

7.10.2008

Saman yhtiön osakkeiden vaihtokauppa kahden kunnan kesken

1 Lausuntopyyntö

A:n kunta pyytää kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausuntoa kunnan tilinpäätökseen tehdyn osakkeiden vaihtokaupasta muodostuneen tuloksen kirjaamisasiassa.

Lausuntopyynnön mukaan kunta on tehnyt 31.12.2007 päivätyllä kauppakirjalla toisen kunnan kanssa osakekaupan sähköosakeyhtiön osakkeilla. Kauppa toteutettiin siten, että hakija myi 250 kpl osakkeita toiselle kunnalle hintaan 2.500 euroa/kpl. Tästä kaupasta kunta on kirjannut tuloksi osakkeiden aikaisemman tasearvon ja myyntiarvon erotuksen 624.580 euroa. Samanaikaisesti toinen kunta on myynyt hakijalle 250 kpl saman yhtiön osakkeita samalla hinnalla ja kirjannut tuloksi aikaisemman taseen ja myyntiarvon erotuksen. Lausuntopyynnön mukaan osakekaupat on maksettu osakkeilla ja osakeyhtiö on asianmukaisesti rekisteröinyt suoritettut kaupat ja merkinnyt osakkeiden siirtymisen uusille omistajille. Lisäksi molemmat kunnat ovat maksaneet osakekaupoistaan varainsiirtoveron. Hakijan mukaan kauppoihin liittyvät hallinnolliset päätökset on tehty hallintosääntöjen määräämässä järjestyksessä.

Hakija on pyytänyt kuntajaostolta kantaa lausuntopyynnössä esitetystä asiasta. Lisäksi kuntajaosto oma-aloitteisesti ottaa kantaa aikaisempien tilikausien virheiden oikaisemiseen ja arvonkorotukseen.

2 Lausunnon perustelut

2.1 Kuntajaoston lausunto 84/2008

Kuntajaosto on antanut lausunnon 84/24.6.2008 samanlajisten osakkeiden vaihdosta kuntien kesken osakkeiden arvonkorottamisen ja myyntivoiton tuloutuksen tarkoituksessa. Lausunto käsittelee muutoin vastaavaa vaihtokauppaa kuin hakijan tapauksessa, paitsi ettei siinä oltu vielä toteutettu osakkeiden vaihtoa vaan kaupunki haki ennakkoon lausuntoa ajatellun osakevaihdon kirjaamisesta.

Koska kuntajaosto on kuluvana vuonna antanut vastaavanlaista osakkeiden vaihdon kirjaamista koskevan lausunnon 84/2008, kuntajaosto viittaa sen perusteluihin ja esittämäänsä kantaan asiassa, sillä ne ovat sellaisenaan myös tämän käsiteltävän lausunnon perusteluja. Lausunnon 84/2008 julkaistu kopio liitetään hakijalle.

2.2 Aikaisempia tilikausia koskevien virheiden oikaiseminen

Kuntajaoston yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta (14.11.2006) ja yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta (28.11.2006) on kirjanpitolautakunnan lausuntoon 1750/21.6.2005 perustuen muutettu tilinpäätösperiaatteiden muutosten ja aikaisempia tilikausia koskevien virheiden oikaisujen käsittelyä tilinpäätöksessä. Lausunto muutti kyseisten erien aikaisemman

vakiintuneen tulosvaikutteisen kirjaamisen uuteen oman pääoman oikaisuun perustuvaan kirjauskäytäntöön. Oman pääoman oikaisuun perustuvan kirjaustavan voidaan katsoa antavan oikeamman kuvan tilikauden tuloksesta, minkä lisäksi sen etuna on yhdenmukaisuus kansainväliseen tilinpäätöskäytäntöön nähden.

Kuntajaoston yleisohjeissa annettujen ohjeiden mukaan aikaisempia tilikausia koskevien tilinpäätösperiaatteiden muutokset sekä olennaisten virheiden oikaisut tehdään oman pääoman erää *Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä* oikaisemalla. Mainittuja oikaisuja ei siten enää tehdä tulosvaikutteisesti vaan takautuvasti. Vertailuvuoden tuloslaskelmaa ei ole välttämätöntä saattaa vertailukelpoiseksi, mutta oikean ja riittävän kuvan sitä vaatiessa, on muutoksen tulosvaikutuksesta tilikausien vertailun mahdollistamiseksi annettava liitetieto. Jos vertailulaskelmaa kuitenkin oikaistaan, tulee tehtyjen muutosten ja niiden perusteiden vastaavasti käydä ilmi liitetiedoista. Jos toimintakertomuksessa tai tilinpäätöksen liitetiedoissa esitetään tilinpäätöksiä tai tunnuslukuja useammalta tilikaudelta, on myös nämä saatettava mahdollisuuksien mukaan vertailukelpoiksi tai ainakin selkeästi mainittava mahdollinen vertailukelvottomuus. Oikaisuja tehtäessä tulee ottaa huomioon olennaisuuden periaate. Vähäiset aikaisemmille tilikausille kuuluvat erät merkitään tuloslaskelmassa ja taseessa nimikettään vastaavaan erään.

2.3 Varovaisuus ja sisältöpainotteisuus

Kirjanpitolain mukainen varovaisuus (KPL 3:3.1 § 3-kohta) tarkoittaa, että tilinpäätöksessä otetaan huomioon ainoastaan tilikaudella toteutuneet voitot, kaikki poistot ja arvonalennukset vastaavista, velkojen arvonalennukset sekä kaikki päättäneeseen tai aikaisempiin tilikausiin liittyvät, ennakoitavissa olevat vastuut ja mahdolliset menetykset, vaikka ne tulisivat tietoon vasta tilikauden päättymisen jälkeen. Varovaisuuden periaatteesta saadaan poiketa vain erityisestä syystä (KPL 3:3.2 §). Varovaisuus tulojen kirjaamisessa tarkoittaa, ettei realisoitumattomia tuloja saa kirjata tulokseen.

Kirjanpitolain sisältöpainotteisuuden periaate (KPL 3:3.1 § 2a-kohta) tarkoittaa, että kirjaukset tehdään ottaen huomioon liiketapahtuman tai sopimuksen tosiasiallinen luonne eikä yksinomaan muodollista sisältöä tai oikeudellista muotoa.

2.4 Arvonkorotus

Jos kirjanpitolaissa säädetyt arvonkorotuksen edellytykset ovat olemassa, pysyvien vastaavien osakkeisiin on mahdollista tehdä arvonkorotus siitä annettujen ohjeiden mukaisesti.

3 Kuntajaoston lausunto

Kuntajaosto toteaa, että hakijan tapaukseen sovelletaan kuntajaoston aiemmin antamaa lausuntoa (84/2008) koskien samanlajisten osakkeiden vaihtoa kuntien kesken osakkeiden arvon korottamisen ja myyntivoiton tuloutuksen tarkoituksessa. Mainitun lausunnon mukaan samanlajisten ja arvoltaan vastaavien hyödykkeiden kuten saman yhtiön samanlajisten osakkeiden vaihdossa tulee noudattaa hankintamenoperiaatetta. Kun hakijan tapauksessa on kyse pysyvien vastaavien samanlajisten ja arvoltaan vastaavien osakkeiden vaihtamisesta toisen kunnan kanssa, ei tällä liiketapahtumalla ole sellaista reaalityöllistä perustetta, joka oikeuttaisi osakkeiden vaihtoarvon ja kirjanpitoarvon erotuksen tulouttamiseen tilinpäätöksessä.

Aikaisemman tilikauden olennaiset virheet on oikaistava kuntajaoston yleisohjeiden mukaisesti oman pääoman erää *Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä* oikaisemalla.

Pysyvien vastaavien osakkeisiin saa tehdä arvonkorotuksen varovaisuutta ja johdonmukaisuutta noudattaen, jos kirjanpitolaissa säädetyt arvonkorotuksen edellytykset ovat olemassa.