

KIRJANPITOLAUTAKUNTA
Työ- ja elinkeinoministeriö

**YLEISOHJE PIEN- JA MIKROYRITYSTEN SUUNNITELMAN
MUKAISISTA POISTOISTA**

Helsinki
3.12.2024

Yleisohje pien- ja mikroyritysten suunnitelman mukaisista poistoista – 3.12.2024

1	JOHDANTO	3
1.1	Yleisohjeen tarkoitus	3
1.2	Pien- ja mikroyritys.....	3
1.3	Oikea ja riittävä kuva.....	3
2	POISTOPOHJAN MÄÄRITTÄMINEN	4
2.1	Pysyvien vastaavien hankintameno.....	4
2.2	Valmistus omaan käyttöön.....	5
2.3	Vaihto	5
2.4	Perusparannusmeno	5
2.5	Alle kolmen vuoden kalusto ja pienhankinnat	6
2.6	Aineettomat hyödykkeet	6
3	POISTOSUUNNITELMA	7
3.1	Elinkeinoverolain (EVL) mukaiset poistomenetelmät suunnitelman mukaisina poistoina.....	7
3.2	Poistojen aloittaminen.....	8
3.3	Poistoajan pituus.....	9
3.4	Poistosuunnitelman muuttaminen.....	10
3.5	Esimerkki pien- ja mikroyrityksen poistosuunnitelmasta	10
4	PYSYVIEN VASTAAVIEN MYYNNIN KÄSITTELY	11
4.1	Suora tuloutus	11
4.2	Epäsuora tuloutus.....	12
5	PYSYVIEN VASTAAVIEN KIRJANPITO	12
6	POISTOJA KOSKEVAT TILINPÄÄTÖSTIEDOT	13
6.1	Tuloslaskelma	13
6.2	Tase.....	14
6.3	Liitetiedot.....	14
7	TASE-ERITTELY	15
8	TOIMINNAN LAAJENTUMINEN	16

1 JOHDANTO

1.1 Yleisohjeen tarkoitus

Yleisohjeen tarkoituksena on opastaa pien- ja mikroyrityksiä elinkeinoverolain (EVL, Laki elinkeinotulon verottamisesta 360/1968) mukaisiin poistomenetelmiin perustuvien suunnitelman mukaisten poistojen tekemisessä. Tämä yleisohje korvaa pien- ja mikroyrityksiin soveltuvan osan kirjanpitolautakunnan 16.10.2007 antamasta yleisohjeesta suunnitelman mukaisista poistoista.

Kirjanpitovelvollinen on yritysmuodosta ja koosta riippumatta velvollinen tekemään kirjanpitolain (KPL, 1336/1997) 5:5:ssä tarkoitetut suunnitelman mukaiset poistot KPL 5:12.2:n mukaisia poikkeuksia lukuun ottamatta. Poikkeuksina säädetään, että KPL 1:1a.1–2:ssa tarkoitettu luonnollinen henkilö, eli ammatin- ja liikkeenharjoittaja, sekä sellainen kirjanpitovelvollinen, jonka toiminta perustuu kiinteistön hallintaan, saa poistaa pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen hankintamenon sen vaikutusajana ilman ennalta laadittua suunnitelmaa edellyttäen, että poistamisessa noudatetaan jatkuvuutta ja johdonmukaisuutta.

Tässä yleisohjeessa käsitellään pien- ja mikroyrityksille soveltuvia yksinkertaistettuja menettelyjä pysyvien vastaavien jaksotusmenettelyille, kirjanpitoasetukseen (KPA, 1339/1997) ja valtioneuvoston asetukseen pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista (PMA, 1753/2015) sisältyviä helpotuksia tuloslaskelmassa, taseessa ja liitetietoina ilmoitettaviin tietoihin.

1.2 Pien- ja mikroyritys

Pienyritys

Kirjanpitolain 1 luvun 4 a §:n mukaan pienyrityksellä tarkoitetaan kirjanpitovelvollista, jolla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy enintään yksi seuraavista kolmesta raja-arvosta tilinpäätöspäivänä:

- 1) taseen loppusumma 7 500 000 euroa;
- 2) liikevaihto 15 000 000 euroa;
- 3) tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.

Mikroyritys

Kirjanpitolain 1 luvun 4 b §:n mukaan mikroyrityksellä tarkoitetaan kirjanpitovelvollista, jolla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy enintään yksi seuraavista kolmesta raja-arvosta tilinpäätöspäivänä:

- 1) taseen loppusumma 450 000 euroa;
- 2) liikevaihto 900 000 euroa;
- 3) tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 10 henkilöä.

1.3 Oikea ja riittävä kuva

Pien- ja mikroyrityksille tarkoitettuja helpotuksia noudatettaessa tulee ottaa huomioon, että tilinpäätöksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta olennaisuus-

periaatteen mukaisesti ottaen huomioon kirjanpitovelvollisen harjoittaman toiminnan laatu ja laajuus (KPL 3:2.1).

Tilinpäätöksessä esitettävä seikka on olennainen silloin, kun sen pois jättämisen tai väärin ilmoittamisen voidaan kohtuullisesti odottaa vaikuttavan päätöksiin, joita tiedon käyttäjät tekevät tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen perusteella. Vaikka seikka olisi yksittäisenä epäolennainen, olennaisuuden arviointi tulee kohdistaa kokonaisuuteen, jos samankaltaisia seikkoja on useita. Erityistä painoarvoa on annettava sellaisten seikkojen esittämiselle, jotka ovat olennaisen merkityksellisiä oikealle ja riittävälle kuvalle.

Oikeasta ja riittävästä kuvasta pienyrityksessä

Pienyrityksen tuloslaskelma- ja tasekaavoista säädetään PMA 2 luvussa ja liitetiedoista PMA 3 luvussa. Pienyritys on velvollinen antamaan tilinpäätöksessään oikean ja riittävän kuvan toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta ja täydentämään tilinpäätöstä PMA 3 luvussa säänneltyjen liitetietojen lisäksi tarvittavilla tilannekohtaisilla liitetiedoilla silloin, kun oikean ja riittävän kuvan tavoite niitä edellyttää.

Oikean ja riittävän kuvan ”suojasatamasäännös” mikrokokoisissa kirjanpitovelvollisissa

Mikroyrityksen tuloslaskelmasta ja taseesta sekä liitetiedoista säännellään PMA 4 luvussa. Mikroyritysten osalta oikean ja riittävän kuvan vaatimus määrittyy tyhjentävästi PMA 4 luvun säännöksissä tuloslaskelma- ja tasekirjoitusten ja nimenomaisissa liitetietovaatimuksissa. Mikroyritystä ei voida moittia oikeaa ja riittävää kuvaa koskevan vaatimuksen perusteella silloin, kun tilinpäätös on laadittu PMA mukaisella tavalla.

2 POISTOPOHJAN MÄÄRITTÄMINEN

2.1 Pysyvien vastaavien hankintameno

Suunnitelmapoistojen pohjana on pysyvien vastaavien hankintameno. Hyödykkeen hankintameno on luetaan sen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet välittömät menot (KPL 4:5.1).¹

Varsinaisen ostohinnan lisäksi hankintameno sisällytetään esimerkiksi rahti-, maahantuonti- ja asennusmenot. Mahdolliset saadut alennukset vähentävät hankintamenoa. Arvonlisäveropalautuksiin tai -vähennyksiin oikeuttavassa toiminnassa käytettävän pysyvien vastaavien hyödykkeen ostohintaan sisältyvää arvonlisäveroa ei lueta hankintameno.

KPL 4:5.2:n mukaan kohtuulliset hankintaan ja valmistukseen liittyvät välilliset menot saadaan aktiivoida hankintameno siltä osin kuin nämä menot kohdistuvat tuotantotilakseen. Välilliset menot on voitava selvittää kustannuslaskelman tai -laskelmien avulla. Hyödykkeen tuotantoon kohdistettavissa olevan lainan korkomenot tuotantotilakseen saadaan lukea hankintameno. (KPL 4:5.3)

¹ Hyödykkeiden hankintamenot määritellään KPL:n ja EVL:n mukaan pääsääntöisesti samalla tavalla. EVL 14 §:n mukaan käyttöomaisuuden ja muun omaisuuden hankintameno on hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta johtuneiden välittömien menojen määrä.

Esimerkki 1:

Koneen ostohinta on ollut 100 000 euroa. Koneen kuljetus on maksanut 3 000 euroa, oman henkilökunnan asennusmenot 1 500 euroa ja koekäyttö 500 euroa. Kirjanpidossa koneen hankintameno ei ole luettu välillisiä menoja eikä korkomenoja.

Koneen hankintameno kirjanpidossa ja verotuksessa on ostohinnan ja muiden koneen hankinnasta johtuneiden välittömien menojen määrä 105 000 euroa.

2.2 Valmistus omaan käyttöön

Yrityksen valmistaessa omaan käyttöön pysyvien vastaavien hyödykkeen (esim. rakennuksen) kirjataan sen hankintamenoksi valmistuksen välittömät menot, jotka on voitava selvittää kirjanpitosittesiin perustuvan kirjanpidon tai kustannuslaskelman avulla. Valmistuksessa käytetyt ostetut aineet, tarvikkeet, asennusmenot ja palvelut sekä alihankinnat luetaan osaksi hankintamenoa siten, että ostohinnasta saadut alennukset sekä vähennettävä ja palautettava arvonalisävero vähentävät hankintamenoa luettavien menojen määrää. Hankintamenoa voidaan sisällyttää myös mainittujen menojen rahdit ja rakennuslupamaksut.

2.3 Vaihto

Vaihdossa hankitun hyödykkeen hankintameno on vaihdossa luovutetun omaisuuden luovutusasiakirjaan merkitty arvo.

2.4 Perusparannusmeno

Pysyvien vastaavien hyödykkeen perusparannusmeno voidaan joko lisätä sen poistamattomaan hankintamenoa tai kirjata erilliseksi pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintamenoksi, jolle määritellään oma poistosuunnitelma. Perusparannusmeno poistetaan sen vaikutusaikana, joka on usein sama kuin perusparannetun pysyvien vastaavien hyödykkeen jäljellä oleva taloudellinen pitoaika. Jos perusparannus lisää pysyvien vastaavien hyödykkeeseen liittyviä tulonodotuksia tai käyttömahdollisuuksia tuotannossa pidentämällä olennaisesti sen jäljellä olevaa taloudellista pitoaika, muutetaan poistosuunnitelmaa vastaavasti.

Pien- ja mikroyrityksen perusparannusmenot on suositeltavaa aktivoida hyödykkeen poistamatta olevaan hankintamenoa.

Perusparannusmeno aktivoidaan pitkävaikutteisiin menoihin², jos se koskee esimerkiksi vuokra- tai osakehuoneistoa, josta ei kirjata suunnitelman mukaisia poistoja. Tällöin aktivoiduille menoille määritellään oma poistosuunnitelma.

² Muut pitkävaikutteiset menot ovat pien- ja mikroyhtiössä aktivoituja aineettomien hyödykkeiden hankintamenoja. Tasekaavassa ne esitetään erässä ”Muut aineettomat hyödykkeet”.

Aktivoitavia ovat ne perusparannusmenot, jotka parantavat hyödykkeen tulontuottamiskykyä alkupe-
räistä suuremmaksi. Hyödykkeen tulontuottamiskyvyn voidaan katsoa kasvaneen, jos perusparannus
johtaa

- hyödykkeen tuotantokapasiteetin kasvuun
- suoritteiden laadun merkittävään parantumiseen tai
- tuotantoprosessin kustannusten merkittävään vähentymiseen.

Toisaalta korjaus- ja huoltomenot, joiden seurauksena hyödykkeen tulontuottamiskyky tai käyttö
tuotannossa voidaan säilyttää ennallaan, kirjataan syntymistilikauden kuluksi.

Esimerkki 2:

*Tuotantorakennuksen laajennus sekä kantavien rakenteiden, ilmanvaihtojärjestelmän ja sähköjärjes-
telmien parantaminen on maksanut 250 000 euroa.*

*Kyse on rakennuksen perusparannusmenoista, jotka katsotaan osaksi rakennuksen hankintamenoa.
Rakennuksen jäljellä olevaan hankintamenoon lisätään siten 250 000 euroa.*

2.5 Alle kolmen vuoden kalusto ja pienhankinnat

Olennaisuuden ja varovaisuuden periaatteet huomioon ottaen voidaan vähäarvoisten aineellisten ja
aineettomien hyödykkeiden hankintamenot kirjata kirjanpidossa kokonaisuudessaan käyttöönottili-
kauden kuluksi, vaikka niiden odotettaisiin tuottavan tuloa useamman tilikauden aikana.³

Näiden osalta voidaan seurata verotuksessa hyväksyttyjä vähennyskelpoisia alle kolmen vuoden ka-
lustoja ja pienhankintoja.

2.6 Aineettomat hyödykkeet

Perustamis- ja tutkimusmenot kirjataan tilikauden kuluksi.

Aineettomien oikeuksien ryhmään kuuluvat muun muassa vastikkeellisesti hankitut toimiluvat, paten-
tit, tekijänoikeudet ja tavaramerkkioikeudet, liikenneluvat, atk-ohjelmien lisenssioikeudet ja muut
vastaavat oikeudet.

Muihin pitkävaikutteisiin menoihin kuuluvat sellaiset useampana tilikautena tuloa tuottamaan tarkoi-
tetut menot, jotka eivät ole erikseen luovutettavia oikeuksia tai muita hyödykkeitä.

Aineettomien hyödykkeiden hankintamenoja aktivoitaessa tulee arvioida aina erikseen hyödykkeen
tulontuottamiskyky tai arvo toiminnan kannalta. Tämä arviointi on suositeltavaa dokumentoida. KPL
5:5a.1:n mukainen aktivointivelvoite koskee ainoastaan vastikkeellisesti hankittujen toimilupien,

³ KILA 2009/1838: ”Kirjanpitolain tarkoittaman pysyvien vastaavien aktivointivelvoitteen näkökulmasta tarkasteltuna
tavanomaista kannettavaa tietokonetta voidaan pitää sellaisena vähäarvoisena hankintana, joka kirjataan käyttöönottili-
kauden kuluksi, ellei kirjanpitovelvollisen toiminnan laadusta ja laajuudesta muuta johdu.”

patenttien, lisenssien, tavaramerkkien, sekä vastaavien oikeuksien ja varojen hankintamenojen aktivointia.⁴ KPL 5:5a.2:n mukainen aktivointimahdollisuus varovaisuutta noudattaen koskee puolestaan itse luotuja aineettomia oikeuksia.⁵

3 POISTOSUUNNITELMA

Suunnitelmapoistojen tarkoituksena on jaksottaa pitkävaikutteisen hyödykkeen hankintameno hyödykkeen vaikutusajalle. Pysyvien vastaavien vaikutusajalla tarkoitetaan hyödykkeen taloudellista pitoaikaa. Poistamatta olevan hankintamenojen väheneminen kuvaa puolestaan pysyvien vastaavien hyödykkeen tulontuottamiskyvyn vähenemistä. Taloudellisen pitoajan eli tulontuottamiskyvyn päätyttyä on hyödykkeen hankintameno oltava kokonaan poistettu mahdollista jäännösarvoa lukuun ottamatta.

Suunnitelman mukainen poistaminen edellyttää hyödykkeiden hankintamenojen kirjaamista ennalta laaditun suunnitelman mukaan järjestelmällisesti kuluksi. Poistot tulee kirjata suunnitelman mukaisesti tilikauden tuloksesta riippumatta. Tulevaisuuden ennakointiin liittyvien epävarmuustekijöiden ja poistolaskennan yksinkertaistamisen vuoksi voidaan turvautua kaavamaisiin, ajan kulumiseen perustuviin poistomenettelyihin.

Pien- ja mikroyritykset voivat informaation taloudellisen tuottamisen periaatteen näkökulmasta mukauttaa suunnitelmapoistot vastaamaan verotuspoistoja. Tällöin vältetään poistoerojen syntymiseltä. Pien- ja mikroyrityksiä koskee oletettavasti tilinpäätöksen laatimisperiaatteista (ks. jäljempänä kohta 6.3). Näihin kuuluu muun muassa se, että koneiden ja kaluston, rakennusten ja rakennelmien sekä muiden aineellisten hyödykkeiden suunnitelmapoistot vastaavat verotuksessa hyväksyttäviä enimmäispoistoja (PMA 3:1.3.2 kohta). Jos yritys tekee päätöksen poiketa tästä olettamasta, poistosuunnitelman tulee tällöin olla ennalta laadittu ja sen perusteet tulee hyväksyä tilikausittain yrityksen asianmukaisessa toimielimessä esimerkiksi hallituksessa.

3.1 Elinkeinoverolain (EVL) mukaiset poistomenetelmät suunnitelman mukaisina poistoina

Pien- ja mikroyritys voi käyttää suunnitelman mukaisina poistoina EVL:n (Laki elinkeinotulon verottamisesta) mukaisia enimmäispoistoja. Mikäli tämä menettely johtaisi siihen, ettei tilinpäätös anna oikeaa ja riittävää kuvaa, ei helpotusta saa soveltaa, vaan poistot tulee vähentää menetelmästä riippumatta riittävän suurina, jotta hyödykkeiden hankintameno tulevat poistetuiksi laaditun poistosuunnitelman mukaisesti taloudellisena pitoaikana (KILA 2004/1736).

Kirjanpidossa tehdyt poistot muodostavat pohjan verotuksen poistoille, sillä kirjanpidossa vähennetyn poiston määrä vaikuttaa siihen, miten paljon poistoja verotuksessa voidaan vähentää. EVL 54 § edellyttää, että verotuksessa hyväksytään vähennyskelpoisina vain verovuonna tai aikaisempina verovuosina kirjanpidossa vähennetyt poistot.

⁴ KILA 2000/1604 ja 2006/1782

⁵ KILA 1999/1534

EVL:ssa säädetään käyttöomaisuuden ja muun omaisuuden hankintamenojen jaksottamisesta eri verovuosien kuluiksi sekä tiettyjen useamman verovuoden aikana tuloa kerryttävien menojen jaksottamisesta. EVL määrittää kunkin omaisuusryhmän poistomenetelmän ja vuosittaisen enimmäispoiston.

Poistomenetelmät

Hyödykkeen laji määrää sen hankintamenon vähentämiseen sovellettavan poistomenetelmän.

Useimmiten verotuksessa käytetään enimmäismenojäätynöspoistoja, jolloin EVL:n säännösten mukaiset prosenttimääräiset poistot tehdään poistamattomista hankintamenoista, jotka poistojen vuoksi alenevat ajan myötä. Menojätynöspoistoja sovelletaan irtaimen käyttöomaisuuteen sekä rakennuksiin ja rakennelmiin. Irtainta käyttöomaisuutta ovat koneet, kalusto ja muu niihin verrattava irtain käyttöomaisuus sekä rakennusten ainesosat. Kaiken irtaimen omaisuuden hankintamenoja käsitellään menojätynösjärjestelmän mukaisesti yhtenä kokonaisuutena, mutta muut poistot lasketaan hyödykekohtaisesti.

Tasapoistomenetelmää sovellettaessa hyödykkeen alkuperäinen hankintameno vähennetään sen taloudellisena käyttöaikana yhtä suurin vuotuisin poistoin. EVL määrää tasapoistoilla poistettaviin hyödykkeisiin sovellettavan enimmäispoistoajan. Tasapoistoja sovelletaan pitkävaikutteisiin menoihin sekä moniin hyödykeryhmiin, kuten väestönsuojoihin, ympäristönsuojelua palveleviin hyödykkeisiin, erikseen luovutettavissa oleviin aineettomiin oikeuksiin ja rautateihin, siltoihin, laitureihin, patoihin ja altaisiin.

Substanssipoistoja sovelletaan esimerkiksi soran- ja hiekanotto paikkoihin, turvesoihin ja kaivoksiin. Substanssipoistot määräytyvät hyödykkeen todellisen käytön mukaan siten, että hankintamenosta poistetaan kunakin verovuonna käytettyä ainesosamäärää vastaava osa.

Kirjanpitolautakunta suosittelee Verohallinnon poistoja koskevien ohjeiden seuraamista.

3.2 Poistojen aloittaminen

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

Esimerkki 4:

Yrityksen tilikausi on kalenterivuosi. Kone on hankittu ja asennettu verovuoden 2023 aikana. Koska kone on otettu käyttöön verovuonna 2024, sen hankintameno lisätään irtaimen käyttöomaisuuden menojätynöksen vasta verovuonna 2024. Samaan aikaan hankitun varakoneen hankintameno sen sijaan lisätään menojätynöksen jo verovuonna 2023.

Pysyvien vastaavien käyttöönottotilikaudelta tehtävän poiston määrässä otetaan yleensä huomioon hyödykkeen käyttöönoton ajoittuminen tilikaudelle. Pien- ja mikroyritys voi soveltaa yksinkertaistettua menetelmää ja tehdä suunnitelmapoistona koko tilikauden normaalipoiston, ellei se väärin ollenaisesti tilikauden suunnitelmapoistojen kokonaismäärää.

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

3.3 Poistoajan pituus

Pien- ja mikroyritysten pysyvien vastaavien hyödykkeen taloudellisen pitoajan ja myös poistoajan määrittely voidaan lähtökohtaisesti tehdä varovaisuuden periaatetta noudattaen liitteessä 1 olevan Verohallinnon ohjeen mukaisia poistoprosentteja ja poistoaikoja noudattaen.

Menojäännöspoisto

Jos tilikauden pituus poikkeaa 12 kuukaudesta, mitoitetaan ajan kulumiseen perustuvat suunnitelmapoistot yleensä vastaavasti. Siten jos tilikausi on esimerkiksi toimintaa aloitettaessa lyhyempi kuin kalenterivuosi, poistot kirjataan kuukausia vastaavasti tai puolelta vuodelta. Menojäännöspoistomenetelmää soveltava pien- ja mikroyritys voi edellä selitetystä poiketen tehdä normaalitilikautta lyhyemmältä tai pidemmältä tilikaudelta aina 12 kk:n pituisen tilikauden edellyttämän suunnitelman mukaisen poiston.

Menojäännöspoistot voi tehdä ainoastaan yhteen kertaan, jos yrityksen verovuosi muodostuisi kahdesta tilikaudesta.

Esimerkki 5:

A Oy:n verovuosi 2024 muodostuu tilikausista 1.4.2023-31.3.2024 ja 1.4.2024-31.12.2024. Myymälärakennuksen poistamaton hankintameno ennen verovuoden poiston tekemistä on 300 000 euroa.

Vaikka A Oy:n verovuosi 2024 on 21 kuukauden pituinen, yhtiö voi tehdä rakennuksen hankintamenoista enintään EVL 34 §:n 2 momentin 1 kohdan mukaisen 4 prosentin eli 12 000 euron poiston.

Sovellettaessa kirjanpidossa 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 pääsääntöisesti olennaisuuden periaate huomioon ottaen merkitystä tilinpäätösinformaation kannalta. Jos 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, riippumatta mahdollisesta poistoeron syntymisestä, tehdä tarvittavan suuruinen arvonalentumiskirjaus, jotta koko hankintameno tulee kirjattua kuluksi.

Tasapoisto

Kirjanpidossa tilikauden pituus vaikuttaa tasapoiston enimmäismäärään. Verotuksessa tasapoiston enimmäismäärä sen sijaan riippuu tilikauden ja vastaavan verovuoden pituudesta. Esimerkiksi 18 kuukauden pituinen tilikausi antaa mahdollisuuden 50 prosentilla korotettuihin tasapoistoihin ja vas-

taavasti 6 kuukauden pituiselta tilikaudelta/verovuodelta voi poistaa ainoastaan puolet 12 kuukauden verovuoteen verrattuna.

3.4 Poistosuunnitelman muuttaminen

Poistosuunnitelmaa tulee arvioida säännöllisesti aina tilinpäätöstä laadittaessa sen varmistamiseksi, että valittu poistomenetelmä ja –aika vastaavat todellista hyödykkeen taloudellista pitoaikaa.

Poistosuunnitelma voidaan muuttaa perustellusta syystä. Jos pysyvien vastaavien hyödykkeeseen liittyvät tulonodotukset tai palvelutuotantokyky muuttuvat olennaisesti, voidaan kyseessä olevan hyödykkeen poistosuunnitelmaa joutua muuttamaan. Aiempien tilikausien poistoja ei tällöin oikaista. Poistosuunnitelman muutos koskee vain muutostilikauden ja sitä seuraavien tilikausien suunnitelma-poistoja.

Jos poistosuunnitelmaa muutetaan sen vuoksi, että aiemmassa poistosuunnitelmassa on olennainen tekninen laskentavirhe, tehdään korjaus omaa pääomaa oikaisemalla.⁶

Verohallinto ohjeistaa tarkemmin muun muassa poistojen muuttamisesta ja poistomenetelmän vaihtamisesta verotuksessa.

3.5 Esimerkki pien- ja mikroyrityksen poistosuunnitelmasta

Jos pien- ja mikroyritys päättää käyttää koneiden ja kaluston poistolaskennassa meno-jäännöspoistomenetelmää, poistot lasketaan poistosuunnitelman mukaisesti yhtenä eränä menojäännöksestä.

Esimerkki 6: Pien- ja mikroyrityksen poistosuunnitelma

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

Rakennus (tehdas)	100 000
	100 000
Toimistokalusteet ja –laitteet	5 000
Pakkauskone	20 000
<u>Painokone</u>	<u>60 000</u>
Koneet ja kalusto yhteensä	85 000

Kirjanpitovelvollinen käsittelee rakennusta omana ryhmänään ja toisaalta toimistokalusteita ja –laitteita, pakkauskonetta ja painokonetta kirjanpidossaan omana koneet- ja kalustoryhmänään yhtenä kokonaisuutena.

⁶ Kila 2005/1750

Suunnitelmapoistojen perusteet määritellään ryhmäkohtaisesti. Kirjanpitovelvollinen soveltaa suunnitelman mukaisessa poistolaskennassa rakennuksen osalta jäännösarvopoistomenetelmää ja koneiden sekä kaluston osalta menojäännösopoistomenetelmää. Jäännösarvopoistoissa poisto lasketaan samansuuruusena prosenttiosuutena hyödykkeen poistamattomasta jäännösarvosta.

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

Rakennus	7 %	jäännösarvopoistot (EVL 34 §:n mukainen enimmäispoisto)
Koneet ja kalusto	25 %	menojäännösopoistot (EVL 30 §:n mukainen enimmäispoisto)

Koneiden ja kaluston menojäännös

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 nollassa. Katso jäljempänä kappale 4.2 Epäsuora tuloutus.

4 PYSYVIEN VASTAAVIEN MYYNNIN KÄSITTELY

4.1 Suora tuloutus

Suora tuloutus tarkoittaa, että omaisuuden luovutusvoitto tai -tappio luetaan luovutus- tai menetysvuonna tuloksi tai menoksi. Luovutusvoitto tai -tappio saadaan vähentämällä hyödykkeen luovutushinnasta tai muusta vastikkeesta, kuten vakuutuskorvauksesta, hyödykkeen poistamatta oleva hankintameno ja luovutukseen liittyvät vähennyskelpoiset menot.

Suoraa tuloutusta sovelletaan pysyviin vastaaviin kuuluvan omaisuuden luovutuksiin ja menetyksiin lukuun ottamatta irtainta käyttöomaisuutta tai siihen verrattavaa omaisuutta.

Luovutetusta omaisuudesta ei enää luovutusvuoden verotuksessa saa tehdä poistoja. Jotta kirjanpito ja verotus eivät eroaisi toisistaan, voidaan olennaisuuden periaatteen mukaisesti myös kirjanpidossa jättää luovutusvuoden poisto tekemättä. Tällöin verotuksen ja kirjanpidon luovutusvoitto tai -tappio muodostuvat samansuuruiseksi, kun osa hankintamenosta vähennetään sekä kirjanpidossa että verotuksessa luovutushinnasta.

Esimerkki 7:

Patentin tilikauden alun poistamaton hankintameno on A Oy:n kirjanpidossa ja verotuksessa 200 000 euroa. Yhtiö luovuttaa patentin tilikauden puolivälissä 220 000 eurolla.

Mikäli A Oy vähentäisi kirjanpidossa patentin puolen vuoden suunnitelman mukaisen poiston 20 000 euroa. Siten yhtiön kirjanpidossa myyntivoitoksi muodostuisi 40 000 euroa 220 000 euroa - 180 000 euroa). Koska verotuksessa hyödykkeestä ei sen luovutusvuonna saa tehdä poistoa, yhtiön verotuksessa patentin luovutusvoitoksi muodostuu 20 000 euroa (220 000 euroa - 200 000 euroa).

4.2 Epäsuora tuloutus

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”.

Esimerkki 8: Irtaimen käyttöomaisuuden menojäännöslaskenta

Aiempina verovuosina käyttöön otetun irtaimen käyttöomaisuuden poistamattomien hankintamenojen summa

+ verovuoden aikana käyttöön otetun irtaimen käyttöomaisuuden poistamattomien hankintamenojen summa

– verovuoden aikana irtaimesta käyttöomaisuudesta saadut vastikkeet

+ irtaimen käyttöomaisuuden perusparannusmenot

+ verovelvollisen vaatiessa irtaimen käyttöomaisuuden suurehkot korjausmenot

Menojäännös

Menojäännösjärjestelmässä hyödykkeistä saadut vastikkeet tuloutetaan edellä kuvatulla tavalla epäsuorasti vähentämällä ne menojäännöslaskelmassa. Yksittäisten hyödykkeiden luovutushinnat eivät tällöin lähtökohtaisesti ole luovutusverovuoden veronalaisia tuloja eivätkä hankintamenot vähennyskelpoisia menoja. Sen sijaan koko luovutushinta vähennetään menojäännöksestä, jolloin tulevien vuosien enimmäispoisto pienenee.

5 PYSYVIEN VASTAAVIEN KIRJANPITO

Pysyvien vastaavien hyödykkeiden kirjanpito on suunnitelman mukaisia poistoja tehtäessä yleensä tarkoituksenmukaista laatia erillisenä osakirjanpitoa. Erillinen kirjanpito täsmäytetään ainakin tilikausittain pääkirjanpidon kanssa. Pien- ja mikroyrityksen pysyvien vastaavien kirjanpidosta tulee ilmetä PMA:n edellyttämät liitetiedot.

Pysyvien vastaavien kirjanpito laaditaan pääsäännön mukaan hyödykekohtaisesti siten, että se käsittää kaikki pysyvien vastaavien hyödykkeet, joiden taloudellinen pitoaika ei ole vielä päättynyt sekä hyödykkeet, joiden hankintameno on jo kokonaan poistettu, jos ne edelleen osallistuvat kirjanpitovelvollisen suorite- tai palvelutuotantoon.

Pien- ja mikroyrityksen soveltaessaan menojäännöspoistomenetelmää 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.

6 POISTOJA KOSKEVAT TILINPÄÄTÖSTIEDOT

Pien- ja mikroyritys on velvollinen noudattamaan tuloslaskelma- ja tasekaavoja. Pienyrityksen tuloslaskelma- ja tasekaavoista säädetään PMA 2 luvussa ja liitetiedoista PMA 3 luvussa. Mikroyrityksen tuloslaskelma- ja tasekaavoista sekä liitetiedoista säädetään PMA 4 luvussa.

Tuloslaskelma ja taseen esittämistapaa ei saa muuttaa, ellei siihen ole erityistä syytä (PMA 2:5 ja PMA 4:3).

Tuloslaskelmaa ja tasetta voidaan esittää yksityiskohtaisemmin sekä eriä yhdistellä, jollei se vaaranna oikeaa ja riittävää kuvaa toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (PMA 2:6-7 sekä PMA 4:3).

Jos yksittäisen nimikkeen kohdalle ei tule lukua tilikaudelta ja edeltävältä tilikaudelta, nimikettä ei merkitä tuloslaskelmaan tai taseeseen (PMA 2:8.2 ja PMA 4:3).

6.1 Tuloslaskelma

Tuloslaskelmakaavat

PMA 2:1:n ja PMA 4:1:n mukaan pienyrityksen ja mikroyrityksen tuloslaskelma on laadittava PMA:n liitteinä olevien kululajikohtaisen kaavan tai toimintokohtaisen kaavan mukaisesti. Kiinteistökaavan mukainen tuloslaskelma on laadittava, mikäli pienyrityksen toiminta perustuu kiinteistön hallintaan. Asunto-osakeyhtiö saa laatia tuloslaskelmansa kululajikohtaisen kaavan mukaisesti, jos kaikki osakkaat ovat antaneet tähän suostumuksensa. Pienyrityksen, joka on aatteellinen yhteisö tai säätiö, tulee laatia tuloslaskelmansa yhdistys- ja säätiökaavan mukaisesti.

Poistojen esittäminen kululajikohtaisessa tuloslaskelmassa

Tilinpäätöksessä kirjatut kokonaispoistot esitetään kululajikohtaisessa tuloslaskelmassa kahdessa osassa: suunnitelmapoistot erässä ”Suunnitelman mukaiset poistot” sekä suunnitelman ylittävät tai alittavat poistot erässä ”Poistoeron muutos”. Mikäli pien- tai mikroyritys on yhdenmukaistanut suunnitelman mukaiset poistot ja verotuspoistot, ei poistoeroa synny.

KPL 5:13 §:n mukaan pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen tai sijoituksen poistamatonta hankintamenoa on kirjattava kuluksi, jos sen tulevaisuudessa kerryttämä tulo on pysyvästi poistamatonta hankintamenoa pienempi. Suunnitelmapoistojen kohteena olevien hyödykkeiden arvonalentumiset esitetään kululajikohtaisessa tuloslaskelmassa erässä ”Arvonalentumiset pysyvien vastaavien hyödykkeistä”. Samassa erässä esitetään aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden ryhmissä esitettävien ennakkomaksujen menetykset.

Poistojen esittäminen toimintokohtaisessa tuloslaskelmassa

Kululajikohtaisesta tuloslaskelmakaavasta poiketen, 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.

6.2 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 PMA 2:4 §:ssä ja PMA 4:2 §:ssä säädettyjen pien- ja mikroyrityksen tasekaavojen mukaisesti.

6.3 Liitetiedot

PMA 3 luku sisältää tyhjentävän luettelon niistä liitetiedoista, jotka tulee esittää pien- ja mikroyhtiön tilinpäätöksessä.

Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet

Liitetietona on esitettävä tilinpäätöstä laadittaessa noudatetut arvostusperiaatteet ja -menetelmät sekä jaksotusperiaatteet ja -menetelmät siltä osin kuin ne ovat pienyritykselle valinnaisia (PMA 3:1.1). Pien- ja mikroyrityksen ei kuitenkaan tarvitse ilmoittaa liitetietoina seuraavia oletettavia arvostusperiaatteista ja –menetelmistä:

- aktivoidun aineettoman oikeuden kirjaamisesta poistoina kuluksi 10 vuodessa (PMA 3:1.2.2 kohta);
- kehittämismenon, liikearvon ja muun pitkävaikutteisen menon välittömästi kuluksi kirjaamisesta (PMA 3:1.2.3 kohta);
- pitkän valmistusajan vaativan hyödykkeen suoriteperusteisesta tulouttamisesta (PMA 3:1.2.4 kohta);
- sijoituskiinteistön hankintamenoperusteisesta arvostuksesta (PMA 3:1.2.5 kohta);
- pysyviin vastaaviin kuuluvien hyödykkeiden hankintameno on luettu vain hankinnasta ja valmistuksesta johtuvat välittömät menot (PMA 3:1.3.1 kohta);
- koneiden ja kaluston, rakennusten ja rakennelmien sekä muiden aineellisten hyödykkeiden suunnitelmapoistot vastaavat verotuksessa hyväksyttäviä enimmäispoistoja (PMA 3:1.3.2 kohta);
- arvonorotuksia ei ole tehty (PMA 3:1.3.3 kohta);
- saadut avustukset on kirjattu hankintamenon vähennykseksi (PMA 3:1.3.4 kohta);
- vähäarvoisten hyödykkeiden sekä sellaisten hyödykkeiden, joiden todennäköinen taloudellinen käyttöaika on enintään kolme vuotta, hankintamenot kirjataan kokonaisuudessaan hankintatilikauden kuluksi (PMA 3:1.3.5 kohta);
- rahoitusleasingomaisuuden merkitsemättömyydestä taseeseen (PMA 3:1.3.6 kohta);
- kirjanpitolain mukaisen tilinpäätössäännösten soveltaminen (PMA 3:1.4).

Edellä esitetystä seuraa, että pien- ja mikroyrityksen tulee ilmoittaa asiasta liitetietoina jos:

- aktivoitu aineeton oikeus kirjataan poistoina kuluksi muutoin kuin 10 vuodessa;
- kehittämismenoja, liikearvoa ja muuta pitkävaikutteisista menoista on aktivoitu;
- pitkän valmistusajan vaativa hyödyke on tuloutettu valmistusasteen perusteella;
- sijoituskiinteistö on arvostettu käypään arvoon;
- pysyviin vastaaviin kuuluvien hyödykkeiden hankintameno on luettu hankinnasta ja valmistuksesta johtuvien välittömien menojen lisäksi välillisiä menoja ja korkomenoja;
- koneiden ja kaluston, rakennusten ja rakennelmien sekä muiden aineellisten hyödykkeiden suunnitelmapoistot eroavat verotuksessa hyväksyttävistä enimmäispoistoista;
- arvonkorotuksia on tehty;
- saatuja avustuksia ei ole kirjattu hankintamenon vähennykseksi vaan ne on tuloutettu;
- vähäarvoisten hyödykkeiden sekä sellaisten hyödykkeiden, joiden todennäköinen taloudellinen käyttöaika on enintään kolme vuotta, hankintamenot on aktivoitu;
- rahoitusleasingomaisuutta on merkitty taseeseen;
- kansainvälisten tilinpäätössäännösten soveltaminen.

Poikkeukselliset erät

Liitetietona on esitettävä tieto poikkeuksellisten tuotto- ja kuluerien määrästä ja sisällöstä, jollei erät ole epäolennaisia (PMA 3:2).

Tilikauden jälkeiset olennaiset tapahtumat

Liitetietona on esitettävä tiedot tilikauden päättymiseen jälkeisistä olennaisista tapahtumista, jotka eivät muuten ilmene tilinpäätöksestä. Lisäksi on esitettävä arvio tällaisten tapahtumien taloudellisesta merkityksestä (PMA 3:3).

Arvonkorotusrahasto

Jos pienyritys on korottanut pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen poistamatonta hankintamenoa, liitetietona on esitettävä:

- 1) arvonkorotusrahaston muutokset tilikauden aikana;
- 2) selvitys arvonkorotusrahaston muutoksiin liittyvistä verovaikutuksista; sekä
- 3) arvonkorotuksen kohteiden yhteenlaskettu kirjanpitoarvo ennen arvonkorotusta. (PMA 3:4).

7 TASE-ERITTELY

Kirjanpitolain mukaan tilinpäätöstä varmentamaan on laadittava tase-erittelyt (KPL 3:13.1).

Kirjanpitolautakunta on 18.6.2024 antanut oma-aloitteisen lausunnon tase-erittelystä. Kannanottonaan kirjanpitolautakunta on todennut, että pysyvistä vastaavista on laadittava yksityiskohtainen ryhmittäin luettelo tase-erittelynä.

Suosittelun esittämistapa

Pysyvien vastaavien esittämistavasta suositellaan seuraavaa: Aineettomasta ja aineellisesta hyödykkeestä ilmoitetaan

Yleisohje pien- ja mikroyritysten suunnitelman mukaisista poistoista

- sen alkuperäinen hankintameno,
- hankintamenon lisäykset ja vähennykset tilikauden aikana,
- siirrot tilikauden aikana,
- ennen tilikautta kertyneet poistot ja arvonalennukset,
- poistamaton hankintameno, ja
- tilikauden poisto.

Menojäännöspoistomenetelmän soveltaminen

Sovellettaessa menojäännöspoistomenetelmää pysyvien vastaavien koneiden ja kaluston tase-erään, on kunkin tilikauden alun hankintamenona edellisen tilikauden suunnitelman mukaisin poistoin vähennetty, koneiden ja kaluston hankintameno, jota varmentavat edellisten 10 vuoden tase-erittelyt yhdenmukaisesti sen kanssa, mitä esitetään yleisohjeessa suunnitelman mukaisista poistoista. Tase-erittelynä esitetään tiedot tilikauden aikana hankituista, myydyistä ja romutetuista hyödykkeistä. Suositeltavaa on tehdä tase-erittelyihin merkintä lisäysten ja vähennysten kirjausajankohdasta sekä kirjaustositteesta.

Kirjanpito koneista, kalustosta ja muusta niihin verrattavasta irtaimesta omaisuudesta voidaan olen-
naisuuden periaate huomioon ottaen järjestää myös hyödykeryhmäkohtaisesti, jos tällä on vain vähäinen vaikutus suunnitelmapoistojen määrään. Jos näin menetellään, taseeseen merkityt, aiempina tilikausina hankitut ja edelleen käytössä olevat hyödykkeet voidaan esittää tase-erittelyissä ryhmäsummina niitä erittelemättä.

Pysyvät vastaavat: sijoitukset

Kiinteistöjen, osakkeiden ja niitä vastaavien arvo-osuuksien sekä muiden osuuksien tase-erittelyssä ilmoitetaan soveltuvin osin kiinteistön tai yhteisön nimi, osakkeiden lukumäärä, hankintameno, hankinta-aika sekä siitä mahdollisesti tehdyt arvonalennukset ja niiden perusteet. Käypään arvoon arvostaminen, arvonorotukset ja niiden muutokset ilmoitetaan kiinteistö-, osake- tai osuuskohtaisesti.

Saaduista ennakoista ilmoitetaan keneltä, minkä verran sekä mitä suoritetta, jonka kirjanpitovelvollisen vastaisuudessa luovuttaa, vastaan maksuja on saatu.

8 TOIMINNAN LAAJENTUMINEN

Jos on todennäköistä, että pien- tai mikroyrityksen liiketoiminta tulee lähitilikausina laajentumaan niin, että pien- ja mikroyrityksestä säädetyt rajat ylittyvät, on suositeltavaa, että yritys kehittää pysyvien vastaavien kirjanpitoaan siten, että siitä saadaan kirjanpitoasetuksen edellyttämät liitetiedoissa esitettävät tiedot.