

7.4.2009

TILINPÄÄTÖS JA KONSERNITILINPÄÄTÖS KUNTALIITOKSEN JÄLKEEN

1 Lausuntopyyntö

Kaupunki pyytää lausuntoa kuntaliitoksen jälkeen tehtävän ensimmäisen kaupungin tilinpäätöksen ja konsernitilinpäätöksen laatimiseen liittyviin kysymyksiin.

Valtioneuvoston päätöksen mukaisesti viisi kuntaa liittyivät kaupunkiin 1.1.2009. Yhdistymissopimuksen mukaisesti lakkautettiin kaksi kansanterveystyön kuntayhtymää. Laajentunut kaupunki hoitaa terveydenhuollon asiat 1.1.2009 alkaen.

Kaupunki pyytää vastauksia seuraaviin kysymyksiin:

- Voidaanko kaupungin vuoden 2009 tilinpäätöksessä jättää vertailutiedot vuodelta 2008 antamatta?
- Miten kaupungin konsernitilinpäätös vuodelta 2009 laaditaan?
- Tuleeko kaupungin laatia avaava konsernitase 1.1.2009, ja jos tulee, niin miten se laaditaan?
- Tuleeko mahdollisessa avaavassa konsernitaseessa kuvata siihen yhdistettäviä yhteisöjä ikään kuin ne muodostaisivat yhden yhteisön? Tämä merkitsisi käytännössä sitä, että konsernirakenne tulisi määritellä tällöin uudelleen uuden kaupungin kannalta. Lisäksi se merkitsisi koko konsernitilinpäätöksen laatimista uudelleen, koska mm. kuntayhtymien peruspääomaosuudet ja eräiden muiden yhteisöjen äänivaltaosuudet (esim. omistusyhteisyydestä voi tulla osakkuusyhteisö, osakkuusyhteisöstä voi tulla tytäryhteisö jne.) muuttuvat, kun tarkastellaan asiaa uuden kaupungin kannalta.
- Konsernin rahoituslaskelma laaditaan konsernituloslaskelman ja konsernitaseen muutosten sekä erikseen kerättävien tietojen pohjalta. Miten uuden kaupungin konsernin rahoituslaskelma 2009 laaditaan?
- Onko uuden kaupungin laadittava lakkaavien kuntien sekä kaupungin konsernitilinpäätöksistä yhdistetty konsernitilinpäätös myös vuodelta 2008 vai voidaanko vertailutiedot vuodelta 2008 jättää laatimatta konsernituloslaskelman ja konsernin rahoituslaskelman osalta?

2 Lausunnon perustelut

2.1 Lainsäädäntö

Kuntalain 68 §:n mukaan kunnanhallituksen on laadittava tilikaudelta tilinpäätös, johon kuuluvat tase, tuloslaskelma, rahoituslaskelma ja niiden liitteenä olevat tiedot sekä talousarvion toteutumisvertailu ja toimintakertomus.

Kuntalain 68 a §:n 1 ja 2 momenttien mukaan kunnan, joka tytäryhteisöineen muodostaa kuntakonsernin, tulee laatia ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernitilinpäätös. Kunnan konsernitilinpäätös laadi-

taan konserniyhteisöjen taseiden ja tuloslaskelmien ja niiden liitetietojen yhdistelmänä ja siihen sisällytetään lisäksi konsernin rahoituslaskelma. Konsernituloslaskelma ja konsernin rahoituslaskelma saadaan jättää laatimatta, jos sekä päättyneeltä että sitä välittömästi edeltäneeltä tilikaudelta tytäryhteisöjen yhteenlaskettu liikevaihto tai sitä vastaava tuotto on alle 200 000 euroa. Konsernituloslaskelma ja konsernin rahoituslaskelma on aina laadittava, jos sekä päättyneeltä tilikaudelta että sitä välittömästi edeltäneeltä tilikaudelta tytäryhteisöjen taseiden yhteenlaskettu arvo on ylittänyt yhden kolmasosan kuntakonsernin päättynyttä tilikautta edeltäneen tilikauden tasearvosta.

Kirjanpitolain 3:1 §:n mukaan tilikaudelta on laadittava tilinpäätös, joka sisältää taseen, tuloslaskelman, rahoituslaskelman sekä niiden liitteenä olevat tiedot (*liitetiedot*). Kustakin taseen, tuloslaskelman ja rahoituslaskelman erästä on esitettävä vastaava tieto viimeistä edelliseltä tilikaudelta (*vertailutieto*). Jos taseen tuloslaskelman tai rahoituslaskelman erittelyä on muutettu, on vertailutietoa mahdollisuuksien mukaan oikaistava. Samoin on meneteltävä, jos vertailutieto ei muun syyn takia ole käyttökelpoinen.

2.2 Kuntajaoston yleisohjeet

Kuntajaoston yleisohjeiden mukaan tuloslaskelman, taseen ja rahoituslaskelman vertailutiedot esitetään kirjanpitolain mukaisesti. Kirjanpitolakiin ei sisälly nimenomaista velvoitetta liitetietoja koskevien vertailutietojen antamisesta, mutta oikean ja riittävän kuvan varmistamiseksi kuntajaoston kunnan ja kuntayhtymän liitetiedoista (2007) antaman yleisohjeen mukaan vertailutiedon esittämistä myös liitetiedoissa pidetään kuitenkin suositeltavana.

Kuntajaoston yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta (2007) on annettu tarkemmat ohjeet konsernitilinpäätöksen laatimisesta. Kunnan konsernitilinpäätös laaditaan kunnan ja sen tytäryhteisöjen sekä niiden kuntayhtymien, joissa kunta on jäsenenä, tilinpäätösten yhdistelmänä. Kuntayhtymän konsernitilinpäätös laaditaan kuntayhtymän ja sen tytäryhteisöjen sekä niiden liikelaitoskuntayhtymien, joissa kuntayhtymä on jäsenenä, tilinpäätösten yhdistelmänä. Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus ratkaistaan sen perusteella, vallitseeko kunnan tai kuntayhtymän ja jonkun toisen yhteisön välillä konsernisuhde. Konsernisuhde perustuu kirjanpitolain 1:5.1 §:n ja saman luvun 6 §:n mukaan määräsvaltaan toisessa yrityksessä. Konsernisuhde voi syntyä äänivalan enemmistön tai muun tosiasiallisen määräysvallan perusteella. Konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuus koskee mainitulla perusteella jokaista kuntaa ja kuntayhtymää, jolla on yksi tai useampia tytäryhteisöjä.

2.3 Kuntajaoston lausunnot

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on antanut lausunnon 81/2008 kuntajaon muutoksen kirjanpidollisesta käsittelystä. Lausunnon mukaan 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.

Kuntajaosto on lausunnossaan 83/2008 todennut mm, että kuntaliitosta edeltävässä tilinpäätöksessä kuntaliitoskuntien tulee laatia konsernitilinpäätös kuntalain ja kuntajaoston antamien konsernitilinpäätöstä koskevien ohjeiden mukaisesti. Konserniyhteisöjen yhdistelyssä konsernitilinpäätökseen on mahdollisuus noudattaa olennaisuuden periaatetta sisäisten erien eliminoinnissa. Lausunnossa ei ole otettu kantaa kuntaliitoksen jälkeisen ensimmäisen konsernitilinpäätöksen laadintaan.

3 Kuntajaoston kannanotto

3.1 Kaupungin tilinpäätös

Kuntaliitoksen jälkeen toimintaa jatkava kunta laatii ensimmäisen tilikauden avaavan taseen, johon yhdistellään liitoskuntien kuntaliitosta edeltävät taseet rivi riviltä keskinäiset saamiset ja velat eliminoiden. Tähän avaavaan taseeseen yhdistellään vastaavalla tavalla myös lakkautettavien kuntayhtymien taseet ottaen huomioon kuntayhtymien oman pääoman erien ja jäsenkuntien kuntayhtymäosuuksien eliminointi ja muut kuntayhtymän purkamisen erityiset tekijät. Tämän yhdistyneiden kuntien ja kuntayhtymien taseista laaditun avaavan taseen tietoja voidaan käyttää kuntaliitoksen jälkeisen ensimmäisen taseen vertailutietoina, koska siinä on tarvittavat yhdistyneiden kuntien ja kuntayhtymien edellisten tilinpäätösten vertailutietojen muutokset tehty. Avaavan taseen vertailutietona käyttämisestä annetaan liitetiedoissa selvitys.

Tulos- ja rahoituslaskelmasta ei vertailutietojen esittämistä edellytetä

3.2 Konsernitilinpäätös

Avaavaa konsernitasetta 1.1.2009 ei kirjanpito-ohjeiden mukaan ole pakollista laatia. Avaavan konsernitaseen laadinta on kuitenkin käytännössä perusteltua, jotta konsernin rahoituslaskelma on mahdollista laatia ja jotta konsernitilinpäätöksen jatkuvuudesta voidaan varmistua.

Kuntakonsernin rahoituslaskelma voidaan periaatteessa laatia joko yksittäisten konserniyhteisöjen rahoituslaskelmien yhdistelmänä, johon tehdään tarvittavat eliminoinnit konsernin sisäisten rahavirtojen vähentämiseksi, tai konsernituloslaskelman ja -taseen sekä niitä täydentävien tietojen perusteella. Koska kuntakonserniin kuuluvat yhteisöt eivät aina ole velvollisia laatimaan rahoituslaskelmaa, kuntakonserneissa on suositeltavaa käyttää jälkimmäistä laadintatapaa. Jos konsernin rahoituslaskelma johdetaan konsernitaseelta ja konsernin tase-erien muutoksista, rahoituslaskelman laadinta edellyttää käytännössä uuden kuntakonsernin avaavan konsernitaseen laadintaa. Avaavassa konsernitaseessa yhdistellään uuden yhdistyneen kunnan konserniin kuuluvien yhteisöjen tase-erät sekä eliminoidaan konsernin sisäiset liiketapahtumat.

Konsernitilinpäätöksen laadinnasta annetun kuntajaoston yleisohjeen mukaan konsernituloslaskelmassa esitetään ainoastaan päättyneelle tilikaudelle kohdistuvat erät sekä niihin kohdistuvat eliminointi- ja

yhdistelykirjaukset. Aikaisempiin tilikausiin liittyvät erät esitetään konsernitaseessa ja niihin kohdistuvat eliminointi- ja yhdistelykirjaukset taseen erän edellisten tilikausien yli- tai alijäämän oikaisuina. Avaava konsernitase on perusteltua laatia myös siitä syystä, että kirjaukset voidaan konsernitilinpäätöksessä kohdistaa oikein konsernituloslaskelman ja konsernitaseen kesken. Tämä turvaa konsernin oman pääoman jatkuvuuden sekä konsernitilinpäätöksen vertailukelpoisuuden.

Avaavan konsernitaseen esittämistä konsernitaseen vertailutietona on arvioitava siitä näkökulmasta, onko sen esittäminen oikean ja riittävä kuvan antamisen kannalta perusteltua. Avaavan konsernitaseen laadintaa ja sen esittämistä konsernitaseen vertailutietona puoltaa lisäksi se, että vastaava vertailutieto esitetään kuntaliitoksen jälkeen myös kunnasta. Avaavan konsernitaseen käyttämisestä vertailutietona annetaan selvitys liitetiedoissa.

4 Kuntajaoston lausunto

4.1 Kaupungin tilinpäätös

Kuntaliitoksen jälkeen ensimmäisessä tilinpäätöksessä kaupunki antaa taseen vertailutietona liitoskuntien ja lakkaavien kuntayhtymien viimeisten taseiden perusteella laaditun avaavan taseen tiedot. Poikkeuksellisesta vertailutiedon käyttämisestä ilmoitetaan liitetiedoissa. Tuloslaskelmasta ja rahoituslaskelmasta vertailutietojen esittämistä edelliseltä tilikaudelta ei edellytetä.

4.2 Konsernitilinpäätös

Avaavan konsernitaseen laadinta on perusteltua, jotta konsernin rahoituslaskelma on mahdollista laatia ja jotta konsernitilinpäätöksen jatkuvuudesta voidaan varmistua.

Avaavan konsernitaseen esittämistä konsernitaseen vertailutietona on arvioitava siitä näkökulmasta, onko sen esittäminen oikean ja riittävä kuvan antamisen kannalta perusteltua. Avaavan konsernitaseen laadintaa ja sen esittämistä konsernitaseen vertailutietona puoltaa lisäksi se, että vastaava vertailutieto esitetään kuntaliitoksen jälkeen myös kunnasta. Avaavan konsernitaseen käyttämisestä vertailutietona annetaan selvitys liitetiedoissa.

Konsernin tuloslaskelmasta ja rahoituslaskelmasta vertailutietojen esittämistä edelliseltä tilikaudelta ei edellytetä.