

LAUSUNTO KOULUKIINTEISTÖN HANKINTAMENON JA SIIHEN SAADUN RAHOITUS-OSUUDEN KÄSITTELEMISESTÄ KIRJANPIDOSSA**Lausuntopyyntö**

Kunta A on pyytänyt kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausuntoa koulukiinteistön hankintamenon ja siihen saadun rahoitusosuuden käsittelemisestä kirjanpidossa ja erityisesti avaavaa tasetta 1.1.1997 muodostettaessa.

Kunta A ja kaksi muuta kuntaa (jäljempänä osalliskunnat) ovat sopineet yhteisen koulutoimen ylläpitämisestä. Ajaksi 1.1.1998 - 31.12.2000 uusitun sopimuksen mukaan Kunta A omistaa koulukeskuksen koulukiinteistöt, jotka on rakennettu 31.7.1974 mennessä. 1.8.1974 jälkeen suoritettut pääomamenot jaetaan sopimuksessa osalliskuntien kesken siten, että koulukeskuksen lisärakentamisesta tai muutos- ja perusparannustöistä aiheutuvista todellisista kokonaismenoista osalliskunnat vastaavat asukaslukujen suhteessa. Rakentamiseen tulevasta valtionosuudesta ja mahdollisista rakennusmenojen kattamiseksi otetuista lainoista kullekin kunnalle tuleva kuntakohtainen osuus vähennetään sen maksuosuudesta. Koulun ensikertaisesta kalustamisesta ja opetusvälineistä aiheutuvat menot jaetaan osalliskuntien kesken samoin perustein kuin rakennukset.

Mainitut menot muodostavat omaisuuden, joka sopimuksen mukaan jakautuu kunkin osalliskunnan omistukseen ja nämä osuudet esiintyvät kunkin osalliskunnan omaisuuseränä taseissa. Kunta A ilmoittaa sopimuksen mukaan vuosittain toisille osalliskunnille tasetietoja varten niiden jäljellä olevan pääomaosuuden koulukeskuksen omaisuudesta.

Jos yhteinen koulutoimi lopetetaan tai sopimus irtisanotaan, kunnan A on hyvittävä toisia osalliskuntia niiden suorittamaa osuutta vastaava korvaus koulukeskuksen koulurakennuksen ja irtaimistojen osalta sen hetkiseen arvoonsa poistojen jälkeen määriteltynä.

Kunta A (jäljempänä hakija) on vähentänyt kiinteistön hankintamenosta saadun valtionosuuden, mutta ei toisten osalliskuntien suorittamaa osuutta. Hakija pyytää lausuntoa siitä, tuleeko osalliskuntien maksuosuudet vähentää hankintamenosta vai käsitelläänkö ne hakijan velkana ja muiden osalliskuntien saatavana, koska sopimuksen purkautuessa hakija joutuu hyvittämään muita osalliskuntia. Lisäksi hakija kysyy miten muut osalliskunnat käsittelevät maksuosuuttaan kirjanpidossaan ja vaikuttaako poistot velan suuruuteen, jos maksuosuudet käsitellään hakijan velkana. Hakijalle on epäselvää vaikuttaako muiden kuntien maksuosuudet hakijan peruspääomaan, miten kirjanpidossa huomioidaan ennen vuotta 1974 rakennetut osat ja onko muilla osalliskunnilla poistonalaista käyttöomaisuutta koulutus sopimuksen perusteella.

Lausunnon perustelut

Kirjanpitolaki (23.12.1992/1772)

Kirjanpitolautakunnan lausunto (17.1.1994/1255)

Kirjanpitolain 13 §:n pääsäännön mukaan käyttöomaisuuden hankintamenolla tarkoitetaan sen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneita muuttuvia menoja. Kirjanpitolautakunnan lausunnon (94/1255) mukaan yhtiön kunnalta saama pääomatuki investointimenoon kirjataan menonsiirtona investoinnin hankintamenon vähennykseksi.

Em. kirjanpitolain säännös hankintamenosta ja kirjanpitolautakunnan lausunto pääomatuesta hankintamenoa tarkoittaa, että kirjanpitovelvollinen voi merkitä taseeseensa käyttöomaisuutena vain investoinnin omahankintamenon, josta investointimenoa muilta yhteisöiltä tai yksityisiltä henkilöiltä pääomatukena saatu rahoitusosuus on vähennetty.

Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista (tarkistettu 15.12.1997)

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston suunnitelman mukaisista poistoista antaman yleisohjeen mukaan käyttöomaisuuden hankintaan saatu valtionosuus, investointiavustus tai muu rahoitusosuus kirjataan hankintamenon vähennykseksi. Poistolaskennan arvoperustana käytetään saadulla rahoitusosuudella vähennettyä hankintamenon määrää. Taseessa tai sen liitteenä ilmoitetaan olennaisuuden periaatetta noudattaen kyseisen käyttöomaisuuden koko hankintameno ja siitä investointiavustuksella, valtionosuudella tai muulla rahoitusosuudella katettu määrä.

Siirryttäessä vuoden 1997 alussa suunnitelman mukaiseen poistokäytäntöön on kunnan selvitettävä taannehtivan poistolaskennan avulla käyttöomaisuuden hankintahintainen jäännösarvo (l. poistamaton osa hankintamenosta), jolla on jäljellä taloudellista pitoaikaa. Hankintamenon määräksi katsotaan tällöin suoritettu hankintameno, josta on vähennetty vuonna 1985 tai sen jälkeen saadut investointien rahoitusosuudet. Investointien rahoitusosuudella tarkoitetaan tällöin perustamiskustannusten valtionosuutta, avustusta investointimenoihin sekä liittymismaksua, johon ei liity palautusvelvollisuutta tai muuta rahoitusosuutta.

Ennen vuotta 1991 hankitun käyttöomaisuuden poistoperustan laskennan pohjaksi voidaan ottaa myös kirjanpitoarvo 31.12.1990 tai sitä ajankohtaa aikaisempi, alempi arvo, mikäli hankintameno ja siihen saatu rahoitusosuus ei ole selvitettävissä tai niiden selvittäminen aiheuttaisi kohtuuttomia lisäkustannuksia. Vuosien 1991-1996 hankintamenot ja niihin saadut rahoitusosuudet tulee kuitenkin aina selvittää, mikäli poistamaton hankintameno aktivoidaan kunnan taseeseen.

Hakijan ja muiden osalliskuntien välisessä kouluyhteistyösopimuksessa muiden osalliskuntien omistus koulukeskuksen rakennuksiin ja irtaimistoon on määritelty epäselvästi. Yhtäältä todetaan, että osalliskunnat omistavat osuuden siitä käyttöomaisuudesta, jonka rahoitukseen ne ovat osallistuneet. Tällöin osalliskunta voisi ottaa omistukseensa omistamansa käyttöomaisuushyödykkeet sopimuksen purkautuessa. Toisaalta sopimuksessa todetaan, että hakijan on hyvittävä toisia osalliskuntia niiden suorittamasta osuudesta koulukeskuksen koulurakennuksen ja

irtaimiston hankintamenoon sen hetkiseen arvoonsa poistojen jälkeen määriteltynä. Tämä tarkoittanee, että hakija suorittaa muille osalliskunnille rahallisen korvauksen niiden jäljellä olevasta pääomaosuudesta. Koska tämä jälkimmäinen tulkinta on kuntajaoston käsityksen mukaan sopimuksessa tarkoitettu menettely, annetaan kirjausohje sen mukaisena.

Kuntajaoston lausunto

Hakijan tulee merkitä taseessaan erikseen ennen 31.7.1974 hankitun koulukeskuksen hankintameno, kertynyt poisto ja hankintamenojäännös ja 1.8.1974 jälkeen syntynyt koulukeskuksen hankintameno, kertyneet poistot ja hankintamenojäännös sekä saatu rahoitusosuus.

Ennen 31.7.1974 hankittu käyttöomaisuus poistetaan taannehtivasti, suunnitelman mukaisin poistoin vaikutusaikanaan. Hakijan peruspääomaa korjataan avaavassa taseessa 1.1.1997 taannehtivan poistolaskennan mukaisen hankintamenojäännöksen ja vastaavan käyttöomaisuuden kirjanpitoarvon erotuksella.

1.8.1974 jälkeen hankitun käyttöomaisuuden osalta menetellään hakijan ja muiden osalliskuntien kirjanpidossa seuraavasti:

Hakija vähentää muilta osalliskunnilta saamansa rahoitusosuudet rakennusten ja irtaimiston hankintamenosta. Saadut ja vähentämättä olevat rahoitusosuudet vähennetään käyttöomaisuudesta ja peruspääomasta vuoden 1997 avaavassa taseessa.

Hakija poistaa rakennusten ja irtaimiston rahoitusosuudella vähennetyt hankintamenojen vaikutusaikanaan. Ennen vuotta 1997 hankitun käyttöomaisuuden rahoitusosuudella vähennetty hankintameno poistetaan taannehtivasti.

Hakija ilmoittaa tilinpäätöksen liitetietona osalliskuntien jäljellä olevan rahoitusosuuden määrän.

Muut osalliskunnat kirjaavat hakijalle suorittamansa rahoitusosuudet muuksi pitkävaikutteiseksi menoksi, jota poistetaan vuosittain määrällä, jolla hakija ilmoittaa rahoitusosuutta vastaavan osuuden koulukeskuksen rakennusten ja irtaimiston hankintamenojäännöksestä vähentyneen päättyneellä tilikaudella. Muuksi pitkävaikutteiseksi menoksi kirjattu rahoitusosuus on poistettava kuitenkin viimeistään vaikutusaikanaan.