

LAUSUNTO KIRJANPITOLAIN SOVELTAMISESTA KUNTAYHTYMÄN POISTOJEN KÄSITTELYSSÄ

**Lausuntopyyntö**

Kuntayhtymä A on pyytänyt lausuntoa kirjanpitolain 16 § :n soveltamisesta kuntayhtymän yli 500.000 markan arvoisten käyttöomaisuushyödykkeiden hankintamenon kirjaamisesta ja niistä tehtävistä suunnitelman mukaisista poistoista.

Kuntayhtymä aktivoi yli 30.000 markan ja alle 500.000 markan arvoiset käyttöomaisuusinvestoinnit taseen vastaavien käyttöomaisuuteen ja tekee investoinneista tilikausittain suunnitelman mukaiset poistot.

Sen sijaan yli 500.000 markan arvoisia käyttöomaisuusinvestointeja ei ole tarkoitus aktivoida lainkaan taseeseen, koska peruskunnat maksavat investointeja varten tarvittavien lainojen lyhennykset kuntayhtymän lähettämän laskun perusteella.

**Lausunnon perustelut**

Kirjanpitolain (1572/92 16 §:n mukaan käyttöomaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi. Poistojen arvoperustana on tilinpäätöksessä käyttöomaisuuden hankintameno. Käyttöomaisuuden hankintamenolla tarkoitetaan kirjanpitolain 13 §:n 1 momentin pääsäännön mukaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneita muuttuvia menoja. Poistot merkitään kuntayhtymän tuloslaskelmakaavassa vuosikatteen jälkeen kohdassa *Poistot käyttöomaisuudesta ja muista pitkävaikutteisista menoista*.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston suunnitelman mukaisista poistoista antaman yleisohjeen (tarkistettu 15.12.1997) mukaan (kohta 2.1.2. Avustuksella, valtionosuudella tai muulla rahoitusosuudella katettu hankintameno) käyttöomaisuushyödykkeen hankintaan saatu valtionosuus, investointiavustus tai muu rahoitusosuus kirjataan hankintamenon vähennykseksi. Poistolaskennassa arvoperustana pidetään saadulla rahoitusosuudella vähennettyä hankintamenon määrää. Taseessa tai sen liitteenä ilmoitetaan olennaisuuden periaatetta noudattaen kyseisen käyttöomaisuuden koko hankintameno ja siitä valtionosuudella, investointiavustuksella tai muulla rahoitusosuudella katettu määrä.

Kuntayhtymän käyttöomaisuusinvestointi aktivoidaan taseeseen lukuun ottamatta pienhankintoja, jotka kuntayhtymäkokouksen tai -valtuuston hyväksymän

poistosuunnitelman mukaan voidaan kirjata suoraan tuloslaskelmaan kuluksi. Kuntayhtymän menettelyä, jossa alle 30.000 markan arvoiset hankinnat kirjataan heti kuluksi voidaan pitää olennaisuuden periaatteen mukaan hyvän kirjanpitotavan mukaisena. Myös yli 500.000 markan arvoisen käyttöomaisuuden hankintameno on aktivoitava taseeseen ja siitä on tehtävä suunnitelman mukaiset poistot siltä osin, kuin käyttöomaisuuden hankintamenoa ei vähennetä saadun rahoitusosuuden määrällä.

### **Jäsenkunnan maksuosuuden käsittelyvaihtoehdot kuntayhtymän ja kunnan kirjanpidossa**

Jäsenkunnan maksuosuuden kirjanpidollinen käsittely kuntayhtymän investointiin samoin kuin suunnitelmanmukaisten poistojen kattaminen kuntayhtymän tilinpäätöksessä riippuu siitä, miten asia kuntayhtymän perussopimuksessa tai erikseen on sovittu. Vaihtoehtoiset menettelytavat ovat seuraavat:

#### *1. Jäsenkunnan maksuosuus sisällytetään kuntayhtymän myymien palvelujen hintaan*

Tässä vaihtoehdossa kuntayhtymän tilikauden poistojen määrä lasketaan koko hankintamenosta, mikä lisää tilikaudelle kirjattavien kulujen kokonaismäärää. Kuntayhtymän myymien palvelujen hinnoissa on otettava huomioon kate poistoihin, jotta tilikauden tulos saadaan tasapainotettua.

#### *2. Jäsenkunnan maksuosuus käsitellään avustuksena tuloslaskelmassa*

Mikäli jäsenkunta osallistuu investoinnin rahoittamiseen otetun lainan lyhennykseen suoralla maksuosuudella, jota ei sisällytetä kuntayhtymän myymien palvelujen hintoihin, kirjataan jäsenkunnan maksuosuus kuntayhtymässä toiminta-avustuksena tuloslaskelman kohtaan *Tuet ja avustukset*. Suunnitelman mukaiset poistot tehdään koko hankintamenosta, jolloin tilikauden tulokseksi tältä osin tulee saadun avustuksen ja suunnitelmanmukaisten poistojen erotus (+/-).

Jäsenkunnan kirjanpidossa annetut avustukset kuntayhtymän lainanlyhennykseen kirjataan tuloslaskelmaan avustuskuluiksi.

#### *3. Jäsenkunnan maksuosuus vähennetään rahoitusosuutena käyttöomaisuuden hankintamenosta (rahoitusavustus)*

Tässä vaihtoehdossa jäsenkunnan maksuosuus kuntayhtymän investointiin vähennetään rahoitusosuutena käyttöomaisuuden hankintamenosta. Tällöin kuntayhtymän suunnitelman mukaiset poistot tehdään rahoitusosuudella vähennetystä hankintamenosta. Poistosuunnitelman pituuteen tai poistomenetelmään vähennyksellä ei ole vaikutusta. Kuntayhtymän tilikauden poistojen määrä jää pienemmäksi samassa suhteessa kuin hankintameno on saatu rahoitusavustusta.

Jäsenkunta aktivoi suorittamansa rahoitusosuuden omassa kirjanpidossaan muihin pitkävaikutteisiin menoihin, joista jäsenkunta tekee suunnitelman mukaiset poistot. Poistosuunnitelmana käytetään samaa poistosuunnitelmaa, kuin kuntayhtymä on käyttänyt rahoitusosuuden kohteena olevaan investoinnin hankintameno.

#### *4. Jäsenkunnan maksuosuus käsitellään pääomasijoituksena*

Jäsenkunnan maksuosuus kuntayhtymän investointiin voidaan käsitellä pääomasijoituksena, mikäli näin on perussopimuksessa tai erikseen sovittu. Jäsenkunnan pääomasijoitus kirjataan kuntayhtymässä peruspääomaan tai sijoituspääomarahastoon. Kuntayhtymä tekee investoinnin koko hankintamenoista tilikauden tulosta vähentävät suunnitelman mukaiset poistot. Jäsenkunta aktivoi pääomasijoituksen määrän kuntayhtymäosuutena taseessa. Kuntayhtymäosuudesta ei jäsenkunta tee suunnitelman mukaisia poistoja.

Tässä vaihtoehdossa kuntayhtymän tilikauden tulos voi muodostua negatiiviseksi, koska poistot tehdään investoinnin koko hankintamenoista ja koska jäsenkunnan maksuosuutta ei kirjata kuntayhtymässä tulos- vaan tasevaikutteisesti. Kuntayhtymäkokous tai -valtuusto voi tällöin päättää, että edellisiltä tilikausilta kertyneellä alijäämällä, joka on aiheutunut mainituista suunnitelmapoistoista, alennetaan tilinpäätöksessä kuntayhtymän peruspääomaa tai sijoitusrahastopääomaa.

#### **Kuntajaoston lausunto**

Kuntayhtymän käyttöomaisuusinvestoinnit tulee aktivoida taseeseen lukuun ottamatta pienhankintoja, jotka kuntayhtymäkokouksen tai -valtuuston hyväksymän poistosuunnitelman mukaan voidaan kirjata suoraan tuloslaskelmaan kuluksi. Mikäli käyttöomaisuuden hankintamenoa varten on saatu jäsenkunnan rahoitusosuutta, on se vähennettävä taseeseen aktivoitavasta investoinnin hankintamenoista. Suunnitelman mukaiset poistot tehdään rahoitusosuudella vähennetystä hankintamenoista.

Investoinnin rahoittamiseen otetun lainan lyhennykseen jäsenkunnalta veloitettu maksuosuus kirjataan kuntayhtymässä tuottona tuloslaskelmaan joko myyntituottona palvelujen hinnoissa tai toiminta-avustuksena taikka saatu veloitus kirjataan jäsenkunnan pääomasijoituksena peruspääomaan tai sijoitusrahastopääomaan, mikäli perussopimuksessa tai erikseen on näin sovittu.

Poistosuunnitelmana voidaan käyttää lainan lyhennyksen mukaista poistoa siltä osin, kun hankintamenoa on rahoitettu lainalla, jolloin tilikauden tulos tältä osin eliminoituu. Kuntajaosto katsoo kuitenkin, että hyvän kirjanpitokäytännön mukaista on tilinpäätösten vertailukelpoisuuden turvaamiseksi noudattaa poistosuunnitelmassa

kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjetta suunnitelman mukaisista poistoista ellei ole perusteltua syytä siitä poiketa.