

12.2.2002

**LAUSUNTO KAAKTOPAIKAN JÄLKIHOITOON LIITTYVIEN KUSTANNUSTEN  
KIRJANPIDOLLISESTA KÄSITTELYSTÄ****1 Lausuntopyyntö**

Kaupunki A pyytää lausuntoa kaatopaikan jälkihoitoon liittyvien kustannusten kirjanpidollisesta käsittelystä.

Kaupunki on sulkenut kaatopaikan 14.8.2001. Jätteenkäsittelystä vastaa 15.8.2001 alkaen kaupungin ja ympäristökuntien omistama X Oy. Kaatopaikan sulkemisen jälkihoitotoimista aiheutuu alustavan kustannusarvion mukaan noin 14,7 miljoonan markan (noin 2,47 milj. euron) kustannukset.

Lisäksi aiheutuu vuosittain muita jälkihoitokustannuksia kuten näytteiden tutkimuskustannuksia, jätevesimaksuja, lumen aurauksesta, lumen siirrosta kaatopaikalta sekä pumppaus- ja hapetuslaitteiden sähköstä yhteensä noin 1 miljoona markkaa (noin 168.000 euroa). Nämä jälkihoitotoimet joudutaan toteuttamaan arviolta viiden vuoden ajan, kustannukset yhteensä viideltä vuodelta noin 5 miljoonaa markkaa (noin 841.000 euroa).

Jälkihoitotoimenpiteet perustuvat Y:n ympäristökeskuksen antamaan ympäristölupaan 30.3.2000 ja Z:n ympäristölupaviraston päätökseen 20.6.2001.

Kaupunki ei ole huomionnut kaatopaikan käyttöaikana jätemaksuissa näitä jälkihoitokustannuksia.

Kaupunki pyytää lausuntoa miten käsitellään kirjanpidossa

- a) kaatopaikan sulkemisesta aiheutuvat lausuntopyynnön liitteen mukaiset jälkihoitokustannukset,
- b) viiden vuoden aikana aiheutuvat arvioidut muut kustannukset?

**2 Lausunnon perustelut****2.1 Pakollinen varaus****2.1.1 Ehdoton kirjaamisvelvoite**

Kirjanpitolain 5:14 §:n mukaan tuotoista on vähennettävä vastaisuudessa aiheutuvat sellaiset menot tai menetykset, jotka täyttävät seuraavat neljä tunnuspiirrettä:

- 1) se kohdistuu päättyneeseen tai aikaisempaan tilikauteen;
- 2) sen toteutumista on tilinpäätöstä laadittaessa pidettävä varmana tai todennäköisenä;
- 3) sitä vastaava tulo ei ole varma eikä todennäköinen; sekä
- 4) se perustuu lakiin tai kirjanpitovelvollisen sitoumukseen sivullista kohtaan.

Mainitun säännöksen kaikkien kohtien tulee täytyä, jotta kyseinen meno tai menetys on kirjauskelpoinen. Eri kohtien sisällöstä on kuntajaoston yleisohjeessa taseen laatimisesta (1999) todettu seuraavaa:

- 1) Menon tai menetyksen tulee kohdistua päättyneeseen tai aikaisempiin tilikausiin. Meno kohdistuu tulevaan tilikauteen, kun menoa vastaavia tulonodotuksia on olemassa tai menon pääasialliset vaikutukset palvelutuo-tannossa ajoittuvat tulevaan tilikauteen.
- 2) Menoa tai menetystä on tilinpäätöstä laadittaessa pidettävä varmana tai todennäköisenä, ennen kuin se merkitään pakolliseksi varaukseksi. Mikäli menon toteutuminen on mahdollista mutta ei todennäköistä, esitetään meno vastuuna liitetiedoissa. "Varmana toteutuminen" perustuu sitoumukseen tai muutoin määräytyvään maksuveloitteeseen. "Todennäköiseen toteutumiseen" liittyy sen sijaan arviointia muun muassa siitä syystä, ettei maksuvelvoite ole kiistaton.
- 3) Mikäli vastainen tulo ei ole varma tai todennäköinen ja myös muut mainitun säännöksen kohdat täyttyvät, on vastainen meno tai menetys kirjattava kuluksi ja pakolliseksi varaukseksi. Mikäli tuloja on odotettavissa, mutta ne alittavat vastaiset menot tai menetykset, kirjataan vain erotus. Mikäli menoon tai menetykseen on varauduttu vakuutuksella tai vahinkorahastolla, kirjataan vastaisena menona tai menetyksenä kattamaton omavastuu. Mikäli vastaisia menoja tai menetyksiä vastaavat tulonodotukset ovat olemassa, kirjataan vastaiset menot tai menetykset sille tilikaudelle, jolla vastaavat tulotkin tuloutuvat.
- 4) Vastaisen menon tai menetyksen kirjaaminen edellyttää paitsi edellä mainittujen 1-3 kohtien edellytysten täyttymistä, myös sitä, että vastainen meno tai menetys perustuu lakiin tai sitoumukseen sivullisia kohtaan.

### *2.1.2 Vapaaehtoinen kirjaaminen*

Vastaisen menon tai menetyksen kirjaaminen on kirjanpitolain 5:14 § 2 momentin mukaan vapaaehtoista, kun se on yksilöitävissä ja edellä 1-3 kohdissa säädetyt edellytykset täyttyvät. Mikäli tällaisia menoja ei kirjata, annetaan tilinpäätöksen liitetiedoissa riittävät lisätiedot seikoista, joilla saattaa olla olennainen vaikutus kunnan tilikauden tulokseen tai taloudelliseen asemaan.

### 2.1.3 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 toteutumisaikajankohta tunnetaan. Jos 1 ja 2 momentissa tarkoitetun menon tai menetyksen täsmällistä määrää tai toteutumisaikajankohtaa ei tiedetä, on 14 § 3 momentin mukaan kyseessä pakollinen varaus.

### 2.1.4 Vastaisten meno- ja menetykskirjausten enimmäismäärä

Kirjanpitolain 5:14 § 4 momentin mukaan edellä 1 momentissa tarkoitetut menot ja menetykset merkitään tuloslaskelmaan ja taseeseen niiden todennäköiseen määrään (ehdoton kirjaamisvelvoite). Edellä 2 ja 3 momentissa tarkoitetut menot ja menetykset merkitään tuloslaskelmaan ja taseeseen enintään niiden todennäköiseen määrään (vapaaehtoinen kirjaamisvelvoite).

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

## 2.2 Jätelaki

Jätelain (1072/1993) 28 §:n mukaan kunnalla on oikeus kantaa järjestämistään jätehuollosta ja siihen liittyvistä tehtävistä sille aiheutuvien kustannusten kattamiseksi jätemaksua. Jättemaksu voi muodostua yhdestä tai useasta maksusta. Jätteen käsittelystä on kannettava jätemaksu, jolla katetaan vähintään käsittelypaikkojen perustamisesta, käytöstä, käytöstä poistamisesta ja jälkihoidosta aiheutuvat kustannukset. Jätelain periaatteena on, että kaikki jätehuollon kustannukset katetaan jätemaksuilla "aiheuttaja maksaa"-periaatteen mukaisesti. Jätelaissa ei ole erikseen säädetty, että käytöstä poistamisesta ja jälkihoidosta aiheutuviin kustannuksiin pitäisi varautua jo etukäteen. Suomen Kuntaliiton julkaisussa Jätehuollon suuntaviivat (1999) on todettu maksupolitiikan tavoitteiksi mm. se, että käsittelypaikan käytöstä poistamisesta ja jälkivalvonnasta aiheutuviin kustannuksiin on syytä varautua etukäteen.

Jätelaki ja maksunmääräämisvelvollisuutta koskeva säännös ovat tulleet voimaan 1.1.1994. Varauksen kerryttämismääräisyyden ei voitane katsoa kohdistuvan taannehtivasti ennen vuotta 1994 kerättyjen jätteiden käsittelyyn tai vanhojen kaatopaikkojen käytöstä poistoon ja jälkihoitoon. Näissä tapauksissa ei maksua enää voida kohdistaa ao. jätteen haltijaan tai edelliseen haltijaan jätelain 31 §:ssä tarkoitetulla tavalla. Tässä lausunnossa ei kuitenkaan ole mahdollista tarkastella tarkemmin jätelain tulkintoja tältä osin.

### 2.3 Kuntajaoston yleisohjeet kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta (1999), tuloslaskelman laatimisesta (1999) sekä suunnitelman mukaisista poistoista (1999)

Kuntajaoston yleisohjeessa taseen laatimisesta (1999) on kunnan käyttöomaisuudeksi määritelty hyödykkeet, jotka tuottavat tuloa tai niitä käytetään

palvelutuotannossa useamman kuin yhden tilikauden aikana. Käyttöomaisuuden hankintamenot aktivoidaan ja poistetaan suunnitelman mukaan hyödykkeen taloudellisena pitoaikana. Kunnassa käyttöomaisuuden käsite on siten laajempi kuin kirjanpitolaissa palvelutuotannossa käyttämisen osalta tuloentuottamistarkoituksen lisäksi.

Kuntajaoston yleisohjeen tuloslaskelman laatimisesta mukaan kunta voi tehdä investointivarauksen tilikauden ylijäämäisestä tuloksesta merkityksellisiin tuleviin investointisuunnitelmassa yksilöityihin investointeihin.

Kirjanpitolaissa oli siirtymäsäännös (1572/1992) kattamattomien eläkevas-tuiden kirjaamisesta pakolliseksi varaukseksi siten, että ne tuli merkitä kuluksi ja pakolliseksi varaukseksi viimeistään vuoden 2000 loppuun mennessä päättyvän tilikauden tilinpäätöksessä. Kirjanpitolaki jätti kirjanpitovelvol-lisen harkittavaksi, sisällyttikö tämä kirjaamatta olevan eläkevastuuta vastaavan määrän kuluihin tasasuuruksina erin siirtymäkauden aikana vai muussa järjestyksessä. Kuntajaoston yleisohjeen taseen laatimisesta (1996) mukaan kunnassa, jolla oli vielä voimassa KVTEL-järjestelmän ulkopuolella tehtyjä sopimuksia ns. vanhojen eläkkeiden maksamisesta, voitiin siirtymäsäännöstä soveltaa mm. siten, että kattamaton eläkevastuu voitiin kuluksi ja pakolliseksi varaukseksi kirjaamisen sijasta esittää liitetietona vuoden 2000 tilinpäätökseen saakka.

### **3. Kuntajaoston kannanotto**

Hakijan tapauksessa pääasialliset sulkemisesta aiheutuvat jälkihoitomenot syntyvät vuodesta 2003 eteenpäin.

Koska kaatopaikan sulkemisesta aiheutuvien ja pääasiallisesti vuodesta 2003 eteenpäin toteutuvien jälkihoitomenojen kohdalla pakollisen varauksen tunnusmerkit täyttyvät (KPL 5:14.1 §), tulee hakijan kirjata menot kuluksi ja pakolliseksi varaukseksi menojen todennäköiseen määrään (ehdoton kirjaamisvelvoite). Kuntajaosto katsoo kuitenkin, että vastaavalla tavalla kuin eläkevastuun kirjaamisessa, voidaan suljetun kaatopaikan jälkihoitomenojen kirjaamisessa soveltaa siirtymäaika. Siirtymäaika ulottuu vuoden 2005 tilinpäätökseen, jossa jälkihoitovelvoitteesta aiheutuvat menot on viimeistään kirjattava kuluksi ja pakolliseksi varaukseksi.

Kuluksi kirjaamattomat sulkemis- ja jälkihoitomenot, joiden määrällä olisi olennainen vaikutus kunnan tilikauden tulokseen, on ilmoitettava taseen liitetietoina. Suositeltavaa on, että pakollista varausta kerrytetään siirtymäaikana vuosittain vähintään tilikautta koskeva tasasuuruinen osuus jälkihoitomenoista.

Mikäli kaatopaikan sulkemismenoja on jo aktivoitu, on perusteltua, että aktivoitujen kaatopaikkojen sulkemismenot kirjataan poistoina kuluksi edellä mainitun siirtymäkauden aikana vuoden 2005 loppuun mennessä. Siirtymäkaudella vielä kertyvät uudet sulkemis- ja jälkihoitomenot kirjataan heti kuluksi sitä mukaa kuin menoja syntyy.

Kuntajaosto katsoo perustelluksi laajentaa lausuntoaan koskemaan myös käytössä olevien kaatopaikkojen vastaisiin sulkemis- ja jälkihoitomenoihin varautumiseen. Vastaisia sulkemis- ja jälkihoitomenoja varten tulee varautua etukäteen siltä osin kuin ko. menot kohdistuvat päättyneeseen tai aikaisempaan tilikauteen, menojen toteutumista on pidettävä varmana tai todennäköisenä, sitä vastaava tulo ei ole varma eikä todennäköinen ja velvoite perustuu lakiin tai sitoumukseen sivullista kohtaan. Kaatopaikan ylläpitäjä sitoutuu jälkihoitovelvoitteisiin jo ympäristölupaa hakiessaan ja lupaehtot edellyttävät niiden täyttämistä. Kunta on sitoutunut vastaisiin menoihin, mutta mikäli käyttöaika on pitkä, velvoitteiden tulevaa määrää voi olla vaikea etukäteen arvioida. Vastaisiin menoihin on perusteltua varautua tasaisesti todennäköisen jäljellä olevan käyttöajan kuluessa.

Mikäli jälkihoitossa tehdään sellaisia toimenpiteitä, että niistä muodostuu usean tilikauden ajan tuloa tuottavaa tai palvelutuotannossa tuotannontekijänä käytettävää käyttöomaisuutta, voidaan menot siltä osin aktivoida asianomaisiin käyttöomaisuusryhmiin ja poistaa suunnitelman mukaan. Käyttöomaisuuden käyttämisen palvelutuotannossa on perustuttava ennen tilinpäätöstä tehtyihin suunnitelmiin ja todennäköinen tulo on voitava esittää laskelmin.

#### **4 Kuntajaoston lausunto**

Suljetun kaatopaikan jälkihoitomenot kirjataan kuluksi ja pakolliseksi varaukseksi, kun kirjanpitolain 5:14 §:n kirjaamisedellytykset täyttyvät. Pakollista varausta puretaan toteutuneita menoja vastaan. Pakollisen varauksen tekemisessä on kuitenkin mahdollista noudattaa siirtymäaikaa vuoden 2005 loppuun. Viimeistään vuoden 2005 tilinpäätöksessä jälkihoitomenot on kirjattava kuluksi ja pakolliseksi varaukseksi todennäköiseen arvoon. Siihen saakka merkittävät kattamattomat sulkemis- ja jälkihoitomenot, joilla on olennainen vaikutus kunnan tilikauden tulokseen, on ilmoitettava taseen liitetietoina. Pakollista varausta on suositeltavaa kerryttää siirtymäaikana vuosittain vähintään tilikaudelle jaksotettu osuus tarvittavan pakollisen varauksen kokonaismäärästä. Pakolliset varaukset eritellään taseen liitetiedoissa. Hakijan on perusteltua kerryttää pakollista varausta vähintään tilikaudelle jaksotettu osuus jo vuoden 2001 tilinpäätöksessä.

Käytössä olevien kaatopaikkojen vastaisia todennäköisiä sulkemis- ja jälkihoitomenoja varten tulee varautua etukäteen jäljellä olevan käyttöajan kuluessa pakollisella varauksella, mikäli kirjanpitolain 5:14 §:n mukaiset pakollisen varauksen kirjaamisedellytykset täyttyvät.

Mikäli kunnassa on jo aktivoitu kaatopaikkojen sulkemismenoja, ne kirjataan poistoina kuluksi vuoden 2005 loppuun mennessä. Siirtymäkaudella vielä kertyvät uudet sulkemis- ja jälkihoitomenot kirjataan heti kuluksi sitä mukaa kuin menoja syntyy.