

15.12.2009

Kuntayhtymän perustamiseen liittyvistä kirjanpidollisista menettelyistä

1 Lausuntopyyntö

A:n kunta pyytää kuntajaoston lausuntoa jätehuollon liikelaitoskuntayhtymän perustamiseen liittyvistä kirjanpidollisista kysymyksistä.

Lähtötilanne

Alueen kunnat ovat järjestäneet jätehuoltonsa 1.7.1994 solmitulla jätehuollon yhteistyösopimuksella. Kaupunki B ylläpitää mm. jäteasemaa, jonne tuodaan jätteitä myös yhteistyökuntien, C, A, D ja E, alueelta. D:n kunta on liittynyt jätehuollon yhteistyöhön 1.2.2007. Viimeksi mainitut kunnat ovat maksaneet yhteistyösopimuksen mukaisesti ylläpitäjäkunnalle osallistumiskorvausta ja kertyneistä jätemaksuista ylläpitäjäkunta on tilittänyt yhteistyökumppaneilleen vuosittain korkoa sijoitetulle pääomalle sekä jonkin verran pääomapalautusta.

Hakijan kirjanpidossa on jätehuoltoyhteistyön osallistumiskorvaus merkitty taseeseen muuna pitkävaikutteisena menona. Hakijalla tai muilla sopimuskunnilla ei ole omistusoikeutta ylläpitäjän jäteaseman maa-alueisiin tai laitteisiin, vaan ne ovat ylläpitäjän kirjanpidossa ja sen omaisuutta.

Kaikilla yhteistyökunnilla on aikaisemmin ollut omat kaatopaikkansa, joiden sulkemisen kustannukset nykyisen yhteistyösopimuksen mukaan kukin kunta hoitaa muutoin itse paitsi jätehuollon yhteistoiminnan piiriin kuuluu käytöstä poistettujen kaatopaikkojen yhteisesti sovitut jälkihoitotoimenpiteet.

Nykyinen jäteasema on aloittanut toimintansa 1992 B:n ja E:n yhteiskäytössä. 1.7.1994 ovat B, E, C ja A solmineet jätehuollon yhteistyösopimuksen jätehuollon järjestämisestä. Jätehuolto toimii 2009 alkaen B:n kaupungin taseyksikkönä, sitä ennen se on ollut tulosyksikkönä. D:n kunta liittyi jätehuollon yhteistyöhön 2007 alusta, jolloin sopimus päivitettiin. Yhteistyösopimuksen mukaiset rahoitusosuudet laitoksesta ovat: C 9,4 %, A 11,4 %, D 11,1 %, E 20,8 % ja B 47,3 %.

Saatujen lisätietojen mukaan ylläpitäjäkunnassa sopimuskuntien rahoitusosuudet on käsitelty investointiavustuksena ja vähennetty jäteaseman investointien hankintamenoista. Osa sopimuskunnista on merkinnyt annetun avustuksen muihin pitkävaikutteisiin menoihin ja osa suoraan avustusvuoden kuluksi.

Kuntayhtymän muodostaminen

Kunnat ovat muodostamassa liikelaitoskuntayhtymää, jolle Varkauden kaupungin taseyksikkönä toimiva laitos siirtää kaatopaikkatoiminnan omaisuuden, vastuut ja veloitteet. Tarkoituksena on määrittellä jäteasemalle siirtohintaa niin, että nykyisten kirjanpitoarvojen asemasta käytettäisiin indeksillä korjattuja hankintamenoja. Liikelai-

toskuntayhtymän peruspääoma muodostuisi siirtyvän omaisuuden ja velkojen erotuksesta.

Lausuntopyyynnön kysymykset

Hakija pyytää lausuntoa seuraaviin kysymyksiin:

1. Voidaanko omaisuuden siirtohintana käyttää suunniteltua indeksikorjattua hintaa ja merkitä tuloslaskelmaan näin muodostuva luovutusvoitto?
2. Merkitseekö sopimuskunta omassa kirjanpidossaan kuntayhtymäosuuden arvoksi nykyisin taseessa olevan yhteistoimintaosuuden arvon sellaisenaan vai voiko se käyttää kuntayhtymäosuuden aktivoinnissa kuntayhtymän perustamisessa sille tulevaa osuutta peruspääomaan ja tulouttaa näin osuutensa arvon noususta?
3. Tulisiko liikelaitoskuntayhtymän aloittavaan taseeseen merkitä pakollinen varaus aikaisemmasta toiminnasta syntyneitä kaatopaikan kuntoonpanovastuita vastaavasti, ellei B:n, tässä lausunnossa myöhemmin ylläpitäjäkunnan, taseeseen ole kerrytetty vastaavaa pakollista varausta, joka voitaisiin siirtää kuntayhtymän taseeseen omaisuuden siirron yhteydessä?

2 Lausunnon perustelut

2.1 Lainsäädäntö

2.1.1 Kuntalaki 365/1995

Kuntalain 10 a luvussa on säännökset liikelaitoskuntayhtymän perustamisesta koskien omaa pääomaa ja sen jakautumista jäsenkuntaosuuksiin. Kuntalain 87 l §:n mukaan kunnallisen liikelaitoksen oma pääoma muodostuu peruspääomasta, arvonkorotusrahastosta sekä oman pääoman muista eristä. Peruspääoma on kunnan tai kuntayhtymän omanpääomanehtoinen sijoitus, josta liikelaitos suorittaa korvauksen. Liikelaitoskuntayhtymässä peruspääoma jakaantuu jäsenosuuksiin.

Kuntalain liikelaitosta koskevia muutoksia koskevassa hallituksen esityksessä on sanottu, että liikelaitoskuntayhtymää perustettaessa jäsenkuntien kuntayhtymään siirtämät pysyvien vastaavien aineettomat ja aineelliset hyödykkeet sekä sijoitukset voidaan arvostaa käypään arvoon varovaisuuden periaate huomioon ottaen (HE 263/2006). Käyvällä arvolla tarkoitetaan hyödyke-erästä riippuen sen käyttöarvoa palvelutuotannossa tai todennäköistä luovutusarvoa.

2.1.2 Kirjanpitolaki (1336/1997)

Varovaisuuden periaate

Yleisesti menojen aktivoinnissa on otettava huomioon kirjanpitolain 3:3.1 §:n yleisistä periaatteista 3-kohdan mukainen tilikauden tuloksesta riippumaton varovaisuus. Varovaisuus tarkoittaa, että kirjanpidon ja tilinpäätöksen ratkaisut on tehtävä siten, että ei anneta liian hyvää kuvaa tilikauden tuloksesta tai taloudellisesta asemasta tilinpäätöshetkellä. Siksi muun muassa aktivoinnit on tehtävä riittävää harkintaa käyttäen ja huolehdittava siitä, että omaisuuden arvoa ei esitetä taseessa liian suurena. Varovaisuuden periaatetta noudate-

taan erityisesti tilinpäätöstä laadittaessa, kun selvitetään tilikaudelle kuuluvia eriä ja määritellään taseen erien oikeaa arvoa. Tilikaudelta muodostuva tulos ei saa vaikuttaa tulojen ja menojen jaksottamiseen tai omaisuuden arvostamisen kirjauksissa tehtäviin ratkaisuihin.

Muiden pitkävaikutteisten menojen jaksottaminen

Kirjanpitolain 5:11 §:n mukaan muut pitkävaikutteiset menot on poistettava suunnitelman mukaan enintään viiden vuoden kuluessa, jollei tätä pidempää poistoaikaa, enintään 20 vuotta, voida erityisesti syystä pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena.

Vastaiset menot ja menetykset sekä pakollinen varaus (KPL 5:14 §)

Kirjanpitolain 5:14 §:n mukaan tuotoista on vähennettävä sellaiset vastaisuudessa aiheutuvat menot tai menetykset, joiden osalta täytyvät seuraavat neljä tunnuspiirrettä:

- 1) ne kohdistuvat päättyneeseen tai aikaisempaan tilikauteen;
- 2) niiden toteutumista on tilinpäätöstä laadittaessa pidettävä varmana tai todennäköisenä;
- 3) niitä vastaava tulo ei ole varma eikä todennäköinen; sekä
- 4) ne perustuvat lakiin tai kirjanpitovelvollisen sitoumukseen sivulista kohtaan.

Edellä mainittujen kaikkien kohtien tulee täytyä, jotta kyseinen meno tai menetykset on kirjauskelpoinen.

2.1.3 Jätelaki (1072/1993)

Jätelaissa on säädetty käsittelystä perittävän maksun perusteista. Jätteen käsittelystä aiheutuviin kustannuksiin ja siitä perittävään maksuun on sisällytettävä käsittelypaikan perustamisesta, käytöstä, käytöstä poistamisesta ja jälkihoidosta aiheutuvat kustannukset, mukaan lukien ympäristönsuojelulain 42 §:n 3 momentissa säädetystä kaatopaikan vakuudesta tai muusta vastaavasta järjestelystä aiheutuvat kustannukset sekä kaatopaikan käytöstä poistamisesta ja jälkihoidosta aiheutuvat arvioidut kustannukset vähintään 30 vuoden ajalta (Jätelaki 5:27.2 §). Säännös on tullut voimaan 1.1.1994 muutoin, paitsi säännös jälkihoidon varautumisen vähimmäisajasta, 30 vuotta, (muutos 806/2008) on tullut voimaan 1.1.2009.

Kunnilla on oikeus kantaa järjestämästään jätehuollosta ja siihen liittyvistä tehtävistä sille aiheutuvien kustannusten kattamiseksi jätemaksua, joka voi muodostua yhdestä tai useasta maksusta (5:28.1 §). Jätteen käsittelystä on kannettava jätemaksu, jolla katetaan edellä esitetyssä 27 §:n 2 momentissa tarkoitetut kustannukset (5:28.2 §). Jättemaksun määräämisen yksityiskohtaiset perusteet sisältävän taksan hyväksyy kunta (5:30.1 §).

Kunta voi antaa kunnan velvollisuudeksi säädetyn jätehuollon osittain tai kokonaan muun yhteisön tai yksityisen yrittäjän hoidettavaksi. Tällöinkin kunta vastaa siitä, että sille säädetty velvollisuus tulee täytetyksi. (3:13.2 §) Jos jätteen hyödyntäminen tai käsittely on annettu 3:13.2 §:ssä tarkoitetun yhteisön tai yrittäjän hoidettavaksi, kunnan jätemaksua koskevia säännöksiä ei sovelleta siltä osin (5:34 §).

2.2 Kuntajaoston yleisohjeet ja lausunnot

Kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta (2006)

Yleisohjeen luvun 9 mukaan kunnassa satunnaisiksi tuotoiksi katsotaan sellaiset tulot, jotka perustuvat kunnan tavanomaisesta toiminnasta poikkeaviin, kertaluonteisiin ja olennaisiin tapahtumiin. Satunnaisia tuottoja ja kuluja saattaa syntyä mm. toiminnan lopettamisesta aiheutuvasta suurehkosta pysyvien vastaavien hyödykkeen myynti- tai luovutusvoitosta. Kirjanpitolain perustelujen mukaan satunnaisuutta tulee tulkita suppeasti.

Kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta (2006)

Kuntajaoston yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta mukaan kunnan ja myös kuntayhtymän pysyviä vastaavia ovat tulon tuottamisen tarkoituksesta riippumatta aineettomat ja aineelliset hyödykkeet, jotka vaikuttavat jatkuvasti tuotannontekijänä useana tilikautena sekä toimialasijoittamisen osakkeet ja osuudet ja muut sijoitukset.

Yleisohjeen luvun 2.1.1 mukaan muita pitkävaikutteisia menoja voivat olla mm. tavanomaista suuremmat osuudet muiden yhteisöjen pysyvien vastaavien hyödykkeiden hankintaan.

Kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista (2008)

Yleisohjeen suunnitelman mukaisista poistoista luvussa 3.5.7 *Liikelaitos- tai muun kuntayhtymän perustaminen* on mahdollistettu myös korkeamman kuin jäljellä olevan poistamattoman hankintamenon käyttäminen apporttiarvona tai luovutushintana. Sen mukaan, jos hyödykkeitä on siirretty poistamattoman hankintamenon ylittävästä apporttiarvosta tai luovutushinnasta, kirjataan luovutus kunnan kirjanpidossa kuten pysyvien vastaavien hyödykkeitä tavanomaisesti luovutettaessa.

Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitto ja -tappio laskeaan hyödykekohtaisesti vähentämällä hyödykkeen luovutustulosta hyödykkeen poistamaton hankintameno suunnitelmapoistojen jälkeen. Poistamattoman hankintamenon ylittävä luovutusvoitto kirjataan tuloslaskelmaan muihin tuottoihin tai jos kunta luopuu kokonaan kyseisestä toiminnasta, olennainen luovutusvoitto kirjataan satunnaisiin tuottoihin.

Pysyvien vastaavien hyödykkeen luovutustilikaudella tehdään hyödykkeen hankintamenosta suunnitelmapoisto sen luovutusajankohtaan tai tilivuoden loppuun asti. Vähäiset luovutusvoitot ja -tappiot voidaan esittää tuloslaskelmassa tilikauden suunnitelmapoistojen oikaisuina tai voidaan jättää tekemättä olennaisuuden periaatetta noudattaen.

Lausunto 52/2002 kaatopaikan jälkihoitoon liittyvien kustannusten kirjanpidollisesta käsittelystä

Kuntajaosto antoi lausunnon 52/2002 kaatopaikan jälkihoitoon liittyvien kustannusten käsittelystä ja siinä yhteydessä kuntajaosto katsoi perustelluksi laajentaa lausuntoaan koskemaan myös käytössä olevi-

en kaatopaikkojen vastaisiin sulkemis- ja jälkihoitomenoihin varautumiseen. Sen mukaan vastaisia sulkemis- ja jälkihoitomenoja varten tulee varautua etukäteen seuraavien seikkojen tai tunnuspiirteiden täyttyessä:

- 1) siltä osin kuin ko. menot kohdistuvat päättyneeseen tai aikaisempaan tilikauteen,
- 2) menojen toteutumista on pidettävä varmana tai todennäköisenä,
- 3) menoa vastaava tulo ei ole varma eikä todennäköinen ja
- 4) velvoite menoon perustuu lakiin tai sitoumukseen sivullista kohtaan.

Käytännössä perusteena varauksen tekemiselle on, että kaatopaikan ylläpitäjä on sitoutunut jälkihoitovelvoitteisiin jo ympäristölupaa haikiessaan ja että lupaehdot edellyttävät niiden täyttämistä. Mainitussa tilanteessa vastainen meno merkitään varauksena siirtovelan sijasta johtuen kaatopaikan pitkästä käyttöajasta, mikä vaikeuttaa maksuvelvoitteen täsmällisen määrän arvioimista etukäteen.

Lausunnon mukaan käytössä olevien kaatopaikkojen vastaisia todennäköisiä sulkemis- ja jälkihoitomenoja varten tulee varautua etukäteen jäljellä olevan käyttöajan kuluessa pakollisella varauksella, kun mainitut kirjanpitolain 5:14 §:n pakollisen varauksen kirjaamisedellytykset täyttyvät.

Lausunto 61/2003 myyntivoiton realisoitumisesta tontin apporttiluovutuksen yhteydessä

Lausunto selvittää luovutusvoiton kirjaamista apporttiluovutuksen yhteydessä. Kysymyksessä oli tontin luovutus kaupungin tytäryhtiölle apporttina. Lausunnon mukaan käyttöomaisuusosakkeiden hankintamenoksi voitiin merkitä suunnatun osakeannin määräksi päätetty määrä. Apporttina luovutetun tontin tasearvon ja merkintähinnan erotuksena syntynyt luovutusvoitto tuli kirjata muihin tuottoihin vuoden 2002 kirjanpitoon. Tuloslaskelman liitetiedoissa annetaan selvitys olennaisista muihin toimintatuottoihin sisältyvistä myyntivoitoista. Sisäinen kate eliminoidaan konsernitaseessa.

Lausunnon mukaan tilinpäätöstä laadittaessa osakkeiden hankintameno tarkistetaan ja tehdään tarvittaessa kirjanpitolain 5:13 §:n ja kuntajaoston taseen laatimisesta antaman yleisohjeen mukainen arvonalennus.

3 Kuntajaoston kannanotto

1. *Liikelaitoskuntayhtymään siirrettävien pysyvien vastaavien arvostus*

Liikelaitoskuntayhtymälle luovutettava omaisuus voidaan arvostaa enintään käypään arvoon varovaisuuden periaate huomioon ottaen. Käyvällä arvolla tarkoitetaan hyödyke-erästä riippuen sen käyttöarvoa palvelutuotannossa tai todennäköistä luovutusarvoa. Poistonalaisen hyödykkeen käypää arvoa määriteltäessä voidaan perusteena käyttää hankintamenoa korjattuna kustannustason muutosta vastaavalla indeksillä. Tästä arvosta tehdään hyödykkeen kulunutta käyttöaikaa tai toteutunutta täyttöastetta vastaavat poistot.

2. Pakollisen varauksen merkitseminen

Jätelain 5:27 §:n mukaan jätteen käsittelymaksussa tulee periä myös kaatopaikan käytöstä poistamisesta ja jälkihoidosta aiheutuvat kustannukset vähintään 30 vuoden ajalta. Koska kustannukset tältä osin realisoituvat vasta kaatopaikan sulkemisessa ja jälkihoidossa, tehdään tilinpäätöksessä vuosittain pakollinen varaus tulevia pakollisia menoja varten.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunnon 52/2002 mukaan käytössä olevien kaatopaikkojen vastaisia todennäköisiä sulkemis- ja jälkihoitomenoja varten tulee varautua etukäteen jäljellä olevan käyttöajan kuluessa pakollisella varauksella, mikäli kirjanpitolain 5:14 §:n mukaiset pakollisen varauksen kirjaamisedellytykset täyttyvät. Jätelaki sekä kaatopaikan lupaehdot edellyttävät sekä sulkemismenojen että jälkihoitovelvoitteiden täyttämistä vähintään 30 vuoden ajalta.

Liikelaitoskuntayhtymän avaavaan taseeseen tulee tehdä pakollinen varaus takautuvalta käyttöajalta tai toteutuneelta täyttöasteelta ja ottaa huomioon liikelaitoskuntayhtymän peruspääomaa määriteltäessä.

3. Liikelaitoskuntayhtymän peruspääoma ja sen jakautuminen jäsenosuuksiin

Peruspääoma muodostetaan liikelaitoskuntayhtymään siirrettyjen varojen sekä velkojen ja pakollisten varausten erotuksesta. Peruspääoman jakautumisesta jäsenkuntien osuuksiksi määrätään perussopimuksessa.

4. Investoinnin rahoitusosuuden taseesta poistaminen ja kuntayhtymäosuuden merkitseminen taseeseen

Liikelaitoskuntayhtymän kuntayhtymäosuus merkitään taseen pysyvien vastaavien osakkeiden ja osuuksien erään *Kuntayhtymäosuudet*. Hakija on merkinnyt ylläpitäjän investointeihin maksamansa rahoitusosuuden taseen muihin pitkävaikutteisiin menoihin. Kun nykyisen yhteistoimintamallin lakkauttamisesta ja toimintaa jatkavan liikelaitoskuntayhtymän perustamisesta sovitaan samalla sopimuksella, voidaan muihin pitkävaikutteisiin menoihin merkitty osallistumiskorvaus siirtää kuntayhtymäosuuksiin. Liikelaitoskuntayhtymän kuntayhtymäosuuden ja edellä mainitun muuna pitkävaikutteisena menona aktivoitun osallistumiskorvauksen jäännösarvon erotus kirjataan tuloslaskelmaan tuotoksi. Ne jäsenkunnat, jotka ovat kirjanneet aikaisemmin maksamansa osallistumiskorvauksen kuluksi, merkitsevät kuntayhtymäosuuden arvon taseeseen ja tuloslaskelmaan tuotoksi.

Koska kunta luopuu kokonaan kyseisestä toiminnasta, omaisuuden poistamattoman hankintahinnan ylittävä olennainen luovutusvoitto kirjataan satunnaisiin tuottoihin. Tuloslaskelman liitetiedoissa annetaan selvitys satunnaisista tuotoista. Vähäinen luovutusvoitto kirjataan muihin tuottoihin tai se voidaan esittää tuloslaskelmassa suunnitelmapoistojen oikaisuna.

Sisäinen kate eliminoidaan konsernitaseessa.

4 Kuntajaoston lausunto

1. *Liikelaitoskuntayhtymään siirrettävien pysyvien vastaavien arvostus*

Liikelaitoskuntayhtymälle luovutettava omaisuus voidaan arvostaa enintään käypään arvoon varovaisuuden periaate huomioon ottaen. Käyvällä arvolla tarkoitetaan hyödyke-erästä riippuen sen käyttöarvoa palvelutuotannossa tai todennäköistä luovutusarvoa. Käypä arvo voidaan määritellä kannanotossa esitetyllä tavalla.

2. *Pakollisen varauksen merkitseminen*

Liikelaitoskuntayhtymää perustettaessa pakollinen varaus takautuvalta käyttöajalta tai toteutuneelta täyttöasteelta tulee tehdä liikelaitoskuntayhtymän avaavaan taseeseen ja ottaa huomioon liikelaitoskuntayhtymän peruspääomaa määriteltäessä sitä vähentävänä eränä.

3. *Liikelaitoskuntayhtymän peruspääoma ja sen jakautuminen jäsenosuuksiin*

Peruspääoma muodostetaan liikelaitoskuntayhtymään siirrettyjen varojen sekä velkojen ja pakollisten varausten erotuksesta. Peruspääoman jakautumisesta jäsenkuntien osuuksiksi määrätään perussopimuksessa.

4. *Investoinnin rahoitusosuuden taseesta poistaminen ja kuntayhtymäosuuden merkitseminen taseeseen*

Liikelaitoskuntayhtymän kuntayhtymäosuus merkitään taseen pysyvien vastaavien osakkeiden ja osuuksien erään *Kuntayhtymäosuudet*. Liikelaitoskuntayhtymän kuntayhtymäosuuden ja edellä mainitun osallistumiskorvauksen jäännösarvon erotus kirjataan tuloslaskelmaan tuotoksi. Ne jäsenkunnat, jotka ovat kirjanneet aikaisemmin maksamansa osallistumiskorvauksen kuluksi, merkitsevät kuntayhtymäosuuden arvon taseeseen ja tuloslaskelmaan tuotoksi.

Sisäinen kate eliminoidaan konsernitaseessa.