

## Yleisohje suunnitelman mukaisista poistoista – 16.10.2007

### SISÄLLYSLUETTELO

|       |                                                                                                                 |    |
|-------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1     | JOHDANTO .....                                                                                                  | 3  |
| 1.1   | <i>Yleisohjeen tarkoitus</i> .....                                                                              | 3  |
| 1.2   | <i>Säännökset</i> .....                                                                                         | 3  |
| 1.2.1 | Kirjanpitolain yleiset periaatteet, tilinpäätöserien määritelmät sekä arvostamis- ja jaksottamissäännökset..... | 3  |
| 1.2.2 | Tilinpäätöstietoja koskevat säännökset.....                                                                     | 7  |
| 1.3   | <i>Käsitteiden määrittely</i> .....                                                                             | 8  |
| 2     | POISTOPOHJAN MÄÄRITTÄMINEN .....                                                                                | 10 |
| 2.1   | <i>Hyödykkeen hankintamenon aktivoiminen</i> .....                                                              | 10 |
| 2.2   | <i>Pysyvien vastaavien hankintameno</i> .....                                                                   | 11 |
| 2.3   | <i>Arvonkorotukset</i> .....                                                                                    | 11 |
| 2.4   | <i>Jäännösarvo</i> .....                                                                                        | 12 |
| 2.5   | <i>Avustuksella tai vapaaehtoisella varauksella katettu hankintameno</i> .....                                  | 12 |
| 2.6   | <i>Pysyvien vastaavien perusparannusmeno</i> .....                                                              | 12 |
| 2.7   | <i>Vähäarvoiset hankinnat</i> .....                                                                             | 13 |
| 2.8   | <i>Samanlaiset ja hankintamenoiltaan vähäiset hyödykkeet</i> .....                                              | 13 |
| 2.9   | <i>Aineettomat hyödykkeet</i> .....                                                                             | 14 |
| 2.10  | <i>Pääoma-alennukset ja lainan liikkeeseenlaskumenot</i> .....                                                  | 14 |
| 3     | POISTOSUUNNITELMA .....                                                                                         | 14 |
| 3.1   | <i>Poistoaika</i> .....                                                                                         | 14 |
| 3.1.1 | Poistoajan pituus.....                                                                                          | 14 |
| 3.1.2 | Poistojen aloittaminen .....                                                                                    | 16 |
| 3.2   | <i>Poistomenetelmä</i> .....                                                                                    | 16 |
| 3.3   | <i>Poistokohteiden ryhmittely</i> .....                                                                         | 17 |
| 4     | SUUNNITELMAN YLITTÄVÄT POISTOT .....                                                                            | 18 |
| 5     | POISTOSUUNNITELMAN MUUTTAMINEN .....                                                                            | 18 |
| 6     | ARVONALENTUMISET.....                                                                                           | 19 |
| 6.1   | <i>Yleiset periaatteet</i> .....                                                                                | 19 |
| 6.2   | <i>Aineelliset ja aineettomat hyödykkeet</i> .....                                                              | 19 |
| 6.3   | <i>Sijoitukset</i> .....                                                                                        | 20 |
| 7     | MYYNITILANTEET .....                                                                                            | 21 |
| 7.1   | <i>Yleiset periaatteet</i> .....                                                                                | 21 |
| 7.2   | <i>Poistoeron käsittely</i> .....                                                                               | 21 |
| 8     | YRITYSJÄRJESTELYTILANTEET .....                                                                                 | 22 |
| 8.1   | <i>Konsernisuhteen syntyminen</i> .....                                                                         | 22 |
| 8.2   | <i>Sulautuminen, jakautuminen ja liiketoimintasiirto</i> .....                                                  | 22 |
| 8.3   | <i>Poistoajan tarkistaminen</i> .....                                                                           | 23 |
| 8.4   | <i>Siirrettävän omaisuuden tasearvot ja poistoeron käsittely</i> .....                                          | 23 |

|        |                                                          |    |
|--------|----------------------------------------------------------|----|
| 9      | PYSYVIEN VASTAAVIEN KIRJANPITO .....                     | 24 |
| 10     | PYSYVIÄ VASTAAVIA KOSKEVAT TILINPÄÄTÖSTIEDOT.....        | 25 |
| 10.1   | <i>Tuloslaskelma</i> .....                               | 25 |
| 10.2   | <i>Tase</i> .....                                        | 25 |
| 10.3   | <i>Liitetiedot</i> .....                                 | 27 |
| 10.4   | <i>Tase-erittelyt</i> .....                              | 29 |
| 11     | PIENET KIRJANPITOVELVOLLISET .....                       | 29 |
| 11.1   | <i>Yleistä</i> .....                                     | 29 |
| 11.2   | <i>Poistopohja</i> .....                                 | 30 |
| 11.3   | <i>Alle kolmen vuoden kalusto ja pienhankinnat</i> ..... | 30 |
| 11.4   | <i>Poistosuunnitelma</i> .....                           | 30 |
| 11.4.1 | Poistosuunnitelman yksityiskohtaisuus .....              | 30 |
| 11.4.2 | Poistoajan pituus.....                                   | 31 |
| 11.4.3 | Poistojen aloittaminen .....                             | 32 |
| 11.4.4 | Poistomenetelmä.....                                     | 32 |
| 11.5   | <i>Pysyvien vastaavien myynnin käsittely</i> .....       | 32 |
| 11.6   | <i>Pysyvien vastaavien kirjanpito</i> .....              | 33 |
| 11.7   | <i>Poistoja koskevat tilinpäätöstiedot</i> .....         | 33 |
| 11.8   | <i>Toiminnan laajentuminen</i> .....                     | 33 |

## LIITTEET

- Liite 1 Esimerkki pysyvien vastaavien hankintamenon määrittämisestä
- Liite 2 Esimerkki suunnitelman mukaisten poistoaikojen määrittämisestä
- Liite 3 Esimerkkejä suunnitelmapoistoista kirjanpidossa tasapoistomenetelmällä
- Liite 4 Esimerkkejä suunnitelmapoistoista kirjanpidossa menojäännöspoistomenetelmällä
- Liite 5 Esimerkki suunnitelmapoistoista kirjanpidossa tasapoistomenetelmällä
- Liite 6 Esimerkki jälleenhankintavarauksen tekemisestä ja sen käyttämisestä hankintamenon kattamiseen
- Liite 7 Esimerkki poistoeron tuloutumisesta
- Liite 8 Esimerkki poistoajan tarkastamisesta
- Liite 9 Esimerkki arvonorotuksen purkamisesta myyntitilanteessa
- Liite 10 Esimerkkejä suunnitelman mukaisista poistoajoista
- Liite 11 Esimerkki liitetiedoista
- Liite 12 Esimerkki liitetiedoista, pieni kirjanpitovelvollinen (osakeyhtiö)
- Liite 13 Esimerkki tase-erittelyistä; tasapoistot
- Liite 14 Esimerkki tase-erittelyistä; menojäännöspoistot
- Liite 15 Esimerkki poistoeron käsittelystä jakautumisessa
- Liite 16 Esimerkki jakautumisesta käyvin arvoin

## 1 JOHDANTO

### 1.1 Yleisohjeen tarkoitus

Yleisohjeen tarkoituksena on opastaa kirjanpitovelvollisia suunnitelman mukaisten poistojen tekemisessä. Tämä yleisohje korvaa kirjanpitolaikunnan 27.9.1999 antaman yleisohjeen suunnitelman mukaisista poistoista.

Voimassa olevan kirjanpitolain (1336/1997, KPL) ja –asetuksen (1339/1997, KPA) viimeisimmässä uudistuksessa (L 1304/2004) tehtiin mm. seuraavia muutoksia:

- Tutkimus- ja perustamismenojen aktivointimahdollisuus on poistettu.
- Kirjanpitolain 5 lukuun on lisätty 5a § aineettoman omaisuuden hankintamenon jaksottamisesta.
- Käyttöomaisuuden käsite on poistettu ja muutettu pysyviksi vastaaviksi.

Ohjeistusta on lisäksi täsmennetty muun muassa seuraavien seikkojen osalta:

- Tilinpäätösperiaatteet ja niiden tulkinta poistolaskennassa (luku 4 Suunnitelman ylittävät poistot, luku 7 Myyntitilanteet ja luku 8.4 Yritysjärjestelytilanteet)
- Poistojen kirjaamista koskevat säännökset (luku 1.2 Säännökset)
- Aineettomien hyödykkeiden kirjaukset ja hankintamenojen jaksotukset (luku 2.9 Aineettomat hyödykkeet)
- Poistosuunnitelman tarkistaminen ja arvonalentumiset (luku 5 Poistosuunnitelman muuttaminen ja luku 6 Arvonalentumiset)
- Poistot yritysjärjestelytilanteissa (luku 8 Yritysjärjestelytilanteet)

Yleisohjeen lähtökohtana on kirjanpitolain mukaisesti pysyvien vastaavien hyödykkeiden erillisarvostus. Pieniltä kirjanpitovelvollisilta erillisarvostusta vaaditaan kuitenkin vain tietyissä tilanteissa. Pienille kirjanpitovelvollisille soveltuvia yksinkertaistettuja poistokäytäntöjä sekä helpotuksia liitetietoina annettaviin tietoihin käsitellään luvussa 11.

Kirjanpitolakia uudistettaessa on nojaututtu jo edellisessäkin kirjanpitolain uudistuksessa omaksuttuun periaatteeseen, jonka mukaan yksittäisiin kysymyksiin voidaan saada johtoa IFRS-standardeista siltä osin, kuin kysymystä ei ole nimenomaisesti ratkaistu Suomen lainsäädännössä tai sen perusteella annetussa määräyksessä tai suosituksessa. Tässä yleisohjeessa on mm. avustusten kirjaamista, parannusmenon aktivoimista sekä arvonalennusta koskevissa osioissa nojaututtu kyseessä olevien asioiden osalta IFRS-standardeihin.

### 1.2 Säännökset

#### 1.2.1 Kirjanpitolain yleiset periaatteet, tilinpäätöserien määritelmät sekä arvostamis- ja jaksottamissäännökset

Kirjanpitolain 3 luvun 3 §:n mukaan tilinpäätöstä ja toimintakertomusta laadittaessa sekä tilinavausta tehtäessä noudatettaviin periaatteisiin kuuluvat:

- 1) oletus kirjanpitovelvollisen toiminnan jatkuvuudesta;
- 2) johdonmukaisuus laatisperiaatteiden ja –menetelmien soveltamisessa tilikaudesta toiseen;
  - 2 a) huomion kiinnittäminen liiketapahtumien tosiasialliseen sisältöön eikä yksinomaan niiden oikeudelliseen muotoon (sisältöpainotteisuus);
- 3) tilikauden tuloksesta riippumaton varovaisuus;
- 4) tilinavauksen perustuminen edellisen tilikauden päättäneeseen taseeseen;

- 5) tilikaudelle kuuluvien tuottojen ja kulujen huomioon ottaminen riippumatta niihin perustuvien maksujen suorituspäivästä; sekä
- 6) kunkin hyödykkeen ja muun tase-eriin merkittävän erän erillisarvostus.

Edellä 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettu varovaisuus edellyttää erityisesti, että tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa otetaan huomioon:

- 1) ainoastaan tilikaudella toteutuneet voitot; sekä
- 2) kaikki poistot ja arvonalennukset vastaavista sekä velkojen arvon lisäykset samoin kuin kaikki päättäneeseen tai aikaisempiin tilikausiin liittyvät, ennakoitavissa olevat vastuut ja mahdolliset menetykset, vaikka ne tulisivat tietoon vasta tilikauden päättymisen jälkeen.

Edellä 1 ja 2 momentissa säädetystä 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 4 luvun 3 §:ssä ja 5 §:n 1-3 momenteissa säädetään pysyvistä vastaavista ja hankintamenosta seuraavaa:

#### *3 § Pysyvät ja vaihtuvat vastaavat.*

Taseen vastaavien erät jaetaan pysyviin ja vaihtuviin käyttötarkoituksensa perusteella. Pysyviä ovat erät, jotka on tarkoitettu tuottamaan tuloa jatkuvasti useana tilikautena. Muut vastaavien erät ovat vaihtuvia.

#### *5 § Hankintameno.*

Hankintamenoon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot.

Jos hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvien kiinteiden menojen määrä on olennainen 1 momentissa tarkoitettuun hankintamenoan verrattuna, saadaan myös niiden osuus lukea hankintamenoan.

Jos pysyviin aktiivoihin kuuluvan hyödykkeen valmistamiseen kohdistettavissa olevan lainan korkomenot valmistusajalta ja 2 momentin mukaisen osuuden yhteismäärä on olennainen 1 momentissa tarkoitettuun hankintamenoan verrattuna, saadaan hankintamenoan lukea 2 momentin mukaisen osuuden ohella myös nämä korkomenot.

KPL 5 luvun 1 §:ssä säädetään tuottojen, kulujen ja menetysten jaksottamisesta ja KPL 5 luvun 5 §:ssä, 5a §:ssä sekä 7-13 §:ssä pysyviin vastaaviin kuuluvien aineellisten ja aineettomien hyödykkeiden hankintamenojen sekä sijoitusten arvostamisesta ja jaksottamisesta seuraavaa:

#### *1 § Tuottojen, kulujen ja menetysten jaksottaminen.*

Tilikauden tulot kirjataan tuotoiksi tuloslaskelmaan. Tuotoista vähennetään kuluina ne menot, joista ei todennäköisesti enää kerry niitä vastaavaa tuloa, samoin kuin menetykset. Muut menot saadaan aktiivoida sen mukaan kuin jäljempänä tässä luvussa säädetään.

#### *5 § Pysyvien vastaavien hankintamenon jaksottaminen.*

Pysyviin vastaaviin kuuluvan aineellisen omaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi.

Aktivoituun hankintamenuon luetut hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet menot on voitava selvittää kustannuslaskennan tai –laskelmien avulla.

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

#### *5a § Aineettoman omaisuuden hankintamenuon jaksottaminen.*

Aineettomaan omaisuuteen kuuluvien vastikkeellisesti hankittujen toimilupien, patenttien, lisenssien, tavaramerkkien sekä vastaavien oikeuksien ja varojen hankintameno aktivoidaan. Muun aineettoman omaisuuden hankintameno voidaan aktivoida erityistä varovaisuutta noudattaen, jollei 7-9 §:stä muuta johdu.

Edellä 1 momentissa tarkoitettu aktivoitu hankintameno on poistettava suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan, enintään viiden vuoden kuluessa, jollei tätä pidempää poistoaikaa, kuitenkin enintään 20 vuotta, voida erityisestä syystä pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena.

Kauppa- ja teollisuusministeriö voi antaa asetuksellaan tarkempia säännöksiä aineettoman omaisuuden hankintamenuon aktivoinnista.

#### *7 § Perustamismenujen jaksottaminen.*

Menot yrityksen perustamisesta (*perustamismenuot*) kirjataan tilikauden kuluksi.

#### *8 § Tutkimus- ja kehittämismenujen jaksottaminen.*

Tutkimusmenot kirjataan tilikauden kuluksi.

Kehittämismenuot saadaan aktivoida erityistä varovaisuutta noudattaen. Aktivoidut kehittämismenuot on poistettava suunnitelman mukaan enintään viiden vuoden kuluessa, jollei tätä pidempää poistoaikaa, kuitenkin enintään 20 vuotta, voida erityisestä syystä pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena.

Kauppa- ja teollisuusministeriö voi antaa asetuksellaan tarkempia säännöksiä kehittämismenujen aktivoinnista. (Ks. kauppa- ja teollisuusministeriön päätös 50/1998 kehittämismenujen aktivoinnista taseeseen)

Kirjanpitolain 9 luvun 2 §:n 3 momentin mukaan tutkimus- ja kehittämismenuot, jotka on aktivoitu taseeseen ennen L 1304/2004 lakiuudistusta, saadaan poistaa lakiuudistusta edeltäneiden säännösten mukaisesti.

#### *9 § Liikearvon hankintamenuon jaksottaminen.*

Liikearvon hankintameno saadaan aktivoida. Aktivoitu liikearvo on poistettava enintään viiden vuoden kuluessa suunnitelman mukaan tai, jos sen vaikutusaika on tätä pidempi, vaikutusaikanaan, kuitenkin enintään 20 vuoden kuluessa.

#### *10 § Pääoma-alennus ja lainan liikkeeseenlaskumenot.*

Lainan ottamisesta aiheutunut pääoma-alennus ja siihen rinnastettavat menot sekä lainan liikkeeseenlaskusta aiheutuneet menot saadaan aktivoida erityistä varovaisuutta noudattaen. Aktivoidut erät on kirjattava laina-ajan kulumiseen perustuvan suunnitelman mukaan kuluksi, kuitenkin vähintään samassa suhteessa kuin lainaa maksetaan takaisin.

*11 § Muiden pitkävaikutteisten menojen jaksottaminen.*

Jos muita kuin 7-10 §:ssä tarkoitettuja pitkävaikutteisia menoja on aktivoitu, ne on poistettava suunnitelman mukaan enintään viiden vuoden kuluessa, jollei tätä pidempää poistoaikaa, enintään 20 vuotta, voida erityisestä syystä pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena.

*12 § Muut kuin suunnitelman mukaiset poistot.*

Kirjanpitovelvollinen saa kirjata suunnitelman ylittäviä poistoja, jos siihen on erityistä syytä.

Sen estämättä, mitä 5 §:n 1 momentissa, 5a §:n 2 momentissa, 8 §:n 2 momentissa sekä 9-11 §:ssä säädetään, ammatinharjoittaja, sellainen kirjanpitovelvollinen, jonka toiminta perustuu kiinteistön hallintaan, yhdistys ja muu vastaava yhteisö sekä säätiö saa poistaa pysyvien vastaavien hankintamenoja ja muut pitkävaikutteiset menot niiden vaikutusaikana ilman ennalta laadittua suunnitelmaa.

*13 § Arvon alennus.*

Jos pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen tai sijoituksen todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämä tulo on pysyvästi vielä poistamatonta hankintamenoa pienempi, erotus on kirjattava arvonalennuksena kuluksi.

KPL 5 luvun 14, 16, 17 ja 19 §:ssä säädetään kulukirjauksen oikaisusta, arvonkorotuksesta sekä vaihto-omaisuuden ja pysyvien vastaavien välisistä siirroista seuraavaa:

*14 § Vastaiset menot ja menetykset sekä pakollinen varaus*

Tuotoista on vähennettävä velvoitteista vastaisuudessa aiheutuvat menot ja menetykset, jos:

1. ne kohdistuvat päätyneeseen tai aikaisempaan tilikauteen;
2. niiden toteutumista on tilinpäätöstä laadittaessa pidettävä varmana tai todennäköisenä;
3. niitä vastaava tulo ei ole varma eikä todennäköinen; sekä
4. ne perustuvat lakiin tai kirjanpitovelvollisen sitoumukseen sivullista kohtaan.

2 momentti kumottu L:lla 30.12.2004/1304.

Jos 1 momentissa tarkoitetun menon tai menetyksen täsmällistä määrää tai toteutumisajankohtaa ei tiedetä, se merkitään taseen pakollisiin varauksiin.

Edellä 1 momentissa tarkoitetut menot ja menetykset merkitään tuloslaskelmaan ja taseeseen niiden todennäköiseen määrään. Edellä 3 momentissa tarkoitetut menot ja menetykset merkitään tuloslaskelmaan ja taseeseen enintään niiden todennäköiseen määrään.

Taseen vastaaviin merkityn erän arvon alenemista ei saa merkitä pakolliseksi varaukseksi.

*16 § Kulukirjauksen oikaisu.*

Jos kulukirjaus, joka on tehty rahoitusomaisuudesta 2 §:n, vaihto-omaisuudesta 6 §:n 1 momentin tai taseen pysyvästä vastaavasta 13 §:n perusteella, osoittautuu viimeistään tilikauden päättymispäivänä aiheettomaksi, se on kirjattava kulukirjauksen oikaisuksi.

#### 17 § *Arvonkorotus.*

Jos pysyviin vastaaviin kuuluvan maa- tai vesialueen tai sellaisen arvopaperin, joka ei ole 2a §:ssä tarkoitettu rahoitusväline, todennäköinen luovutushinta on tilinpäätöspäivänä pysyvästi alkuperäistä hankintamenoa olennaisesti suurempi, saadaan taseeseen johdonmukaisuutta ja erityistä varovaisuutta noudattaen merkitä vielä poistamatta olevan hankintamenon lisäksi enintään todennäköisen luovutushinnan ja poistamatta olevan hankintamenon erotuksen suuruinen arvonkorotus. Arvonkorotusta vastaava määrä on merkittävä omaan pääomaan sisältyvään arvonkorotusrahastoon. Jos arvonkorotus osoittautuu aiheettomaksi, se on peruutettava.

Jos 1 momentissa tarkoitetun korotuksen kohteena on emoyrityksen omistamia tytäryrityksen osakkeita tai osuuksia, tytäryrityksen omistamia emoyrityksen osakkeita tai osuuksia on korotusta tehtäessä pidettävä arvottomina.

#### 19 § *Vaihto-omaisuuden ja pysyvien vastaavien väliset siirrot.*

Hyödyke siirretään vaihto-omaisuudesta pysyviin vastaaviin hankintamenon tai sitä alemman todennäköisen luovutushinnan määräisenä. Pysyvistä vastaavista hyödyke siirretään vaihto-omaisuuteen hankintamenon vielä poistamatta olevaa osaa vastaavasta määrästä.

### 1.2.2 Tilinpäätöstietoja koskevat säännökset

KPL 8:6.1 §:n mukaan tuloslaskelman ja taseen laatimisessa noudatettavista kaavoista ja liitetiedoista säädetään asetuksella. KPA 1:1 §:ssä annetussa kululajikohtaisessa tuloslaskelmakaavassa esitetään suunnitelman mukaiset poistot erän ”Henkilöstökulut” jälkeen kohdassa 7 a ”Suunnitelman mukaiset poistot” ja poistoeron muutos erän ”Voitto (tappio) ennen tilinpäätössiirtoja ja veroja” jälkeen kohdassa 14 a ”Poistoeron muutos”. KPA 1:2 §:n mukaisessa toimintokohtaisessa tuloslaskelmassa suunnitelmapoistot sisällytetään liikevaihdon jälkeen ja ennen liikevoittoa (-tappiota) esitettäviin toimintokohtaisten kulujen ryhmiin ja poistoeron muutos esitetään erän ”Voitto (tappio) ennen tilinpäätössiirtoja ja veroja” jälkeen kohdassa 13 a ”Poistoeron muutos”.

Arvonalentumiset pysyvien vastaavien hyödykkeistä esitetään kululajikohtaisessa tuloslaskelmassa kohdassa 7 b ”Arvonalentumiset pysyvien vastaavien hyödykkeistä” ja arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista esitetään rahoituserissä kohdassa 10 e ”Arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista”.

Toimintokohtaisessa tuloslaskelmassa arvonalentumiset pysyvien vastaavien hyödykkeistä sisällytetään liikevaihdon jälkeen ja ennen liikevoittoa (-tappiota) esitettäviin toimintokohtaisten kulujen ryhmiin ja arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista esitetään kohdassa 9 e ”Arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista”.

KPA 1:6 §:ssä annetun tasekaavan mukaan taseen vastattavaa -puolella ”Tilinpäätössiirtojen kertymä” -ryhmässä esitetään ensimmäisenä eränä ”Poistoero”.

KPA 2:2 §:n 1 kohdan mukaan tulee liitetietoina esittää tilinpäätöstä laadittaessa noudatetut arvostusperiaatteet ja -menetelmät sekä jaksotusperiaatteet ja -menetelmät.

KPA 2:3.1 §:n 3 kohdan mukaan tulee tuloslaskelman liitetietona esittää selvitys suunnitelman mukaisten poistojen perusteista ja niiden muutoksista.

KPA 2:4 §:n 1 momentin 1-8 kohdan sekä 2 ja 6 momentin mukaan on taseen vastaavia koskevana liitetietona esitettävä:

---

- 3) poistamatta olevia aktivoituja kehittämismenoja koskeva selvitys, erikseen kirjanpitolain 5 luvun 8 §:n 2 momentissa tarkoitetut aktivointiedellytykset täyttävistä kehittämismenoista;
- 4) perusteltu selvitys, jos aktivoitujen kehittämismenojen tai liikearvon poistoaika on pitempi kuin viisi vuotta;
- 5) kuluksi kirjaamattomat menot ja pääoma-alennukset lainan liikkeeseenlaskemisesta;
- 6) arvonkorotusten periaatteet ja niiden kohteiden arvonmäärittämismenetelmät;
- 7) tieto pysyviin vastaaviin kuuluvien koneiden ja laitteiden hankintamenojen vielä poistamatta olevasta osasta;
- 8) jos korkomenoja on luettu hyödykkeen hankintamenoon, selvitys tilikaudella aktivoitujen korkomenojen määrästä ja tase-eräkohtaiset tiedot poistamattomista aktivoiduista korkomenoista.

Sen lisäksi mitä 1 momentissa säädetään, on ilmoitettava taseen pysyvistä vastaavista, erikseen hankintamenoista ja arvonkorotuksesta, tase-eräkohtaisesti tiedot:

- 1) määrästä tilikauden alussa;
- 2) lisäyksistä ja vähennyksistä tilikauden aikana samoin kuin siirroista erien välillä;
- 3) kertyneistä poistoista ja arvonalentumisista tilikauden alussa;
- 4) vähennyksiin ja siirtoihin kohdistuvista kertyneistä poistoista ja arvonalentumisista;
- 5) tilikauden suunnitelman mukaisista poistoista; sekä
- 6) arvonalentumisista ja niiden palautuksista.

Jos sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi kirjanpitolain 3 luvun 9 §:n 2 momentissa säädetyistä rajoista, kirjanpitovelvollinen saa jättää esittämättä ne liitetiedot, joista säädetään 1 momentin 7 ja 9-11 kohdassa sekä jättää esittämättä 2 momentissa tarkoitetut liitetiedot muista eristä kuin arvonkorotuksista. Tätä yleisohjetta annettaessa rajat ovat:

- 1) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 7.300.000 euroa;
- 2) taseen loppusumma 3.650.000 euroa;
- 3) palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.

KPL 3:13.1 §:n mukaan on tilinpäätöstä ja toimintakertomusta varmentamaan laadittava tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt, joiden sisällöstä säädetään tarkemmin asetuksella. KPA 5:1.1 §:ssä säädetään, että tase-erittelyinä on yksityiskohtaisesti ryhmittäin luetteloitava kirjanpitovelvollisen taseeseen tilikauden päättyessä merkityt pysyvät vastaavat.

KPA 5:1.2 §:n mukaan pysyvien vastaavien tase-erittelyt saadaan vaihtoehtoisesti laatia siten, että ne sisältävät ainoastaan lisäykset ja vähennykset tilikauden aikana.

### **1.3 Käsitteiden määrittely**

#### *Pysyvät vastaavat*

Pysyviä vastaavia ovat KPL 4:3 §:n mukaan ”erät, jotka on tarkoitettu tuottamaan tuloa jatkuvasti useana tilikautena.”

#### *Hankintameno*

Hankintamenoon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot. Jos hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvien kiinteiden menojen määrä on olennainen hyödykkeen hankinnasta aiheutuneisiin muuttuviin menoihin verrattuna, saadaan myös niiden osuus lukea osaksi hankintamenoa.

Hyödykkeen hankintamenoon saadaan lukea myös hyödykkeen valmistamiseen kohdistettavissa olevan lainan korkomenot valmistusajalta. Aktivoinnin edellytyksenä on, että korkomenojen määrä tarkasteltuna yhdessä edellä mainittujen kiinteiden menojen kanssa on olennainen hyödykkeen hankinnasta aiheutuneisiin muuttuviin menoihin verrattuna.

#### *Poistopohja*

Poistopohja on hyödykkeen hankintameno jäännösarvolla vähennettynä.

#### *Suunnitelman mukaiset poistot*

Suunnitelman mukaisilla poistoilla tarkoitetaan pysyviin vastaaviin kuuluvien aineellisten ja aineettomien hyödykkeiden hankintamenojen kirjaamista kuluksi järjestelmällisesti niiden taloudellisen vaikutusajan kuluessa. Suunnitelman mukaisia poistoja nimitetään jäljempänä myös suunnitelmapoistoiksi.

#### *Kokonaispoistot*

Tilinpäätöksessä saadaan erityisestä syystä kirjata suunnitelman ylittäviä poistoja. Suunnitelman ylittäviä poistoja tehdään yleensä verotuspoistojen kirjanpitosidonnaisuuden vuoksi (elinkeinotulon verotamisesta annetun lain (360/1968, EVL) 54 §). Tilinpäätökseen merkittyjä, tilikauden tuotoista vähennettyjä poistoja eli suunnitelmapoistojen ja poistoeron muutoksen yhteissummaa nimitetään tilikauden kokonaispoistoiksi.

#### *Poistoeron muutos ja poistoero*

Poistoeron muutos muodostuu pääsääntöisesti suunnitelman ylittävistä ja alittavista poistoista sekä myynnin tai romutuksen yhteydessä peruutettavista poistoeroista. Tuloslaskelmaan merkitty poistoeron muutos on yleensä samansuuruinen kuin alkavan ja päättävän taseen poistoerojen erotus. Tämä ei kuitenkaan välttämättä esimerkiksi fuusiotilanteessa pidä paikkaansa.

Tilikaudella syntyy positiivista poistoeroa, kun hyödykkeen hankintamenosta tehdyt kokonaispoistot ovat hyödykkeen hankintamenosta tehtyjä suunnitelmapoistoja suuremmat (ylipoisto). Negatiivista poistoeroa syntyy, kun hyödykkeen hankintamenosta tilikaudella tehdyt kokonaispoistot ovat suunnitelmapoistoja pienemmät (alipoisto).

Taseen positiivinen poistoero muodostuu verotuksen kumulatiivisista ylipoistoista tilikauden ja aikaisempien tilikausien kokonais- ja suunnitelmapoistojen erotuksena. Mikäli kertynyt poistoero olisi kokonaistasolla negatiivinen, sitä ei merkitä tilinpäätökseen.

#### *Hyllypoisto*

Kirjanpitovelvollinen voi vaatia verotuksessa vähennettäväksi vähemmän poistoja kuin mitä kirjanpitoon on kirjattu. Tästä muodostuvaa niin kutsuttua hyllypoistoa seurataan verotuksellisia tarkoituksia varten taseen ulkopuolisena eränä.

#### *Arvonlennus*

Jos pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen tai sijoituksen todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämä tulo on pysyvästi vielä poistamatonta hankintamenoa pienempi, on erotus eli hyödykkeen tai sijoituksen arvonalentuminen KPL 5:13 §:n mukaan kirjattava arvonalennuksena kuluksi.

#### *Vapaaehtoinen varaus*

Kirjanpitolain 5:15 §:n mukaan tilinpäätöksessä saadaan tehdä investointi-, toiminta- tai muu sellainen varaus. Tällaista varausta kutsutaan vapaaehtoiseksi varaukseksi. Vapaaehtoisten varausten perustana on verotettavan tulon järjestely. EVL 54 §:n mukaan vapaaehtoinen varaus hyväksytään verotuksessa vain, jos vähintään yhtä suuri vähennys on tehty kirjanpidossa.

#### *Jäännösarvo*

Jäännösarvo on se arvioitu rahamäärä, jonka kirjanpitovelvollinen saisi hyödykkeen luovuttamisesta sen ikäisenä ja siinä kunnossa kuin sen odotetaan olevan taloudellisen vaikutusaikansa päättyessä. Tästä määrästä vähennetään lisäksi arvioidut luovutuksesta johtuvat menot.

#### *Jäännösarvomenetelmä*

Jäännösarvomenetelmässä poisto tehdään hyödykkeen hankintamenon kulloinkin poistamatta olevasta osasta tilikausittain poistosuunnitelman mukaisen poistoprosentin mukaan degressiivisesti. Jäännösarvomenetelmässä poistot lasketaan hyödyke- tai hyödykeryhmäkohtaisesti.

#### *Verotuksen menojäännöspoistomenetelmä*

EVL 30:1 §:n mukaisessa menojäännöspoistomenetelmässä poistot lasketaan yhtenä eränä kirjanpitovelvollisen koko irtaimen omaisuuden menojäännöksestä. EVL 30:2 §:n mukaan menojäännös on tilikauden aikana käyttöönotettujen koneiden, kaluston ja muun niihin verrattavan irtaimen käyttöomaisuuden hankintamenojen ja aikaisemmin käyttöönotetun irtaimen käyttöomaisuuden poistamatomien hankintamenojen summa vähennettynä niistä tilikauden aikana saaduilla luovutushinnoilla ja muilla vastikkeilla. Menojäännöstä laskettaessa katsotaan hyödykkeiden hankintamenoksi myös laajennus-, muutos-, uudistus-, ja muut vastaavat perusparannusmenot sekä suurehkot korjausmenot.

Tässä yleisohjeessa menojäännöspoistomenetelmällä tarkoitetaan aina edellä kuvattua EVL 30 §:n mukaista poistomenetelmää. Tätä yleisohjetta annettaessa EVL:n mukainen poistoprosentti irtaimelle omaisuudelle on enimmillään 25 %:a menojäännöksestä.

## **2 POISTOPOHJAN MÄÄRITTÄMINEN**

### ***2.1 Hyödykkeen hankintamenon aktivoiminen***

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

KPL 5:5a.1 §:n mukaan aineettomaan omaisuuteen kuuluvien vastikkeellisesti hankittujen toimilupien, patenttien, lisenssien, tavaramerkkien sekä vastaavien oikeuksien ja varojen hankintameno aktivoidaan. Muun aineettoman omaisuuden hankintameno voidaan aktivoida erityistä varovaisuutta noudattaen, jos ei KPL 5:7-9 §:stä muuta johdu. Aineettomien hyödykkeiden hankintamenon aktivoiminnan edellytys on niihin perustuva vastainen tulonodotus. Myös kehittämismenojen aktivoimisessa edellytetään erityistä varovaisuutta. (ks. tarkemmin KTM:n päätös 50/1998 kehittämismenojen aktivoimisesta taseeseen).

Perustamis- ja tutkimusmenot kirjataan aina tilikauden kuluksi.

Leasing-rahoituksella hankittujen hyödykkeiden hankintamenoja ei voida aktivoida kirjanpitovelvollisen taseeseen, vaikka kyseessä olisi rahoitusleasingsopimus, vaan erät kirjataan kuluksi leasingvuokrien muodossa. Aktivointimahdollisuus poistui myös konsernitilinpäätöksistä lakiuudistuksessa 1304/2004.

## **2.2 Pysyvien vastaavien hankintameno**

Suunnitelmapoistojen pohjana on pysyvien vastaavien hankintameno. Hyödykkeen hankintamenoon luetaan pääsääntöisesti sen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot (KPL 4:5.1§). Varsinaisen ostohinnan lisäksi hankintamenoon sisällytetään esimerkiksi rahti-, maahantuonti- ja asennusmenot. Mahdolliset saadut alennukset vähentävät hankintamenoa. Arvonlisäverovelvollisessa toiminnassa käytettävän pysyvien vastaavien hyödykkeen ostohintaan sisältyvää arvonlisäveroa ei lueta hankintameno.

Poistopohjana olevaan hankintameno saadaan lisäksi lukea siihen kohdistuva osuus hankintaan ja valmistukseen liittyvistä kiinteistä menoista, jos kiinteiden menojen määrä on olennainen muuttuviin menoihin verrattuna (KPL 4:5.2 §). Jos hyödyke on itse valmistettu, sen valmistamisen rahoittamisesta aiheutuneet ja valmistusaikaan kohdistuvat korkomenot saadaan lukea hankintameno kiinteiden menojen ohella, jos korkomenojen ja kiinteiden menojen yhteismäärä on olennainen hyödykkeen valmistamisesta aiheutuneisiin muuttuviin menoihin verrattuna (KPL 4:5.3 §). Korkomenojen aktivointimahdollisuuksista on annettu tarkempia ohjeita kirjanpitolausakunnan yleisohjeessa kiinteiden menojen lukemisesta hyödykkeen hankintameno (31.1.2006).

Mahdollisuus kiinteiden menojen lukemiseen hankintameno tulee käytännössä kysymykseen vain itse valmistettujen pysyvien vastaavien hyödykkeiden kohdalla. Aktivoituun hankintameno luetut hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet menot on voitava selvittää kustannuslaskelman tai -laskelmien avulla (KPL 5:5.2 §).

KPL 5:19 §:n mukaan vaihto-omaisuudesta pysyviin vastaaviin siirretyn hyödykkeen hankintamenoksi katsotaan hyödykkeen alkuperäinen hankintameno tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta.

## **2.3 Arvonkorotukset**

KPL 5:17.1 §:n mukaan arvonkorotuskohteet on rajattu pysyviin vastaaviin kuuluviin maa- ja vesialueisiin sekä arvopapereihin, joista ei pääsääntöisesti tehdä suunnitelman mukaisia poistoja.

Ennen vuoden 1997 kirjanpitolakiuudistusta arvonkorotuksen tekeminen oli mahdollista myös pysyviin vastaaviin kuuluviin rakennuksiin ja tiettyihin muihin suunnitelman mukaan poistettaviin hyödykkeisiin. Pysyvien vastaavien hyödykkeisiin, esimerkiksi rakennuksiin, voi sisältyä arvonkorotuksia, jotka eivät olisi mahdollisia voimassa olevan kirjanpitolain mukaan. Kirjanpitolain siirtymäsäännösten mukaan (KPL 9:2.2 §) kirjanpitovelvollinen saa soveltaa ennen L 1304/1997 kirjanpitolakiuudistuksen voimaantuloa tehtyihin arvonkorotuksiin silloin voimassa olleita säännöksiä. Ennen lain voimaantuloa tehtyjä arvonkorotuksia ei näin ollen tarvitse purkaa, eikä niistä tarvitse tehdä suunnitelmapoistoja. Arvonkorotus tulee kuitenkin peruuttaa, jos yksikin arvonkorotuksen edellytyksistä lakkaa olemasta.

Arvonkorotuksia koskevien liitetietovaatimusten mukaan arvonkorotuksista tulee tase-eräkohtaisesti ilmoittaa mm. niiden määrä tilikauden alussa sekä lisäykset ja vähennykset tilikauden aikana (ks. liitetiedot, luku 10.3).

## 2.4 Jäännösarvo

Suunnitelmapoistoina kirjataan kuluksi pysyvien vastaavien hankintamenon ja ennakoidun jäännösarvon erotus. Jäännösarvo voidaan määritellä esimerkiksi samanlaisen mutta pitoaikansa lopussa olevan pysyvien vastaavien hyödykkeen todennäköisen luovutushinnan perusteella. Jäännösarvon määrittelyssä noudatetaan varovaisuuden periaatetta. Jäännösarvon ennakoitavuuksien vuoksi voidaan suunnitelman mukaisten poistojen perustaksi ottaa myös hyödykkeen koko hankintameno edellyttäen, ettei hyödykkeen ennakoitu jäännösarvo ole olennainen sen hankintamenoa nähden (ks. pienet kirjanpitovelvolliset, luku 11.2).

Hyödykkeen pitoajan päätyttyä sen käytöstä poistamisesta syntyviä menoja ei voida lukea hyödykkeen poistopohjaan. Tulevaisuudessa toteutuvat taloudelliset menetykset otetaan huomioon KPL 5 luvun 14 §:n mukaisesti pakollisena varauksena. Pakollisena varauksena käsiteltyjen vastaisten menojen muutos merkitään tuloslaskelmassa asianomaiseen kuluerään. Tällaisia kuluksi kirjattavia menoja ovat esimerkiksi pysyvien vastaavien sijaintipaikan alkuperäiseen tilaan palauttamisesta aiheutuvat purkamisen ja poistamisen sekä maa-alueen kunnostamisen aiheuttamat menot. Vastuun määrä on arvio velvoitteen kokonaissummasta riippumatta siitä, milloin velvoitteen perustana oleva toiminta päättyy tai velvoite erääntyy maksettavaksi. Vastuun määrää voidaan kerryttää täysimääräiseksi asteittainen kirjanpitovelvollisen toiminnan aikana.

## 2.5 Avustuksella tai vapaaehtoisella varauksella katettu hankintameno

Vakiintuneen kirjanpitokäytännön mukaan pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintaan saatu investointiavustus kirjataan hankintamenon vähennykseksi. Tällöin poistolaskennassa poistopohjana pidetään saadulla avustuksella vähennettyä hankintamenon määrää (ks. liite 1). Taseen vastaavia koskevis- sa liitetiedoissa ilmoitetaan tällöin olennaisuuden periaatetta noudattaen kyseisen pysyvien vastaavien hyödykkeen koko hankintameno ja siitä investointiavustuksella katettu määrä.

IAS 20:n mukaan pysyvien vastaavien hankintaan saatua investointiavustusta voidaan käsitellä myös vaihtoehtoisella tavalla. Hyödykkeen hankkimista varten saatu investointiavustus voidaan merkitä taseessa siirtovelkoihin ja kirjata tuloslaskelmaan tuotoiksi systemaattisesti kyseisen hyödykkeen vaikutusaikana. Suunnitelmapoistojen perustana on tällöin hyödykkeen koko hankintameno. Tuotot esitetään tuloslaskelmassa erässä ”Liiketoiminnan muut tuotot”. Kirjanpitolautakunta katsoo, että myös tämä IAS 20:ssä tarkoitettu vaihtoehtoinen menettelytapa on hyvän kirjanpitotavan mukainen. Valittua menetelmää tulee soveltaa johdonmukaisesti kaikkiin saatuihin investointiavustuksiin. Soveltettava menetelmä tulee ilmoittaa liitetietona kohdassa, jossa selvitetään KPA 2:2 §:n edellyttämät tilinpäätöksen laadintaperiaatteet.

Kun pysyvien vastaavien hankintamenoa katetaan vapaaehtoisella varauksella, suunnitelmapoistojen poistopohjana on hyödykkeen koko hankintameno. Varauksen käyttö hankintamenon kattamiseen merkitsee poistoeron lisäystä, sillä tuloslaskelmaan merkitään varauksella katetun hankintamenon suuruinen poistoeron muutos. Taseen poistoero tuloutuu myöhemmin tilikausina, koska hyödykkeen koko hankintamenosta tehtävät suunnitelmapoistot ovat hyödykkeen kokonaispoistoja suuremmat (ks. esimerkit, liitteet 6 ja 7).

## 2.6 Pysyvien vastaavien perusparannusmeno

Jos hyödykkeen hankintameno kirjataan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi, pysyvien vastaavien hyödykkeen perusparannusmeno lisätään sen poistamattomaan hankintamenoa. Perusparannusmeno poistetaan vaikutusaikanaan, joka on usein sama kuin perusparannetun pysyvien vastaavien hyödykkeen jäljellä oleva taloudellinen pitoaika. Jos perusparannus lisää hyödykkeeseen liittyviä tulonodo-

tuksia pidentämällä olennaisesti sen jäljellä olevaa taloudellista pitoaikaa, muutetaan poistosuunnitelmaa vastaavasti.

Jos perusparannusmeno kirjataan muihin pitkävaikutteisiin menoihin, aktivoiduille menoille määritellään oma poistosuunnitelma. Perusparannusmeno aktivoidaan pitkävaikutteisiin menoihin, jos se koskee esimerkiksi osakehuoneistoa, josta ei tehdä suunnitelman mukaisia poistoja.

Aktivoitavia ovat ne perusparannusmenot, joiden seurauksena hyödykkeen tulontuottamiskyky kasvaa alkuperäistä suuremmaksi. Hyödykkeen tulontuottamiskyvyn voidaan katsoa kasvaneen, jos perusparannus johtaa:

- hyödykkeen taloudellisen pitoajan ja hyödykkeen tuotantokapasiteetin kasvuun,
- suoritteiden laadun merkittävään parantumiseen tai
- tuotantoprosessin kustannusten merkittävään vähentymiseen.

Korjaus- ja huoltomenot, joiden seurauksena hyödykkeen tulontuottamiskyky voidaan säilyttää ennallaan, kirjataan yleensä syntymistilikauden kuluksi.

Edellä mainittuja kriteerejä sovelletaan perusparannusmenojen aktivointiedellytyksiä arvioitaessa.

## **2.7 Vähäarvoiset hankinnat**

Pysyviin vastaaviin kuuluvan aineellisen ja aineettoman omaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan KPL 5:5 §:n mukaan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi. Kirjanpidossa kaikkien hyödykkeiden, joiden vaikutusaika ulottuu useammalle kuin yhdelle tilikaudelle, hankintamenot tulee aktivoida ja kirjata vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi.

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

Kirjanpidossa vähäarvoiseksi katsottavalle hankinnalle ei voida asettaa euromääräistä rajaa. Vähäarvoiseksi katsottavan pysyvien vastaavien hyödykkeen suuruutta voidaan arvioida kirjanpitovelvollisen toiminnan laajuuden ja pysyvien vastaavien kokonaismäärän perusteella. Lisäksi arvioinnissa tulee ottaa huomioon se, että tilinpäätöksen tulee aina antaa oikea ja riittävä kuva kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

## **2.8 Samanlaiset ja hankintamenoiltaan vähäiset hyödykkeet**

KPL 5:5.3 §:n säännös merkitsee poikkeamaa niin erillisarvostukseen kuin jaksottamisvelvollisuuteenkin. Sen mukaan aineellisiin pysyviin vastaaviin kuuluvat samanlaiset, hankintamenoiltaan vähäiset hyödykkeet, joita kirjanpitovelvollinen hankkii jatkuvasti siten, että niiden määrän ja yhteenlasketujen hankintamenojen muutokset ovat vähäisiä, saadaan merkitä taseeseen samaan rahamäärään tilikaudesta toiseen.

KPL 5:6.3 §:ssä on vastaava säännös koskien vaihto-omaisuuden hankintamenon jaksottamista. Toisin kuin vaihto-omaisuuden kohdalla tulee säännös pysyvien vastaavien osalta käytännössä vain harvoin sovellettavaksi, sillä sen tarkoituksena ei ole kirjanpitokäytännön ohjaaminen niin, että ryhdyttäisiin aktivoimaan vähäarvoisia pysyvien vastaavien hyödykkeiden hankintoja, joiden hankintameno on vakiintuneen käytännön mukaisesti kirjattu välittömästi kuluksi.

## **2.9 Aineettomat hyödykkeet**

Aineettomat hyödykkeet jaotellaan KPA 1:6 §:n mukaan kehittämismenoihin, aineettomiin oikeuksiin, liikearvoon sekä muihin pitkävaikutteisiin menoihin. Perustamis- ja tutkimusmenot on tullut 31.12.2004 voimaan tulleen kirjanpitolakiuudistuksen (L 1304/2004) myötä kirjata tilikauden kuluksi. Perustamis- ja tutkimusmenot, jotka on ennen 30.12.2004 lakiuudistusta aktivoitu taseeseen, saadaan poistaa ennen lakiuudistusta voimassa olleiden säännösten mukaisesti.

Aineettomien oikeuksien ryhmään kuuluvat muun muassa toimiluvat, patentit, tekijänoikeudet ja tavaramerkkioikeudet sekä liikenneluvat ja tietokoneohjelmien käyttöoikeudet (KILA 1604/2000). Mikäli KPL 5:5a §:n mukainen aineeton oikeus on hankittu vastikkeellisesti, on sen hankintameno aktivoitava ja kirjattava suunnitelman mukaan poistoina kuluksi.

Aineettomien hyödykkeiden hankintamenoja aktivoitaessa tulee arvioida aina erikseen hyödykkeen tulontuottamiskyky. KPL 5:5a §:n mukainen aktivointivelvoite koskee ainoastaan vastikkeellisesti hankittujen toimilupien, patenttien, lisenssien, tavaramerkkien, sekä vastaavien oikeuksien ja varojen hankintamenojen aktivointia. Muiden hyödykkeiden osalta aktivointi on mahdollista varovaisuuden periaate huomioon ottaen.

Muihin pitkävaikutteisiin menoihin kuuluvat sellaiset useampana tilikautena tuloa tuottamaan tarkoitettut menot, jotka eivät ole esineitä, erikseen luovutettavia oikeuksia tai muita hyödykkeitä. Kirjanpitolautakunnan lausunnon 1588/1999 mukaan osakehuoneiston perusparannusmenoja käsitellään muina pitkävaikutteisina menoina. Muina pitkävaikutteisina menoina voidaan esittää myös muun muassa aktivoidut yrityksen pörssilistautumisesta aiheutuneet menot (KILA 1635/2000).

Esimerkiksi koulutusmenojen, mainonnan ja myynninedistämisen menojen sekä muuttamisesta tai uudelleen organisoimisesta aiheutuvien menojen aktivoiminen pitkävaikutteisiin menoihin on mahdollista erityistä varovaisuutta noudattaen vain, jos KPL 5:1 §:ssä säädetyt yleiset edellytykset täyttyvät. Aktivointiedellytyksenä on, että kirjanpitovelvollinen laatii erityistä varovaisuutta noudattaen tuottoarvolaskelman, joka osoittaa, että aktivoidusta hyödykkeestä kertyy todennäköisesti kyseisen tilikauden päättymisen jälkeen vähintään aktivoitua määrää vastaava tulo. IFRS-standardit rajaavat pitkävaikutteisten menojen aktivointimahdollisuuksia kirjanpitolakia enemmän. IAS 38:n mukaan vuosikuluina tulee käsitellä muun muassa myynnin ja hallinnon menot sekä henkilöstön koulutusmenot.

## **2.10 Pääoma-alennukset ja lainan liikkeeseenlaskumenot**

Kirjanpitolain 5 luvun 10 §:n mukaan pääoma-alennukset ja siihen rinnastettavat menot sekä lainan liikkeeseenlaskusta aiheutuneet menot saadaan aktivoida erityistä varovaisuutta noudattaen. Aktivoidut pääoma-alennus- ja lainan liikkeeseenlaskumenot tulee kirjata poistoina kuluksi laina-ajan kulumiseen perustuvan suunnitelman mukaan vähintään samassa suhteessa kuin lainaa maksetaan takaisin. Menot esitetään taseessa saamisten ryhmässä erillisenä eränä. Vaihtoehtoisesti ne voidaan yhdistää siirtosaamisiin, jolloin niiden määrä tulee esittää liitetietona. Kyseessä ei siten ole pysyvien vastaavien erä, mutta erä on poistojen kohteena. Erän suunnitelman mukaiset kulukirjaukset esitetään tuloslaskelmassa rahoituskulujen ryhmässä kohdassa ”Korkokulut ja muut rahoituskulut”.

# **3 POISTOSUUNNITELMA**

## **3.1 Poistoaika**

### **3.1.1 Poistojen pituus**

Pysyviin vastaaviin kuuluvien aineellisten ja aineettomien hyödykkeiden hankintamenot tulee poistaa vaikutusaikanaan. Pysyvien vastaavien vaikutusajalla tarkoitetaan hyödykkeen taloudellista pitoaikaa. Pysyvien vastaavien hankintameno jaksetetaan poistoina kuluksi pääsääntöisesti hyödykkeen koko taloudelliselle pitoajalle. Taloudellisen pitoajan päätyttyä on hyödykkeen hankintamenon oltava kokonaan poistettu mahdollista jäännösarvoa lukuun ottamatta.

Hyödykkeen taloudellinen pitoaika riippuu hyödykkeeseen liittyvistä tulonodotuksista. Taloudellisella pitoajalla tarkoitetaan sitä aikaa, jona pysyvän vastaavan hyödykkeen ennakoidaan hyödyttävän kirjanpitovelvollista tuloa tuottamalla.

Hyödykkeen taloudellinen pitoaika on yleensä lyhyempi kuin sen tekninen pitoaika, joka riippuu hyödykkeen teknisestä käyttökelppoisuudesta kirjanpitovelvollisen harjoittamassa toiminnassa.

Pysyvien vastaavien hyödykkeen taloudellisen pitoajan ja myös poistoajan määrittely tulee tehdä kirjanpitovelvollisen yksilölliset olosuhteet huomioon ottaen. Poistoaika määritellään siten, että se vastaa kirjanpitovelvollisen omaa suunnitelmaa ja odotusta taloudelliseksi pitoajaksi. Hyödykkeiden taloudellisten pitoaikojen määrittelyssä voidaan käyttää apuna kokemuseräisiä tietoja vastaavien hyödykkeiden taloudellisista pitoajoista kirjanpitovelvollisen omassa toiminnassa tai saman toimialan muiden kirjanpitovelvollisten toiminnassa. Taloudellisen pitoajan määrittelyssä noudatetaan varovaisuuden periaatetta.

Kirjanpitolausuntakunta on lausunnossaan 1729/2004 käsitellyt vuokrasopimuksen voimassaolon vaikutusta vuokrahuoneistoon kuuluvan kaluston poistoaikaan. Lausunnon mukaan pysyvien vastaavien hyödykkeiden taloudellista pitoaikaa määriteltäessä tulee noudattaa varovaisuuden periaatetta. Vuokrasopimuksen määräaikaisuus ei ole sellainen seikka, joka vaikuttaa vuokrahuoneistoon kuuluvan kaluston poistosuunnitelmaan. Kuitenkin silloin, kun toiminnan päättymisen vuokratiloissa vuokrauden päätyttyä on varmaa tai todennäköistä, tulee tämä ottaa poistosuunnitelmassa huomioon. Tällöin kaluston arvostus on suoritettava hyödyke- tai ryhmäkohtaisesti ottaen samalla huomioon kaluston hyödyntäminen jatkettaessa toimintaa mahdollisesti muualla. Kaluston poistosuunnitelman kytkeminen vuokrasopimuksen voimassaoloaikaan ei ole hyvän kirjanpitotavan mukaista ellei ole todennäköistä, että poistokohteen taloudellinen pitoaika päättyy samaan aikaan kuin vuokrasopimus.

Jos hyödykkeen tuloa tuottavan vaikutuksen ennakoidaan vähenevän olennaisesti sen taloudellisen pitoajan loppupuolella, on tämä perusteltua ottaa huomioon poistosuunnitelmassa. Erityisesti tasapoistomenetelmää sovellettaessa tämä on mahdollista toteuttaa käyttämällä suunnitelmapoistojen perustana poistoaikaa, joka on pysyvien vastaavien ennakoitua taloudellista pitoaikaa lyhyempi.

Aineellisten hyödykkeiden hankintamenojen ohella aineettomien hyödykkeiden aktivoidut hankintamenot poistetaan vaikutusaikanaan kirjanpitolaissa säädettyjen poistoaikojen puitteissa. Vaikutusajalla tarkoitetaan sitä ajanjaksoa, jona aineettomista hyödykkeistä ennakoidaan kertyvän tuloja. Aineettomien hyödykkeiden enimmäispoistajoista on säädetty KPL 5:7-11 §:ssä. Liikearvo on pääsäännön mukaisesti poistettava viiden vuoden kuluessa tai, jos sen vaikutusaika on tätä pidempi, vaikutusaikanaan, kuitenkin enintään 20 vuoden kuluessa. Muut pitkävaikutteiset menot, jotka esitetään luonteensa mukaisesti aineettomien hyödykkeiden ryhmässä aineettomina oikeuksina tai muina pitkävaikutteisina menoina, tulee pääsäännön mukaan poistaa viiden vuoden kuluessa, jollei tätä pidempää poistoaikaa, enintään 20 vuotta, voida erityisestä syystä pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena. Perustamis- ja tutkimusmenot, jotka on ennen L 1304/2004 lakiuudistusta aktivoitu taseeseen, saadaan poistaa uudistuksen voimaantullessa voimassa olleiden säännösten mukaisesti.

### **3.1.2 Poistojen aloittaminen**

Poistot aloitetaan, kun hyödyke on otettu käyttöön kirjanpitovelvollisen toiminnassa. Poistot aloitetaan yleensä vasta koneiden tavanomaisen koekäytön jälkeen. Poikkeuksellisen pitkään jatkuva koekäyttö ei kuitenkaan oikeuta lykkäämään poistojen aloittamista.

Käyttöönottotilikaudelta tehtävän poiston määrässä otetaan yleensä huomioon hyödykkeen käyttöönoton ajoittuminen tilikaudelle. Suunnitelmapoiston suuruus määritellään tällöin ottaen huomioon, kuinka monta kuukautta hyödyke on ollut käytössä tilikauden aikana.

Hyödykkeen käyttöönottotilikautena on mahdollista soveltaa myös yksinkertaistettua menettelyä, jossa suunnitelmapoistoja tehdään hyödykkeen käyttöönottotilikautena puolet koko tilikauden normaalipoistosta. Menettely ei saa kuitenkaan johtaa tilikauden suunnitelmapoistojen kokonaismäärän vääristymiseen.

Aineettomien hyödykkeiden hankintamenoista tehtävät poistot aloitetaan yleensä heti menojen syntymistilikautena. Poistojen aloittamista voidaan ainoastaan poikkeustapauksissa lykätä siihen tilikauteen, jona niistä ennakoidaan alkavan kertyä tuloja. Poistojen aloittamisen lykkääminen edellyttää kohtuullista varmuutta vastaisuudessa kertyvien tulojen riittävydestä aineettomien hyödykkeiden aktivoitujen hankintamenojen kattamiseen.

### **3.2 Poistomenetelmä**

Suunnitelmapoistoilla seurataan pysyvien vastaavien hyödykkeen tulontuottamiskyvyn vähenemistä. Tämä puolestaan riippuu usein joko hyödykkeen käytön määrästä tai ajan kulumisesta taikka molemmista näistä tekijöistä.

Suunnitelman mukainen poistaminen edellyttää hyödykkeiden hankintamenon kirjaamista ennalta laaditun suunnitelman mukaan järjestelmällisesti kuluksi. Poistot tulee tehdä suunnitelman mukaisesti tilikauden tuloksesta riippumatta. Suunnitelmapoistoja ei siten voida pienentää toteutuneen tuloksen jäädessä jonakin tilikautena ennakoitua vähäisemmäksi.

Suunnitelmapoistot voidaan laskea useilla erilaisilla menetelmillä. Poistomenetelmä voi perustua tuottojen tai käytön mukaiseen menetelmään. Tulevaisuuden ennakkointiin liittyvien epävarmuustekijöiden vuoksi joudutaan usein soveltamaan kaavamaisia, ajan kulumiseen perustuvia poistomenetelmiä. Poistosuunnitelman laatiminen ja myöhempi tarkistaminen edellyttävät aina tapauskohtaista arviointia. Monissa tilanteissa useampikin eri poistomenetelmä ja –peruste ovat sallittuja edellyttäen, että valittu menetelmä johtaa hyödykkeen poistamiseen vaikutusaikanaan.

Erilaisten pysyvien vastaavien hyödykkeiden hankintamenojen poistamiseen käytetään niiden tuottojen kertymisen kannalta johdonmukaista poistomenetelmää. Suunnitelmapoistojen perusteeksi ei saa valita sellaista poistomenetelmää, jonka soveltaminen johtaisi selvästi hyödykkeen tulontuottamiskyvyn vähenemistahdista poikkeavien poistojen tekemiseen.

Kun pysyvien vastaavien hyödykkeen tulontuottamiskyvyn väheneminen riippuu pääasiassa hyödykkeen käytön määrästä, voidaan soveltaa käytön mukaista poistomenetelmää. Tällöin ennakoidaan hyödykkeen käytön määrä sen koko taloudelliselta pitoajalta ja tehdään kunkin tilikauden poisto suhteellisesti tilikaudella toteutuneen käytön määrän perusteella. Pysyvien vastaavien hyödykkeen käyttötarkoituksesta riippuen käytön määrää voidaan mitata käynnissäoloajalla (esimerkiksi konetunnit), suoritusyksiköllä (esimerkiksi ajokilometrit) tai suoriteyksiköllä. Viimeksi mainittua vaihtoehtoa

sovelletaan niin sanottuna substanssipoistomenetelmänä esimerkiksi suunnitelmapoistojen tekemiseen sellaisen maa-alueen hankintamenosta, josta irrotetaan vähitellen maa-ainesta valmistukseen tai sellaiseen luovutettavaksi.

Kaavamaisiin poistomenetelmiin kuuluvat mm. tasapoistomenetelmä ja etupainoinen eli degressiivinen poistomenetelmä. Degressiivinen poisto voidaan laskea joko alkuperäisestä hankintamenosta jatkuvasti pienentyvänä prosenttiosuutena tai hankintamenon kulloinkin poistamatta olevasta osasta saman poistoprosentin mukaan (jäännösarvomenetelmä).

Poistomenetelmä voi olla myös erilaisten kaavamaisien poistomenetelmien yhdistelmä. Suunnitelmapoistot voidaan tehdä esimerkiksi siten, että pysyvien vastaavien hankintamenosta tehdään ensin degressiivisiä poistoja, joista siirrytään tasapoistoihin siinä vaiheessa, kun degressiivinen poisto on vastaavaa ennakoitua pitoajan mukaista tasapoistoa pienempi.

Takapainoisten eli progressiivisten poistojen tekeminen on mahdollista silloin, jos pysyvien vastaavien ennakoitua tuottavan tuloa pitoajan alkupuolella selvästi vähemmän kuin sen loppupuolella. Takapainoisten poistojen perusteena voi olla esimerkiksi se, että pysyvien vastaavien hyödykkeen käyttö jää sen pitoajan alkuvuosina vähäiseksi. Pitoajan seuraavien vuosien tulojen riittävyyden hyödykkeen hankintamenon kattamiseen on kuitenkin tällöin oltava kohtuullisella varmuudella ennakoitavissa.

Jos pysyvien vastaavien hyödykkeen pitoaikana kerryttämistä tuloista sovitaan erikseen etukäteen, kuten esimerkiksi leasingvuokralle annetun hyödykkeen tapauksessa, tehdään suunnitelmapoistot sopimuksen mukaisten tulojen kertymisen perusteella.

Jos tilikauden pituus poikkeaa 12 kuukaudesta, mitoitetaan ajan kulumiseen perustuvat suunnitelmapoistot vastaavasti. Esimerkiksi tasapoistomenetelmää sovellettaessa tehdään 18 kuukauden tilikaudelta puolitoistakertaiset poistot normaalitilikauden suunnitelmapoistoihin verrattuna.

Samanlaisten hyödykkeiden hankintamenot poistetaan samaa poistomenetelmää käyttäen. Valittua poistomenetelmää sovelletaan jatkuvasti eri tilikausina, ellei poistosuunnitelman muuttamiseen ole erityistä syytä. Poistosuunnitelmaa tulee muuttaa ja esimerkiksi poistoaikoja tarkistaa, jos hyödykkeeseen liittyvät tulonodotukset muuttuvat olennaisesti (ks. poistosuunnitelman muuttaminen, luku 5, sekä pienet kirjanpitovelvolliset, luku 11.4). Poistosuunnitelmaa tulee siten arvioida säännöllisesti aina tilinpäätöstä laadittaessa sen varmistamiseksi, että valittu poistomenetelmä ja -aika vastaavat hyödykkeen taloudellista pitoaikaa.

Yleisohjeen liitteenä on esimerkkejä suunnitelmapoistoista tasapoisto- sekä jäännösarvopoistomenetelmällä (ks. liitteet 3-5).

### **3.3 Poistokohteiden ryhmittely**

KPL 3:3.1 §:n 6 kohdan mukaan kukin hyödyke ja tase-eriin merkittävä erä tulee arvostaa erikseen. Tästä johtuen suunnitelmapoistot tulee laskea lähtökohtaisesti kullekin hyödykkeelle erikseen (ks. erillisarvostuksesta myös luku 6). Poistosuunnitelma voidaan kuitenkin laatia siten, että aineelliset ja aineettomat hyödykkeet jaotellaan olennaisuuden periaatetta noudattaen poistoajan ja poistomenetelmän perusteella ryhmiin. Suunnitelmapoistojen perusteet määritellään tällöin ainoastaan ryhmäkohtaisesti. Poistokohteiden ryhmittelyn lähtökohtana voidaan pitää KPA 1:6 §:n tasekaavan ja kirjanpito-

lautakunnan tuloslaskelman ja taseen esittämisestä antaman yleisohjeen (21.11.2006) mukaista pysyvien vastaavien hyödykkeiden ryhmittelyä.

Yleisohjeen liitteenä on esimerkki pysyvien vastaavien ryhmittelystä poistokohteina sekä niiden poistoista (ks. liitteet 2 ja 10).

#### **4 SUUNNITELMAN YLITTÄVÄT POISTOT**

Tilikauden poistoja saadaan KPL 5:12.1 §:n nojalla tehdä enemmän kuin poistosuunnitelma edellyttää, jos tähän on erityistä syytä. Perusteena suunnitelman ylittävälle poistoille voi olla verolainsäädännön vaatimus, joka edellyttää verotuksessa vähennettäväksi vaadittavien poistojen vähentämistä tuloista myös kirjanpidossa. Myös vapaaehtoisen varauksen käyttäminen pysyvien vastaavien hankintamenon kattamiseen merkitsee asiallisesti suunnitelman ylittävän poiston tekemistä. Suunnitelman ylittävän poiston osuus esitetään tuloslaskelmassa erässä ”Poistoeron muutos”.

Suunnitelman ylittävän poiston tekeminen mahdollistaa myöhemmin tilikauden kokonaispoiston tekemisen suunnitelmapoistoa pienempänä. Tuolloin kirjanpidossa puretaan aiemmin kirjattua poistoeroa. Tilikauden kokonaispoistot saavat olla suunnitelmapoistoja pienemmät vain, jos pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintamenoa on jo aiemmin poistettu poistosuunnitelman mukaista määrää enemmän eli taseessa on kertynyttä poistoeroa. Tuloslaskelmassa suunnitelman mukaisten poistojen kohdassa esitetään kuitenkin myös tällöin tilikauden suunnitelmapoistot, joita oikaistaan poistoeron vähennyksellä.

Jos poistot tehdään verotuksessa suunnitelmapoistoja pienempinä eikä taseen vastattavissa ole kertynyttä poistoeroa, palautetaan verotettavaan tuloon kirjanpidon ulkopuolella sellainen määrä tehtyjä tilikauden suunnitelmapoistoja, että verotuksessa vähennettävät poistot ovat tavoitellun suuruiset. Palautuksesta johtuen kirjanpitovelvolliselle syntyy nk. hyllypoistoa, jota seurataan kirjanpidon ulkopuolella. Hyllypoistoa on mahdollista kerryttää myös silloin, kun taseessa on kertynyttä poistoeroa.

Taseen poistoeroa saadaan merkitä tuloslaskelmaan poistoeron vähennyksenä enintään tilikauden suunnitelmapoiston verran (ks. poistoerojen yhdistäminen, luku 10.2).

Mikäli taseeseen on merkitty aikaisemman lainsäädännön nojalla poistamattoman hankintamenon lisäksi kyseisen pysyvien vastaavien hyödykkeen arvonorotus, on otettava huomioon, ettei arvonorotuksella lisätty pysyvien vastaavien kirjanpitoarvo saa ylittää sen todennäköistä luovutushintaa.

#### **5 POISTOSUUNNITELMAN MUUTTAMINEN**

KPL 3:2 §:n mukaan tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (oikea ja riittävä kuva). Poistosuunnitelmaa tulee arvioida säännöllisesti aina tilinpäätöstä laadittaessa sen varmistamiseksi, että valittu poistomenetelmä ja –aika vastaavat todellista hyödykkeen taloudellista pitoaikaa. Jos pysyviin vastaaviin merkityn hyödykkeen tulonodotukset muuttuvat olennaisesti, voidaan kyseessä olevan hyödykkeen poistosuunnitelmaa joutua muuttamaan. Aiempien tilikausien poistoja ja kertynyttä poistoeroa ei tällöin kuitenkaan oikaista. Poistosuunnitelman muutos koskee vain muutostilikauden ja sitä seuraavien tilikausien suunnitelmapoistoja.

Poistosuunnitelmaa on muutettava, jos hyödykkeen tulonodotukset heikkenevät olennaisesti. Olennaiset muutokset pysyvien vastaavien tulonodotuksissa tulee ensisijaisesti ottaa huomioon poistosuunnitelmaa muuttamalla. Jos tulonodotusten pysyväisluonteista alenemista ei ole pystytty ennakoimaan

poistosuunnitelmassa, ja tilinpäätöstä laadittaessa havaitaan aktivointiedellytysten lakaneen poistosuunnitelman kohteena olevan pysyvien vastaavien hyödykkeen osan kohdalta kokonaan, on tehtävä KPL 5:13 §:n mukainen arvonalennuskirjaus (ks. tarkemmin luku 6).

Myös tulonodotusten olennainen paraneminen voi edellyttää poistosuunnitelman muuttamista. Jos tulonodotusten paraneminen johtuu siitä, että pysyvien vastaavien hyödykkeen taloudellisen pitoajan ennakoidaan olevan olennaisesti aiemmin arvioitua pitempi, poistosuunnitelmaa muutetaan siten, että vanhan suunnitelman mukainen poistamaton hankintameno jaksotetaan poistettavaksi uuden pitoajan kuluessa.

Hyödykkeen jäännösarvo ja taloudellinen vaikutusaika on tarkastettava säännöllisesti tilinpäätöstä laadittaessa. Jos odotukset poikkeavat aikaisemmista arvioista, jäljellä olevaa poistoaikaa tulee muuttaa. Tällainen muutos on käsiteltävä kirjanpidollisen arvion muutoksena eli muutos kirjataan tulosvaikutteisesti. Jos jäännösarvon määrittämiseen sisältyy sen sijaan aikaisempia tilikausia koskeva virhe, se tulee oikaista kirjanpitolautakunnan lausunnon 2005/1750 mukaisesti omaa pääomaa (Edellisten tilikausien voitto/tappio) oikaisemalla.

Hyödykkeen jäännösarvo saattaa kasvaa yhtä suureksi tai suuremmaksi kuin hyödykkeen kirjanpitoarvo. Tuolloin on suositeltavaa, että hyödykkeestä ei tehdä poistoja niin kauan kuin jäännösarvo on suurempi kuin hyödykkeen kirjanpitoarvo. Poistot tehdään silloinkin, kun hyödykkeen käypä arvo ylittää sen kirjanpitoarvon, kunhan hyödykkeen jäännösarvo ei ylitä sen kirjanpitoarvoa.

Oikean ja riittävän kuvan antamiseksi tarpeelliset lisätiedot on ilmoitettava liitetiedoissa. KPA 2 luvun 2 ja 3 §:ien mukaan tulee tilinpäätöksessä liitetietona esittää noudatetut arvostusperiaatteet ja –menetelmät, jaksotusperiaatteet ja -menetelmät sekä selvitys suunnitelman mukaisten poistojen perusteista ja niiden muutoksista. Liitetiedoissa tulee ilmoittaa perusteet poistosuunnitelman muuttamiselle, poistojen ja –menetelmän muutokset sekä poistosuunnitelman muuttamisesta mahdollisesti aiheutuneet poistot.

## 6 ARVONALENTUMISET

### 6.1 Yleiset periaatteet

Yleisten tilinpäätösperiaatteiden mukaan kukin hyödyke ja tase-eriin merkittävä erä tulee arvostaa erikseen (KPL 3:3.1 § 6 k). Pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen tai sijoituksen poistamatonta hankintamenoa on kirjattava kuluksi, jos sen tulevaisuudessa kerryttämä tulo on pysyvästi poistamatonta hankintamenoa pienempi (KPL 5:13 §).

### 6.2 Aineelliset ja aineettomat hyödykkeet

Olennaiset muutokset pysyvien vastaavien tulonodotuksissa tulee ensisijaisesti ottaa huomioon poistosuunnitelmaa muuttamalla. Jos tulonodotusten pysyväisluonteista alenemista ei ole pystytty ennakoimaan poistosuunnitelmassa, ja tilinpäätöstä laadittaessa havaitaan aktivointiedellytysten lakaneen poistosuunnitelman kohteena olevan pysyvien vastaavien hyödykkeen osan kohdalta kokonaan, on tehtävä KPL 5:13 §:n mukainen arvonalennuskirjaus. Hyödykkeen jäljellä olevaa taloudellista pitoaikaa ja sitä kautta poistosuunnitelmaa on tarkistettava hyödykekohtaisesti säännöllisesti myös arvonalentumiskirjauksen tekemisen jälkeen.

Osoituksena arvonalentumisesta saattavat olla esimerkiksi seuraavat seikat:

- Omaisuuserä on vahingoittunut.

- Hyödykkeen käyttömäärässä tai –tavassa on tapahtumassa muutoksia lähitulevaisuudessa.
- Sisäinen raportointi antaa viitteitä siitä, että omaisuuserän tulonodotukset ovat tai tulevat olemaan odotettua huonommat.
- Kauden aikana on tapahtunut tai lähitulevaisuudessa on tapahtumassa merkittäviä haitallisia muutoksia teknologia- tai markkinaympäristössä, jossa kirjanpitovelvollinen toimii.

Luettelo ei ole tyhjentävä, mutta se tuo esiin seikkoja, jotka on suositeltavaa ottaa huomioon arvonalentumiskirjaustarvetta arvioitaessa.

Arvonalentumiskirjauksen tarvetta harkittaessa hyödykkeen ja sijoituksen todennäköiset tulonodotukset arvioidaan varovaisuuden periaatetta noudattaen. Kun hyödykettä käytetään kirjanpitovelvollisen suoritetuotannossa, sen arvo määritetään suhteessa toiminnan tulonodotuksiin.

Tulonodotukset perustuvat yleensä tuotantolaitoksen, toimipaikan tai tiettyjen myyntiartikkeleiden tulonodotuksiin yksittäisen pysyvien vastaavien hyödykkeen sijaan. Suunnitelmapoistojen kohteena olevan hyödykkeen hankintamenoa ei siten kyseisen säännöksen perusteella vähennetä kuluna, vaikka todennäköinen luovutushinta erillisenä myytäessä olisikin poistamatta olevaa hankintamenoa pienempi. Riittää, että hankintameno kirjataan vaikutusaikanaan kuluksi ja että tulevaisuudessa kertyvät tuotot vastaavat vähintään poistamatonta hankintamenoa. Esimerkiksi tuotantolinjan tai toimipaikan lopettamisen seurauksena tyhjilleen jääneen kiinteistön tai käyttämättä jääneiden koneiden hankintameno voidaan kuitenkin joutua kirjaamaan kuluksi, jollei niistä saada esimerkiksi vuokratuottoja.

IAS 36:n (Omaisuuserien arvonalentuminen) mukaan tulee mahdollisen arvonalennuskirjausten tarve määritellä hyödykekohtaisesti. Jos hyödykekohtainen arvostaminen ei ole mahdollista, jaetaan hyödykkeet ryhmiin sen perusteella, mihin rahavirtaa tuottavaan yksikköön hyödyke kuuluu. Tällöin hyödykkeen käyttöarvo määritetään suhteessa tämän yksikön tulonodotuksiin. Tämä on näennäisesti ristiriidassa neljännen yhtiöoikeudellisen direktiivin ja kirjanpitolain tarkoittaman erillisarvostuksen kanssa. Komission kannanoton (XV/6010/99 EN) mukaan direktiivin erillisarvostusta koskevaa säännöstä ei kuitenkaan tule tulkita kohtuuttoman ankarasti. Erillisarvostus tulee kuitenkin toteuttaa aina silloin kun se on mahdollista. Direktiivi ei ota kantaa siihen, kuinka tulee toimia, kun hyödykkeiden erillisarvostusta ei ole käytännössä mahdollista toteuttaa.

### **6.3 Sijoitukset**

Sijoituksiin kuuluvat pysyvien vastaavien osakkeet tuottavat tuloa jatkuvasti useana tilikautena. Pysyvien vastaavien osakkeisiin luetaan KPA 1:6 §:n tasekaavan III Sijoitukset -ryhmän mukaisesti osuudet saman konsernin yrityksissä ja omistusyhteyssyryksissä, saamiset saman konsernin yrityksiltä ja yhteisyryksiltä sekä muut osakkeet ja osuudet, jotka on tarkoitettu tuottamaan tuloa useana tilikautena. Sijoituksiin kuuluvat arvopaperit tulee arvostaa erillisinä.

Sijoituksiin kuuluviin pysyvien vastaavien osakkeisiin liittyvät tulonodotukset eivät tavallisesti rajoitu niistä juoksevasti kertyviin osinkotuloihin ja luovutuksen yhteydessä realisoituvaan myyntituloon. Pysyvien vastaavien osakkeille on tunnusomaista, että osana kirjanpitovelvollisen pysyvien vastaavien kokonaisuutta niiltä puuttuu monesti itsenäinen selvitettävissä oleva (tuotto)arvo. Niihin liittyvät tulonodotukset sisältyvät koko pysyvien vastaavien investoinnin tai koko yrityksen arvoon. Sijoituksiin kuuluvien muiden osakkeiden tulonodotuksia vastaa yleensä parhaiten todennäköinen luovutushinta.

Jos arvopaperit on tarkoitettu pitkäaikaiseksi omistukseksi, arvostamisessa ei tule antaa merkitystä sille, että tilinpäätöspäivän pörssikurssi poikkeaa vähäisesti keskimäärin vallitsevasta kurssitasosta

tilinpäätöstä laadittaessa. Jos kurssitaso on erityisen syyn takia muuttunut olennaisesti tilinpäätöspäivän jälkeen, mutta ennen tilinpäätöksen laatimista, tulee muutoksesta ja sen perustana olevasta erityisestä syystä antaa tieto asian olennaisuudesta riippuen toimintakertomuksessa tai tilinpäätöksen liitetietona oikean ja riittävän kuvan varmistamiseksi.

Jos KPL 5:13 §:n mukaan tehty kulukirjaus osoittautuu viimeistään tilikauden päättymispäivänä aiheettomaksi, se on KPL 5:16 §:n mukaan kirjattava kulukirjauksen oikaisuksi.

## **7 MYYNTITILANTEET**

### **7.1 Yleiset periaatteet**

Pysyvien vastaavien myyntivoitto ja -tappio lasketaan hyödykekohtaisesti vähentämällä pysyvien vastaavien myyntitulosta myydyn hyödykkeen poistamaton hankintameno suunnitelmapoistojen jälkeen. Lisäksi laskennassa tulee ottaa huomioon erään aikaisemmin tehty mahdollinen arvonalennus tai -korotus. Pysyvien vastaavien myyntitulon jakaantuminen myyntivoittoon tai -tappioon ja poistamatoman hankintamenon kattamiseen on voitava selvittää pysyvien vastaavien kirjanpidon avulla.

Pysyvien vastaavien hyödykkeen myyntitilikaudella tehdään hyödykkeen hankintamenosta suunnitelmapoisto sen luovutusajankohtaan asti. Merkitykseltään vähäinen myyntitilikauden suunnitelmapoisto voidaan kuitenkin jättää tekemättä.

Pysyvien vastaavien myyntivoitot ja -tappiot esitetään tuloslaskelmassa yleensä liiketoiminnan muina tuottoina ja kuluina oikaistuna mahdollisilla erään liittyvillä arvonalennuksilla ja arvonkorotuksilla. Satunnaisina erinä esitetään ainoastaan sellaiset myyntivoitot ja -tappiot, jotka poikkeavat kirjanpitovelvollisen tavanomaisesta toiminnasta ja ovat kertaluonteisia sekä olennaisia (KPL 4:2 §). Kirjanpitovelvollisen luopuessa esimerkiksi kokonaisesta itsenäisesti toimivasta liiketoimintakokonaisuudesta pysyvien vastaavien olennainen myyntivoitto tai -tappio voidaan esittää satunnaisissa erissä.

Pysyvien vastaavien sijoitusten myyntivoitot ja -tappiot tulee esittää rahoitustuottojen ja -kulujen ryhmässä erissä ”Tuotot osuuksista saman konsernin yrityksissä”, ”Tuotot osuuksista omistusyhteisyyksissä” tai ”Tuotot muista pysyvien vastaavien sijoituksista”. Myyntivoitto tai -tappio muodostuu alkuperäisen hankintamenon ja luovutushinnan erotuksena. Jos myydyistä osakkeista on tehty arvonalennuskirjaus, tulee tämä arvonalennus ensin palauttaa myyntivoittoon tai -tappiota laskettaessa. Jos myydyt pysyvien vastaavien osakkeet tai sijoitukset ovat olleet arvonkorotusten kohteena, tulee tehdyt arvonkorotukset purkaa (ks. esimerkki, liite 9).

### **7.2 Poistoeron käsittely**

Jos myydyistä pysyvien vastaavien hyödykkeistä on tehty suunnitelman ylittäviä poistoja ja poistoeroa on seurattu hyödykekohtaisesti, tehdyt poistot oikaistaan viimeistään tilinpäätöstä laadittaessa vähentämällä poistoerosta myydyn hyödykkeen osuus ja merkitsemällä se poistoeron vähennyksenä tuloslaskelmaan.

Jos poistoeroa on seurattu ainoastaan EVL 3. osan 3 luvun mukaiseen omaisuusryhmittelyyn perustuen irtaimen omaisuuden osalta, myytyyn hyödykkeeseen liittyvä poistoeron vähennys voidaan määrittää laskemalla suunnitelman mukaisten jäännösarvojen suhteessa osuus kyseisen ryhmän poistoerosta. Jos hankintamenon kattamiseen on käytetty varausta ja siitä on syntynyt poistoeroa, joka on suuruudeltaan olennainen, tulee tämä kuitenkin pyrkiä ottamaan huomioon hyödykekohtaisesti.

Ensimmäisen tai toisen kappaleen mukaisia kirjauskäytäntöjä noudatettaessa EVL 30 §:n mukainen myyntivoiton tai –tappion epäsuora tuloutus tulee ottaa huomioon erikseen veroilmoitusta laadittaessa.

Koneiden, kaluston ja muun niihin verrattavan irtaimen omaisuuden myynti on mahdollista elinkeinotulon verotuksessa noudatettava menojäätännöspoistomenettely huomioon ottaen käsitellä edellä esitettyä yksinkertaisemmin. Tuloslaskelmaan merkitään tällöin irtaimen omaisuuden myyntivoiton lisäksi samansuuruinen poistoeron lisäys, jonka johdosta kyseisen pysyvien vastaavien ryhmän poistoero kasvaa koko myyntivoiton määrällä. Jos kuitenkin edellä tarkoitettu myyntivoitto ylittää kyseisen pysyvien vastaavien ryhmän hankintamenosta kokonaispoistojen jälkeen poistamatta olevan osan, poistoeron lisäys jätetään sitä vastaavan määrän osalta kirjaamatta. Jos irtaimen hyödykkeen myynnistä on syntynyt myyntitappio, mutta kyseisen pysyvien vastaavien ryhmän osalta on aiemmin kertynyt poistoeroa, tuloslaskelmaan voidaan merkitä myyntitappion suuruinen poistoeron vähennys. Jos sitä vastoin poistoeroa ei ole riittävästi tai lainkaan, myyntitappiosta johtuva kulukirjaus vaikuttaa tilikauden tulokseen (ks. pienet kirjanpitovelvolliset, luku 11.5, ks. esimerkki liite 3)

## 8 YRITYSJÄRJESTELYTILANTEET

### 8.1 *Konsernisuhteen syntyminen*

Kun emoyritys hankkii määräysvallan uudessa tytäryrityksessä, tulee tytäryrityksen pysyviin vastaviin liittyvät tulonodotukset arvioida uudelleen. Tällöin saattaa olla tarpeen muuttaa pysyvien vastaavien poistosuunnitelmaa, mikäli uuden tytäryrityksen pysyvien vastaavien hyödykkeiden käyttötarkoitus ja niihin liittyvät tulonodotukset ovat konsernin näkökulmasta olennaisesti erilaiset kuin ennen konsernisuhteen syntymistä. Lisäksi konsernisuhteen syntymisvaiheessa tulee arvioida mahdollisen arvonalennuskirjauksen tarvetta.

### 8.2 *Sulautuminen, jakautuminen ja liiketoimintasiirto*

Osakeyhtiölakiin (624/2006, OYL) ja lakiin elinkeinotulon verottamisesta (360/1968, EVL) sisältyy säännöksiä sulautumisesta (OYL 16 luku ja EVL 52 a §) ja jakautumisesta (OYL 17 luku ja EVL 52 c §). Liiketoimintasiirrosta säädetään laissa elinkeinotulon verottamisesta (EVL 52 d §). Kirjanpitolaissa ei ole nimenomaisia säännöksiä näiden yritysjärjestelyiden kirjanpidollisesta käsittelystä.

OYL 16:1 §:n mukaan sulautuva yhtiö sulautuu vastaanottavaan yhtiöön, jolloin sulautuvan yhtiön varat ja velat siirtyvät vastaanottavalle yhtiölle ja sulautuvan yhtiön osakkeenomistajat saavat sulautumisvastikkeena vastaanottavan yhtiön osakkeita. Sulautumisvastike voi olla myös rahaa, muuta omaisuutta ja sitoumuksia. Jakautumisessa puolestaan jakautuva yhtiö jakautuu siten, että jakautuvan yhtiön varat ja velat siirtyvät osittain (osittaisjakautuminen) tai kokonaan yhdelle tai useammalle vastaanottavalle yhtiölle. Osakkeenomistajat saavat jakautumisvastikkeena vastaanottavan yhtiön osakkeita. OYL 17:1 §:n mukaan vastike voi olla myös muuta kuin osakkeita.

Sulautumissuunnitelmassa tulee OYL 16:3.2 §:n 9 kohdan mukaan antaa selvitys sulautuvan yhtiön varoista, veloista ja omasta pääomasta ja niiden arvostamiseen vaikuttavista seikoista, sulautumisen suunnitellusta vaikutuksesta vastaanottavan yhtiön taseeseen sekä sulautumiseen sovellettavista kirjanpidollisista menetelmistä. Vastaavasti jakautumissuunnitelmassa tulee OYL 17:3.2 §:n 9 kohdan mukaan antaa selvitys jakautuvan yhtiön varoista, veloista ja omasta pääomasta ja niiden arvostamiseen vaikuttavista seikoista sekä ehdotus jakautuvan yhtiön varojen ja velkojen jakamisesta kullekin jakautumiseen osallistuvalla yhtiöllä, jakautumisen suunnitellusta vaikutuksesta vastaanottavan yhtiön taseeseen sekä jakautumiseen sovellettavista kirjanpidollisista menetelmistä.

EVL 52a §:n mukaan sulautumisvastikkeen tulee olla vastaanottavan yhtiön liikkeeseen laskemia uusia osakkeita. Ainoastaan 10 %:a vastikkeesta saa olla rahaa. Vastaavalla tavalla jakautumisessa EVL 52 c §:n mukaan vastikkeesta saa olla rahaa enintään 10%:a.

Liiketoimintasiirrolla tarkoitetaan EVL 52d §:n mukaan järjestelyä, jossa osakeyhtiö (siirtävä yhtiö) luovuttaa joko kaikki tai yhteen tai useampaan liiketoimintansa osaan kohdistuvat varat, siirtyviin varoihin kohdistuvat velat ja siirtyvään toimintaan kohdistuvat varaukset siirtyvää toimintaa jatkavalle osakeyhtiölle (vastaanottava yhtiö) saaden vastikkeeksi vastaanottavan yhtiön liikkeeseen laskemia uusia osakkeita.

Sulautumisessa muodostunut fuusioaktiiva ja -passiiva ovat oikaisueriä. Ne tulee kirjata tulosvaikutteisesti sitä mukaa kun vastaanotetut aktiivat kirjataan kuluksi. Fuusioerotus voidaan jakaa fuusiovuonna myös eri aktiivatilien korjauseriksi. Ellei tällaista jakoa voida luontevasti ja perustellusti tehdä, fuusioerotusta voidaan käsitellä yhtenä eränä tuloutettavana fuusiopassiivana tai kuluksi kirjattavana fuusioaktiivana (liikearvona). Fuusioerotus jaksotetaan vastaanotettujen aktiivojen arvioidulle keskimääräiselle taloudelliselle pitoajalle varovaisuuden periaatetta noudattaen.

### **8.3 Poistoajan tarkistaminen**

Sulautuminen (fuusio) ei periaatteessa aiheuta muutoksia sulautuvan kirjanpitovelvollisen poistosuunnitelmiin. Tytäryrityksen fuusiossa emoyritykselle siirtyvien pysyvien vastaavien hyödykkeiden poistosuunnitelma säilyy ennallaan, elleivät kyseisiin hyödykkeisiin liittyvät tulonodotukset muutu. On suositeltavaa, että tytäryrityksen fuusion jälkeen emoyrityksen kirjanpidossa noudatetaan fuusioerotuksen käsittelyssä samoja periaatteita kuin konserniaktiivan käsittelyssä olisi sovellettu, jollei fuusiota olisi tapahtunut. Muu kuin tytäryrityksen sulautuminen saattaa edellyttää poistosuunnitelman muuttamista, jos siirtyneiden pysyvien vastaavien tulontuottamiskyky on vastaanottavalle kirjanpitovelvolliselle erilainen kuin luovuttavalla kirjanpitovelvollisella.

Pysyvien vastaavien siirtäminen toimintaa jatkavalle kirjanpitovelvolliselle esimerkiksi liiketoimintasiirron tai jakautumisen yhteydessä ei edellytä myöskään poistosuunnitelman muuttamista, ellei se merkitse olennaista muutosta siirtyneen omaisuuden tulontuottamiskyvyn hyödyntämiseen sen jäljellä olevana taloudellisena pitoaikana.

Jos sulautuminen, jakautuminen tai liiketoimintasiirto edellyttää poistosuunnitelman muuttamista, poistetaan vastaanotettujen pysyvien vastaavien hankintameno mahdollisin oikaisuin tarkistettuna sen ennakkoidun jäljellä olevan taloudellisen pitoajan kuluessa.

### **8.4 Siirrettävän omaisuuden tasearvot ja poistoeron käsittely**

Yhteisön sulautuminen ja jakautuminen on mahdollista toteuttaa joko käyvin arvoin tai siten, että siirtyvää omaisuutta koskeva kirjanpito jatkuu vastaanottavissa yhteisöissä suoraan luovuttavan yhteisön kirjanpitoarvoista. Kummassakin tapauksessa poistoerot siirtyvät vastaanottaville yhtiöille muuttumattomina.

Voimassa olevan EVL 52d §:n mukainen liiketoimintasiirto (yhteen tai useampaan liiketoiminnan osaan kohdistuvat varat, siirtyviin varoihin kohdistuvat velat ja toimintaan kohdistuvat varaukset siirtyvät toimintaa jatkavalle yhtiölle) tulee toteuttaa siten, että siirtyvää omaisuutta koskeva kirjanpito jatkuu vastaanottavissa yhtiöissä suoraan luovuttavan yhtiön kirjanpitoarvoista. Hallitus on valmistellessa lakimuutosesitystä, jonka mukaan myös liiketoimintasiirto voitaisiin toteuttaa jatkossa käyvin arvoin.

Jos yritysjärjestely toteutetaan kirjanpitoarvoin, siirtyvien pysyvien vastaavien suunnitelman mukaan poistamaton hankintamenon osa ja mahdollinen poistoero siirretään sellaisenaan vastaanottavalle yhteisölle. Mikäli poistoeroa on seurattu hyödykekohtaisesti, poistoero siirtyy vastaanottavalle yhtiölle kirjanpidon menojäännösten mukaisena. Jos kirjanpitovelvollinen ei ole seurannut poistoeroa irtaimen omaisuuden osalta hyödykekohtaisesti ja hyödykeryhmä jakautuu liiketoimintasiirron tai jakautumisen myötä usealle eri yhtiölle, poistoero tulee jakaa vastaanottaville yhtiöille erien suunnitelman mukaan poistamatta olevien menojäännösten suhteessa. Yleisohjeen liitteenä on esimerkki poistoeron jakamisesta vastaanottavien yhtiöiden kesken jakautumistilanteessa (ks. liite 15).

Vaikka yritysjärjestely toteutetaan vastaanottavassa yhtiössä käyvin arvoin, poistopohja säilyy verotuksessa ennallaan ja poistoeroja käsitellään vastaavalla tavalla kuin kirjanpitoarvoja käytettäessä. Yleisohjeen liitteenä on esimerkki jakautumisesta käyvin arvoin (ks. liite 16).

## 9 PYSYVIEN VASTAAVIEN KIRJANPITO

Pysyvien vastaavien seuranta (pysyvien vastaavien kirjanpito) on yleensä tarkoituksenmukaista tehdä erillisenä osakirjanpitona. Pysyvien vastaavien kirjanpito on täsmäytettävä ainakin tilikausittain pääkirjanpidon kanssa (KTM:n päätös 47/1998 kirjanpidossa käytettävistä menetelmistä 2:3.1 §). Jos kirjanpitovelvollisella on ainoastaan vähän suunnitelman mukaisten poistojen kohteena olevia pysyvien vastaavien hyödykkeitä, voidaan hyödykkeitä seurata esimerkiksi pääkirjanpitoon avattavia tilejä hyväksi käyttäen. Pysyvien vastaavien kirjanpidosta tulee ilmetä kirjanpitoasetuksen edellyttämät liitetiedot.

Pysyvien vastaavien kirjanpito tehdään pääsäännön mukaan hyödykekohtaisesti siten, että se käsittää kaikki hyödykkeet, joiden taloudellinen pitoaika ei ole vielä päätynyt sekä hyödykkeet, joiden hankintameno on jo kokonaan poistettu, jos ne edelleen osallistuvat kirjanpitovelvollisen suoritustuotantoon. Siitä tulee kunkin hyödykkeen osalta käydä ilmi ainakin seuraavat tiedot:

- hyödykkeen tunnistetiedot, kuten nimike, tyyppi ja numero
- hankintameno
- hankinta-ajankohta kuukauden ja vuoden tarkkuudella
- poistomenetelmä ja sen mahdolliset muutokset
- poistoaika, jos se ei käy ilmi poistomenetelmää koskevista tiedoista.

Pysyvien vastaavien kirjanpito, joka koskee koneita, kalustoa ja muuta niihin verrattavaa irtainta omaisuutta, voidaan olennaisuuden periaate huomioon ottaen järjestää myös hyödykeryhmäkohtaisesti, jos tällä on vain vähäinen vaikutus suunnitelmapoistojen määrään. Tätä menettelyä puoltaa myös informaation taloudellisen tuottamisen periaate, jonka mukaan suunnitelman mukaisten poistojen laskennasta saatavan hyödyn pitää ylittää siitä aiheutuvat kustannukset. Jos suunnitelmapoistojen perusteet on määritetty ryhmäkohtaisesti, voidaan tiedot sisällyttää pysyvien vastaavien kirjanpitoon ilmoittamalla, mihin poistokohderyhmään hyödyke kuuluu.

Lisäksi pysyvien vastaavien kirjanpitoon merkitään ainakin poistosuunnitelmien mukaisten poistokohdeiden mukaan ryhmiteltyinä seuraavat tiedot:

- tilikauden suunnitelmapoisto
- tilikauden kokonaispoisto
- kertyneet suunnitelmapoistot
- kertyneet kokonaispoistot
- suunnitelman mukaan poistamatta oleva hankintamenon osa

- poistoero
- mahdolliset arvonorotukset ja niiden palautukset
- mahdolliset arvonalennukset ja niiden peruutukset.

Suunnitelman mukaisen poistamatta olevan hankintamenon osan ja poistoeron erotuksena muodostuu verotuksen menojäännös. Lisäksi tarkastelussa tulee ottaa huomioon mahdollinen kirjanpidon ulkopuolella seurattava negatiivinen poistoero ja nk. hyllypoisto. Edellä lueteltujen tietojen lisäksi on suositeltavaa, että kokonaispoistojen jälkeinen menojäännös on nähtävissä myös pysyvien vastaavien kirjanpidosta.

Poistoeron lisäys tai vähennys tilikauden aikana sekä kokonaispoistojen vähentämisen jälkeen poistamatta oleva hankintamenon osa voidaan kuitenkin jättää merkitsemättä pysyvien vastaavien kirjanpitoon, mikäli nämä tiedot käyvät riittävällä tarkkuudella ilmi pääkirjanpidosta.

## **10 PYSYVIÄ VASTAAVIA KOSKEVAT TILINPÄÄTÖSTIEDOT**

### ***10.1 Tuloslaskelma***

Tilinpäätöksessä kirjatut kokonaispoistot esitetään kululajikohtaisessa tuloslaskelmassa kahdessa osassa: suunnitelmapoistot erässä ”Suunnitelman mukaiset poistot” sekä suunnitelman ylittävät tai alittavat poistot erässä ”Poistoeron muutos”. Arvonalentumiset pysyvien vastaavien hyödykkeistä esitetään erässä ”Arvonalentumiset pysyvien vastaavien hyödykkeistä” (ks. tarkemmin luku 6).

Toimintokohtaisessa tuloslaskelmassa suunnitelmapoistot, poistosuunnitelman muuttamisesta aiheutuneet kertaluonteiset poistot ja arvonalentumiset pysyvien vastaavien hyödykkeistä sisällytetään liikevaihdon jälkeen ennen liikevoittoa (-tappiota) vähennettävien toimintokohtaisten kulujen ryhmiin. Suunnitelman ylittävät tai alittavat poistot esitetään samalla tavalla kuin kululajikohtaisessa tuloslaskelmassa.

Suunnitelmapoistojen kohteena olevien hyödykkeiden arvonalentumiset esitetään kululajikohtaisessa tuloslaskelmassa erässä ”Arvonalentumiset pysyvien vastaavien hyödykkeistä”. Samassa erässä esitetään aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden ryhmissä esitettävien ennakkomaksujen menetykset. Pysyvien vastaavien sijoitusten ryhmässä esitettävien arvopapereiden arvonalentumiset ja saamisten menetykset esitetään sekä kululaji- että toimintokohtaisessa tuloslaskelmassa erässä ”Arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista”.

Jos pysyviin vastaaviin kuuluvista osakkeista ja osuuksista tehdään suunnitelman mukaisia poistoja, esitetään ne suunnitelman mukaisten poistojen erässä. Arvonalentumiset pysyviin vastaaviin kuuluvista sijoituksista esitetään sekä kululajikohtaisessa että toimintokohtaisessa tuloslaskelmassa rahoitus- tuottojen ja –kulujen ryhmässä erässä ”Arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista”.

Aikaisemmalla tilikaudella tehty arvonalentumiskirjaus tulee palauttaa sillä tilikaudella, jolloin arvonalennus todetaan aiheettomaksi. Arvonalentumisen palautus tulee pääsääntöisesti merkitä tuotoksi siihen tuloslaskelman ryhmään, johon sitä vastaava kulukirjaus on aikaisemmin merkitty.

### ***10.2 Tase***

Taseen vastaavissa pysyvien vastaavien ryhmässä esitetään pysyvien vastaavien suunnitelmapoistoin vähennetty hankintameno. Pysyvien vastaavien arvonorotukset sisällytetään taseen vastaavissa samaan erään kuin niiden kohde. Taseessa poistokohteet ryhmitellään KPA 1:6 §:n tasekaavan ja kirjan-

pitolautakunnan tuloslaskelman ja taseen esittämisestä antaman yleisohjeen (21.11.2006) mukaisen pysyvien vastaavien hyödykkeiden ryhmittelyn mukaisesti. Ryhmittely on seuraava:

Aineettomat hyödykkeet

- Kehittämismenot
- Aineettomat oikeudet
- Liikearvo
- Muut pitkävaikutteiset menot
- Ennakkomaksut

Aineelliset hyödykkeet

- Maa- ja vesialueet
  - Omistettut
  - Vuokraoikeudet
- Rakennukset ja rakennelmat
  - Omistettut
  - Vuokraoikeudet
- Koneet ja kalusto
- Muut aineelliset hyödykkeet
- Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat

Kirjanpitoasetuksessa aineettomat hyödykkeet on jaoteltu viiteen ryhmään. Tulkinnanvaraisuutta aiheuttaa jaottelu aineettomien oikeuksien ja muiden pitkävaikutteisten menojen välillä. Aineettomiin oikeuksiin luetaan muun muassa vastikkeellisesti hankitut toimiluvat, patentit, lisenssit, tavaramerkit ja vastaavat oikeudet sekä lisenssit ja ohjelmistot. Muina pitkävaikutteisina menoina esitetään puolestaan esimerkiksi osakehuoneiston perusparannusmenot (ks. tarkemmin luku 2.9).

Maa- ja vesialueiden sekä rakennusten ja rakennelmien vuokraoikeudet esitetään omina alainerinään näiden ryhmien yhteydessä. Vuokraoikeudet kirjataan poistoina kuluksi vuokratkauden aikana.

Pysyviin vastaaviin kuuluvat arvopaperit esitetään taseessa sijoitusten ryhmässä. Kirjanpitolaissa ei ole erityistä säännöstä pysyviin vastaaviin kuuluvien sijoitusten poistoista. Pysyviin vastaaviin kuuluvien sijoitusten hankintamenoista ei yleensä tehdä suunnitelman mukaisia poistoja, koska niille ei ole ennakoitavissa rajallista taloudellista vaikutusaikaa. Jos esimerkiksi pysyvien vastaavien osakkeiden hankintamenon taloudellinen vaikutusaika poikkeuksellisesti on ennakoitavissa rajalliseksi, hankintameno poistetaan ennalta laaditun suunnitelman mukaan. Pysyviin vastaaviin kuuluvien osakkeiden hankintamenoista tehtävät suunnitelmapoistot voivat tulla kyseeseen esimerkiksi tietyn mineraalikäivoksen hyödyntämiseen keskittyvän kaivosyhtiön tai tietyn soranottoalueen omistukseen oikeutetun yhtiön osakkeista. Pysyvien vastaavien osakkeiden hankintamenoista tehtävistä suunnitelmapoistoista tulee ilmoittaa tilinpäätöksen laatimisperiaatteita koskevissa liitetiedoissa (KPA 2:2.1 §).

Aineettomien hyödykkeiden ennakkomaksuista ja aineellisten hyödykkeiden ryhmissä esitettävistä ennakkomaksuista ja keskeneräisistä hankinnoista ei tehdä suunnitelman mukaisia poistoja.

Kirjanpitolain edellyttämät suunnitelman mukaiset poistot ja verolainsäädännössä tarkoitetut verotuksessa vähennyskelpoiset poistot eroavat usein poistomenetelmien ja käytettävien poistoaikojen osalta toisistaan. Suunnitelman mukaiset poistot tehdään ennalta laaditun suunnitelman mukaan pysyvien vastaavien taloudellisena pitoaikana. Verotuksessa vähennyskelpoiseksi hyväksyttävät poistot perustuvat verolakien säännöksiin. Koska EVL 54 § edellyttää, että verotuksessa hyväksytään vain vero-

vuonna tai aikaisempina verovuosina kirjanpidossa vähennetyt poistot, joudutaan nämä erilaiset poistojärjestelmät ottamaan huomioon kirjanpidossa. Tämä yhteensovittaminen tehdään erityisen erän, taseen vastattavien poistoeron ja sen tuloslaskelmassa esitettävän muutoserän avulla.

Jos kirjanpitovelvollinen on tehnyt suunnitelman ylittäviä poistoja, taseen pysyvien vastaavien osoittama kirjanpitoarvo on suurempi kuin kokonaispoistoin vähennetty hankintameno. Kokonaispoistojen ja suunnitelmapoistojen kertynyt erotus esitetään taseen vastattavaa-puolella ”Tilinpäätössiirtojen kertymä” -ryhmän ensimmäisessä kohdassa ”Poistoero”.

Hyödykkeiden tai hyödykeryhmien suunnitelma- ja kokonaispoistojen määrien poiketessa toisistaan syntyy joko positiivista tai negatiivista poistoeroa. Hyödykkeiden ja hyödykeryhmien negatiiviset ja positiiviset poistoerot saadaan taseessa yhdistää keskenään, jos poistoerojen yhteismäärä on positiivinen tai nolla. Jos hyödykkeiden tai hyödykeryhmien tilikauden poistoerojen muutosten yhteismäärä on negatiivinen, esitetään se tuloslaskelmassa poistoeron vähennyksenä. Jos aikaisemmilta tilikausilta kertynyt poistoero on tilikaudella syntynyttä negatiivista poistoeroa pienempi, saadaan poistoeron muutoksena esittää vain tätä kertynyttä poistoeroa vastaava määrä. Tällöin se suunnitelmapoistojen osa, joka ylittää edellisiltä tilikausilta kertyneen poistoeron, vähentää tilikauden tulosta ja lisää samalla niin kutsutun hyllypoiston määrää.

Mikäli kirjanpitovelvollisen suunnitelman mukaiset poistot ovat kumulatiivisesti EVL-poistoja suuremmat, kirjanpitoon ei tehdä poistoerokirjausta, vaan tätä niin kutsuttua negatiivista poistoeroa seurataan verotuksellisia tarkoituksia varten kirjanpidon ulkopuolisena eränä. Tilikauden EVL-maksimipoiston ylittävä suunnitelmapoistojen osuus käsitellään verolaskelmassa vähennyskelvottomana eränä.

### **10.3 Liitetiedot**

Liitetietona on esitettävä tilinpäätöstä laadittaessa noudatetut arvostusperiaatteet ja -menetelmät sekä jaksotusperiaatteet ja -menetelmät (KPA 2:2 §). Pysyvien vastaavien arvostus- ja jaksotusperiaatteina ilmoitetaan, kuinka hyödykkeiden hankintamenot on määritetty, eli hyödykkeiden hankintamenoon luetut menot sekä pysyvien vastaavien hankintaan saatuihin investointiavustuksiin sovellettu kirjausmenettely, ja kuinka hankintamenot jaksotetaan (ks. esimerkit, liitteet 10 ja 11).

Tuloslaskelman liitetietona tulee esittää selvitys suunnitelman mukaisten poistojen perusteista ja niiden muutoksista (KPA 2:3.1 §).

Selvityksenä suunnitelmapoistojen perusteista ja niiden muutoksista annetaan tiedot suunnitelmapoistojen laskentaperusteista (poistomenetelmä, poistoaika) samoin kuin niiden muutokset hyödykeryhmittäin sekä perusteet poistosuunnitelman muuttamiselle. Tiedot voidaan antaa ryhmäkohtaisesti myös rakennuksista ja muista sellaisista hyödykkeistä, joille on laadittu poistosuunnitelma hyödykekohtaisesti. Kyseiset tiedot voidaan esittää myös em. arvostus- ja jaksotusperiaatteiden yhteydessä.

Taseen vastaavia koskevista liitetiedoista on kirjanpitoasetuksessa säädetty seuraavasti.  
*KPA 2 luvun 4 §:n 1 momentin 3-8 kohdat:*

Liitetietona on esitettävä:

---

3) poistamatta olevia aktivoituja kehittämismenoja koskeva selvitys, erikseen kirjanpitolain 5 luvun 8 §:n 2 momentissa tarkoitetut aktivointiedellytykset täyttävistä kehittämismenoista;

- 4) perusteltu selvitys, jos aktivoitujen kehittämismenojen tai liikearvon poistoaika on pitempi kuin viisi vuotta;
- 5) kuluksi kirjaamattomat menot ja pääoma-alennukset lainan liikkeeseen laskemisesta;
- 6) arvonorotusten periaatteet ja niiden kohteiden arvonnäätymismenettelmät;
- 7) tieto pysyviin vastaaviin kuuluvien koneiden ja laitteiden hankintamenojen vielä poistamatta olevasta osasta;
- 8) jos korkomenoja on luettu hyödykkeen hankintamenoon, selvitys tilikaudella aktivoitujen korkomenojen määrästä ja tase-eräkohtaiset tiedot poistamattomista aktivoiduista korkomenoista;
- 9) tase-eräkohtainen tieto kirjanpitolain 4 luvun 5 §:n 4 momentissa tarkoitettujen hyödykkeiden jälleenhankintahintojen ja aktivoitujen hankintamenojen erotuksesta, jos se on olennainen;
- 10) edellä 9 kohdassa tarkoitettut tiedot muihin tase-eriin kuin vaihto-omaisuuteen kuuluvista arvopapereista.”

Lisäksi perustamis- ja tutkimusmenoista, jotka on aktivoitu ennen 1312/2004 kirjanpitolakiuudistuksen voimaantuloa, tulee esittää selvitys poistamatta olevista menoista tilinpäätöshetkellä.

KPA 2:2.2 §:n mukaan sellaisten pysyviin vastaaviin kirjattujen rahoitusvälineiden osalta, jotka on kirjattu käypää arvoa korkeampaan arvoon ja joista ei ole tehty kirjanpitolain 5 luvun 13 §:n mukaista arvonalennusta, on tilinpäätöksen liitetietona ilmoitettava kirjanpitoarvo ja käypä arvo, joko rahoitusvälinekohtaisesti tai muulla tarkoituksenmukaisella tavalla ryhmiteltynä sekä perusteltu näyttö siitä, että kirjanpitoarvo jälleen saavutetaan ja mahdolliset muut perustelut sille, että arvonalennusta ei ole tehty.

*KPA 2 luvun 4 §:n 2 momentti:*

”Sen lisäksi mitä 1 momentissa säädetään, on ilmoitettava taseen pysyvistä vastaavista, erikseen hankintamenosta ja arvonorotuksesta, tase-eräkohtaisesti tiedot:

- 1) määrästä tilikauden alussa;
- 2) lisäyksistä ja vähennyksistä tilikauden aikana samoin kuin siirroista erien välillä;
- 3) kertyneistä poistoista ja arvonalentumisista tilikauden alussa;
- 4) vähennyksiin ja siirtoihin kohdistuvista kertyneistä poistoista ja arvonalentumisista;
- 5) tilikauden suunnitelman mukaisista poistoista; sekä
- 6) arvonalentumisista ja niiden palautuksista.”

*KPA 2 luvun 4 §:n 6 momentti:*

”Jos sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi kirjanpitolain 3 luvun 9 §:n 2 momentissa säädetystä rajoista, kirjanpitovelvollinen saa jättää esittämättä ne liitetiedot, joista säädetään 1 momentin 9-11 kohdassa sekä jättää esittämättä 2 momentissa tarkoitettut liitetiedot muista eristä kuin arvonorotuksista.”

KPA 2:4.1 §:n 7 kohdan koneiden ja laitteiden hankintamenojen poistamattomalla osalla tarkoitetaan tuotantotoimintaan liittyvien koneiden ja laitteiden kirjanpitoarvoa eli suunnitelmapoistoin vähennettyä hankintamenoa.

KPA 2:4.2 §:n edellyttämät tiedot pysyviin vastaaviin kuuluvien aineettomien sekä aineellisten hyödykkeiden tase-eräkohtaisista hankintamenoista on suotavaa ilmoittaa siten, että ne sisältävät kaikki hyödykkeet, joiden taloudellinen pitoaika ei tilikauden alussa ollut vielä päättynyt ja jotka edelleen osallistuvat kirjanpitovelvollisen suoritustuotantoon, vaikka niiden hankintameno olisi jo kokonaan poistettu. Tiedot voidaan kuitenkin ilmoittaa myös rajoittuen niihin hyödykkeisiin, joiden hankinta-

menoja ei ole vielä kokonaan kirjattu suunnitelman mukaisina poistoina kuluiksi. Tällaisen menettelyn soveltamisesta ilmoitetaan erikseen liitetiedoissa.

Hankintamenon vähennyksiin sisällytetään myydyn hyödykkeen hankintamenon ohella romutetun ja muun pysyvästi käytöstä poistetun pysyvän vastaavan hankintameno.

#### **10.4 Tase-erittelyt**

Tase-erittelyissä tulee eritellä hyödykekohtaisesti kirjanpitovelvollisella tilikauden päättyessä olleet pysyviin vastaaviin merkityt hyödykkeet ja sijoitukset. Vaihtoehtoisesti tase-erittelyissä saadaan ilmoittaa vain pysyvien vastaavien lisäykset ja vähennykset hyödykekohtaisesti eriteltyinä. Tällöin on suotavaa tehdä tase-erittelyihin merkintä lisäysten ja vähennysten ajankohdasta sekä kirjaustositteesta. Lisäykset ja vähennykset voidaan ryhmitellä esimerkiksi ostoihin, myynteihin ja romutuksiin sekä siirtoihin omaisuusryhmien välillä (ks. Liitteet 13 ja 14). Lisäksi tase-erittelyistä tulee ilmetä mahdolliset arvonalennukset ja niiden palautukset sekä arvonkorotukset ja niiden peruutukset hyödykekohtaisesti. Myös sellaiset hyödykkeet, joiden taloudellinen pitoaika ei ole vielä päättynyt, mutta joiden hankintameno on suunnitelman mukaan kokonaan poistettu, esitetään tase-erittelyissä.

Taseen vastattavissa esitettävän poistoeron määrä ja sen muutokset tilikauden aikana on suotavaa esittää tase-erittelyissä ainakin pysyvien vastaavien tase-erien mukaan eriteltyinä. Suositeltavaa on lisäksi seurata myös kirjanpidon ulkopuolisen negatiivisen poistoeron ja nk. hyllypoiston määrää osana tase-erittelyjä.

### **11 PIENET KIRJANPITOVELVOLLISET**

#### **11.1 Yleistä**

Kirjanpitovelvollinen on yritysmuodosta ja koosta riippumatta velvollinen tekemään suunnitelman mukaiset poistot KPL 5:12.2 §:n mukaisia poikkeuksia lukuun ottamatta. Pykälän mukaan ammatinharjoittaja, sellainen kirjanpitovelvollinen, jonka toiminta perustuu kiinteistön hallintaan, yhdistys ja muu vastaava yhteisö sekä säätiö saa poistaa pysyvien vastaavien hankintamenon niiden vaikutusajana ilman ennalta laadittua suunnitelmaa.

Tässä luvussa käsitellään pienille kirjanpitovelvollisille soveltuvia yksinkertaistettuja menettelyjä pysyvien vastaavien jaksotusmenettelyille sekä kirjanpitoasetukseen sisältyviä helpotuksia liitetietoina ilmoitettaviin tietoihin.

Pienellä kirjanpitovelvollisella tarkoitetaan kirjanpitovelvollisia, joissa enintään yksi kirjanpitolain 3 luvun 9 §:n 2 momentin mukaisista rajoista ylittyy. Tätä yleisohjetta annettaessa rajat ovat:

- 1) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 7.300.000 euroa;
- 2) taseen loppusumma 3.650.000 euroa;
- 3) palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.

Mikäli kirjanpitovelvollinen kuuluu kirjanpitolain tarkoittamaan konserniin, jonka emoyhtiö laatii konsernitilinpäätöksen, lasketaan edellä mainitussa pykälässä säädettyjen rajojen ylittyminen tai alittuminen konsernitilinpäätöksen perusteella.

Pienten kirjanpitovelvollisten tulee soveltaa KPL 3:3.1 §:n mukaisia yleisiä tilinpäätösperiaatteita, joita ovat mm. johdonmukaisuus laatomisperiaatteiden ja menetelmien soveltamisessa tilikaudesta toiseen, tilikauden tuloksesta riippumaton varovaisuus, olennaisuus sekä kunkin hyödykkeen ja muun

tase-eriin merkittävän erän erillisarvostus. Pieniä kirjanpitovelvollisia koskevat samat säännökset kuin muitakin kirjanpitovelvollisia esimerkiksi poistopohjan määrittämisen, poistosuunnitelman, arvonalentumisten ja myyntitilanteiden osalta.

Tilinpäätöksen tulee aina antaa kirjanpitolain mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Pienille kirjanpitovelvollisille tarkoitettuja helpotuksia noudattaessa tulee siten ottaa huomioon aina sekä olennaisuuden että varovaisuuden periaatteet. Erien esittämättä jättämisellä tai virheellisellä esittämisellä on olennaista merkitystä, jos nämä esittämättä jättämiset tai virheelliset esittämiset yksin tai yhdessä voisivat vaikuttaa taloudellisiin päätöksiin, joita käyttäjät tekevät tietyn erän koosta ja luonteesta kussakin tilanteessa erikseen arvioituna. Varovaisuuden periaatteen mukaisesti kaikki tulokseen vaikuttavat erät kirjataan mahdollisimman varhaisessa vaiheessa riittävän suurina. Lisäksi KPL 3:3.2 §:n mukaisesti kaikki poistot ja arvonalennukset tulee ottaa huomioon tilinpäätöksessä, vaikka ne tulisivat tietoon vasta tilikauden päättymisen jälkeen.

KPL 3:3.3 §:n mukaan edellä mainituista KPL 3:3.1 §:n ja KPL 3:3.2 §:n mukaisista periaatteista saadaan poiketa vain erityisestä syystä, jollei poikkeamisen syy 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.

## ***11.2 Poistopohja***

Poistopohjan määrittämisestä on kerrottu tämän yleisohjeen luvussa 2.

Kirjanpitovelvollinen voi soveltaa suunnitelman mukaisessa poistolaskennassaan EVL:n mukaista menojäännöspoistomenettelyä, jos menettely on kirjanpitovelvollisen näkemyksen mukaan perusteltua edellä mainitut periaatteet ja säännökset huomioon ottaen.

Menojäännös muodostuu tilikauden aikana käyttöönotettujen koneiden ja kaluston hankintamenojen ja aikaisemmin käyttöönotettujen koneiden ja kaluston poistamattomien hankintamenojen summasta vähennettynä tilikauden aikana saaduilla luovutushinnoilla ja muilla vastikkeilla. Muita vastikkeita ovat esimerkiksi vakuutuskorvaukset. Menojäännöstä laskettaessa katsotaan hyödykkeiden hankintamenoksi myös korjaus-, laajennus-, muutos-, uudistus- ja muut vastaavat perusparannusmenot, jos ne tuottavat tuloa useampana kuin yhtenä tilikautena. Poistolaskennan yksinkertaistamiseksi jäännösarvo voidaan määritellä nolllaksi.

## ***11.3 Alle kolmen vuoden kalusto ja pienhankinnat***

Kirjanpidossa kaikkien niiden hyödykkeiden, joiden vaikutusaika ulottuu useammalle kuin yhdelle tilikaudelle, hankintamenot tulee aktivoida ja kirjata vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi. Pienet kirjanpitovelvolliset voivat olennaisuuden ja varovaisuuden periaatteita noudattaen kirjata kuitenkin koneiden ja kaluston, joiden todennäköinen taloudellinen käyttöaika on enintään kolme vuotta, hankintamenot sekä pienhankinnat kokonaisuudessaan kuluksi sinä tilikautena, jona kyseinen omaisuus on otettu käyttöön.

## ***11.4 Poistosuunnitelma***

### **11.4.1 Poistosuunnitelman yksityiskohtaisuus**

Kaikkien pysyvien vastaavien hyödykkeiden poistot tulee tehdä ennalta laaditun poistosuunnitelman mukaisesti. Poistoajoista, poistojen aloittamisesta ja poistomenetelmistä on kerrottu tämän yleisohjeen luvussa 3.

Pienten kirjanpitovelvollisten saattaa olla informaation taloudellisen tuottamisen periaatteen näkökulmasta perusteltua mukauttaa suunnitelmapoistot verotuspoistojen kanssa, jos menetelmä täyttää olennaisuuden ja varovaisuuden periaatteiden vaatimukset. Tällöin vältetään poistoerojen syntymiseltä. Poistosuunnitelman tulee kuitenkin myös tällöin olla ennalta laadittu eikä suunnitelmaa voida muuttaa kuin perustellusta syystä.

Jos pieni kirjanpitovelvollinen on päättänyt käyttää koneiden ja kaluston poistolaskennassa menojäännöspoistomenetelmää, poistot lasketaan poistosuunnitelman mukaisesti yhtenä eränä menojäännöksestä. Hyödykekohtainen poistosuunnitelma on kuitenkin laadittava hyödykkeille, joiden taloudellinen pitoaika on huomattavasti muita hyödykkeitä pidempi ja hankintamenot muodostavat olennaisen osan kirjanpitovelvollisen pysyvien vastaavien kirjanpitoarvosta.

#### **Esimerkki 1 Pienen kirjanpitovelvollisen poistosuunnitelma**

Kirjanpitovelvollisen pysyvät vastaavat muodostuvat toimistokalusteista ja –laitteista sekä pakkaus- ja painokoneesta, joiden hankintamenot ovat seuraavat:

|                                |         |
|--------------------------------|---------|
| Toimistokalusteet ja –laitteet | 50 000  |
| Pakkauskone                    | 200 000 |
| Painokone                      | 600 000 |

Kirjanpitovelvollinen käsittelee toimistokalusteita ja -laitteita kirjanpidossaan omana ryhmänään ja suunnitelmapoistojen perusteet on määritetty ryhmäkohtaisesti. Painokone ja pakkauskone muodostavat olennaisen osan kirjanpitovelvollisen pysyvistä vastaavista ja niille on laadittu omat poistosuunnitelmat. Toimistokalusteet ja –laitteet kirjanpitovelvollinen uusii keskimäärin 8 vuoden välein. Painokoneen oletetaan tuottavan tuloa 12 vuoden ja pakkauskoneen 15 vuoden ajan. Oletuksena on, että kaikkien hyödykkeiden jäännösarvo on epäolennainen. Kirjanpitovelvollinen soveltaa toimistokalusteiden ja –laitteiden suunnitelman mukaisessa poistolaskennassa menojäännöspoistomenetelmää ja muissa laitteissa jäännösarvopoistomenetelmää. Jäännösarvopoistoissa poisto lasketaan samansuuruisena prosenttiosuutena hyödykkeen poistamattomasta jäännösarvosta.

Menojäännöspoistoprosentit, joita soveltamalla hyödykkeiden hankintamenot tulevat olennaisin osin poistettua taloudellisten pitoaikojen puitteissa, ovat seuraavat:

|                                |      |                                                         |
|--------------------------------|------|---------------------------------------------------------|
| Toimistokalusteet ja –laitteet | 25 % | menojäännöspoistot (EVL 30 §:n mukainen enimmäispoisto) |
| Pakkauskone                    | 15 % | jäännösarvopoistot                                      |
| Painokone                      | 20 % | jäännösarvopoistot                                      |

#### **11.4.2 Poistoajan pituus**

Pysyviin vastaaviin kuuluvan aineellisen omaisuuden hankintameno tulee poistaa vaikutusaikanaan. Hyödykkeen vaikutusajalla tarkoitetaan sen taloudellista pitoaikaa. Poistoajan pituudesta on kerrottu tarkemmin tämän yleisohjeen luvussa 3.1 ja poistosuunnitelman muuttamisesta luvussa 5.

Jos kirjanpitovelvollinen soveltaa kirjanpidossaan edellä esitetyn kaltaista menojäännöspoistomenetelmää, jossa poistot tehdään suunnitelman mukaisesti jäljellä olevasta menojäännöksestä, voi yksittäisestä pysyvien vastaavien hyödykkeestä olla poistamatta hankintamenoa, vaikka sen taloudellinen pitoaika onkin jo ylitetty. Jos menojäännöspoistoprosentti on määritelty riittävän suureksi, ei tällä jäljellä olevalla määrällä ole kuitenkaan pääsääntöisesti olennaisuuden periaate huomioon ottaen mer-

kitystä tilinpäätösinformaation kannalta. Jos kuitenkin havaitaan, että käytöstä poistetun pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintamenon poistamaton osa - esimerkiksi romutuksen tai uusinvestointien määrän vähentymisen johdosta - muodostaa olennaisen osan koko menojäännöksestä, tulee tältä osin tehdä tarvittavan suuruinen arvonalentumiskirjaus, jotta koko hankintameno tulee kirjattua kuluksi.

#### **11.4.3 Poistojen aloittaminen**

Poistot pysyvien vastaavien hankintamenosta aloitetaan, kun hyödyke on otettu käyttöön kirjanpito-velvollisen toiminnassa.

Pysyvien vastaavien käyttöönottilikaudelta tehtävän poiston määrässä otetaan yleensä huomioon hyödykkeen käyttöönoton ajoittuminen tilikaudelle. Pieni kirjanpitovelvollinen voi soveltaa yksinkertaistettua menetelmää ja tehdä suunnitelmapoistona koko tilikauden normaalipoiston, ellei se vääristä olennaisesti tilikauden suunnitelmapoistojen kokonaismäärää.

Aineettomista hyödykkeistä tehtävät poistot aloitetaan yleensä heti menojen syntymistilikautena. Olennaisuuden periaate huomioon ottaen voidaan hyödykkeistä tehdä syntymistilikautenakin koko tilikauden normaalipoisto. Tuolloin myöskään näistä hyödykkeistä ei muodostu poistoeroa. Poistoeroa syntyy, jos suunnitelmapoistona tehdään esimerkiksi puolet tilikauden normaalipoistosta ja kokonaispoistona koko vuoden normaalipoiston määrä.

#### **11.4.4 Poistomenetelmä**

Suunnitelmapoistoilla seurataan pysyvien vastaavien tulontuottamiskyvyn vähenemistä. Tulevaisuuden ennakkointiin liittyvien epävarmuustekijöiden ja poistolaskennan yksinkertaistamisen vuoksi joudutaan usein turvautumaan kaavamaisiin, ajan kulumiseen perustuviin poistomenettelyihin. Poistomenetelmistä ja niiden valinnoista on kerrottu tarkemmin tämän yleisohjeen luvussa 3.2.

Jos pieni kirjanpitovelvollinen päättää soveltaa suunnitelman mukaisena poistomenetelmänä menojäännöspoistomenetelmää, poistojen suunnitelmallisuus edellyttää, että käytetyt poistoprosentit ovat riittävän suuret sen varmistamiseksi, että pysyvien vastaavien hankintameno tulee poistettua taloudellisenä pitoaikanaan. Suunnitelmapoistot tulee siten aina tehdä varovaisuuden periaate huomioon ottaen. Verolainsäädännön sallimat maksimipoistoprosentit eivät aina täytä kirjanpitolain vaatimusta siitä, että hyödykkeet tulee poistaa taloudellisenä pitoaikanaan. Esimerkiksi atk-laitteiden ja muiden nopean teknisen kehityksen kohteena olevien koneiden ja laitteiden, joita kirjanpitovelvollinen liiketoimintansa luonteesta johtuen joutuu jatkuvasti uusimaan, kohdalla ei EVL:n salliman maksimipoistoprosentin soveltaminen yleensä johda siihen, että hyödykkeen hankintameno tulee poistettua vaikutusaikanaan.

Jos tilikauden pituus poikkeaa 12 kuukaudesta, mitoitetaan ajan kulumiseen perustuvat suunnitelmapoistot vastaavasti. Menojäännöspoistomenetelmää soveltava pieni kirjanpitovelvollinen voi kuitenkin edellä selitetystä poiketen tehdä normaalitilikautta lyhyemmältä tai pidemmältä tilikaudelta aina 12 kk:n pituisen tilikauden edellyttämän suunnitelman mukaisen poiston.

#### **11.5 Pysyvien vastaavien myynnin käsittely**

Pysyvien vastaavien myyntitilanteista on kerrottu tämän yleisohjeen luvussa 7.

Poistolaskennassa ryhmäkohtaisesti käsiteltävien koneiden ja kaluston myynnit voidaan menojäännöspoistomenettelyä käyttävien kirjanpitovelvollisten osalta käsitellä siten, että myyntihinnalla vähennetään pysyvien vastaavien ao. tase-erän menojäännöksen arvoa, jolloin tilikauden ja seuraavien tilikausien poistot vähenevät myyntihinnan määrällä. Jos myyntihinta ylittää koneiden ja kaluston

koko menojäännöksen määrän, tulee myyntihinta tältä osin kirjata tuotoksi ja esittää tuloslaskelmassa erässä ”Liiketoiminnan muut tuotot”.

### **11.6 Pysyvien vastaavien kirjanpito**

Menojäännöspoistomenetelmää sovellettaessa kirjanpito voidaan pitää tase-erittelyiden yhteydessä esittämällä tiedot vain kunkin tilikauden aikana hankituista, myydyistä ja romutetuista hyödykkeistä. On suositeltavaa tehdä tase-erittelyihin merkintä lisäysten ja vähennysten kirjausajankohdasta sekä kirjaustositteesta. Tällöin aikaisempien tilikausien tase-erittelyt ja niitä vastaava kirjanpito täydentävät kirjanpidon sellaisenaan hyvän kirjanpitotavan mukaiseksi. Tase-erittelyt on säilytettävä 10 vuotta tilikauden päättymisestä, ellei tätä pidempää säilytysaikaa edellytetä KPL 2:10 §:ssä. Pysyvien vastaavien hyödykkeitä voidaan seurata pääkirjanpidossa myös omilla tileillään.

### **11.7 Poistoja koskevat tilinpäätöstiedot**

Pysyviä vastaavia koskevista tilinpäätöstiedoista on kerrottu tämän yleisohjeen luvussa 10.

Pieni kirjanpitovelvollinen saa jättää esittämättä KPA 2:4.2 §:n mukaan taseen pysyvistä vastaavista tase-eräkohtaisesti ilmoitettavat liitetiedot muista eristä kuin arvonkorotuksista. Kirjanpitovelvollisen tulee täten esittää tase-eräkohtaisesti arvonkorotuksen määrä tilikauden alussa sekä arvonkorotusten lisäykset ja vähennykset tilikauden aikana.

KPA 2:4.6 §:n mukaan pieni kirjanpitovelvollinen saa jättää esittämättä ne liitetiedot, joista säädetään KPA 2:4:1 §:n 7 ja 9–11 kohdissa. Nämä koskevat tietoa pysyviin vastaaviin kuuluvien koneiden ja laitteiden hankintamenojen vielä poistamatta olevasta osasta sekä tase-eräkohtaista tietoa hyödykkeiden jälleenhankintahintojen ja aktivoitujen hankintamenojen erotuksesta.

### **11.8 Toiminnan laajentuminen**

Jos on todennäköistä, että kirjanpitovelvollisen liiketoiminta tulee lähitilikausina laajentumaan niin, että useampi kuin yksi KPL 3:9.2 §:ssä säädetyistä rajoista ylittyy, on suositeltavaa, että kirjanpitovelvollinen kehittää pysyvien vastaavien kirjanpitoaan siten, että siitä saadaan kirjanpitoasetuksen edellyttämät liitetiedoissa esitettävät tiedot.

Jollei kirjanpitovelvollinen ole kirjanpidossaan aikaisemmin seurannut hyödykkeiden alkuperäisiä hankintamenoja ja niistä kertyneitä poistoja, voidaan kuitenkin sillä tilikaudella, jolloin ensimmäistä kertaa tulee esittää KPA 2:4.2 §:n edellyttämät tiedot, tilikauden alun hankintamenona esittää suunnitelman mukaisin poistoin vähennetty hankintameno.