

8.3.2011

## **Kunnan kaatopaikan ennallistamiskustannusten kirjanpidollisesta käsittelystä**

### 1 Lausuntopyyntö ja perusteluja

1.1 Lausuntopyyntö A:n kaupunki on ympäristöviranomaisten kehotuksesta vuonna 2005 tehnyt yhteensä 1,5 miljoonan euron varauksen kaatopaikan ennallistamista varten. Aikaisempina vuosina hakija on viranomaisten kehotuksesta tehnyt joitakin kaatopaikkaan liittyviä toimenpiteitä. Vuonna 2006 suotoveden keräämistä varten rakennettiin tasausallas X:n kaatopaikan viereen. Tämän kaatopaikan ennallistaminen on jaettu kahteen vaiheeseen, joista ensimmäinen aloitettiin syksyllä 2009 ja on viety päätökseen 2010, minkä jälkeen toinen vaihe on aloitettu. Ennallistaminen saadaan valmiiksi vuoden 2011 aikana. Kaatopaikan toisen vaiheen kustannusarvio on 2,8 miljoonaa euroa. Kokonaiskustannukset nousevat kaikkiaan uusien vaatimusten seurauksena alkuperäisestä 1,5 miljoonasta eurosta 3,5 miljoonaan euroon.

Kaupunginvaltuusto päätti kokouksessaan 30.11.2010 varata 2,1 miljoonaa euroa talousarvion investointiosaan Y:n kaatopaikkaa varten sekä pyytää kirjanpitolautakunnan kuntajaostolta lausuntoa määrärahan kirjanpidollisesta käsittelystä. Hakija pyytää lausuntoa erityisesti siitä, voiko kaatopaikan ennallistamiskustannukset aktivoida vuodesta 2011 lähtien kirjaamalla kustannukset investoinneiksi tai pitkävaikutteisiksi menoiksi.

### 1.2 Perusteluja

Perusteluina hakija viittaa kuntajaoston yleisohjeeseen ympäristöasioiden kirjaamisesta ja esittämisestä kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksessä, kohta 4.1.2. Siinä todetaan, että ympäristömenot voidaan aktivoida, jos ne liittyvät kirjanpitovelvollisen tuleviin ympäristönsuojelutoimenpiteisiin ja ne tuottavat tulevaisuudessa taloudellista hyötyä tai niitä käytetään kunnan palvelutuotannossa. Ympäristömenon aktivoinnin edellytys on aina, että omaisuuserä on tarkoitettu tuottamaan tuloa jatkuvasti useana tilikautena tai että sitä käytetään kunnan palvelutuotannossa tulontuottamistarkoituksesta riippumatta.

Hakija katsoo, että yllämainitut kriteerit täyttyvät, sillä kyseessä olevat ympäristönsuojelutoimenpiteet toteutetaan vähintään 30 vuoden aikana. Alueen suotovedet johdetaan vastaisuudessa kaupungin vedenpuhdistuslaitokseen, jolloin tuleva toiminta vähentää tai estää oletettavaa ympäristön saastumista. Hakijan vesiliikelaitos ottaa vastaan ja puhdistaa saastuneen veden, jonka määrän arvioidaan saneerausjälkeen olevan 2 000 m<sup>3</sup>/vuosi. Vesiliikelaitos perii vastaisuudessa maksun ja saa näin ollen tuloja kaatopaikalta tulevasta vedestä vähintään 30 vuoden ajan.

Alueen pinta-ala on 7 ha (70 000 m<sup>2</sup>). Hakija suunnittelee vapaa-ajan toimintaa alueelle. Parhaillaan selvitetään eri vaihtoehtoja alueen käytölle voittotarkoituksessa. Vaihtoehtoja ovat trap-ampumarata, moottoriurheilu, koira- tai hevosurheilurata tai jokin muu liikuntaan liittyvä käyttötarkoitus.

Alueelle ei voi istuttaa puita, sillä juuret saattavat kasvaa tiivistyskerroksen läpi ja pilata kerroksen tarkoituksen.

Hakijan mukaan alueen tulevan käyttötarkoituksen on tarkoitus tarjota asukkaille lisäarvoa samalla tavoin kuin puisto tai virkistysalue sekä antaa pysyviä tuloja vuokrien ja käyttömaksujen muodossa.

Hakija perustelee lausuntopyyntöä edelleen yhteiskunnan uusilla vaatimuksilla. Yhteiskunnan uudet vaatimukset ja asenteet vanhoja kaatopaikkoja kohtaan ovat muuttuneet huomattavasti viime vuosikymmeninä. Suljetut kaatopaikat ennallistettiin aikaisemmin peittämällä ne maakerroksella. Nyt rakennettavien tai ennallistettavien kaatopaikkojen tulee täyttää tiukat ympäristövaatimukset. Jälkihoito- ja huoltovelvoite on vähintään 30 vuotta niiden sulkemisen ja ennallistamisen jälkeen. Tämä tarkoittaa muun muassa, että ennallistettujen kaatopaikkojen ympäristökuormitusta mitataan jatkuvasti, jätealueen läpi valuva sadevesi puhdistetaan ja aluetta huolletaan samalla tavoin kuin puistoja.

### 1.3 Kohteen kuvaus

Hakijalla on kaksi voimassa olevaa ympäristölupaa vanhojen käytöstä poistettujen kaatopaikkojen ennallistamista varten. Ympäristölupien ehtojen mukaan toisen kaatopaikan on oltava kokonaan ennallistettu joulukuussa 2011 ja toisen joulukuussa 2012.

Ennallistaminen tehdään jätealueita muodostamalla sekä kuivatus-, pumppaus- ja kaasunkeräysjärjestelmiä rakentamalla. Ennallistamisessa rakennetaan tiivistyskerros, joka estää veden valumista jätteisiin. Tiivistyskerroksen päälle rakennetaan kuivatuskerros, joka johdattaa sadeveden kokoojajajaan jätealueen ulkopuolelle, ja koko rakennelma peitetään metrin paksuisella maakerroksella ja 20 senttimetrin paksuisella kasvikerroksella. Arvioiden mukaan tiivistyskerros estää 95 prosenttia sadevedestä valumasta jätealueelle. Kun kaatopaikka kuivuu, kaasun tuotanto vähenee ajan mittaan.

Kaatopaikan suotovesi kerätään talteen, analysoidaan ja johdetaan puhdistamoon. viranomaiset valvovat suotoveden laatua hyväksytyjen valvontaohjelmien mukaisesti. Y:n kaatopaikka suljettiin vuonna 1996, mutta viranomaiset määräsivät pitkän oikeuskäsittelyn jälkeen vedenläpäisyä koskevan normin kymmenen kertaa korkeammaksi. Myös lievästi saastuneen maan käyttäminen peitemateriaalin on vähentynyt voimakkaasti. Tämän vuoksi ennallistamiskustannukset ovat kaksinkertaistuneet hakijan anottua ympäristölupaa kaatopaikan sulkemista varten vuonna 2006. Y:n kaatopaikan ennallistamista koskevan ympäristöluvan mukaan kasvillisuus on pidettävä matalana. Se on leikattava vuosittain, jotta alueelle ei kasva puita, joiden juuret saattaisivat vahingoittaa metrin syvyydellä olevaa tiivistyskerrosta.

Valvontaa lisäävät muuttuneet vaatimukset ovat muuttaneet hakijan näkemystä kaatopaikan tulevasta käytöstä. Alun perin oli kysymys tavanomaisista ennallistamistoimenpiteistä, kun taas nykyisten toimenpiteiden tavoitteena on alueen monipuolinen käyttö, josta hyötyvät sekä asukkaat että kaupunki.

## 2 Lausunnon perusteluja

### 2.1 Aktivoinnin edellytykset

Taseeseen aktivoitavia pysyviä vastaavia kirjanpitolain mukaan ovat hyödykkeet, jotka on tarkoitettu tuottamaan tuloa jatkuvasti useana tilikautena (KPL 4:3 §). Kuntajaosto on yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta (luku 1.2) täydentänyt kirjanpitolain pysyvien vastaavien määritelmää siten, että kunnan pysyviä vastaavia ovat tulon tuottamisen tarkoituksesta riippumatta aineettomat ja aineelliset hyödykkeet, jotka vaikuttavat jatkuvasti tuotannon tekijöinä useana tilikautena, sekä toimialasijoittamisen osakkeet ja osuudet ja muut sijoitukset.

### 2.2 Pakollinen varaus

#### 2.2.1 Vastainen meno tai menetys

Kirjanpitolain 5:14 §:n mukaan tuotoista on vähennettävä sellaiset vastaiset menot tai menetykset, joiden osalta täyttyvät seuraavat neljä tunnuspiirrettä:

- 1) ne kohdistuvat päättyneeseen tai aikaisempaan tilikauteen;
- 2) niiden toteutumista on tilinpäätöstä laadittaessa pidettävä varmana tai todennäköisenä;
- 3) niitä vastaava tulo ei ole varma eikä todennäköinen; sekä
- 4) ne perustuvat lakiin tai kirjanpitovelvollisen sitoumukseen sivullista kohtaan.

Mainitun säännöksen kaikkien kohtien tulee täyttyä, jotta kyseinen meno tai menetys on kirjauskelpoinen.

#### 2.2.2 Pakollinen varaus vai siirtovelka

Kirjanpitolain 5:14 § 2 momentin mukaan vastainen meno tai menetys kirjataan tuloslaskelmaan kuluksi ja taseen siirtovelkoihin, jos menon tai menetyksen täsmällinen määrä ja toteutumisajankohta tunnetaan. Jos 1 ja 2 momentissa tarkoitetun menon tai menetyksen täsmällistä määrää tai toteutumisajankohtaa ei tiedetä, on 14.3 §:n mukaan kyseessä pakollinen varaus.

#### 2.2.3 Vastaisten meno- ja menetyskirjausten enimmäismäärä

Kirjanpitolain 5:14 § 4 momentin mukaan edellä 1 momentissa tarkoitetut menot ja menetykset merkitään tuloslaskelmaan ja taseeseen niiden todennäköiseen määrään.

Vähäisiä vastaisia menoja tai menetyksiä ei edellytetä kirjattavan tilinpäätökseen. Menon olennaisuutta arvioitaessa otetaan huomioon kunnan koko ja menon vaikutus kunnan tilikauden tulokseen.

### 2.3 Jätelaki

Jätelain (1072/1993) mukaan jätteen käsittelystä aiheutuviin kustannuksiin ja siitä perittävään maksuun on sisällytettävä käsittelypaikan

perustamisesta, käytöstä, käytöstä poistamisesta ja jälkihoidosta aiheutuvat arvioidut kustannukset 30 vuoden ajalta (5:27.2 §). Säännös on tullut voimaan 1.1.1994 muutoin, paitsi säännös jälkihoidon varautumisen vähimmäisajasta, 30 vuotta (muutos 806/2008), on tullut voimaan 1.1.2009.

## 2.4 Kuntajaoston yleisohjeet ja aikaisemmat lausunnot

*Kuntajaoston yleisohje ympäristöasioiden kirjaamisesta ja esittämisestä kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksessä (2009)*

Yleisohjeen luvun 4.1.2 mukaan ympäristömenot voidaan aktivoida, jos ne liittyvät tuleviin ympäristönsuojelutoimenpiteisiin ja ne tuottavat tulevaisuudessa taloudellista hyötyä tai niitä käytetään kunnan palvelutuotannossa. Edelleen ympäristömenojen aktivoinnin edellytykseksi on määritelty, että jos hyödykkeitä aiotaan käyttää jatkuvasti kirjanpitovelvollisen toiminnassa ja toinen seuraavista edellytyksistä täyttyy:

- menot liittyvät taloudellisiin hyötyihin, jotka selvästi lisäävät muun omaisuuden elinikää, kapasiteettia, turvallisuutta tai tehokkuutta, tai
- menot lieventävät tai estävät myöhemmästä toiminnasta todennäköisesti aiheutuvaa ympäristön pilaantumista.

Yleisohjeessa on määritelty ympäristömenon aktivoinnin edellytykseksi aina se, että omaisuuserä on KPL 4:3 §:n mukaisesti tarkoitettu tuottamaan tuloa jatkuvasti useana tilikautena. Kunnassa hyödykkeen aktivoinnin edellytyksenä voi olla myös hyödykkeen käyttäminen kunnan palvelutuotannossa tulontuottamistarkoituksesta riippumatta. Joissakin tapauksissa ympäristömenoista itsestään ei ole odotettavissa tulevaisuudessa taloudellista hyötyä, mutta ne ovat välttämättömiä muun omaisuuden tulon- tai palveluntuottamiskyvyn kannalta. Tällaisissa tapauksissa yleisohjeen mukaan ne voidaan aktivoida kyseisen omaisuuserän osana.

Yleisohjeessa on mainittu myös, että kunta voi hankkia pysyviä vastaavia turvallisuuteen tai ympäristönsuojeluun liittyvistä syistä. Vaikka tällaisten aineellisten hyödykkeiden hankinta ei välittömästi lisää minkään tietyn olemassa olevan aineellisen hyödykkeen tuottamaa vastaista taloudellista hyötyä tai palvelutuotantokykyä, ne saattavat olla välttämättömiä, jotta kunta pystyisi saamaan vastaista taloudellista hyötyä muista varoistaan tai käyttää niitä tulevaisuudessa palvelutuotannossaan. Perusteluna tällaisten aineellisten hyödykkeiden merkitsemiselle taseeseen on sanottu, että kunta voi niiden ansiosta saada niihin liittyvistä hyödykkeistä suuremman taloudellisen hyödyn tai palvelutuotantokyvyn kuin se voisi saada, jos näitä hyödykkeitä ei olisi hankittu.

Aktivoitaviksi ympäristömenoiksi on esimerkkinä mainittu ympäristönsuojelua varten hankitut koneet ja laitteet sekä ympäristönsuojelulainsäädännön noudattamiseksi tarvittavat tekniset laitteet, joita käytetään ympäristön valvontaan tai pilaantumisen estämiseen. Liitteen 3 esitettyjen tyyppisten aktivoitavien ympäristönsuojelulaitteiden hankintamenojen esimerkeissä on jätehuollosta mainittu erilaisia jätteiden käsittelylaitoksia kuten mm. ongelmajätteiden ja muut kaatopaikat, loppusijoituksen, maanalaisen varastoinnin ja muut sijoituspaikat.

Yleisohjeen mukaan, jos aktivoinnin edellytykset eivät täyty, kirjataan ympäristömeno kokonaan tilikauden kuluksi. Tällaisiksi kertakuluksi kirjattaviksi menoiksi on määritelty ympäristön palauttamiseen pilaantumista edeltäneeseen tilaan liittyvät ympäristömenot, esimerkiksi jätteenkäsittelyn nykyiseen toimintaan liittyvät kunnostuskulut ja aikaisempina tilikausina syntyneiden vahinkojen kunnostus.

*Kuntajaoston lausunto 52/12.2.2002 kaatopaikan jälkihoitoon liittyvien kustannusten kirjanpidollisesta käsittelystä*

Lausunto on annettu ennen edellä mainittua yleisohjetta. Tämän lausunnon kannanotossa on otettu kantaa myös siihen, milloin jälkihoitotoimenpiteiden aktivointi on mahdollista. Kannanoton mukaan, jos "jälkihoitossa tehdään sellaisia toimenpiteitä, että niistä muodostuu usean tilikauden ajan tuloa tuottavaa tai palvelutuotannossa tuotannon tekijänä käytettävää käyttöomaisuutta, voidaan menot siltä osin aktivoida asianomaisiin käyttöomaisuusryhmiin ja poistaa suunnitelman mukaan. Käyttöomaisuuden käyttäminen palvelutuotannossa on perustuttava ennen tilinpäätöstä tehtyihin suunnitelmiin ja todennäköinen tulo on voitava esittää laskelmin."

Tämän lausunnon mukaan suljetun kaatopaikan jälkihoitomenot kirjataan kuluksi ja pakolliseksi varaukseksi, kun kirjanpitolain 5:14 §:n kirjaamisedellytykset täyttyvät. Käytännössä perusteena pakollisen varauksen tekemiselle on, että kaatopaikan ylläpitäjä on sitoutunut jälkihoitovelvoitteisiin jo ympäristölupaa hakiessaan ja että lupaehdot edellyttävät niiden täyttämistä. Mainituissa tilanteissa vastainen meno merkitään varauksena siirtovelan sijasta johtuen kaatopaikan pitkästä käyttöajasta, mikä vaikeuttaa maksuvelvoitteen täsmällisen määrän arvioimista etukäteen. Pakollista varausta puretaan toteutuneita menoja vastaan.

*Kuntajaoston lausunto 91/2009 rakennuksen purkamismenojen kirjaamisesta*

Lausunnon käsittelyssä tapauksessa oli kysymys siitä, voidaanko rakennuksen alta purettavan rakennuksen purkamismenot katsoa uudisrakennuksen hankintamenoksi.

Lausunnon mukaan 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. Lausunnon perustelujen mukaan 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 rakentamispaikan hankinta-arvoa, joka on muita rakennuspaikkavaihtoehtoja edullisempi.

### 3 Kuntajaoston kannanotto

Kaatopaikkojen sulkemis- ja jälkihoitomenot kirjataan pääsääntöisesti kuluksi. Vain poikkeuksellisesti niitä on mahdollista aktivoida ja poistaa suunnitelman mukaan. Kuntajaoston ympäristöyleisohjeen sekä lausunnon 52/2002 kannanoton mukaan poikkeuksia muodostavat tilanteet, joissa sulkemistoimenpiteiden yhteydessä tehdään

etukäteen sellaisia toimenpiteitä, joita käytetään tulevaisuudessa tulojen tuottamiseen taikka muutoin kunnan palvelutuotannossa. Niiden on perustuttava etukäteen tehtyihin suunnitelmiin ja todennäköinen tulo on voitava laskelmin esittää. Sellaiset toimenpiteiden menot, jotka ovat viranomaisten määräysten mukaan välttämättömiä kaatopaikan sulkemiseksi ja jälkihoidon seurannassa, kirjataan kuluksi ja pakolliseksi varaukseksi jo käyttöaikana. Jos kuluihin ei ole varauduttu etukäteen pakollisella varauksella käyttöaikana, ne kirjataan kuluksi ja pakolliseksi varaukseksi viimeistään silloin, kun kulujen todennäköisyys ja niiden määrä on selvillä.

Kaatopaikan sulkemis-, ennallistamis- ja jälkihoitoon tulee varautua jo toiminnan aikana jätelain mukaisesti. Jos tähän ei ole varauduttu tai varaus on jäänyt tarvetta pienemmäksi, pakollista varausta on kartutettava tarvittavien toimenpiteiden arvioituun täyteen määrään viimeistään siinä vaiheessa, kun viranomaisen päätös sulkemis-, ennallistamis- ja jälkihoitotoimenpiteistä on annettu. Pakollista varausta puretaan toteutuneita menoja vastaan.

Hakemuksesta ilmenevien tietojen perusteella ei voida arvioida, onko suunnitelmassa tarkoitus tehdä muuta kuin viranomaisten määräämiä sulkemis-, ennallistamis- ja jälkihoitotoimenpiteitä. Aktivointi voi kohdistua vain mahdollista tulevaa toimintaa varten tehtävää pysyvien vastaavien rakentamista. Menot voidaan aktivoida esimerkiksi silloin, jos pintarakenteita tehdään tulevan toiminnan vaatimusten mukaan vaativammin tai muulla tavoin kuin pakollinen sulkeminen vaatii, tai tulevan palvelutoiminnan jätevesien johtaminen edellyttää lisärakentamista.

Yleisohjeessa esitetty ympäristönsuojelutoimenpiteiden aktivointimahdollisuus koskee ensisijaisesti olemassa olevan tai uuden tuloa tuottavan tai palvelutuotannossa käytettävän toiminnan laajentamista, parantamista tai rakentamista paremmin ympäristöä suojelevaksi, ei jo pilaantuneen tai käytöstä poistetun alueen tai rakennuksen saattamista viranomaisten vaatimaan kuntoon tai lopetetun toiminnan aiheuttaman ympäristön seurannan vaatimia rakenteita.

Jos toimenpiteessä on kyse tonttimaaksi kunnostamisesta, aktivointi voi tulla kyseeseen alueen enimmäisarvon määräytymisestä lausunnon 91/2009 mukaisesti määriteltyyn enimmäismäärään.

#### 4 Kuntajaoston lausunto

Tyypillisesti kaatopaikan sulkemismenot ovat kuluksi kirjattavia menoja, jotka eivät täytä aktivoinnin edellytyksiä. Pakollista varausta lopetetun kaatopaikan sulkemis-, ennallistamis- ja jälkihoitoa varten on kartutettava jätelain mukaisesti jo vuosittain toiminnan aikana. Jos varausta ei ole tehty arvioituun täyteen määrään, varaus on tehtävä viimeistään siinä vaiheessa, kun viranomaisen päätös em. toimenpiteistä on saatu. Pakollista varausta puretaan toteutuneita menoja vastaan.

Jo käytöstä poistetun tai lopetetun toiminnan pakollisten sulkemis-, ennallistamis- ja jälkihoitotoimenpiteiden lisäksi tulevan tuotanto- tai palvelutoiminnan tarpeita palveleva rakentaminen voidaan aktivoida varovaisuuden periaatteella, jos aktivoinnin edellytykset muutoin täyttyvät. Jos on kyse tonttimaaksi kunnostamisesta, aktivointi voi

tulla kyseeseen alueen enimmäisarvon määräytymisestä lausunnon 91/2009 mukaisesti määriteltyyn enimmäismäärään.

Yleisohjeessa esitetty ympäristönsuojelutoimenpiteiden aktivointimahdollisuus koskee ensisijaisesti tuloa tuottavassa tai muutoin kunnan palvelutuotannossa käytössä olevan ympäristönsuojeluun käytettävän hyödykkeen korvaamista tai parantamista taikka uuden ympäristöhyödykkeen valmistamista. Sen sijaan aktivointimahdollisuus ei koske jo pilaantuneen tai käytöstä poistetun alueen tai rakennuksen saattamista viranomaisten vaatimaan kuntoon tai lopetettun toiminnan aiheuttaman ympäristön seurannan vaatimia rakenteita.