

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto

LAUSUNTO 48
28.11.2000 1(4)

LAUSUNTO LAHJOITUKSEN KIRJANPIDOLLISESTA KÄSITTELYSTÄ

1 Lausuntopyyntö

Suomen Kuntaliitto on pyytänyt lausuntoa kunnan saaman lahjoituksen kirjanpidollisesta käsittelystä.

Kirjanpitolautakunta on 6.3.2000 antanut lausunnon lahjoituksen kirjanpidollisesta käsittelystä. Lausunnon mukaan "lahjoituksena saadut osakkeet merkitään taseeseen luovutus hetken mukaiseen arvoon. Taseeseen merkittävä arvo ei saa ylittää osakkeiden todennäköistä luovutushintaa. Tuloslaskelmaan tehdään vastaavan suuruinen tuloutusmerkintä. Merkintä tehdään KPL 4:2 §:ssä säädetyin edellytyksin satunnaisiin tuottoihin. Osakkeista maksettu lahjavero kirjataan vuosikuluksi."

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista (6.4.1999) liitteen 2, kohdan 4 esimerkin mukaan lahjoituksena saadun kiinteistön hankintameno on nolla.

Aiemman kuntajaoston suunnitelman mukaisista poistoista (8.1.1996) antaman yleisohjeen 8.4 kohdan mukaan "vastikkeetta saadut maa- ja vesialueet, rakennukset ja arvopaarit voidaan ottaa kunnan taseeseen arvostuseränä todennäköiseen luovutushintaan. Mikäli vastikkeetta saadun kiinteistön todennäköinen luovutushinta ei ole selvitettävissä, tasearvon voidaan määritellä enintään viimeksi toimitetussa kiinteistöverotuksessa vahvistettuun verotusarvoon. Arvostuseränä käsitelystä käyttöomaisuudesta ei tehdä suunnitelmapoistoja."

Hakija pyytää kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausuntoa siitä, aiheuttaako kirjanpitolautakunnan lausunto 1607/6.3.2000 muutoksia kuntien ja kuntayhtymien lahjoituksena saadun omaisuuden kirjanpidolliseen käsittelyyn.

2 Lausunnon perustelut

KPL 3:2 §: "tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (*oikea ja riittävä kuva*). Tätä varten tarpeelliset lisätiedot on ilmoitettava liitetiedoissa."

KPL 5:1 §: "...tilikauden tulot kirjataan tuotoiksi tuloslaskelmaan. Tuotoista vähennetään kuluina ne menot, joista ei todennäköisesti enää kerry niitä vastaavaa tuloa, samoin kuin menetykset. Muut menot saadaan aktivoida sen mukaan kuin jäljempänä (kirjanpitolaissa) säädetään.

KPL 5:5 §: "...käyttöomaisuuden ja muun pysyviin vastaaviin kuuluvan aineellisen omaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi.

KPL 4:5 §: ...hankintamenoon luetaan hyödykkeiden hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot.

KPL 5:13 §: arvonalennus

KPL 5:17 §: arvonkorotus

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston antamat yleisohjeet

- Yleisohje suunnitelman mukaisista poistoista (6.4.1999):
 - käyttöomaisuuden hankintameno määrittely, s. 7
 - avustuksella, valtionosuudella tai muulla rahoitusosuudella katettu hankintameno, s. 8 (koskee esim. valtiolta vastikkeetta siirtyneitä koulurakennuksia ja kiinteistöjä, joissa saatu käyttöomaisuus voidaan tulkita täysimääräiseksi valtionosuudeksi).

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunnot

- 16/15.12.1997: Lausunto koulutuskuntayhtymän vastikkeetta saaman käyttö- ja vaihto-omaisuuden kirjaamisesta. Sen mukaan kuntayhtymä ei merkitse taseeseen vastikkeetta saatua vaihto- eikä käyttöomaisuutta. Vastikkeetta saadun vaihto-omaisuuden myynti merkitään tuloslaskelmaan myyntituottona. Vastikkeetta saadun käyttöomaisuuden myynti merkitään tuloslaskelmaan muuna tuottona.

Valtiolta vastikkeetta saatua käyttöomaisuutta ei siten merkitä taseeseen, eikä sitä voida tulouttaa tuloslaskelmassa, koska kyse ei ole lahjoituksesta, vaan saanto rinnastetaan täysimääräiseen valtion osuuteen. *Maa- ja vesialueisiin sekä osakkeisiin* voidaan tehdä arvonkorotus. Arvonkorotuksen edellytykset on kuvattu yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta 6.4.1999.

Oikean ja riittävän kuvan antamiseksi kunnan tai kuntayhtymän toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta annetaan liitetietona selvitys saadun avustuksen arvosta ja sen kirjaamistavasta sekä valtion oikeudesta vaatia omaisuuden palauttamista tiettyjen ehtojen toteutuessa.

Kirjanpitolautakunnan lausunnot

- Valtiolta siirtyvän omaisuuden käsittely 1574/22.3.1999:

“Kirjanpitolautakunta katsoo, että osakeyhtiömuotoisen hakijan valtiolta vastikkeetta saama hakemuksessa tarkoitettua omaisuutta käsitellään hankintameno kattamiseksi saatuna avustuksena. Omaisuuden hakemuksessa tarkoitettua luovutusarvoa ei merkitä taseeseen eikä siitä tehdä poistoja.”

“Oikean ja riittävän kuvan antamiseksi hakijan toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta annetaan liitetietona selvitys saadun avustuksen kirjaamistavasta sekä valtion oikeudesta vaatia omaisuuden palauttamista tiettyjen ehtojen toteutuessa.”
- Lausunto lahjoituksen kirjanpidollisesta käsittelystä 1607/6.3.2000: “Lahjoituksena saadut osakkeet merkitään taseeseen luovutushetken mukaiseen arvoon. Taseeseen merkittävä määrä ei saa ylittää osakkeiden todennäköistä luovutushintaa. Tuloslaskelmaan tehdään vastaavan suuruinen tuloutusmerkintä. Merkintä tehdään KPL:n 4:2 §:ssä säädetyin edellytyksin satunnaisiin tuottoihin.”

“KPL 3:2 §:ssä tarkoitetun oikean ja riittävän kuvan antamiseksi liitetiedoissa annetaan tieto lahjoituksena saaduista osakkeista ja niiden vaikutuksesta tuloslaskelmaan ja taseeseen. Satunnaisiin eriin merkitty lahjoitus esitetään liitetiedoissa KPA 2:3 §:n 2 kohdan mukaisesti.”

Kirjanpitolautakunnan kannanotto: “Hakija saa vastikkeetta eräältä omistajaltaan tytäryrityksensä osakkeita. Kirjanpitolautakunnan mielestä lahjoituksena saatujen osakkeiden kirjanpidollisen käsittelyn lopputuloksen tulee olla samankaltainen kuin tilanteessa, jossa lahjana on saatu rahaa, joka on käytetty osakkeiden hankintaan. Näin ollen lahjoituksena saatujen osakkeiden hankintamenoksi katsotaan niiden arvo luovutushetkellä. Taseeseen merkittävä määrä ei saa ylittää osakkeiden todennäköistä luovutushintaa.”

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston mukaan lahjoitusten kirjanpitokäsittelyn tulee olla samanlainen säätiöissä (joiden kirjanpidossa em. lausuntoa sovelletaan) ja kunnissa, minkä vuoksi se on päättänyt muuttaa lahjoituksista aiemmin annettuja ohjeita.

3 Kuntajaoston lausunto

Lahjoitukset ja testamentit, joissa ei ole käyttörajoituksia

Rahat ja pankkitalletukset ja muut rahaan verrattavat lahjoitukset merkitään nimellisarvoonsa satunnaiseksi tuotoksi, mikäli lahjoitusten määrä on olennainen. Vähäiset lahjoitukset merkitään muuksi tuotoksi tuloslaskelmaan.

Lahjoituksena saadut *osakkeet* merkitään taseeseen luovutushetken mukaiseen arvoon. Taseeseen merkittävä määrä ei saa ylittää osakkeiden todennäköistä luovutushintaa. Tuloslaskelmaan tehdään vastaavan suuruinen tuloutusmerkintä. Merkintä tehdään satunnaiseksi tuotoksi, mikäli osakkeiden arvo on olennainen.

Osakkeiden arvoon voidaan tehdä myöhemmin arvonkorotus, mikäli arvonkorotuksen edellytykset ovat voimassa (ks. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta/6.4.1999). Arvonkorotus on peruutettava, mikäli arvonkorotuksen edellytykset eivät enää ole voimassa. Mikäli lahjoituksena saatujen osakkeiden arvo alenee, on arvonalennus kirjattava kuluksi.

Lahjoituksena saadut *maa- ja vesialueet* voidaan merkitä taseeseen luovutushetken mukaiseen arvoon. Taseeseen merkittävä määrä ei saa ylittää maa- ja vesialueiden todennäköistä luovutushintaa. Tuloslaskelmaan tehdään vastaavan suuruinen tuloutusmerkintä. Merkintä tehdään satunnaiseksi tuotoksi, mikäli maa- ja vesialueiden arvo on olennainen.

Maa- ja vesialueiden arvoon voidaan tehdä myöhemmin arvonkorotus, mikäli arvonkorotuksen edellytykset ovat voimassa. Arvonkorotus on peruutettava, mikäli arvonkorotukset eivät enää ole voimassa.

Mikäli lahjoituksena saatujen maa- ja vesialueiden arvo alenee, on arvonalennus kirjattava kuluksi.

Lahjoituksena saatuja *rakennuksia* ei pääsääntöisesti merkitä taseeseen, koska näin merkitty arvo olisi myöhemmin kirjattava poistona kuluksi. Mikäli lahjoitetun rakennuksen arvo on

kunnan käyttöomaisuuden kannalta olennainen ja rakennuksella on pitkäaikainen käyttö kunnan palvelutuotannossa, voidaan rakennuksen arvo kuitenkin merkitä käyttöomaisuuteen ja se merkitään lahjoitusvuoden tilinpäätöksessä satunnaiseksi tuotoksi. Lahjoitetulle rakennukselle on tehtävä poistosuunnitelma ja siitä on tehtävä suunnitelman mukaiset poisotot vaikutusaikanaan kuten kunnan itse hankkimistakin rakennuksista.

Lahjoituksena saatujen varojen taseeseen merkittävä arvo ei saa ylittää niiden todennäköistä luovutushintaa.

Lahjoitukset ja testamentit, joiden perusteella tehdään lahjoitusrahasto

Lahjoituksen arvoa ei tulouteta tuloslaskelmassa. Lahjoituksen tasearvo määräytyy samalla tavalla kuin edellä on esitetty käyttörajoituksettomien lahjoitusten tasearvo. Tasearvo merkitään vastaavaa-puolella toimeksiantojen varoihin erityiskatteisina varoina ja vastattavaa-puolella lahjoitusrahastojen pääomiin silloin kun niiden käyttöön liittyy sopimukseen, testamenttiin tai lahjakirjaan perustuvia varojen käyttöä ja kartuttamista koskevia ehtoja.

Lausunnon voimaantulo

Lausunto muuttaa lahjoituksella vastaanotettujen hyödykkeiden kirjanpitokäytäntöä. Uutta käytäntöä voidaan soveltaa tilikauden 2000 alusta alkaen. Tätä aiemmin vastaanotettujen lahjoitusten arvostusta ei voida taannehtivasti muuttaa.