

17.5.2010 1(6)

Lausunto poistosuunnitelman tarkistamisesta

1 Lausuntopyyntö

X:n hallinto-oikeus pyytää kuntajaoston lausuntoa A:n kaupunginvaltuuston päätöksestä 18.1.2010 § 5 *Poistosuunnitelman tarkistaminen* tehdyn kunnallisvalituksen johdosta. Lausunnossa pyydetään ottamaan erityisesti kantaa siihen, onko kaupunginvaltuuston päätös kuntajaoston käsityksen mukaan kirjanpitolain vastainen.

Kaupunginvaltuusto on poistosuunnitelman tarkistuksessa pidentänyt eräiltä osin aineellisten hyödykkeiden rakennusten ja rakennelmien tasapoistoajakoja 5 tai 10 vuodella ja alentanut eräiltä osin kiinteiden rakenteiden ja laitteiden menojäännöspoistojen prosentteja 5 tai 10 prosenttiyksiköllä, mikä tarkoittaa käytännössä poistoajokojen pidentystä. Muutetut poistoajat ja -prosentit ovat edelleen kuntajaoston poistoista antaman yleisohjeen liitteen 1 mukaisten poistoajoista ja poistoprosenteista antamien esimerkkien rajoissa. Kaupunginvaltuuston edellä mainitussa päätöksessä ei tarkemmin esitetä perusteita poistosuunnitelman tarkistamiselle

Valituksessaan valittaja väittää, että päätös loukkaa hyvän hallinnon oikeusperiaatteita, on kuntalain ja kirjanpitolain vastainen ja että sitä on tarkoitus soveltaa taannehtivasti. Valittajan mielestä kaupunginvaltuusto on ylittänyt harkintavaltansa rajat hyväksyessään esityksen uudeksi poistosuunnitelmaksi ja käyttänyt toimivaltaansa muuhun tarkoitukseen kuin se lain mukaan on käytettävissä. Valittajan käsityksen mukaan valtuuston päätös ei ole ollut oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään, poistojen oikeaan mitoittamiseen, vaan päätöksen todellinen tarkoitus on ollut alijäämäisen tuloksen parantaminen. Päätöksen valmistelussa ei valittajan mielestä ole noudatettu asiaan kuuluvia yleisohjeita, se on hyvän kirjanpitotavan vastainen ja vääristää tilinpäätöksen antamaa kuvaa kaupungin talouden tilasta.

Hallinto-oikeudelle valituksen johdosta antamassaan vastineessa kaupunginhallitus vetoaa kirjanpitolautakunnan kuntajaoston suunnitelmapoistoista antamaan yleisohjeeseen, jonka mukaan poistosuunnitelman muutoksen perusteena voi myös olla tulonodotusten tai palvelutuotantokyvyn paraneminen.

Kaupunginvaltuustolle antamassaan lausunnossa tilintarkastaja toteaa kaupungin tarkistetussa poistosuunnitelmassa noudatetun kuntajaoston suunnitelman mukaisista poistoista annetun yleisohjeen poistoajokoja, vaikka poistoajokoja on joidenkin hyödykeryhmien kohdalla pidennetty. Toisaalta tilintarkastaja toteaa nykyisten poistosuunnitelman mukaisten poistojen olevan liian pienet verrattuna kaupungin poistonalaisten investointien omahankintamenuun. Jos poistosuunnitelmaa tarkistetaan pidentämällä poistoajokoja, tulee tilintarkastajan mukaan poistojen riittävyyttä kuvaavan tunnusluvun arvo edelleen huononemaan.

2 Lausunnon perustelut

2.1 Lausunnon rajaus Kuntajaosto rajaa lausuntonsa poistosuunnitelman laatimisen ja sen muuttamisen lainmukaisuuden arvioimiseen kirjanpitolain ja kuntalain 68–70 §:n ja niiden nojalla antamiensa ohjeiden ja lausuntojen perusteella.

Kuntalaki (365/1995)

Kuntalain 67 §:n mukaan kunnan kirjanpidossa on siirrytty soveltuvin osin noudattamaan kirjanpitolakia (1336/1997). Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolain ja kuntalain 68–70 §:n soveltamisesta.

Kuntalain 68 §:ssä on säädetty kunnan tilinpäätöksestä. Sen kolmannen momentin mukaan kunnan tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kunnan toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tätä varten tarpeelliset lisätiedot on ilmoitettava liitetiedoissa.

Hallituksen esityksen perustelujen mukaan säännöksen ottamisella kuntalakiin tarkoitettiin korostaa erityisesti tilikauden tuloksen tulo-rahoituksen riittävydestä antaman kuvan oikeellisuutta (HE 8/2006 vp). Vastaava säännös sisältyy kirjanpitolakiin. Hallituksen esityksen perusteluissa esitettiin, että liitetiedon sisällön ja esittämistavan osalta noudatettaisiin kirjanpitolautakunnan kuntajaoston liitetietojen ilmoittamisesta antamaa yleisohjetta. Tarkemmat ohjeet liitetiedoista kuntajaosto on antanut yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista (2009).

Kirjanpitolaki (1336/1997) ja -asetus 1339/1997

Tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitolovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tätä varten tarpeelliset lisätiedot on ilmoitettava liitetiedoissa. (KPL 3:2 §) Vastaava säännös on kuntalain 68.3 §:ssä.

Kirjanpidon yleisiin tilinpäätösperiaatteisiin kuuluu varovaisuuden periaate: tilinpäätöstä ja toimintakertomusta laadittaessa on noudatettava tilikauden tuloksesta riippumatonta varovaisuutta (KPL 3:3.1 § 3 k). Edellä tarkoitettu varovaisuus muun muassa edellyttää, että tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa otetaan huomioon kaikki poistot ja arvonalennukset vastaavista (KPL 3:3.2 § 2 k). Varovaisuuden periaatteesta saadaan poiketa vain erityisestä syystä, jollei poikkeaminen perustu lakiin tai sen nojalla annettuun muuhun säännökseen tai määräykseen. Liitetietoihin on sisällytettävä selostus poikkeamisen perusteista sekä laskelma poikkeamisen vaikutuksesta tilikauden tulokseen ja taloudelliseen asemaan. (KPL 3:3.3 §)

Kirjanpitolain 5:5 §:ssä on säädetty pysyvien vastaavien aineellisen omaisuuden ja 5:5 a §:ssä aineettoman omaisuuden hankintamenon jaksottamisesta ja kirjaamisesta vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi. Taseen pysyviä vastaavia ovat erät, jotka on tarkoitettu tuottamaan tuloa jatkuvasti useana tilikautena. Muut vastaavien erät ovat vaihtuvia. (KPL 4:3 §) Yksittäisten pysyvien vastaavien hyödykkeiden poistojen lähtökohtana on hyödykkeiden erillisarvostus (KPL 3:3.1 § 6-kohta) hyödykeryhmän poistosuunnitelmassa määriteltujen vähimmäis- ja enimmäispoistoaikojen rajoissa.

Kirjanpitoasetuksen 2:3 §:ssä 1 momentin tuloslaskelmaa koskevien liitetietojen luettelossa 3) kohdassa on säädetty esitettäväksi selvitys suunnitelman mukaisten poistojen perusteista ja niiden muutoksista. Tätä sovelletaan myös kunnan tilinpäätöksen liitetiedoissa (ks. myöhemmin yleisohjeen liitetieto 12).

2.3 Kuntajaoston yleisohjeet ja lausunnot

Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta (2006)

Kuntajaosto on täydentänyt kirjanpitolain 4:3 §:n pysyvien vastaavien määritelmää siten, että kunnan pysyviä vastaavia ovat tulon tuottamisen tarkoituksesta riippumatta aineettomat ja aineelliset hyödykkeet, jotka vaikuttavat jatkuvasti tuotannontekijöinä useana tilikautena sekä toimialasijoittamisen osakkeet ja osuudet ja muut sijoitukset.

Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta (2006)

Tuloslaskelmaa koskevan yleisohjeen 8 luvun mukaan tuloslaskelmassa poistot ja arvonalentumiset esitetään kahtena eränä: *Suunnitelman mukaiset poistot* ja *Arvonalentumiset*. Arvonalennus voidaan tehdä kuntien ja kuntayhtymien tilinpäätöksessä vain hyödykkeistä, joista ei tehdä suunnitelman mukaisia poistoja. Muista hyödykkeistä tehdään suunnitelman mukaiset poistot, joihin sisällytetään myös mahdollisesti tehtävät lisäpoistot sekä kirjanpitolain yleisiin periaatteisiin (KPL 3:3 §) kuuluvaa olennaisuuden periaatetta noudattaen myös vähäiset pysyvien vastaavien aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden myyntivoitot ja -tappiot.

Tuloslaskelmassa poistoina esitetään kaikki suunnitelman mukaiset poistot pysyviin vastaaviin kuuluvien aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden hankintamenoista. Lisäpoisto, joka tehdään suunnitelman mukaisten poistojen kohteena olevasta aineettomasta tai aineellisesta hyödykkeestä sen takia, että hyödykkeen tulonodotukset tai palvelutuotantokyky ovat heikentyneet olennaisesti, merkitään suunnitelman mukaisiin poistoihin. Olennaiset lisäpoistot on eriteltävä tilinpäätöksen liitetiedoissa.

Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista (2008)

Tarkemmat ohjeet suunnitelman mukaisista poistoista ja arvonalentumisesta kuntajaosto on antanut yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista (2008). Yleisohjeen tarkoituksena on ohjata suunnitelman mukaisten poistojen tekemistä kunnassa ja kuntayhtymässä sekä yhdenmukaistaa kunnissa käytettäviä poistoajkoja ja -menetelmiä. Yleisohjeen mukaisesti yksittäinen kunta voi poiketa annetuista ohjeista perustellusta syystä. Olennaiset poikkeamat on selostettava tilinpäätöksen liitetiedoissa.

Yleisohjeen luvun 1.3 mukaan suunnitelman mukaisella poistamisella tarkoitetaan pysyvien vastaavien aineellisten ja aineettomien hyödykkeiden hankintamenojen kirjaamista kuluksi järjestelmällisesti niiden taloudellisen vaikutusajan kuluessa.

Suunnitelmapoistot edellyttävät poistosuunnitelman laatimista sekä erillistä pysyvien vastaavien hyödykkeiden seurantaan sekä erillistä poistojen laskentajärjestelmää. Kunnassa suunnitelmapoistojen perusteet hyväksyy valtuusto hallintosäännössä tai erillisellä päätöksellä hyväksymällä poistosuunnitelman. Yleisohjeen liitteessä 1 on annettu esimerkkejä suunnitelman mukaisista poistoajoista ja -menetelmistä. Esimerkeissä esitetyt eri hyödykelajien poistoajat ovat ohjeellisia. Yleisohjeessa kuntajaosto suosittelee, että poistoajat valitaan mahdollisimman lyhyiksi, jolloin esimerkkiajoista valittaisiin lyhyimmät. Normaalisti poistoaika valitaan lyhyemmäksi kuin on se aika, jona hyödykettä käytetään palvelutuotannossa. Poistoaikaan voi vaikuttaa myös sovellettava poistomenetelmä.

Kuntajaoston poistoja koskevan yleisohjeen poistoajan pituutta koskevan luvun 3.2.1 mukaan pysyvien vastaavien hyödykkeen taloudellisen pitoajan ja myös poistoajan määrittely tulee tehdä kunnan yksilölliset olosuhteet huomioon ottaen. Poistoaika määritellään siten, että se vastaa kunnan omaa suunnitelmaa ja odotusta taloudelliseksi pitoajaksi. Taloudellisten pitoaikojen määrittelyssä voidaan käyttää apuna kokemusperäisiä tietoja vastaavien hyödykkeiden taloudellisista pitoajoista vastaavassa toiminnassa. Taloudellisen pitoajan määrittelyssä tulee noudattaa varovaisuuden periaatetta, tilikauden tuloksesta riippumatonta varovaisuutta.

Poistosuunnitelmaa on mahdollista muuttaa, jos pysyvien vastaavien hyödykkeeseen liittyvät tulonodotukset tai palvelutuotantokyky muuttuvat olennaisesti.

Poistosuunnitelman muutos koskee vain muutostilikauden ja sitä seuraavien tilikausien suunnitelmapoistoja. Aiempien tilikausien poistoja ei tällöin kuitenkaan oikaista.

Poistosuunnitelmaa muutetaan, jos pysyvien vastaavien hyödykkeen tulonodotukset tai palvelutuotantokyky heikkenevät olennaisesti. Tällöin voidaan joutua tekemään myös kertaluonteinen lisäpoisto. Myös tulonodotusten tai palvelutuotantokyvyn paraneminen voi edellyttää poistosuunnitelman muuttamista. Tulonodotusten tai palvelutuotantokyvyn paraneminen saattaa johtua siitä, että pysyvien vastaavien hyödykkeen taloudellisen pitoajan ennakoitua olevan olennaisesti aiemmin arvioitua pitempi. Tällöin poistosuunnitelmaa muutetaan siten, että vanhan suunnitelman mukainen poistamaton hankintameno jaksotetaan poistettavaksi uuden pitoajan kuluessa.

Poistosuunnitelman muuttaminen on kyettävä perustelemaan muutoksilla hyödykkeen tulonodotuksissa tai palvelutuotantokyvyssä. Eriytisesti näin on silloin, kun tarkoitus on pidentää poistoaikaa tai alentaa poistoprosentteja. Yleinen poistojen määrän alentaminen tuloksen parantamisen tai taseen kertyneen alijäämän kattamisen tarkoituksessa ei voi tulla kysymykseen.

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

Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista (2009)

Kuntajaoston tilinpäätöksen liitetiedoista antaman yleisohjeen liitetiedon 13 mukaan kunnan on esitettävä tilinpäätöksessä liitetieto keskimääräisten suunnitelman mukaisten poistojen ja keskimääräisten poistonalaisten investointien omahankintamenojen vastaavuudesta, jos niiden määrät poikkeavat olennaisesti toisistaan.

Yleisesti tilinpäätöksen liitetietojen tarkoituksena on täydentää laskelmien muodossa esitettyä tilinpäätösinformaatiota oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Edellä mainitun liitetiedon 13 tarkoituksena on täydentää tilinpäätöksen antamaa kuvaa tilikauden tuloksesta ja taloudellisesta asemasta silloin, kun kunnan poistotaso jää selvästi alle keskimääräisten poistonalaisten investointien tason.

Olennaisena poikkeamana voidaan pitää 10 %:n tai sitä suurempaa erotusta. Liitetiedossa on annettava selvitys myös erotuksen pääasiallisista syistä ja selvitys poistosuunnitelman mahdollisesta tarkistamistarpeesta.

Yleisohjeen mukaan keskimääräinen poisto- ja investointitaso määräytyvät tilinpäätösvootta edeltävän vuoden, tilinpäätösvouden ja voimassa olevaan taloussuunnitelmaan (mukaan lukien liikelaitokset) otettujen poistonalaisten investointien omahankintamenojen keskimäärästä. Investoinnin omahankintamenoilla tarkoitetaan investoinnin hankintamenoja ja siihen saadun rahoitusosuuden (investointiavustus) erotusta. Poistonalaisilla investoinneilla tarkoitetaan pysyvien vastaavien muiden hyödykkeiden kuin maa- ja vesialueiden ja sijoitusten hankintaa (HE 8/2006 vp.). Jos mainittuihin vuosiin sisältyy määrältään poikkeuksellisia eriä, voidaan tällainen poikkeuksellinen tekijä ottaa huomioon laskelmassa. Jos hyväksytty investointisuunnitelmakausi on taloussuunnitelmaa pidempi, voidaan keskimäärä laskea taloussuunnitelmaa useamman vuoden perusteella.

Kuntajaoston liitetietoja koskevan yleisohjeen liitetieto 12 edellyttää kirjanpitoasetuksen 2:3.1 § 3-kohtaa vastaavasti antamaan liitetietona selvityksen suunnitelman mukaisten poistojen perusteista ja niiden muutoksista. Selvityksenä annetaan tiedot suunnitelmapoistojen laskentaperusteista (poistomenetelmä, poisto aika) samoin kuin niiden muutokset hyödykeryhmittäin sekä perusteet poistosuunnitelman muuttamiselle. Ne voidaan antaa vaihtoehtoisesti myös liitetiedossa tilinpäätöstä laadittaessa noudatetuista arvostusperiaatteista ja -menetelmistä sekä jaksotusperiaatteista ja -menetelmistä (liitetieto 1).

Kuntajaoston lausunto 73/2005

Lausunnossa hakija pyysi lausuntoa siitä, voisiko suunnitelman mukaisista poistoista poiketa talousongelmiin ilman omaa syytään joutuneissa kunnissa niin, että joinakin vuosina poistot jätettäisiin osittain tai kokonaan kirjaamatta kattamattoman alijäämän kertymisen estämiseksi. Perusteluina esitetylle menettelylle hakija esitti talousahdingon.

Lausunnossaan kuntajaosto totesi, etteivät säännökset ja kuntajaoston ohjeet anna mahdollisuutta lausuntopyyntöissä mainituilla perusteilla jättää suunnitelman mukaisia poistoja tekemättä osittain tai kokonaan joinakin vuosina. Esitetty poikkeaminen ei olisi kunnallisen hyvän kirjanpitotavan mukaista.

Lausunnon kannanotossa kuntajaosto totesi suunnitelman mukaisen poiston tarkoituksena olevan jaksottaa pitkävaikutteisen aktivoitun tuotannontekijän hankintameno sen vaikutusaikana, pääsääntöisesti taloudellisena käyttöaikana, vuosittain poistoina kuluksi noudattaen meno tulon kohdalle -periaatetta tai meno tuotannontekijän käytön kohdalle -periaatetta. Yleisesti kuntataloudessa pitkällä aikavälillä poistojen määrän tulisi vastata keskimääräistä vuotuista korvausinvestointitasoa. Edelleen kuntajaosto totesi, ettei poistojen kirjaamista jättäminen parantaisi kunnan taloutta, menettely vain siirtäisi taloudellisten ongelmien esille tulon myöhempään ajankohtaan.

3 Kuntajaoston lausunto

Kaupungin muutetut suunnitelmapoistoajat ja poistoprosentit ovat kuntajaoston suunnitelman mukaisista poistoista antaman yleisohjeen (2008) liitteessä 1 esitettyjen vähimmäis- ja enimmäispoistoajkojen rajoissa.

Poistojen oikeaa tasoa joudutaan kuitenkin arvioimaan myös sen perusteella, mikä niiden vaikutus on kunnan toiminnan tulokseen ja taloudelliseen asemaan kirjanpito- ja kuntalakien edellyttämän oikean ja riittävän kuvan antamisen tarkoituksessa. Tämä tarkoittaa, että jos poistojen keskimääräinen taso olennaisesti poikkeaa poistonalaisten pysyvien vastaavien hyödykkeiden investointitasosta, on kunnan esitettävä tilinpäätöksessä liitetieto poikkeaman määrästä ja annettava selvitys erotuksen pääasiallisista syistä ja selvitys poistosuunnitelman tarkistamisesta siten, että keskimääräinen poistotaso vastaisi paremmin investointitasoa.

A:n kaupungin vuoden 2009 tilinpäätöstietojen mukaan keskimääräinen poistotaso jää merkittävästi keskimääräistä investointitasoa pienemmäksi. Tästä syystä poistojen määrän alentaminen yleisesti poistoajkoja pidentämällä tai poistoprosentteja alentamalla ei kuntajaoston käsityksen mukaan paranna tilinpäätöslaskelmien antamaa kuvaa kaupungin toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Poistosuunnitelman muuttamisen on perustuttava hyödykkeen tulonodotusten tai palvelutuotantokyvyn muutoksiin. Eryityisesti näin on silloin, kun on tarkoitus pidentää poistoajkaa tai alentaa poistoprosentteja. Yleistä poistojen määrän alentamista tuloksen parantamisen tai taseen kertyneen alijäämän kattamisen tarkoituksessa ei voida pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena.

Kuntajaoston suunnitelmapoistoja koskevan yleisohjeen mukaan muutos voi koskea vain muutostilikauden ja sitä seuraavien tilikausien suunnitelmapoistoja.