



20.12.2005

## KUNTIEN LUOVUTTAMAN KÄYTTÖOMAISUUDEN KIRJAAMINEN KAUPUNGIN LIKELAITOKSENA TOIMIVAN PELASTUSLAITOKSEN JA LUOVUTTAJAKUNTIEN KESKEN

### 1 Lausuntopyyntö

Pelastuslaitoksen X johtokunta on pyytänyt lausuntoa kuntien pelastuslaitokselle luovuttaman käyttöomaisuuden kirjaamisesta niin pelastuslaitoksessa kuin luovuttajakunnissakin alueellisen pelastuslaitoksen aloittaessa 1.1.2004.

Kaupunki A ja 18 kuntaa ovat yhteistoimintasopimuksella sopineet pelastustoimen alueiden muodostamisesta annetun lain (1214/2001) 2 ja 4 §:ssä tarkoitetun alueellisen pelastustoimen järjestämisestä valtioneuvoston vahvistamalla alueella X. Yhteistoimintasopimuksen mukaisesti pelastustoimen hallinnosta vastaa kaupunki A, jonka ylläpitämänä toimii taloudellista voittoa tavoittelematon liikelaitos.

Yhteistoimintasopimuksen 10. kohdassa kaluston luovuttamisesta on sovittu seuraavasti:

”Kuntien omistuksessa ja käytössä oleva kalusto luovutetaan *korvauksetta* pelastuslaitoksen omistukseen ja sopimuksen mukaiseen käyttöön. Käyttöomaisuudessa oleva kalusto ja muu kalusto luetteloidaan. Kaluston hoidosta ja kunnossapidosta vastaa pelastuslaitos. Kalusto on tarvittaessa siirreltävässä.”

”Kuntien käyttöomaisuudessa oleva kalusto luovutetaan pelastuslaitoksen taseeseen 31.12.2003 olevasta *kirjanpitoarvosta*.”

Yhteistoimintasopimuksen 15. kohdan mukaan sopimuksen purkautuessa tai muutoin päättyessä aluejaon tai lainsäädännön muuttumisen vuoksi tai kuntien muuttaessa yhteistoiminnan muotoa, pelastuslaitoksella oleva kalusto ja irtaimisto palautuvat sopijakunnille korvauksetta kirjanpitoarvosta. Luovutettu omaisuus poistetaan pelastuslaitoksen kirjanpidosta kirjanpitoarvosta ja peruspääomaa alennetaan vastaavasti. Sopimuksen purkautuessa pelastuslaitoksen taseen osoittamat varat jaetaan tai osuudet velkoihin peritään kunnilta sopimuksessa määrätyn kuntien välisen kustannustenjaon perusteella.

## 2 Lausunnon perustelut

### Kirjanpitolaki (1336/1997)

Kirjanpitolain 5:2 §:n mukaisesti saamiset merkitään taseeseen nimellisarvoon, kuitenkin enintään todennäköiseen arvoon. Velat merkitään taseeseen pääsääntöisesti nimellisarvoon. Jos saamisen todennäköinen arvo on nimellisarvoa alempi, saamisesta on tehtävä arvonalennus ja tilinpäätöksessä käytetään alempaa arvoa.

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

### Kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta (1999)

Kuntajaoston yleisohjeen luvun 2.1.1 mukaan muita pitkävaikutteisia menoja voivat olla mm. tavanomaista suuremmat osuudet muiden yhteisöjen käyttöomaisuuden hankintamenoihin.

### Kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista (1999)

Yleisohjeen luvussa 2.1.2 on määrittely avustuksella, valtionosuudella tai muulla rahoitusosuudella katettu hankintameno: ”Jos käyttöomaisuushyödykkeen hankintaan saadaan valtionosuutta, investointiavustusta tai muuta rahoitusosuutta, saatu määrä kirjataan hankintamenon vähennykseksi. Poistolaskennassa arvoperustana pidetään saadulla rahoitusosuudella vähennettyä hankintamenon määrää. Taseen liitteenä ilmoitetaan olennaisuuden periaatetta noudattaen kyseisen käyttöomaisuuden koko hankintameno ja siitä investointiavustuksella, valtionosuudella tai muulla rahoitusosuudella katettu määrä.”

### KILA 1999/1574

Kirjanpitolautakunta on antanut lausunnon 1999/1574 valtiolta vastikkeetta siirtyvän omaisuuden kirjanpitokäsittelystä. Tapauksessa oli koulutustoimintaa harjoittava osakeyhtiö, jolle valtio luovutti vastikkeetta oppilaitoksen kaluston ja kiinteistöt. Valtion vastikkeetta luovuttama omaisuus voitiin kirjanpitolautakunnan mielestä rinnastaa investointiavustukseen. Kirjanpitolautakunnan poistoja koskevan yleisohjeen mukaan avustuksella katettua osuutta hankintamenosta ei merkitä taseeseen eikä siitä tehdä suunnitelman mukaisia poistoja. Koska saatu avustus oli hankintamenon suuruinen, ei taseeseen jäänyt merkittäväksi hankintamenoa. Valtio ei ollut yhtiön osakkaana, joten sen luovuttamaa omaisuutta ei voitu käsitellä myöskään osakeyhtiön apporttia koskevien säännösten mukaisesti. Vaikka valtiolla oli luovutettuun omaisuuteen lakiin perustuva takaisinotto-oikeus (L opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta 653/1998, 49 §), vastikkeetonta luovutusta käsiteltiin avustuksena, ei lainana.

Lausunnonssa kirjanpitolautakunta katsoi, että osakeyhtiömuotoisen hakijan valtiolta vastikkeetta saamaa hakemuksessa tarkoitettua omaisuutta käsitellään hankintamenon kattamiseksi saatuna avustuksena.

Omaisuuuden hakemuksessa tarkoitettua luovutusarvoa ei merkitä taseeseen eikä siitä tehdä poistoja. Oikean ja riittävän kuvan antamiseksi toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta liitetietona oli annettava selvitys saadun avustuksen kirjaamistavasta sekä valtion oikeudesta vaatia omaisuuden palauttamista laissa säädettyjen ehtojen toteutuessa.

*Suomen Kuntaliiton suositus Alueellinen pelastustoimi – taloudenhoidon järjestäminen (2003)*

Suosituksen mukaan vastikkeetonta omaisuuden siirtoa käsitellään vastaanottavan pelastuslaitoksen talousarviossa ja kirjanpidossa hankintamenona, johon kohdistuu täyden korvauksen rahoitusosuus. Näin omaisuudelle ei muodostu arvoa pelastuslaitoksen taseessa. Vastikkeetta saatua arvoltaan merkittäviä käyttöomaisuusesineitä on suositeltu seurattavaksi nimikkeinä käyttöomaisuuskirjanpidossa. Suosituksessa on viitattu myös vastaavan menettelyn noudattamiseen käyttöomaisuussiirroissa valtiolta kunnille ja kuntayhtymille ammatillisessa koulutuksessa (em. KILA:n lausunto 1999/1574).

Vastikkeettomassa luovutuksessa on suositeltu menettelyä, että luovuttava kunta siirtää vastikkeetta luovutetun omaisuuden tasearvon kalusteristä rahoitusosuutena muihin pitkävaikutteisiin menoihin. Aktivoitu rahoitusosuus poistetaan joko viidessä vuodessa tai luovutetun hyödykkeen taloudellisena pitoaikana kuitenkin enintään 20 vuodessa.

Luovuttavassa kunnassa luovutus voidaan käsitellä myös tulosvaikutteisesti. Tällöin merkitään tasearvoa vastaava meno a) pääsääntöisesti muuksi toimintakuluksi, b) satunnaiseksi kuluksi, kun vaikutus vuosikatteeseen on olennainen tai c) poistoksi, kun kuluvaikutus on vähäinen.

Suosituksessa on otettu kantaa myös peruspääoman alentamiseen, kun kunta luovuttaa omaisuuttaan vastikkeetta pysyvästi. Luovuttajakunta voi tällöin alentaa peruspääomaansa kuluksi kirjattua osuutta vastaavalla määrällä. Jos kunta on omaisuuden siirron aktivoinut muihin pitkävaikutteisiin menoihin, silloin peruspääomaa voidaan alentaa vain vuotuisen poiston määrästä. Jos siirto käsitellään kokonaan kuluvaikutteisesti, silloin voidaan peruspääoman alennus tehdä kertaluonteisesti koko luovutetun tase-erän määrästä. Peruspääoman alennukset tehdään omaisuuden luovutus- tai poistotilikautta seuraavalla tilikaudella.

Omaisuuus voidaan siirtää myös vastikkeellisesti. Kuntayhtymämallissa luovutuksen vastikkeeksi kunta saa kuntayhtymäosuuksia. Sopimuskuntamallissa omaisuuden luovutus voi olla vastikkeellinen siten, että sopimuskunta saa pelastuslaitokselta korvauksen rahana tai alennuksena vastaisissa maksuosuuksissa. Tällöin omaisuuden uudelleen arvostuskin esimerkiksi käypään hintaan on mahdollista.

Eräissä yhteistoimintasopimuksissa ns. kallis kalusto on sovittu luovutettavaksi vastikkeellisena siten, että pelastuslaitos suorittaa korvauksen alentamalla sopimuskunnan tulevia maksuosuuksia. Sopimuskunta merkitsee tällöin korvattavaksi sovitun määrän myyntisaamiseksi ja pelastuslaitos vastaavan määrän ostovelaksi. Saatavat ja velat kuitataan sovituilla

maksuosuuksilla. Tällaisia tapauksia varten suosituksessa on esitetty kirjausmallit:

	<u>Luovuttava kunta</u>	<u>Pelastuslaitos</u>
Kaluston luovutus	<i>Sijoitukset, Muut saamiset an Kalusto</i>	<i>Kalusto an Ostovelat</i>
Luovutuskorvauksen kuittaus	<i>Muiden palvelujen ostot an Muut saamiset</i>	<i>Ostovelat an Myyntituotot</i>

Suosituksessa ei ole esitetty vaihtoehtoa, että luovutus sovittaisiin pysyväksi saamiseksi luovuttajakunnassa ja pysyväksi velaksi pelastuslaitoksessa.

### 3 Kuntajaoston kannanotto

#### 3.1 Yleistä

Yhteistoimintasopimuksen 10. kohdan ensimmäinen ja toinen kappale ovat keskenään ristiriitaiset. Ensimmäisessä kappaleessa on sovittu kaluston luovuttamisesta korvauksetta. Toisessa kappaleessa on sovittu luovutuksesta kirjanpitoarvosta, mikä taas viittaisi vastikkeelliseen luovutukseen.

Hakija on merkinnyt toista kappaletta soveltaen käyttöomaisuussuunnitelman kirjanpitoarvon käyttöomaisuuteen ja velaksi vieraan pääoman muihin pitkäaikaisiin velkoihin. Vastaavasti hakija on esittänyt, että luovuttajakunnat merkitsisivät kalusto- ja irtaimistoluovutuksensa kirjanpitoarvosta muihin pitkäaikaisiin saamisiin.

Kuntajaosto antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolaian ja kuntalain 68–70 §:n soveltamisesta, joten se ei voi ottaa kantaa siihen, kumpaa yhteistoimintasopimuksen 10. kohdan määräystä olisi noudatettava. Siitä osapuolten tulee sopia keskenään. Sen vuoksi seuraavassa on esitetty ainoastaan kirjausvaihtoehdot ja edellytyksiä niille.

#### 3.2 Luovutus korvauksetta -vaihtoehto

Yhteistoimintasopimuksen 10. kohdan ensimmäisen kappaleen mukainen omaisuuden luovutus korvauksetta on tulkittavissa vastikkeettomaksi omaisuuden siirroksi siten, että sopimuskunnat osoittavat luovutetun omaisuuden hankintamenuun täyden rahoitusosuuden. Tällöin pelastuslaitoksen taseessa hankintamenu ei muodostu kirjattavaa tasearvoa.

Sopimuskuntien kirjanpidossa korvauksetta luovutetun kaluston ja irtaimiston käsittely voi tapahtua seuraavilla tavoilla:

1. Luovutetun kaluston ja irtaimiston jäännösarvo siirretään taseen erään *Muut pitkävaikutteiset menot*. Tällaiset muut pitkävaikutteiset menot on poistettava enintään viidessä vuodessa tai poistosuunnitelman mukaisena jäljellä olevana poistoaikana, kuitenkin enintään 20 vuodessa. Liitetietona annetaan erittely muihin pitkävaikutteisiin eriin sisältyvistä eristä.

2. Vastikkeeton siirto, omaisuuden jäännösarvo, voidaan kirjata kerralla kuluksi ensisijaisesti toimintamenona, *Muut kulut/Luovutustappiot*, tai
3. *satunnaisena kuluna*, kun määrä on merkittävä ja vaikutus vuosikatteeseen on olennainen, taikka
4. *ylimääräisenä poistona*, mikäli vaikutus vuosikatteeseen on vähäinen.

### 3.3 Luovutus kirjanpitoarvosta -vaihtoehto

Yhteistoimintasopimuksen 10. kohdan toisen kappaleen mukainen omaisuuden luovutus sopimuskuntien taseiden mukaisista kirjanpitoarvoista on tulkittavissa vastikkeelliseksi saannoksi, vaikka vastikkeesta ei sopimuksessa ole erikseen sovittu. Pelastuslaitoksessa on tulkittu tätä sopimuskohtaa siten, että sopijakuntien luovuttaman omaisuuden kirjanpitoarvo merkitään taseen käyttöomaisuuteen ja vastaava erä vieraan pääoman pitkäaikaisiin velkoihin. Sopijakunnille on annettu ohje merkitä vastaava erä pitkäaikaisiin saamisiin. Käytännössä velka ja saamiset ovat pysyviä, koska lyhennyksistä ei ole sovittu.

Luovutetun käyttöomaisuuden arvoa vastaavan erän merkitseminen pelastuslaitoksen peruspääomaksi ei voi tulla kysymykseen, koska kunta ei voi tehdä oman pääoman ehtoista sijoitusta toiseen kuntaan samaan tapaan kuin kuntayhtymässä.

Käyttöomaisuuden luovutuksen merkitsemistä sopimuskuntien ja pelastuslaitoksen taseissa pysyvää saamista ja velkaa vastaan voidaan pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena, mikäli saamisen ja velan pysyvyys on sopimusosapuolten tosiasiallisena tarkoituksena.

## 4 Kuntajaoston lausunto

Hakijan tapauksessa yhteistoimintasopimuksen 10. kohdan määräykset edellyttävät käyttöomaisuuden luovutuksen kirjaamista sekä vastikkeetomana että vastikkeellisena. Tämä ei saman liiketapahtuman osalta ole kirjanpidollisesti mahdollista. Lausunnon kannanotto-osassa on esitetty molemmat kirjausvaihtoehdot. Kun käyttöomaisuuden luovutusperusteesta on yksiselitteisesti sovittu, on kirjausvaihtoehdot sovitun mukaisesti sovellettavissa.