

23.10.2007

LAUSUNTO KUNTAJAON MUUTOKSEN KIRJANPIDOLLISESTA KÄSITTELYSTÄ

1 Lausuntopyyntö ja lausunnon sisältö

Neljä kuntaa valmistelee kuntaliitosta 1.1.2009 alkaen siten, että kaikki kunnat lakkautetaan ja tilalle perustetaan uusi kunta.

Yhden kunnan kunnanhallitus pyytää kuntaliitosta valmistelevien kuntien puolesta kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausuntoa

1. kertyneiden yli- ja alijäämien käsittelystä vanhojen kuntien viimeisessä tilinpäätöksessä sekä uuden kunnan avaavassa taseessa, ja
2. vaikuttaako käsittelytapaan kuntaliitoksen toteuttamistapa, ts. lakkautetaan vanhat kunnat ja perustetaan uusi kunta vai liitetäänkö kunnat olemassa olevaan kuntaan?

Kuntaliitosten ajankohtaisuuden ja suuren lukumäärän vuoksi kuntajaosto antaa lausunnon lausuntopyyntöä laajempaan. Oman pääoman erien lisäksi lausunnossa ohjeistetaan myös taseen muiden erien yhdistelyä. Lausunto on tarkoitettu noudatettavaksi soveltuvin osin kuntaliitoksen lisäksi muussakin kuntajaon muutoksesta johtuvassa tase-erien yhdistelyssä.

2 Lausunnon perustelut

2.1 Säännökset

2.1.1 Kuntajakolaki (1196/1997)

Kuntajakolaissa on säännökset kuntaliitoksista ja muusta kuntajaotuksen muutoksesta sekä niihin liittyvästä omaisuuden ja velkojen siirrosta ja taloudellisesta selvityksestä.

Kunnan lakkauttaminen ja sen alueen siirtäminen uuteen tai laajentuvaan kuntaan

Kuntajaon muutoksessa, jossa kunta lakkautetaan siten, että sen alue siirtyy kokonaan uuteen tai laajentuvaan kuntaan, siirtyvät sen omaisuus sekä velat ja velvoitteet uudelle tai laajentuvalla kunnalle (KuntajakoL 6:19 §).

Kuntajaon muuttaminen muulla tavoin

Kuntajaon muutoksessa, jossa osa kunnasta liitetään toiseen kuntaan kunnan muutoin jatkaessa toimintaa itsenäisenä kuntana tai kuntajaon muutoksessa, jossa kunta lakkautetaan ja sen alue jaetaan osiksi useampaan kuntaan, on kuntajaotukseen osallisten

kuntien toimitettava taloudellinen selvitys omaisuuden, velkojen ja velvoitteiden jakamisesta. Yksinomaan tai pääasiallisesti jotakin aluetta palveleva kiinteä omaisuus ja siihen kohdistuva vuokra- tai muu käyttöoikeus osoitetaan kunnalle, johon alue tulee kuulumaan. Muutoin omaisuuden ja velkojen ja velvoitteiden jakaminen on tehtävä siten, että jaon kokonaisvaikutukset kohdistuvat kuntiin tasapuolisesti. (KuntajakoL 6:20 §)

2.1.2 Kuntalaki (365/1995)

Talouden tasapainottamista koskevat säännökset

Kuntalain säännökset talouden tasapainottamisesta, taseen kertyneen alijäämän kattamisesta sekä oikean ja riittävän kuvan antamisesta kunnan taloudellisesta asemasta ohjaavat päättävien ja avaavien taseiden laatimista sekä oman pääoman rakenteen määrittämistä myös kuntaliitoksessa tai muussa kuntajaon muutoksessa. Tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kunnan toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tätä varten tarpeelliset lisätiedot on annettava liitetiedoissa (68.3 §). Mainittuun säännöksen perusteella taseen peruspääoman ja mahdollisesti kertyneen alijäämän määrien tulee antaa oikea kuva oman pääoman rakenteesta.

Oman pääoman rakenteen oikeaa esittämistä ohjaa myös kuntalain 65.3 § perustelut. Niiden mukaan kertynyttä alijäämää voidaan kattaa peruspääomasta vain määrätyn edellytyksin. Peruspääoman alentamisen perusteena voi olla pysyvien vastaavien määrän pysyvä alentuminen joko omaisuuden luovutuksen, menetyksen tai ylimääräisten poiston taikka arvonalentumisen seurauksena. Peruspääomaa ei kuitenkaan tule alentaa enempää kuin peruspääoman ja pitkäaikaisen vieraan pääoman yhteismäärä ylittää pysyvien vastaavien määrän.

Perustelut korostavat, että peruspääoman alentaminen on poikkeuksellinen toimenpide, joka edellyttää kunnalta riittävää omavaraisuutta. Erityisesti kunnan, jonka suunniteltu, keskimääräinen investointitaso on poistotasoa olennaisesti korkeampi ja jonka velkamäärä on suuri, tulee välttää peruspääoman alentamista, vaikka taseyhtälö antaisi siihen mahdollisuuden. Mitä suurempi osuus kunnan pysyvistä vastaavista on rahoitettu peruspääomalla, sitä vakaampi kunnan rahoitusasema on. Erityisesti maanhankinta ja pääomasijoitukset sitovat kunnan pääoman tavallisesti olennaisesti pitemmäksi ajaksi kuin mitä kunnan ottaman pitkäaikaisen vieraan pääoman takaisinmaksuaika on.

Vaikka peruspääoman alentaminen ei sinänsä vaikuta omavaraisuus- tai velkaisuustunnuslukuihin, saattaa menettely alijäämän kattamisen tarkoituksessa johtaa virheellisen kuvan antamiseen kunnan taloudellisesta asemasta ja siirtää todellisiin ja välttämättömiin tasapainottamistoimenpiteisiin ryhtymistä kuntaliitoksessa muodostetussa laajennetussa tai uudessa kunnassa.

2.1.3 Osakeyhtiölaki (624/2006), kirjanpitolaki (1336/1997) ja yritysjärjestelyjä koskevat kirjanpitolautakunnan ohjeet ja lausunnot

Osakeyhtiölaissa säädetään yritysten sulautumiseen ja jakautumiseen liittyvistä varojen ja velkojen siirroista ja sulautumisvastikkeen suorittamisesta. Kirjanpitolaissa ei ole erityisiä säännöksiä näiden yritysjärjestelyiden kirjanpidollisesta käsittelystä. Kirjanpidon ohjeistus perustuu kirjanpitolautakunnan asiasta antamiin lausuntoihin ja yleisohjeisiin kirjanpitolain soveltamisesta.

Osakeyhtiölain mukaan sulautuvan yhtiön varat ja velat siirtyvät vastaanottavalle yhtiölle ja sulautuvan yhtiön osakkeenomistajat saavat sulautumisvastikkeena vastaanottavan yhtiön osakkeita. Sulautumisvastike voi olla myös rahaa, muuta omaisuutta ja sitoumuksia (OYL 16:1 §). Jakautumisessa jakautuvan yhtiön varat ja velat siirtyvät osittain tai kokonaan yhdelle tai useammalle vastaanottavalle yhtiölle. Osakkeenomistajat saavat jakautumisvastikkeena vastaanottavan yhtiön osakkeita. Vastike voi olla myös muita varoja tai saamia kuin osakkeita (OYL 17:1§).

Vastaanottavan yhtiön kirjanpidossa mainitut fuusiotapahtumat kirjataan perustettavaa fuusiotiliä vastaan. Sulautuvan yhtiön taseen erät omaa pääomaa lukuun ottamatta päätetään fuusiotilille. Sulautuvan yhtiön taseen erien lisäksi fuusiotilille kirjataan fuusiovastikkeen määrä (tavallinen fuusio) tai vastaanottavan yhtiön taseessa oleva sulautuvan yhtiön osakkeiden poistamaton hankintameno (tytäryhtiöfuusio) tai molemmat. Mikäli sulautuvan yhtiön varojen ja velkojen sekä varausten erotus (nettovarojen määrä) ei vastaa fuusiovastikkeen tai sulautuvan yhtiön osakkeiden poistamattoman hankintamenoa, syntyy fuusioerotus eli fuusiovoitto tai -tappio.

Silloin kun kyse on sellaisesta sulautumisesta, jossa tytäryritys on tullut konserniin yhteenliittymisen tuloksena siten, että sen osakkeiden tai osuuksien omistuksesta tällöin luopuneet osakkaat tai jäsenet ovat yhdessä emoyrityksen vanhojen osakkaiden tai jäsenten kanssa ryhtyneet käyttämään määräämisvaltaa emoyrityksessä, sovelletaan kirjanpidossa ns. yhdistelymenettelyä (KTM:n päätös konsernitilinpäätöksen laatimisesta (1993/899)).

Yhdistelymenettelyssä nettovarojen ja fuusiovastikkeen erotuksena syntyvä fuusioerotus tulee kirjata vastaanottaneen yhtiön sidotun ja vapaan oman pääoman kesken siten, ettei fuusioitujen ja vastaanottaneen yhtiön fuusiota edeltäneiden vapaiden ja sidottujen omien pääomien yhteismäärät jatkuvuusperiaatteen mukaisesti fuusion seurauksena muutu.

Jos vastikkeena annettujen osakkeiden nimellisarvo ei vastaa fuusioitujen yhtiön fuusiota edeltäneen sidotun pääoman määrää, vastaanottavan yhtiön sidottuun omaan pääomaan kirjataan tätä erotusta vastaava määrä. Loppuosa fuusioerotuksesta kirjataan vastaanottavan yhtiön vapaaseen omaan pääomaan (KILA 1994/1253).

Kaikissa eri fuusiovaihtoehdoissa sulautuvan yhtiön taseen erien yhdisteleminen vastaanottavan yhtiön vastaaviin taseen eriin tehdään riveittäin eliminoimalla keskinäiset saamiset ja velat sekä keskinäinen omistus. Tämä tarkoittaa, että fuusiokirjauksissa noudatetaan pääsääntöisesti samoja kirjausperiaatteita kuin konsernitilinpäätöksen laadinnassa (KILA 1994/1253).

2.2 Kuntajaoston aikaisemmat lausunnot

Kuntajaosto ei ole aikaisemmin antanut lausuntoa kuntaliitokseen tai muuhun kuntajaoston muutokseen liittyvästä kirjanpidollisesta käsittelystä. Kuntayhtymän purkamiseen liittyvistä kirjauksista kuntajaosto on antanut lausunnot 28/1998 ja 50/2001 sekä kuntayhtymän toiseen kuntayhtymään liittämisessä muodostuneen fuusioerotuksen kirjaamisesta lausunnon 45/2000.

Lausunnon 28/1998 mukaan kuntayhtymän purkamisesta ja yhdistämisestä jäsenkunnan kirjanpitoon muodostuva fuusiovoitto tuli kirjata kunnan peruspääomaan perusteena, että liitettävä toimintapääoma oli negatiivinen.

Lausunnon 50/2001 kohteena olevassa tapauksessa toinen jäsenkunta kirjasi fuusiotappion ja toinen fuusiovoiton. Lausunnon mukaan fuusiotappio tuli kirjata taseen käyttöomaisuuseriin, joista sen katsotaan ensisijaisesti syntyneen ja fuusiovoitto tuli kirjataan jäsenkunnan tuloslaskelmaan satunnaisesti tuotoksi perusteena, että voitto muodostui toisen jäsenkunnan rahana maksamasta korvauksesta sille siirtyneistä pysyvistä vastaavista.

Lausunnon 45/2000 mukaan kuntayhtymän liittämässä toiseen kuntayhtymään fuusiotappio tuli kirjata toimintaa jatkavan kuntayhtymän vastaaviin käyttöomaisuuseriin, joista sen katsottiin ensisijaisesti syntyneen. Fuusiotappion kirjaamista liikearvona kuntayhtymän taseeseen ei pidetty perusteltuna.

3 Kuntajaoston kannanotto

Kuntaliitosta edeltävät tilinpäätökset

Kuntaliitosta edeltävät tilinpäätökset laaditaan kaikissa liitoskunnissa tilinpäätöksen laatimisesta annettujen säännösten ja soveltamisohjeiden mukaisesti ilman kuntaliitosta ennakoivia kirjauksia. Tämä tarkoittaa, ettei muutoksia oman pääoman rakenteessa tai varausluonteisissa erissä tehdä siitä poiketen, mitä kunnan olisi toimintaa jatkaessaan muutoin sallittu tehdä.

Liittymistapa ei vaikuta kirjanpitoon

Kirjanpidollisessa yhdistelyssä noudatetaan pääsääntöisesti samoja tase-erien arvostus- ja kirjausperiaatteita riippumatta siitä, onko kyse uuden kunnan perustamisesta, kunnan liittämistä toimintaa jatkavaan kuntaan tai muusta kuntajaon muutoksesta.

Yleiset yhdistelyperiaatteet ja yhdisteltävien erien arvostaminen

Kuntaliitoksessa on kyse yhdistymisestä, jossa kahden tai useamman itsenäisen julkisyhteisön toiminta, varat ja pääomat ja vastuut yhdistetään vastaanottavaan yhteisöön, joka jatkaa toimintaa yhteisen määräysvallan alaisuudessa. Tällaisessa täydellisessä yhdistymisessä ei suoriteta yhdistymisvastiketta eikä siinä myöskään muodostu fuusioerotusta, koska yhdistely tehdään kirjanpitoarvoissa.

Menettely tarkoittaa, että kuntien kuntaliitosta edeltävät taseet yhdistellään konsernitilinpäätöksen tapaan rivi riviltä toimintaa jatkavan kunnan avaavaksi taseeksi keskinäiset saamiset ja velat eliminoiden. Yhdistely tehdään kirjanpitoarvoissa. Arvonkorotukset ja -alennukset käsitellään uuden kunnan kirjanpidossa niistä annettujen säännösten ja ohjeiden mukaisesti.

Poistosuunnitelman muuttaminen

Kuntajaon muutos ei sinänsä edellytä muutosta liitoskuntien hyväksymiin poistosuunnitelmiin ellei niiden perusteena olevat tulonodotukset ja tuotannontekijöiden käyttöön liittyvät odotukset muutu toimintaa jatkavassa kunnassa siitä, mitä ne olivat lakautetussa kunnassa.

Mahdolliset pysyvien vastaavien arvonalennukset ja lisäpoistot tehdään toimintaa jatkavan kunnan kirjanpidossa viime mainitun kunnan tulonodotusten ja tuotannontekijöiden käyttöön liittyvien odotusten perusteella.

Jos kuntajaon muutoksesta aiheutuu tarve tarkistaa poistosuunnitelmaa, poistetaan siirrettyjen pysyvien vastaavien hankintameno mahdollisin oikaisuin tarkistettuna tuotannon tekijän arvioitun jäljellä olevan taloudellisen pitoajan kuluessa.

Poistosuunnitelman tarkistamistarvetta arvioitaessa tulee ottaa huomioon oikean ja riittävän kuvan antaminen toimintaa jatkavan kunnan keskimääräisten poistojen ja poistonalaisten investointien vastaavuudesta.

Investointivarausten ja poistoeron siirtäminen

Lakkautettavien kuntien investointivaraukset ja poistoerot siirretään uuden kunnan taseeseen, jos niiden perusteet ovat edelleen voimassa. Tämä tarkoittaa, että siirrettävä investointivaraus tulee kohdistaa toimintaa jatkavan kunnan investointisuunnitelmassa määrättyyn hankkeeseen.

Rahastopääomien siirtäminen

Lakkautettavien kuntien rahastojen pääomat ja niiden mahdolliset erilliskatteet merkitään vastaanottavan kunnan taseeseen kirjanpitoarvoissa edellyttäen, että rahastosäännöissä määrätyt perusteet rahaston kartuttamisesta ja käytöstä ovat edelleen voimassa.

Pakollisten varausten siirtäminen

Lakkautettavien kuntien taseiden pakolliset varaukset vastaisiin menoihin, menetyksiin ja korvausvastuisiin siirretään toimintaa jatkavalle kunnalle, jos niihin liittyvät velvoitteet ovat edelleen voimassa

Oman pääoman rakenne ja muutokset

Lakkautettavien kuntien oman pääoman erät yhdistellään kirjanpitoarvoissa vastaaviin eriin toimintaa jatkavan kunnan avaavassa taseessa. Kuntaliitosta ennakoivia muutoksia oman pääoman rakenteeseen ei tule tehdä lakkautettavan kunnan tilinpäätöksessä. Muusta syystä tehtävissä siirroissa oman pääoman erien kesken tulee noudattaa kuntalain 65 §:n ja sen perustelujen mukaisia perusteita oikean ja riittävän kuvan antamisesta kunnan taloudellisesta asemasta sekä kuntaliitosta edeltävissä tilinpäätöksissä että toimintaa jatkavan kunnan avaavassa taseessa ja kirjanpidossa.

4 Kuntajaoston lausunto

Kuntaliitoksessa tai muussa kuntajaon muutoksessa noudatetaan seuraavia kirjanpidon periaatteita liitoskuntien liitosta edeltävissä tilinpäätöksissä ja toimintaa jatkavan kunnan avaavassa taseessa ja kirjanpidossa:

1. Kuntaliitosta edeltävät tilinpäätökset laaditaan kaikissa liitoskunnissa tilinpäätöksen laatimisesta annettujen säännösten ja soveltamisohjeiden mukaisesti ilman kuntaliitosta ennakoivia kirjauksia.
2. Kirjanpidollisessa yhdistelyssä noudatetaan pääsääntöisesti samoja tase-erien arvostus- ja kirjausperiaatteita riippumatta siitä, onko kyse uuden kunnan perustamisesta, kunnan liittämisestä toimintaa jatkavaan kuntaan tai muusta kuntajaon muutoksesta.

3. Liitoskuntien kuntaliitosta edeltävät taseet yhdistellään konsernitilinpäätöksen tapaan rivi riviltä toimintaa jatkavan kunnan avaavaksi taseeksi keskinäiset saamiset ja velat eliminoiden. Yhdistely tehdään kirjanpitoarvoissa. Arvonkorotukset ja -alennukset käsitellään uuden kunnan kirjanpidossa niistä annettujen säännösten ja ohjeiden mukaisesti.
4. Kuntajaon muutos ei sinänsä edellytä muutosta liitoskuntien hyväksymiin poistosuunnitelmiin ellei niiden perusteena olevat tulonodotukset ja tuotannontekijöiden käyttöön liittyvät odotukset muutu toimintaa jatkavassa kunnassa siitä, mitä ne olivat lakkautetussa kunnassa. Poistosuunnitelman tarkistamistarvetta arvioitaessa tulee ottaa huomioon oikean ja riittävän kuvan antaminen toimintaa jatkavan kunnan keskimääräisten poistojen ja poistonalaisten investointien vastaavuudesta.
5. Lakkautettavien kuntien investointivaraukset ja poistoerot siirretään toimintaa jatkavan kunnan taseeseen, jos niiden perusteet ovat edelleen voimassa. Siirrettävän investointivarauksen tulee kohdistua toimintaa jatkavan kunnan investointisuunnitelmassa määrättyyn hankkeeseen.
6. Lakkautettavien kuntien rahastojen pääomat ja niiden mahdolliset erilliskatteet merkitään vastaanottavan kunnan taseeseen edellyttäen, että rahastosäännöissä määrätyt perusteet ovat edelleen voimassa.
7. Lakkautettavien kuntien taseiden mukaiset pakolliset varaukset vastaisiin menoihin, menetyksiin ja korvausvastuisiin siirretään uudelle kunnalle, jos niihin liittyvät velvoitteet ovat edelleen voimassa.
8. Lakkautettavien kuntien oman pääoman erät yhdistellään kirjanpitoarvoissa vastaaviin eriin toimintaa jatkavan kunnan avaavassa taseessa. Kuntaliitosta ennakoivia muutoksia oman pääoman rakenteeseen ei tule tehdä lakkautettavan kunnan tilinpäätöksessä. Muusta syystä tehtävissä siirroissa oman pääoman erien kesken noudatetaan kuntalain 65 §:n ja sen perustelujen mukaisia perusteita oikean ja riittävän kuvan antamisesta kunnan taloudellisesta asemasta sekä kuntaliitosta edeltävissä tilinpäätöksissä että toimintaa jatkavan kunnan avaavassa taseessa ja kirjanpidossa.