

LAUSUNTO SUUNNITELMAN MUKAISEN POISTOJÄRJESTELMÄN NOUDATTAMISESTA

Lausuntopyyntö

Sairaanhoitopiirin A:n omistajakuntien taholta on esitetty, että säästöjen aikaansaamiseksi suunnitelman mukaisten poistojen perusteita tulisi oleellisesti muuttaa taikka jonakin vuonna jättää poistot kokonaan tekemättä.

Kuntayhtymä on tästä syystä pyytänyt lausuntoa siitä, kuinka paljon voidaan poiketa suosituksen mukaisista poistoajoista ja -tavoista, voidaanko poistot jättää jonakin vuotena tekemättä, mitkä ovat ne oleelliset poikkeamat, joihin tarvitaan kuntajaoston lupa ja tutkiiko kuntajaosto oma-aloitteisesti sitä, miten kunnat ja kuntayhtymät ovat päättäneet poistoperusteista ja miten ne niitä noudattavat.

Lausunnon perustelut

Suunnitelman mukaisten poistojen tekeminen tarkoittaa käyttöomaisuuden hankintamenojaksottamista eri tilivuosille etukäteen tehdyn poistosuunnitelman mukaisesti. Koska käyttöomaisuuden hankintameno on syntynyt hyödykkeen hankinnan yhteydessä, ei hankintamenojaksottamistapojen muutoksella voida vaikuttaa säästöjen syntyamiseen.

Kuntajaosto on 15.12.1997 antanut lausunnon numero 15 kirjanpitolain soveltamisesta kuntayhtymän poistojen käsittelyssä. Sen mukaan jäsenkunnan maksuosuuden kirjanpidollinen käsittely kuntayhtymän investointiin samoin kuin suunnitelmanmukaisten poistojen kattaminen riippuu siitä, miten asia kuntayhtymän perussopimuksessa tai erikseen on sovittu. Lausunnon mukaan kuntayhtymän käyttöomaisuusinvestoinnit tulee aktivoida taseeseen lukuun ottamatta pienhankintoja, jotka poistosuunnitelman mukaan voidaan kirjata suoraan kuluksi.

Lausunnon mukaan jäsenkunta voi osallistua investoinnin hankintamenojaksottamiseen tulorahoituksella, rahoitusosuudella tai pääomasijoituksella.

Lausunnossa kuntajaosto katsoo, että hyvän kirjanpitokäytännön mukaista on tilinpäätösten vertailukelpoisuuden turvaamiseksi noudattaa poistosuunnitelmassa kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjetta suunnitelman mukaisista poistoista ellei ole perusteltua syytä siitä poiketa.

Kuntayhtymät pyrkivät pääsääntöisesti omassa tilinpäätöksessä kattamaan toimintamenojensa palveluveloitusten määrällä. Useimpien kuntayhtymien perussääntömallin mukaan hinnoittelussa voidaan huomioida myös poistot ja peruspääomalle maksettava korko. Tämä johtuu siitä, että kuntayhtymissä on yleisesti toteutettu järjestelmä, jossa palveluista veloitetaan käytön perusteella, ja investointeihin osallistutaan jäsenkuntien omistusosuuksien perusteella. Jäsenkuntien käyttöosuus ei välttämättä vastaa niiden omistusosuutta.

Silloin kun kuntayhtymän tekemät investoinnit on tosiasiallisesti jo maksettu kuntien pääomasijoituksilla, niin kuntayhtymällä ei sinänsä olisi tarvetta periä palveluveloituksissaan maksuosuutta investointien hankintamenojen kattamiseen. Riippumatta poistosuunnitelmasta kuntayhtymän taseeseen muodostuu tällöin pitoajan kuluessa kuntien maksamaa rahoitusomaisuutta. Tällä rahoitusomaisuudella voidaan varautua tuleviin korvausinvestointeihin tai jos korvausinvestointeihin ei ole tarvetta, voidaan perussopimuksessa sopia, että rahoitusomaisuus palautetaan jäsenkunnille omistusosuuksien suhteessa.

Jos taas jäsenkunnat ovat sopineet, ettei selkeää eroa tarvitse tehdä palvelujen käytön ja investointien rahoittamisen välillä niin tarpeeton kuntayhtymän likvidien varojen lisääminen voidaan välttää näyttämällä kuntayhtymän tuloslaskelmassa alijäämää, joka vastaa suunnitelmapoistojen määrää. Alijäämä syntyy kun kuntayhtymä ei laskuta poistojen osuutta palveluveloituksensa yhteydessä. Alijäämän kattaminen voidaan tehdä alentamalla kuntayhtymän omaa pääomaa siltä osin kuin se on muodostunut kunnan investointia varten maksamasta osuudesta. Toinen mahdollisuus on kirjata kunnan maksuosuus hankintamenojen vähennykseksi samalla tavalla kuin valtionosuus vähennetään hankintamenoista ennen poistojen tekemistä ja näin tehdä suunnitelmapoistot avustuksilla ja maksuosuuksilla alennetusta määrästä.

Kuntajaoston suunnitelman mukaisista poistoista antamassa yleisohjeessa todetaan luvussa 2 Poistosuunnitelma, että: "Kirjanpitolain mukaisiin tilinpäätöksiin siirtymisen yhtenä tavoitteena kunnissa on vertailtavuuden parantaminen. Yleisohjeella on tarkoitus yhdenmukaistaa kunnissa käytettäviä poistoajoja ja -menetelmiä. Yksittäinen kunta voi poiketa annetuista ohjeista perustellusta syystä. Tällöin sen on selostettava olennaiset poikkeamat liitetiedoissa."

Yleisohjeen liitteessä 2 "Esimerkkejä suunnitelman mukaisista poistoajoista ja -menetelmistä" on esitetty ohjeelliset suunnitelman mukaiset poistoajat ja -menetelmät. Näistä esimerkeistä kunta tai kuntayhtymä voi poiketa perustellusta syystä. Tällöin ei voida kuitenkaan valita sellaista poistomenetelmää ja poistoajaa, jonka tarkoituksena on vaikuttaa yksittäisen tilikauden tuloksen muodostumiseen poistomäärää alentamalla tai vaihtelemalla.

Esimerkin mukaisista poistoajoista voidaan poiketa esimerkiksi varalaitteiston osalta silloin kun sairaalaan on hankittu uudet laitteistot, jotka on potilaan turvallisuussyistä johtuen kahdennettu, mikäli varalaitteiston käyttöaika suunnitelman mukaisena poistoajana jää vähäiseksi, mutta laitteita voidaan tehokkaasti käyttää päälaitteiston kulumisen jälkeen päälaitteiston suunnitelman mukaisen poistoajan päätyttyä. Tällöin valittu poistomenetelmä voi ao. hyödykkeiden osalta johtaa myös progressiivisiin suunnitelmapoistoihin. Poistot voidaan jättää hankintavuotena tekemättä, mikäli käyttöomaisuushyödyke ei tilivuoden aikana ole ollut lainkaan käytössä eikä varalaitteistonakaan, mikäli hyödykkeen palvelutuotanto aloitetaan vasta seuraavana tilivuotena ja hyödykkeen arvon palvelutuotannossa ei voida katsoa alentuneen hankintavuoden aikana. Poistosuunnitelmaa voidaan muuttaa sen vuoksi, että hyödykkeen käyttö palvelutuotannossa olennaisesti osoittautuu pidemmäksi kuin on sen alkuperäinen arvioitu poistoaika. Tällöinkään poistoja ei jätetä tekemättä tulevina tilivuosina, vaan jäljellä oleva poistamaton hankintameno poistetaan uuden pitemmän poistosuunnitelman jäljellä olevana aikana.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on antanut yleisohjeen suunnitelman mukaisista poistoista kunnissa ja kuntayhtymissä. Ohjeiden lisäksi kuntajaosto voi antaa lausuntoja suunnitelman mukaisista poistoista. Kirjanpitolain mukaan kirjanpitolautakunta ei myönnä poikkeuslupia suunnitelman mukaisten poistojen toteuttamisesta.

Kuntalain 8 §:n mukaan sisäasiainministeriö seuraa yleisesti kuntien toimintaa ja taloutta. Kirjanpidon ja tilinpäätösten ja niissä käytettyjen poistosuunnitelmien valvontaa suorittavat kuntien ja kuntayhtymien tilintarkastajat, joiden tehtävistä säädelään kuntalain 73 §:ssä.

Kuntajaoston lausunto

Kuntajaosto katsoo, että hyvän kirjanpitokäytännön mukaista on tilinpäätösten vertailukelpoisuuden turvaamiseksi noudattaa poistosuunnitelmassa kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjetta suunnitelman mukaisista poistoista.

Kuntayhtymä voi kuitenkin omassa poistosuunnitelmassaan perustelluista syistä poiketa kirjanpitolautakunnan kuntajaoston eri hyödykkeille antamista esimerkinomaisista poistomenetelmistä ja poistoajoista. Tällöin sen on selostettava tilinpäätöksessään poistosuunnitelman perusteet.

Poistomenetelmiä ja poistoaikaa ei voida valita siten, että poistosuunnitelma riippuisi tilikauden tuloksesta.

Poistoja ei voida jättää jonakin vuotena tekemättä. Poistot voidaan jättää tekemättä hyödykkeen hankintavuotena, mikäli hyödykettä ei käytetä tilivuoden aikana lainkaan ja mikäli sen arvo palvelutuotannossa ei hankintavuotena ole alentunut.

Kirjanpitolautakunta eikä sen kuntajaosto voi kirjanpitolain perusteella myöntää poikkeuslupaa poistosuunnitelmista poikkeamisesta. Kuntajaosto voi kuitenkin antaa lausuntoja poistosuunnitelmista.