenlasketun tilikauden tuloksen tulee olla vähintään nolla. Yksittäisen suunnitteluvuoden alijäämäinen tulos katetaan suunnitelmassa muiden suunnitteluvuosien ylijäämällä. Suunnittelukautta ei voida suunnitelman tasapainottamiseksi jatkaa neljää vuotta pidemmäksi ajaksi. Tästä pääsäännöstä voidaan poiketa, jos kunnalla on taseessa aiemmilta vuosilta kertyneitä ylijäämäeriä.

Perusteluissa todetaan myös, ettei suunnittelukauden jatkamista koskeva säännös koske kuntaa, jonka talous on tasapainossa tai ylijäämäinen. Säännös ei myöskään estä investointiohjelman tai erillisten palvelusuunnitelmien laatimista viittä vuotta pidemmäksi ajaksi. Taseen ylijäämäeriä ovat edellisten tilikausien ylijäämä, talousarvion laadintavuoden arvioitu yli- tai alijäämä sekä muiden omien rahastojen pääomat, jotka kunta voi tarvittaessa siirtää edellisten tilikausien ylijäämä- tai alijäämätilille. Taloussuunnitelma voidaan laatia alijäämäisenä vain ylijäämäerien kattamaan määrään. Tällöin suunnittelukausi voi olla myös neljää vuotta pidempi.

Perustelujen mukaan, jos taseen alijäämää ei saada katetuksi suunnittelukautena, kunnalla on velvollisuus päättää taloussuunnitelman yhteydessä yksilöidyistä toimenpiteistä, joilla kattamaton alijäämä katetaan. Toimenpiteiden esittämismuutokset täyttyy, jos taseen alijäämää ei saada katetuksi taloussuunnitelmassa. Valtuuston on tällöin päätettävä erikseen toimenpideohjelman kattamiskaudesta, joka voi olla pidempikin kuin taloussuunnitelmakausi. Toimenpideohjelma kohdistuu taseeseen jo kertyneen alijäämän kattamiseksi. Sen sijaan taloussuunnitelma on laadittava tasapainoiseksi tai ylijäämäiseksi, jos kunnalla on kertynyttä alijäämää.

Toimenpideohjelma hyväksytään vuosittain tarkistettuna talousarvion ja –suunnitelman hyväksymisen yhteydessä. Toimenpideohjelmaan otetaan ne tuloja lisäävät ja menoja vähentävät toimenpiteet, jotka eivät sisälly varsinaiseen taloussuunnitelmaan. Toimenpiteet on esitettävä yksilöityinä, rahamääräisinä ja ajallisesti kohdistettuina.

Toimenpideohjelmaan otetaan myös sellaiset omaisuuden luovutukset ja niistä saatavat luovutusvoitot, jotka ajoittuvat taloussuunnitelman ulkopuolelle. Samoin siinä esitetään alijäämän kattaminen peruspääomaa alentamalla. Kuntalain muutoksen (578/2006) 65 §:n perustelujen mukaan kertynyttä alijäämää voidaan kattaa peruspääomasta, kun määrätty edellytykset ovat olemassa. Peruspääoman alentamisen perusteena voi olla pysyvien vastaavien määrän pysyvä alentaminen joko omaisuuden luovutuksen, menetyksen tai ylimääräisten poistojen taikka arvonalentumisten seurauksena. Peruspääomaa ei kuitenkaan saa alentaa enempää kuin peruspääoman ja pitkäaikaisen vieraan pääoman yhteismäärä ylittää pysyvien vastaavien määrän. Toisin sanoen edellytys peruspääoman vähentämiselle

on, että pitkäaikaisen pääomarahoituksen määrän taseessa tulisi ylittää pysyviin vastaaviin sitoutuneen pääoman määrän.

Kunnan tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kunnan toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta ja tätä varten tarpeelliset lisätiedot on ilmoitettava liitetiedoissa (68.3 §). Lain perustelujen mukaan tämän säännöksen ottamisella kuntalakiin on haluttu korostaa erityisesti tilikauden tuloksen tulo-rahoituksen riittävydestä antaman kuvan oikeellisuutta, vaikka vastaava säännös sisältyy kirjanpitolakiin ja säännöstä on sovellettu myös kunnan tilinpäätöksessä.

Jos kunnan taseessa on kattamatonta alijäämää, toimintakertomuksessa on tehtävä selkoa talouden tasapainotuksen toteutumisesta tilikaudella sekä voimassa olevan taloussuunnitelman ja toimenpideohjelman riittävydestä talouden tasapainottamiseksi (69.3 §).

Kuntalain 67 §:n mukaan kirjanpitolautakunnan kuntajaosto antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolain ja kuntalain 68–69 §:n soveltamisesta. Koska kuntalain 68.3 §:n mukaan tilinpäätöksen on annettava oikeat ja riittävät tiedot kunnan toiminnasta ja taloudellisesta asemasta ja 69.2 §:n mukaan toimintakertomuksessa on tehtävä selkoa talouden tasapainotuksen toteutumisesta, kuntajaosto antaa lausunnon näihin perustuen.

Kirjanpitolaki 1336/1997

Kirjanpitolain 5:17.1 §:ssä on määritelty arvonkorotuksen yleiset edellytykset. Arvonkorotus on mahdollista tehdä pysyviin vastaaviin kuuluvan maa- tai vesialueen tai sellaisen arvopaperin, joka ei ole 2a §:ssä tarkoitettu rahoitusväline, jäljellä olevaan hankintamenoon, jos todennäköinen luovutushinta on tilinpäätöspäivänä pysyvästi alkuperäistä hankintamenoa olennaisesti suurempi. Johdonmukaisuutta ja erityistä varovaisuutta noudattaen saadaan taseeseen merkitä vielä poistamatta olevan hankintamenon lisäksi enintään todennäköisen luovutushinnan ja poistamatta olevan hankintamenon erotuksen suuruinen arvonkorotus. Arvonkorotusta vastaava määrä on merkittävä omaan pääomaan sisältyvään arvonkorotusrahastoon. Jos arvonkorotus osoittautuu aiheettomaksi, se on peruutettava. (KPL 5:17.1 §)

Hallituksen esityksen (HE 173/1997) yksityiskohtaisissa perusteluissa on arvonkorotuksen edellytyksiksi perusteltu, että hyödykkeen todennäköisen luovutushinnan on ylitettävä tilinpäätöspäivänä alkuperäinen hankintameno olennaisesti ja pysyväisluonteisesti. Säännöstä on myöhemmin tarkennettu (KPL:n muutos 1304/2004) siten, että arvonkorotuksen tekemisen nimenomaisena edellytyksenä vaaditaan johdonmukaisuuden periaatteen noudattamista ja erityistä varovaisuutta (HE 126/2004). Viimeksi mainittujen perustelujen mukaan johdonmukaisuuden periaatteen voidaan katsoa edellyttävän, että samaan tase-erään kuuluvia hyödykkeitä tulee käsitellä arvonkorotuksen suhteen yhtäläisesti, jollei poikkeavaan käsittelyyn ole hyväksyttävää perustetta. Erityinen varovaisuus taas edellyttää, että arvonkorotus on huolellisesti perusteltava ja dokumentoitava. Käytännössä arvonkorotus lakimuutoksen perustelujen mukaan olisi perustettava ulkopuolisen asiantuntijan arvioon, jollei kirjanpitovelvollinen voi muutoin osoittaa arvonkorotuksen perusteltavuutta.

Arvonkorotuksen peruuttaminen on pakollista, jos se osoittautuu aiheettomaksi, ts. ellei arvonkorotus täytä kaikkia kirjanpitolaissa sen muodostamiselle asetettuja ehtoja. Sen vuoksi kunkin tilinpäätöksen yhteydessä on selvitettävä erikseen, täyttävätkö aikaisemmin tehdyt arvokorotukset edelleen lain edellytykset. Myös arvonkorotuksen kohteena olevan hyödykkeen luovutus tai tuhoutuminen edellyttää arvonkorotuksen peruuttamista kirjanpidosta.

Kirjanpitolautakunta on lausunnon 2001/1660 kannanotossa katsonut, että KPL 5:17 §:n soveltamisen edellytyksiä on syytä tulkita suppeasti, erityisesti sisällöltään tarkemmin määrittelemättömien pysyvyyden ja olennaisuuden kriteerien osalta.

3 Kuntajaoston kannanotto

3.1 Alijäämän kattaminen peruspääomasta

Alijäämän kattamisella muista oman pääoman eristä ei saa vaarantaa oikeiden ja riittävien tietojen antamista kunnan toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Peruspääoman alentamisessa on otettava huomioon kuntalain 65.3 §:n perustelujen mukaisten edellytysten täytyminen. Tämä tarkoittaa, että peruspääoman alentamisen perusteena tulee olla pysyvien vastaavien määrän pysyvä alentuminen eikä peruspääomaa tule alentaa enempää kuin peruspääoman ja pitkäaikaisen vieraan pääoman yhteismäärä ylittää pysyvien vastaavien määrän. Pysyvien vastaavien vähentymisen syynä voi olla omaisuuden luovutus, menetyt tai ylimääräinen poisto taikka arvonalentuminen. Pysyvät vastaavat voivat alentua myös hakijan kuvaamalla tavalla siten, että korvausinvestoinnit ovat jääneet pysyvästi suunnitelmapoistoja olennaisesti pienemmiksi. Peruspääoman alentamista ei kuitenkaan voi tehdä ennakkoidusti investointi- ja poistosuunnitelmien perusteella.

3.2 Pysyvien vastaavien arvonkorotus ja alijäämän kattaminen

Arvonkorotusrahaston pääomaan tehtävät muutokset on sidottu maa-alueiden ja pysyvien vastaavien arvopapereiden arvonkorotuksiin ja niiden peruutuksiin. Niistä säädetään erikseen kirjanpitolaissa. Muita siirtoja arvokorotusrahaston pääomaa vastaan ei voi tehdä. Arvonkorotusrahaston pääoman käyttäminen taseen kertyneen alijäämän kattamiseen merkitsisi pysyvien vastaavien arvioitujen, mutta realisoitumatta olevien luovutusvoittojen tulouttamista ennakoon oman pääoman sisällä. Menettely ei olisi hyvän kirjanpitotavan mukainen.

4 Kuntajaoston lausunto

Tilinpäätöksen on annettava oikeat ja riittävät tiedot kunnan toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tilinpäätöksen osoittama alijäämä antaa olennaista tietoa kunnan tulorahoituksen riittävydestä, mistä syystä alijäämän kattamiseen kirjanpidollisesti muista kuin taseen ylijäämäeristä on suhtauduttava varauksin. Hyvä kirjanpitotapa edellyttää, että alijäämän kattamisessa peruspää-

omasta noudatetaan niitä perusteita, jotka on määritelty kuntalain 65.3 §:n perusteluissa.

Jos kirjanpitolain mukaiset arvonkorotuksen edellytykset ovat olemassa, arvonkorotus saadaan tehdä erityistä varovaisuutta ja johdonmukaisuutta noudattaen. Arvonkorotuksella muodostetun rahaston pääomaa ei voida käyttää alijäämän kattamiseen.