

21.4.2009

Rakennuksen purkamismenojen kirjaaminen

1 Lausuntopyyntö

A:n kaupunki pyytää kuntajaoston ohjausta rakennuksen purkamiskustannusten kirjaamisesta. Kaupunki on kesän 2008 aikana purkanut kokonaan koulukeskuksen kiinteistöllä sijaitsevan lukiorakennuksen rakentaakseen sen paikalle uudet tilat lukiolle. Purettu rakennusosa oli rakennettu alun perin vuonna 1966 ja sitä oli sen jälkeen peruskorjattu useaan otteeseen. Sen poistamaton arvo oli purettaessa 1.226.238,92 euroa. Kirjanpitolain mukaisesti on käytöstä poistuva hyödyke poistettava kertapoistona. Näin on tarkoitus kirjata kertapoistona kyseisen rakennuksen jäännösarvo 493.250,44 euroa.

Esiin on noussut kysymys, voisiko vanhan rakennuksen purkamiskustannukset 132.568,35 euroa katsoa uudisrakennuksen rakentamiselle teknisesti välttämättöminä kustannuksina osaksi uudisrakennuksen rakentamiskustannuksia. Perusteluna hakija esittää, että uudisrakentamisessa perustusten rakentaminen vaatii aina maaperän kaivamista ym. Hakija rinnastaa purkamisen tähän välttämättömään maanrakennustyöhön. Hakija perustelee edelleen, että purkamiskustannusten käsittely vuosikuluna aiheuttaa kaupungin tulokseen kertarasituksen, kun niiden sisällyttäminen uudisrakennuksen kustannuksiin antaisi mahdollisuuden poistaa ne vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan usean vuoden aikana.

Hakija painottaa edelleen sitä, että kaupunki ei purkaessaan teknisesti korjauskelvottoman lukiorakennuksen luovu lukion tiloista, vaan rakentaa lukiolle uuden toimitilan entiselle paikalle. Jos verraan tätä tilannetta siihen, että lukion tiloja olisi vain peruskorjattu, hyvinkin raskaasti ja teknisessä mielessä lähestulkoon uudisrakentamisen luonteisesti, olisi poistokäytäntö ollut kaupungin tuloksen kannalta huomattavasti kevyempi.

2 Lausunnon perustelut

2.1 Pysyvien vastaavien hankintameno

KPL 1336/1997

Kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta (2006)

Kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista (2008)

Kunnan pysyviä vastaavia ovat erät, jotka on tarkoitettu tuottamaan tuloa jatkuvasti useana tilikautena sekä tulon tuottamisen tarkoituksesta riippumatta aineettomat ja aineelliset hyödykkeet, jotka vaikuttavat jatkuvasti tuotannontekijöinä useana tilikautena. Kunnan pysyvien vastaavien käsitteen laajentaminen on katsottu perustelluksi sen vuoksi, että kunnan palvelutuotannossa tuotannontekijöiden hankinnan tarkoituksena ei aina ole tulojen kerryttäminen, vaan kunnan palvelujen tuottaminen, joka lakisääteisesti tai valtuuston päätöksellä rahoitetaan verovaroin.

Yleisperiaate on, että hankintamenoön sisällytetään kaikki ne hankinnan ja valmistuksen muuttuvat menot, jotka tarvitaan pysyviin

vastaaviin kuuluvan hyödykkeen saamiseksi käyttövalmiiksi tulon- tai palvelutuotantoon (KPL 4:5.1 §). Myös hankintaan ja valmistukseen liittyvät kiinteät menot voidaan sisällyttää hankintamenuon, jos niiden määrä on olennainen hankinnan ja valmistuksen muuttuviin menoihin verrattuna (KPL 4:5.2 §). Aktivoituun hankintamenuon luetut hyödykkeen hankinnasta tai valmistuksesta aiheutuneet kiinteät menot on voitava selvittää kustannuslaskennan tai -laskelmien avulla.

Yleisesti menojen aktivoinnissa on otettava huomioon kirjanpitolain 3:3.1 §:n yleisistä periaatteista 3-kohdan mukainen tilikauden tuloksesta riippumaton varovaisuus. Varovaisuus tarkoittaa, että kirjanpidon ja tilinpäätöksen ratkaisut on tehtävä siten, että ei anneta liian hyvää kuvaa tilikauden tuloksesta tai taloudellisesta asemasta tilinpäätöshetkellä. Siksi muun muassa aktivoinnit on tehtävä riittävää harkintaa käyttäen ja huolehdittava siitä, että omaisuuden arvoa ei esitetä taseessa liian suurena. Varovaisuuden periaatetta noudatetaan erityisesti tilinpäätöstä laadittaessa, kun selvitetään tilikaudelle kuuluvia eriä ja määritellään taseen erien oikeaa arvoa. Tilikaudelta muodostuva tulos ei saa vaikuttaa tulojen ja menojen jaksottamiseen tai omaisuuden arvostamisen kirjauksissa tehtäviin ratkaisuihin.

Kuntajaoston lausunto 52/2002

Kuntajaosto on kaatopaikan jälkihoitoon liittyvien kustannusten kirjanpidollista käsittelyä koskevan lausunnon kannanotossa todennut, että "mikäli kaatopaikan jälkihoitossa tehdään sellaisia toimenpiteitä, että niistä muodostuu usean tilikauden ajan tuloa tuottavaa tai palvelutuotannossa tuotannontekijänä käytettävää käyttöomaisuutta, voidaan menot siltä osin aktivoida asianomaisiin käyttöomaisuusryhmiin ja poistaa suunnitelman mukaan. Käyttöomaisuuden käyttämisen palvelutuotannossa on perustuttava ennen tilinpäätöstä tehtyihin suunnitelmiin ja todennäköinen tulo on voitava esittää laskelmin."

3 Kuntajaoston kannanotto

Käsiteltävässä tapauksessa on kysymys siitä, voidaanko uudisrakennuksen alta purettavan rakennuksen purkamismenot katsoa uudisrakennuksen hankintamenoksi.

Kirjanpitolaissa ja kirjanpitolautakunnan tai kuntajaoston yleisohjeissa ei ole erikseen mainittu purkamismenojen lukemisesta hankintamenuon.

Pääsääntöisesti rakennuksen purkamismeno kirjataan purkamisvuoden kuluksi. Jos rakennus puretaan rakentamisaikaa saattamiseksi rakentamiskelpoiseksi uudisrakennusta tai muuta käyttöä varten, purkamismeno voidaan aktivoida tontin, jolla purettu rakennus on sijainnut, hankintamenoksi. Aktivoinnissa on noudatettava varovaisuuden periaatetta siten, ettei aktivoitu hankintameno muodostu tontin todennäköistä luovutusarvoa tai muutoin määriteltyä käyttöarvoa suuremmaksi. Rakennuspaikan käyttöarvona voidaan pitää sellaista todennäköistä luovutusarvoa suurempaa purkamiskustannuksilla korotettua rakentamisaikaa hankinta-arvoa, joka on muita rakentamisaikavaihtoehtoja edullisempi.

Rakennuksen purkamismenon aktivoimista sen tilalle rakennettua uuden rakennuksen tai kiinteän rakenteen hankintamenoksi ei voida pitää perusteltuna. Tilalle rakennettua rakennuksen tai kiinteän rakenteen suunnitelmapoistoissa ei ole enää tarpeen varautua rakennuspaikan

rakentamiskelpoiseksi saattamiseen, vaan vain rakennuksen tai rakenteen peruskorjaukseen tai korvaamiseen aikanaan uudella.

4 Kuntajaoston lausunto

Pääsääntöisesti rakennuksen purkamismenot kirjataan purkamisvuoden kuluksi.

Rakennuksen purkamismenot voidaan kuitenkin aktivoida tontin hankintamenona, kun rakennus puretaan tontin saattamiseksi rakentamiskelpoiseksi uudisrakennusta tai tontin muuta käyttöä varten. Aktivoinnissa on noudatettava varovaisuuden periaatetta siten, että tontin aktivoitu hankintameno ei muodostu sen todennäköistä luovutusarvoa tai muutoin määriteltyä käyttöarvoa suuremmaksi.