

7.2.1997

LAUSUNTO AVUSTUKSEN JA SEN PERUSTANA OLEVAN LEASINGMAKSUN KÄSITTELYSTÄ KIRJANPIDOSSA

Lausuntopyyntö

Kaupunki A omistaa jäähalliosakeyhtiön osakekannasta 89 %. Yhtiö on tehnyt jäähallirakennuksesta leasingopimuksen, jolle kaupunki on antanut takauksen. Lisäksi kaupunki on sitoutunut avustamaan jäähalliyhtiötä leasingopimuksen mukaisella määrällä vuosittain. Vuokrakauden lopussa kaupungilla on oikeus lunastaa halli itselleen.

Kaupunki A kysyy onko edellä kuvattu rahoitusjärjestely kaupungin kannalta rahoitusleasing ja voiko kaupunki, maksaessaan käytännössä leasingmaksun jäähalliyhtiön kautta rahoittajalle, jakaa leasingvuokran leasingpoistoihin ja -korkoihin ja kirjata koron tuloslaskelmaan ja lisätä taseen käyttöomaisuuteen leasingvuokratun hallin arvon. Jäähalliyhtiö käsittelee omassa kirjanpidossaan maksut käyttöleasingina.

Perustelut

Kirjanpitolain 16 §:n 1 momentin mukaan tilikauden tuotoista vähennetään kuluina ne menot, joista ei todennäköisesti enää kerry niitä vastaavaa tuloa. Kirjanpitolain 12 §:n 3 momentin mukaan käyttöomaisuutta ovat esineet, erikseen luovutettavissa olevat oikeudet ja muut hyödykkeet, jotka on tarkoitettu tuottamaan tuloa useampana kuin yhtenä tilikautena.

Leasingopimus katsotaan rahoitusleasingopimukseksi, mikäli esineen vuokralleottajalle siirtyy pääosa esineen omistamiseen liittyvästä taloudellisesta riskistä.

Rahoitusleasingin tunnusmerkkejä, joista yksikin riittää, ovat International Account Standardin IAS 17:n (Leasingopimusten käsittely) mukaan:

- omistusoikeus siirtyy vuokrakauden jälkeen vuokranottajalle tai
- vuokralleottajalla on oikeus lunastaa esine vuokrakauden päättyessä huomattavasti sen käypää arvoa alhaisempaan arvoon tai
- esineen vuokraus käsittelee pääosan esineen pitoajasta tai
- leasingmaksujen nykyarvo on yhtä suuri kuin esineen käypä arvo tai ylittää sen.

Muutoin sopimus katsotaan käyttöleasingisopimukseksi.

Edellä olevan perusteella kirjanpidollisesti lausuntopyynnössä esitetty sopimus käsittää jäähalliyhtiön kirjanpidossa rahoitusleasingisopimuksena. Leasingisopimuksista maksetut vuokrat ovat sen tilikauden kuluja, jolta ne on maksettu. Leasingvuokrat kirjaa kirjanpitoonsa kuluina jäähalliyhtiö, koska se on tehnyt vuokrasopimuksen.

Kaupungin tekemä sitoumus avustusten maksamisesta jäähalliyhtiölle ei tuota leasingisopimussuhdetta leasingvuokralleantajan kanssa. Näin kaupungilla ei ole mahdollisuutta kaupungin omassa kirjanpidossa merkitä sopimuksen seurauksena aiheutuvia avustuksia vuokratuloina.

Jäähalliyhtiö merkitsee taseen liitetietoihin leasingvastuuna jäähallin maksamattomat sopimuserät. Vastuina ilmoitetaan seuraavan vuoden markkamäärä sekä yhteissumma toisesta vuodesta lähtien. Samat tiedot merkitään kunnan konsernitaseen liitetietoihin.

Kunnan taseen liitetietoihin merkitään sopimusvastuuna jäähalliyhtiölle annettu sitoumus annettavasta avustuksesta. Sopimusvastuun määrä on sama kuin jäähalliyhtiön taseen liitetietoihin merkitty leasingvastuun määrä. Sopimusvastuuta ei kuitenkaan merkitä konsernitaseen liitetiedoksi, jotta samasta sopimuksesta ei merkittäisi vastuuta kahteen kertaan.

Mikäli kaupunki tekee konsernituloslaskelman, eliminoidaan kaupungin suorittama avustus ja jäähalliyhtiön saama avustus keskenään. Näin konsernituloslaskelmassa leasingvuokrat esitetään vuokratuloina.

Vuokrakauden päättyessä rahoitusyhtiölle maksettava jäähallin lunastushinta merkitään ostajan kirjanpitoon käyttöomaisuuden hankintamenoksi.

Kuntajaoston lausunto

Hakemuksessa tarkoitetut leasingmaksut merkitään jäähalliyhtiön kirjanpitoon vuokramenoina. Kunnan kirjanpidossa maksetut avustukset kirjataan avustuserämenoihin.

Vuokrakauden lopussa kunnan mahdollisesti tekemästä jäähallin lunastuksesta maksama lunastushinta on jäähallirakennuksen hankintameno, joka kirjataan kunnan käyttöomaisuuteen. Hankintamenoille tehtävässä poistosuunnitelmassa otetaan huomioon vuokrakauden kulunut aika.

Maksamattomat leasingvuokrat esitetään leasingvastuina jäähalliyhtiön taseen ja kaupungin konsernitaseen liitetiedoissa. Sitoumus avustuksista merkitään sopimusvastuuksi kaupungin taseen liitetiedoissa

Rahoitusleasingkäsitteilyn muutosesitys

Valmisteilla olevan kirjanpitolain uudistusehdotuksen mukaan rahoitusleasing-sopimuksen tilinpäätöskäsittely muuttuisi siten, että vuokrasopimuksen kohteena olevan hyödykkeen saisi merkitä vuokranottajan konsernitilinpäätökseen siten kuin se merkittäisiin ostettuna.

Lakiesitys on muuttunut ns. KP95-raportista. Uusimman esityksen mukaan rahoitusleasingsopimuksen saa käsitellä siten, kuin käyttöomaisuus olisi ostettu, vain konsernitilinpäätöksessä. Kirjauskäytäntöön vaikuttavia tarkempia säännöksiä ei ole käytettävissä ennen kuin laki on käsitelty eduskunnassa.

Kuntajaosto on antanut lausuntonsa nykyisen kirjanpitolain mukaan.