

LAUSUNTO KÄYTTÖMAISUUDEN ARVONALENNUKSEN KÄSITTELYSTÄ

1 Lausuntopyyntö

Kunta A pyytää lausuntoa peruspääoman arvon alentamista käyttöomaisuutta vastaan.

Käyttöomaisuuden alkuarvostus kunnan A avaavaan taseeseen 1.1.1997 suoritettiin kirjanpitolautakunnan kuntajaoston asiaa koskevien yleisohjeiden mukaisesti. Käyttöomaisuuden arvoksi saatiin alkuarvostuksessa yhteensä 143,0 mmk, josta rakennusten osuus oli 73,0 mmk ja vesihuolto/verkotot 14,7 mmk sekä rakennuskaavatiet 4,0 mmk. Suunnitelman mukaiset poistot muodostuivat 5,3 mmk:ksi.

Kunnan mukaan teollisuushallien alkuarvostuksessa saatu arvo mittaa halliin sijoitettujen kunnan varojen poistamatonta arvoa, mutta se on huomattavasti korkeampi kuin teollisuustilojen käypä arvo siinä tapauksessa, että kunta myy vanhan hallin yrittäjälle. Kunta A sijaitsee kaukana kasvukeskuksista, jolloin käypä hintataso jää huomattavasti alle kirjanpitoarvon ja aiheuttaisi myydessä tuloslaskelmaan myyntitappion.

Vanhoja vesihuoltoverkostoja ja laitteita sekä rakennuskaavateitä joudutaan saneeraamaan vuosittain ja tästä aiheutuu rahoituslaskelmaan rahoitusjäämää, vaikka niiden poistot rasittavat jo tilikauden tulosta.

Kunta on tehnyt laskelman, jonka mukaisesti käyttöomaisuuden arvoa tulisi alentaa peruspääomaa pienentäen. Laskelman mukaan liike- ja teollisuusrakennusten arvoa olisi alennettava 7.512.992 markkaa, vesihuoltoverkon arvoa 4.532.786 markkaa ja rakennuskaavateiden arvoa 956.745 markkaa. Arvonalennusten yhteismäärä olisi 13.002.523 markkaa, millä vähennettäisiin peruspääoman arvoa. Muutos aiheuttaisi sen, että suunnitelmapoistojen määrä alenisi vuoden 1999 5,2 mmk:sta 4,2 mmk:aan vuonna 2000.

Kunta perustelee ehdotettua menettelyä sillä, että käyttöomaisuuden nykyinen arvo ja siitä määräytyvät poistot antavat virheellisen kuvan kunnan toiminnan tehokkuudesta ja taloudellisuudesta. Kunnalla on lausuntopyynnön mukaan vaikeuksia vuosikatteen kanssa varsinkin taloussuunnittelukaudella 2001-2003 johtuen yhteisöveron jako-osuuden muutoksesta, mutta siitä huolimatta kunnan kyky tuottaa peruspalveluja ei ole uhattuna. Tulos tulisi kuitenkin olemaan negatiivinen useita miljoonia markkoja vuodessa. Tämä on kunnan mukaan omiaan vähentämään kuntalaisten ja kuntaan mahdollisesti muuttoon harkitsevien henkilöiden uskoa kunnan palvelukykyyn. Tulosvaikutteiset arvonalennukset aiheuttaisivat sen, että tulos jäisi yli 10 miljoonaa markkaa alijäämäiseksi sinä vuonna, jolloin arvonalennus tehtäisiin. Tilikauden alijäämät jouduttaisiin joka tapauksessa kirjaamaan peruspääomaa vähentäen tilinpäätöksen yhteydessä.

Vuonna 1999 kunnan A tuloslaskelmassa vuosikate oli negatiivinen 1,0 mmk. Tilikauden tulos poistojen ja satunnaisten myyntivoittojen jälkeen oli 14,6 mmk positiivinen. Vuoden 1999 rahoituslaskelmassa positiivisen tulorahoituksen määrä oli 20,5 mmk ja tehtyjen nettoinvestointien määrä 5,7 mmk.

2 Lausunnon perustelut

KPL 5:1 §: ...tilikauden tulot kirjataan tuotoiksi tuloslaskelmaan. Tuotoista vähennetään kuluina ne menot, joista ei todennäköisesti enää kerry niitä vastaavaa tuloa, samoin kuin menetykset. Muut menot saadaan aktivoida sen mukaan kuin jäljempänä (kirjanpitolaissa) säädetään.

KPL 5:5 §: ...käyttöomaisuuden ja muun pysyviin vastaaviin kuuluvan aineellisen omaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluiksi.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista (6.4.1999) luvun 3.1 Muutokset odotuksissa mukaan, jos käyttöomaisuushyödykkeeseen liittyvät tulonodotukset tai palvelutuotantokyky muuttuvat olennaisesti, voidaan kyseessä olevan hyödykkeen poistosuunnitelmaa joutua muuttamaan. Aiempien tilikausien poistoja ei tällöin kuitenkaan oikaista. Poistosuunnitelman muutos koskee vain muutostilikauden ja sitä seuraavien tilikausien suunnitelmapoistoja.

Poistosuunnitelmaa muutetaan, jos käyttöomaisuushyödykkeen tulonodotukset tai palvelutuotantokyky heikkenevät olennaisesti. Tällöin voidaan joutua tekemään myös kertaluonteinen poisto (lisäpoisto), jolla hyödykkeen poistamatta oleva hankintameno saatetaan vastaamaan entistä pienempiä tulonodotuksia tai palvelutuotantokykyä.

Jos poistosuunnitelman muutos vaikuttaa olennaisesti tilinpäätöksessä kunnan toiminnan tuloksesta tai taloudellisesta asemasta annettavaan kuvaan, ilmoitetaan siitä tilinpäätöksessä liitetietona.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeen tuloslaskelman laatimisesta mukaan poisotot esitetään vuosikatteen jälkeen, jolloin poistotaso ei vaikuta vuosikatteen määrään.

3 Kuntajaoston kannanotto

Käyttöomaisuudesta tehtyjen poistojen määrällä ei ole tarkoitus saada käyttöomaisuuden tasearvoksi sen käypää arvoa, vaan poistojen tarkoituksena on jaksottaa hyödykkeiden hankintameno niiden pitoajalle etukäteen laaditun suunnitelman mukaan. Mikäli poistosuunnitelma osoittautuu laadituksi siten, että nyt kuluvana ja tulevina tilikausina käyttöomaisuuden tasearvo antaa olennaisesti virheellisen kuvan käyttöomaisuuden tulontuottamiskyvystä ja sen palvelutuotantokyvystä kunnan toiminnassa, on käyttöomaisuudesta tehtävä lisäpoistot. Lisäpoistoista on annettava erittely tuloslaskelmassa tai tilinpäätöksen liitetiedoissa. Lisäksi olennaisten lisäpoistojen perusteet on selvitettävä liitetiedoissa.

Mikäli käyttöomaisuushyödyke, esimerkiksi teollisuushalli, myydään, on sen poistosuunnitelmasta aiheutuva myyntitappio merkittävä tilinpäätökseen viimeistään myyntivuotena. Mikäli myyntitappio on olennainen, voidaan se merkitä satunnaiseksi kuluksi.

Kirjaustavasta riippumatta lisäpoistot vaikuttavat tilikauden yli-/alijäämään ja ne voivat johtaa siihen, että kunnan tilinpäätöksen alijäämä muodostuu huomattavan suureksi. Koska lisäpoistot eivät vaikuta kunnan rahoitustarpeeseen, ei ole tarpeellista kattaa alijäämää seuraavien tilikausien tuloilla vaan alijäämä voidaan kunnanhallituksen esityksestä merkitä peruspääoman vähennykseksi. Tällöinkin kunnan tuloslaskelmassa on esitettävä alijäämä lisäpoistojen jälkeen. Peruspääoman alennus merkitään seuraavan vuoden kirjanpitoon valtuuston tekemän päätöksen perusteella.

4 Kuntajaoston lausunto

Suunnitelmapoistojen kohteena olevasta käyttöomaisuudesta tehtävät lisäpoistot on esitettävä kunnan tuloslaskelmassa poistojen yhteydessä.

Mikäli käyttöomaisuuden lisäpoistot aiheuttavat kunnan tuloslaskelmaan olennaisen suuren alijäämän, jonka kattamiseen ei tarvita rahoitusta, on suositeltavaa vähentää näin syntynyt alijäämä kunnan peruspääomasta.

Käyttöomaisuuden tasearvon alentaminen ja vastaavan alennuksen tekeminen peruspääomaan suoraan taseen sisällä ei ole hyvän kirjanpitoavan mukaista.