



LAUSUNTO 124
17.8.2021

LAUSUNTO KIIINTEÄMÄÄRÄISEN AKTIVOINNIN SOVELTAMISESTA KUNTIEN JA KUNTAYHTYMIEN KIRJANPIDOSSA

Lausuntopyyntö

Oppivelvollisuuslain mukaan kunnan on hankittava lukion oppilaille henkilökohtaiset kannettavat tietokoneet. Kaupunki (jatkossa hakija) ilmoittaa hakemuksessaan, että yksittäisen tietokoneen hankintahinta on vähäinen, mutta kokonaisuutena hankinnan arvo on noin 0,6 milj. euroa. Tietokoneiden käyttöaika on 3 vuotta. Valtio korvaa kunnille oppivelvollisuuden laajentamisesta aiheutuvia menoja osana peruspalveluiden valtionosuutta.

Hakija hankkii peruskoululaisille myös taulutietokoneita. Myös näiden osalta yksittäisen hyödykkeen hankintahinta on vähäinen, mutta kokonaisuutena hankinnan arvo on noin 0,6 milj. euroa vuosikurssia kohden.

Kirjanpitolain 5:5 §:n 3 momentin mukaan:

”Aineellisiin pysyviin vastaaviin kuuluvat samanlaiset ja hankintamenoita vähäiset hyödykkeet, joita kirjanpitovelvollinen hankkii jatkuvasti siten, että niiden määrän ja yhteenlaskettujen hankintamenojen muutokset ovat vähäisiä, saadaan merkitä taseeseen samaan rahamäärään tilikaudesta toiseen.”

Hakija kysyy, onko hyvän kirjanpitotavan mukaista soveltaa kuntien ja kuntayhtymien kirjanpidossa kirjanpitolain 5:5 §:n 3 momenttia seuraavasti:

- 1) Hankitaan taulutietokoneita peruskoulun vuosiluokille 3-9. Merkitään tietokoneet taseeseen ei-poistonalaisiksi hyödykkeiksi rinnastaen ensikertaiseen kalustukseen. Jatkossa täydentävät ja korvaavat hankinnat kirjataan vuosikuluksi.
- 2) Hankitaan kannettavia tietokoneita oppivelvollisuuden laajentamisen vuoksi. Merkitään kannettavat tietokoneet taseeseen ei-poistonalaisiksi hyödykkeiksi rinnastaen ensikertaiseen kalustukseen. Jatkossa täydentävät ja korvaavat hankinnat kirjataan vuosikuluksi. Yleiskatteellista valtionosuutta ei huomioida hankinnassa.

Lausunnon perustelut

Pysyviin vastaaviin kuuluvan aineellisen omaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan kirjanpitolain 5:5.1 §:n mukaan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi.

Kirjanpitolain 5:5.3 §:n mukaan: *”Aineellisiin pysyviin vastaaviin kuuluvat samanlaiset ja hankintamenoiltaan vähäiset hyödykkeet, joita kirjanpito-velvollinen hankkii jatkuvasti siten, että niiden määrän ja yhteenlaskettujen hankintamenojen muutokset ovat vähäisiä, saadaan merkitä taseeseen samaan rahamäärään tilikaudesta toiseen.”* Kirjanpitolain 5:5.3 §:n säännös merkitsee poikkeamaa niin erillisarvostukseen kuin jaksottamisvelvollisuuteenkin.

Kirjanpitolain (1336/1997) hallituksen esityksen perusteluissa (HE 173/1997) on todettu, että ehdotettu säännös omaisuserien merkitsemisestä taseeseen kiinteään rahamäärään perustui tuolloin voimassa olleeseen direktiiviin. Ehdotuksen tarkoituksena ei kuitenkaan ollut kirjanpitoikäntönnön ohjaaminen esimerkiksi siten, että voitaisiin ryhtyä aktiivoimaan vähäarvoisia käyttöomaisuushankintoja, joiden hankintameno oli aiemman käytännön mukaisesti kirjattu välittömästi kuluksi.

Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista/ Pienhankinnat

Pysyviin vastaaviin kuuluvan aineellisen ja aineettoman omaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan KPL 5:5 ja 5:5 a §:n mukaan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi. Kuntien kirjanpito-ohjeista on tarkoituksella jätetty pois erilliset viittaukset kirjanpitolain 5.5.3 §:n mukaiseen kiinteämääräiseen aktivointiin.

Olenaisuuden ja varovaisuuden periaatteet huomioon ottaen voidaan vähäarvoisten aineellisten ja aineettomien hyödykkeiden hankintamenot kirjata kirjanpidossa kokonaisuudessaan käyttöönottotilikauden kuluksi, vaikka niiden odotetaan tuottavan tuloa useamman tilikauden aikana.

Kunta voi pysyvien vastaavien kirjanpidon ja poistolaskennan yksinkertaistamiseksi kirjata hyödykkeen hankintameno kokonaan hankintatilikauden kuluksi, vaikka se tuottaa tuloa tai on palvelutoiminnan käytössä useamman tilikauden aikana, mikäli hankintameno ennen rahoitusosuu- den vähentämistä alittaa enintään 10 000 euroa (pienhankinta), eikä kirjaustavalla ole olennaista vaikutusta tilikauden tulokseen eikä taloudellisesta asemasta annettavaan kuvaan. Jos hyödyke koostuu useasta eri komponentista, joiden yhteenlaskettu hankintameno ylittää 10 000 euroa, se merkitään pysyviin vastaaviin ja kirjataan normaalisti poistoina vaikutusaikanaan kuluksi. Kunta voi kirjata myös pienhankinnat pysyviin vastaaviin ja suunnitelman mukaan poistoina kuluksi.

Ensikertainen kalustaminen liittyy käsitteenä pääsääntöisesti opetus- ja kulttuuritoimen valtionavustuksiin (peruskoulujen rakentaminen ja kalustaminen). Ensikertaisen kalustamisen hankintoja voidaan aktivoida taseeseen, vaikka yksittäisen hankinnan arvo ei ylittäisi pienhankintarajaa. Kalustamisen on liityttävä uuden yksikön tai toiminnan aloittamiseen ja hankinnan tulee tapahtua pääsääntöisesti ennen toiminnan aloittamista. Täydentäviä hankintoja ei voida enää pitää ensikertaisena kalustamisena. Kulutushyödykkeitä (esimerkiksi koulutarvikkeet) ei voida aktivoida taseeseen.

Lausunto

Kirjanpitolain 5:5.3 §:n mukainen menettely poikkeaa erillisarvostuksen ja jaksottamisvelvollisuuden peruseriaa- ja periaatteista. Kuntien kirjanpidossa hyödykkeiden aktivoiminen kiinteään määrään ja poistojen tekemättä jättäminen ei ole hyvän kirjanpitoasetuksen mukaista.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston poisto-ohjeessa oleva pienhankintoja koskeva ohjeistus on sallivaa ja vapaaehtoisesti sovellettavaa. Kunta voi kirjata pienhankinnat myös pysyviin vastaaviin ja suunnitelman mukaan poistoina kuluiksi. Koko vuosiluokalle kerralla vuosittain hankittavat tietokoneet ja taulutietokoneet voi olla oikean ja riittävän kuvan kannalta perusteltua aktivoita taseeseen ja kirjata poistoina kuluksi. Hyödykkeiden aktivoinnissa tulee noudattaa olennaisuutta ja johdonmukaisuutta koskevia tilinpäätösperiaatteita (KPL 3:2 a §, 3:3.1 § kohta 2).

Ottaen huomioon tilinpäätökseltä ja toimintakertomukselta edellytettävä kirjanpitolain 3:2.1 §:n mukainen oikean ja riittävän kuvan vaatimus tulee kunnan antaa tarvittaessa tietokoneiden ja taulutietokoneiden hankinnan vaikutuksesta tilikauden kulujen muodostumiseen ja taloudelliseen asemaan selostus liitetiedoissa tilinpäätöksen laatimisperiaatteissa sekä toimintakertomuksessa. Jos edellistä tilikautta koskevat tiedot eivät ole vertailukelpoisia päättyneen tilikauden tietojen kanssa, on myös tästä esitettävä selvitys liitetietoina (kirjanpitoasetus 2:2.1 § 4-kohta).