

## LAUSUNTO LAHJOITUSRAHASTON KIRJANPIDOLLISESTA KÄSITTELYSTÄ

### Lausuntopyyntö

Kunta A, lausunnon hakijana, on pyytänyt lausuntoa testamentin perusteella lahjoituksen saadun tilan ja lahjoitukseen perusteella muodostetun lahjoitusrahaston merkitsemisestä taseessa vuoden 1997 tilinavauksessa. Lisäksi hakija on pyytänyt ohjetta rahaston tuoton kirjaamisesta kirjanpidolaisia sovellettaessa.

Lahjoituksen osuus vuonna 1976 kunnan omistukseen siirtyneestä tilasta oli kaksi kolmasosaa eli 800.000. Jäljelle jääneen yhden kolmasosan tilasta kunta osti 400.000 markan kauppahinnasta.

Hakijan antaman selvityksen mukaan tila on merkitty vuoden 1995 tilinpäätöksessä käyttöomaisuuteen ja käyttöpääomaan 1.200.000 markan määrästä. Lahjoituksen osuus 800.000 on lisäksi kirjattu vastaaviin taserään lahjoitusrahaston erityiskatteet ja vastattaviin lahjoitusrahaston pääoma.

Lahjoitusrahaston pääomaa on kartutettu vuosittain laskennallisella osuudella metsän tuotosta siten, että pääoma oli vuoden 1995 lopussa 1.497.941,70 mk. Testamenttiin perustuvan rahaston säännön mukaan rahaston tuotosta on jaettu avustuksia ja osa tuotosta on käytetty kunnan sosiaalitoimen menojen kattamiseen. Rahaston käyttö on kirjattu rahaston erityiskatteiden tiliä veloittaen kunnan rahatiliä vastaan siten, että rahaston erityiskatteiden tilin saldo vuoden 1995 lopussa oli 1.412.605,19 markkaa. Rahaston pääoman ja katteeksi kirjatun määrän erotus kertoo hakijan ilmoituksen mukaan, kuinka paljon metsän tuotto (= rahaston kartuttaminen) on ollut jakoja (= rahaston käyttöä) suurempi.

### Perustelut

Kirjanpidolain 16 §:n 4 momentin mukaan käyttöomaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi. Hakijan tapauksessa maa-alue on saatu osaksi lahjoituksena ja osaksi ostettuna, jolloin maa-alueen hankintameno on ollut sen luovutusarvoa alempi. Kirjanpidolain 18 §:n mukaan maa-alueen tasearvoon voidaan tehdä arvonkorotus, jos hyödykkeen todennäköinen luovutusarvo on tilinpäätöspäivänä pysyvästi hankintamenoa olennaisesti suurempi. Arvonkorotus voi olla enintään todennäköisen luovutushinnan ja poistamattoman hankintamenon erotuksen suuruinen.

Vuoden 1997 aloittavan taseen muodostamisessa tulee noudattaa varovaisuuden periaatetta ja lisäksi tasejatkuvuutta, mikäli noudattaminen ei ole ristiriidassa kirjanpidosta annettujen säännösten ja kuntajaoston antamien ohjeiden kanssa. Hakijan tapauksessa maa-alueen tasearvo 1.200.000 markkaa, josta hankintamenon osuus on 400.000 markkaa ja lahjoituksen osuus on 800.000, voidaan merkitä maa-alueen arvoksi aloittavassa taseessa 1997 edellyttäen, ettei po. tasearvo ole maa-alueen todennäköistä luovutushintaa suurempi. Vuoden 1997 taseessa tai sen liitetiedoissa maa-alueen tasearvo tulee eritellä hankintamenuon (400.000) ja arvonkorotukseen (800.000). Arvonkorotusta voidaan korottaa vuoden 1997 tilinavauksessa tai vastaisissa tilinpäätöksissä, jos todennäköinen luovutushinta on tase-arvoa korkeampi.

Kuntajaoston antaman taseohjeen (8.1.1996) mukaan käyttöomaisuuteen tehtyjen arvonkorotusten vastaerät esitetään taseen vastattavissa omana ryhmänä arvostuserät. Taseohjeessa todetaan lisäksi, että lahjoitusrahastojen pääomat, joiden kartuttamiseen ja käyttämiseen liittyy lahjakirjaan tai muuhun sopimukseen perustuvia erityismääräyksiä, sisällytetään toimeksiantojen pääomiin. Kuntajaoston rahasto- ja varauskirjauksista antaman yleisohjeen (7.10.1996) mukaan lahjoitusrahaston pääoma merkitään kunnan ja kuntayhtymän taseessa toimeksiantojen pääomiin silloin, kun rahaston pääoman kartuttamiseen tai käyttöön liittyy sopimukseen, lahjakirjaan tai testamenttiin perustuvia ehtoja. Edelleen rahasto-ohjeessa todetaan, että toimeksiantojen pääomiin merkityn lahjoitusrahaston varat, joita ei erityiskatteisina rahoitussuamisina tai arvopapereina merkitä toimeksiantojen varoihin, merkitään luonteensa mukaisesti omaisuuseriin kunnan taseen vastaavissa.

Koska hakijan tapauksessa lahjoitusrahaston kartuttaminen ja käyttö on lahjanantajan erityisehdoin rajaama, on rahaston alkuperäinen pääoma 800.000 markkaa merkittävä kuntajaoston antamien ohjeiden mukaisesti tase-erään toimeksiantojen pääomat, lahjoitusrahastojen pääomat. Lahjoituksena saatuun maa-alueeseen myöhemmin mahdollisesti tehtävät arvonkorotukset merkitään sen sijaan vastattavissa arvostuseriin.

Hakija on merkinnyt lahjoituksen arvon taseen vastaaviin ja vastattaviin kahteen kertaan. Näin kirjanpitolain mukaisessa kirjanpidossa ei voi menetellä. Lahjoitusrahaston erityiskate vuoden 1996 tilinpäätöksessä on vuoden 1997 tilinavauksessa eliminointava siten, että peruspääomaa vähennetään alkuperäisellä lahjoituksen määrällä (800.000 mk) ja jäljelle jäävä osuus vähennetään lahjoitusrahaston pääomasta, jota on kartutettu laskennallista metsän tuottoa vastaavilla rahastoon siirroilla.

Rahaston varoja, pääomaa, kartuttamista ja käyttöä koskevista kirjauksista on kirjaus-esimerkki lausunnon liitteenä.

## Kuntajaoston lausunto

Lahjoitusrahaston pääoma, jonka suhteen on rajoittavia erityismääräyksiä, merkitään taseryhmään toimeksiantojen pääomat, lahjoitusrahastojen pääomat. Lahjana saatu käyttöomaisuushyödyke merkitään taseessa aineellisiin hyödykkeisiin arvostuseränä.

Lahjoitettuun käyttöomaisuuteen myöhemmin mahdollisesti tehtävät arvonkorotukset merkitään taseen vastattavissa ryhmään arvostuserät.

Taseeseen kahteen kertaan merkityt lahjoitusrahaston varat ja pääomat eliminoidaan edellä perusteluissa ja jäljempänä liitteessä olevassa kirjausesimerkissä esitetyllä tavalla. Laskennallista metsän tuottoa vastaava siirto rahaston pääomaan tehdään tilikauden tuloksesta tai oman pääoman muusta erästä. Rahaston sääntöjen perusteella maksettavat avustukset ja muut kuluerät kirjataan luonteensa mukaisiin kululajeihin ja investointi- ja muut pääomamenot kirjataan luonteensa mukaisille tasetileille. Rahaston pääomasta tehdään tilinpäätöksessä rahaston käyttöön perustuvia menoja vastaava rahastosiirto tuloslaskelmaan.

**Kirjauseimerkki lausuntoon 7/7.2.1997**

**1976-1996**

	Rahatili	Pääomameno- ja tulotilit ta:ssa		Käyttöomaisuus	Käyttöpääoma	Lahjoitusrahaston erityiskatteet	Lahjoitusrahaston pääoma	Rahastosiirot (ta-tili)	
1)				1200000					
2)		400000	400000						
3)					800000	800000			
4)			800000					800000	
5)		612605				612605			
6)								697941	697941
TP	1012605		400000		1200000		1412605	1497941	697941
		Tulostili 1976-1996					Tasetili 31.12.1996		
	Maaomaisuuden osto	400000				Rahoitusomaisuus	-1012605	1200000	Käyttöpääoma
	Rahastoon siirrot	697941				Rahaston erityiskatteet	1412605	1497941	Rahastopääoma
	Alijäämä		1097941			Käyttöomaisuus	1200000		
						Alijäämä	1097941		
							2697941	2697941	

- 1) Osaksi testamentilla ja osaksi kaupalla saatu omaisuus kirjattu käyttöomaisuuteen ja käyttöpääomaan
  - 2) Käyttöomaisuuden osto kirjattu talousarviokirjanpitoon
  - 3) Rahaston kate kirjattu pääomatuloksi (ta)
  - 4) Rahaston pääoma kirjattu pääomamenoksi (ta)
  - 5) Rahastosta maksetut avustukset vv.1976-1996
  - 6) Rahaston pääoman kartuttaminen laskennallisella metsän tuotolla vv. 1976-1996
- TP Tilinpäätösviennit

**Kirjauseimerkki lausuntoon 7/7.2.1997**

**1997**

	Rahatili	Ed. tilikauden alijäämä	Käyttöomaisuus	Peruspääoma	Toimeksiantojen varat Lahjoitusrahaston varat	Toimeksiantojen pääomat Lahjoitusrahaston pääoma	Rahaston muutos (tuloslaskelmatili)	Avustukset
TA	1012605	1097941	1200000	1200000	1412605	1497941		
1)				800000	1412605	612605		
2)							70000	
3)	60000							60000
4)						60000	60000	
TP	1072605	1097941	1200000	400000		895336	10000	60000

- 1) Eliminoidaan toimeksiantojen varat peruspääomaa ja rahastopääomaa vastaan
- 2) Kirjataan vuoden 1997 laskennallinen metsän tuotto rahastosiirtona tilikauden tuloksesta
- 3) Jaetaan avustuksia rahaston säännön mukaisesti
- 4) Kirjataan avustuksia vastaava rahaston käyttö

	Tulostili 1.1.-31.12.97	
Avustukset	60000	
Rahaston lisäys	10000	
		70000 Alijäämä

	Tase 31.12.1997		
Käyttöomaisuus	1200000	400000	Peruspääoma
Rahatilit	-1072605	895336	Toimeksiantojen pääomat
		-1097941	Ed. tilikauden alijäämä
		-70000	Tilikauden alijäämä
	127395	127395	