

19.5.1998 Dnro 1/51/1998

Valtion kirjanpitolautakunnan lausunto hakemukseen, jossa Tielaitos on pyytänyt lausuntoa yhteishankkeena kunnan kanssa valmistettuun käyttöomaisuuteen kunnalta saadun rahoitusosuuden kirjaamisesta liikekirjanpidossa.

Kunnan osallistuminen tiehankkeen rahoittamiseen voi perustua tielain 95 §:ään, tiesuunnitelman vahvistamis- tai tiepäätökseen. Perusteena voi olla myös Tielaitoksen tehtäväksi erikseen sovittu yleiseen tiehen kuuluva tai siihen liittyvä erillinen työ. Perusteina kuntien osallistumiselle ovat mm. hankkeen toteutuksen nopeuttaminen, toteutuksen tason nostaminen, esim. kevyen liikenteen järjestelyt, aiheuttamisperiaate, esim. on kaavoitettu melualueelle asuinrakennusalueita, rakenteesta saatava hyöty, esim. liikennevalot, tiehankkeeseen liittyvän kunnan kadun tai tien rakentaminen samassa yhteydessä ja/tai samalla organisaatiolla.

Tielaitos on budjetoinut hankkeet talousarviossa joko Perustienpidon hankkeiksi tai Tieverkon kehittämishankkeiksi. Kuntien maksuosuudet budjetoidaan Tielaitoksessa Ulkopuolisille tehtäviin tietöihin.

Kuntien sitoumusten määrät laskee vuosittain tiehankkeen johto, ilmoittaa ne kunnille talousarvioon ottamista varten ja ne laskutetaan jälkikäteen kunnilta.

Tielaitos on pyytänyt kirjanpitolautakunnan lausuntoa kunnan kanssa yhteishankkeena valmistettuun käyttöomaisuuteen kunnalta saadun rahoitusosuuden kirjaamisesta. Tuleeko saatu rahoitusosuus kirjata liikekirjanpidossa tuloksi ja tuotokululaskelmaan tilikauden tuotoksi vai käsitelläkö rahoitusosuutta käyttöomaisuusmenon oikaisuna, jolloin taseeseen aktivoitavasta hankintamenosta vähennettäisiin rahoitusosuudella katetut menot. Käyttöomaisuus jää valmistuttuaan valtion omistukseen.

Tielaitos ehdottaa lausuntopyynnössään käyttöomaisuushankintoihin saatujen rahoitusosuuksien käsittelemistä liikekirjanpidossa käyttöomaisuuden hankintamenon vähennyksenä.

Lausunnon perustelut:

Mikäli käyttöomaisuushankintaan saatava rahoitusosuus käsitellään liikekirjanpidossa menon oikaisuna, hyödykkeen hankintameno aktivoidaan taseeseen netto-

määräisenä vähentämällä hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuvista menoista rahoitusosuudella katetut menot. Hyödykkeen tasearvo sisältää tällöin vain sen osan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneista menoista, jonka valtio on itse rahoittanut. Käyttöomaisuushankintaan saatu rahoitusosuus ei tällöin näy tuotto- ja kululaskelmassa tilikauden tuottona. Taseeseen aktivoitujen nettomääräisen hankintamenon kuluksi kirjaus tapahtuu suunnitelman mukaisten poistojen avulla usean tilikauden aikana (hyödykkeen vaikutusaikana).

Vastaavaan tapaukseen on kirjanpitolautakunta lausunnossaan 1994/1255: ”Julkisyhteisöltä saadun avustuksen (ns. pääomatuen) kirjaaminen” antanut seuraavan kannan:

”Julkisyhteisöiltä saatu pääomatuki kirjataan menonsiirtona kyseiselle menotilille. Mikäli osa pääomatuesta on sellaista tukea, jonka perusteena ei ole menoon osallistuminen eikä se ole vastiketta suoritteesta, se osa tuesta kirjataan liiketoiminnan muuksi tuotoksi”.

Kirjanpitolautakunnan lausunnon perusteluissa todetaan, että mikäli pääomatukea maksetaan avustuksen muodossa, se on käyttöomaisuushankintaan - ja muihin pääomamenojen kattamiseen osallistumista eikä siksi ole liikevaihdoksi eikä pääsääntöisesti liiketoiminnan muuksi tuotoksi kirjattavissa. Pääomatuki kirjataan menonsiirtona kyseiselle menotilille. Siten esimerkiksi se osa pääomatuesta, joka on saatu investointimenon kattamiseen, kirjataan menonsiirtona investoinnin hankintamenon vähennykseksi. Taseessa tai sen liitteenä ilmoitetaan olennaisuuden periaatetta noudattaen kyseisen käyttöomaisuuden koko hankintameno ja siitä avustuksella katettu määrä.

Valtion kirjanpitolautakunnan lausunto

Tässä lausuntopyynnössä tarkoitettussa tapauksessa kunnalta käyttöomaisuushankintaan saatua rahoitusosuutta ei voida pitää valtion liikekirjanpidon tulona.

Valtion talousarviosta annetun asetuksen 66 g §: n 2 momentin mukaan:

”Kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluiksi”.

Liikekirjanpidon tase siis sisältää kuluiksi vielä kirjaamattoman omaisuuden eli poistamattoman menojäännöksen. Tapauksessa, jossa valtion omistukseen jäävän hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuvia menoja rahoittaa valtion lisäksi jokin muu talousyksikkö, valtion menoiksi ei voida katsoa enempää kuin mitä valtio on itse rahoittanut.

Käyttöomaisuushankintaan saatavaa kunnan rahoitusosuutta tulisi siis käsitellä liikekirjanpidossa menon oikaisuna, jolloin valtion taseessa oleva omaisuus sisältää vain ne menot, jotka investoinnin hankkimisesta on valtiolle aiheutunut. Mikäli kunta rahoittaa hankinnasta suuremman osuuden kuin sen osuus on esimerkiksi

sen vuoksi, ettei kaikkia kustannuksia lueta hankintahintaan, tulee ylimenevä osuus tulouttaa tilille 3972 Yhteistoiminnan tuotot muilta yhteisöiltä.

Puheenjohtaja

Tapio Leskinen

Sihteeri

Pirjo Rautio