

KIRJANPITOLAUTAKUNNAN KUNTAJAOSTO
Työ- ja elinkeinoministeriö

**YLEISOHJE KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN
SUUNNITELMAN MUKAISISTA POISTOISTA**

Helsinki 2016
ISBN 978-952-293-472-7 (pdf)

4. tarkistettu painos
ISBN 978-952-293-472-7 (pdf)
© Suomen Kuntaliitto
Helsinki 2016

Suomen Kuntaliitto
Toinen linja 14
PL 200
00101 Helsinki
Puh. 09 7711
www.kuntaliitto.fi

TYÖ- JA ELINKEINOMINISTERIÖ
Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto
Helsinki 22.11.2016

YLEISOHJE KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN SUUNNITELMAN MUKAISISTA POISTOISTA

Sisällysluettelo	3
1 Johdanto.....	5
1.1 Yleisohjeen tarkoitus	5
1.2 Poistoja koskevat säännökset ja kuntajaoston soveltamisohjeet.....	5
1.2.1 Kirjanpitolain yleiset periaatteet, tilinpäätöserien määritelmät, arvostamis- ja jaksottamissäännökset sekä kuntajaoston soveltamisohjeet	5
1.2.2 Tilinpäätöstietoja koskevat säännökset ja ohjeet	7
1.3 Käsitteiden määrittely	7
1.4 Kunnan määäämisvallassa olevat yhteisöt	10
2 Poistopohjan määrittäminen.....	11
2.1 Hyödykkeen hankintamenon aktivoiminen	11
2.2 Pysyvien vastaavien hankintameno	12
2.3 Arvostaminen.....	13
2.3.1 Arvonkorotukset	13
2.3.2 Arvonalentumiset.....	13
2.3.2.1 Yleistä	13
2.3.2.2 Aineelliset ja aineettomat hyödykkeet	14
2.3.2.3 Sijoitukset.....	15
2.4 Jäännösarvo.....	15
2.5 Avustuksella, valtionosuudella tai muulla rahoitusosuudella katettu hankintameno	15
2.6 Investointivarausten tai rahaston purkaminen.....	16
2.7 Pysyvien vastaavien perusparannusmeno	17
2.8 Pienhankinnat.....	17
2.9 Aineettomat hyödykkeet	18
2.10 Pääoma-alennukset ja lainan liikkeeseenlaskumenot	18
3 Poistosuunnitelma	19
3.1 Poistosuunnitelman laatiminen	19
3.2 Poistoaika.....	19
3.2.1 Poistojen pituus	19
3.2.2 Poistojen aloittaminen.....	20
3.3 Poistomenetelmä.....	20
3.4 Poistokohteiden ryhmittely	22
3.5 Poistosuunnitelman muuttaminen.....	23
3.5.1 Muutokset odotuksissa.....	23
3.5.2 Konsernisuhteen syntyminen	24
3.5.3 Kuntajaon muutos	24
3.5.4 Kuntayhtymän ja kunnan omistaman yhtiön purkaminen	25
3.5.5 Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen perustaminen	25
3.5.6 Liikelaitos- tai muun kuntayhtymän perustaminen.....	25
3.5.7 Toimintojen yhtiöittäminen	26

4 Suunnitelman ylittävät poistot ja poistoeron muutos	27
5 Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutuksen käsittely	28
6 Pysyvien vastaavien kirjanpito	28
6.1 Poistoina kuluiksi kirjattavien hyödykkeiden kirjanpito	28
6.2 Ei-poistonalaisten hyödykkeiden kirjanpito	30
6.3 Vuosikuluiksi kirjattavien hyödykkeiden kirjanpito.....	30
7 Pysyviä vastaavia koskevat tilinpäätöstiedot	30
7.1 Tuloslaskelma	30
7.2 Tase	31
7.3 Liitetiedot.....	31

Liitteet

Liite 1. Esimerkkejä suunnitelman mukaisista poistoajoista ja –menetelmistä.....	32
Liite 2. Esimerkki pysyvien vastaavien hyödykkeiden hankintamenon määrittämisestä.....	33
Liite 3 a. Esimerkki suunnitelmapoistoista kirjanpidossa tasapoistomenetelmällä	34
Liite 3 b. Esimerkki suunnitelmapoistoista kirjanpidossa menojäännöspoistomenetelmällä	35
Liite 4. Esimerkki pysyvien vastaavien hyödykkeiden kirjanpidosta.....	36
Liite 5. Esimerkki suunnitelman ylittävien poistojen käsittelystä	37
Liite 6. Jäännösarvomenetelmän poistoprosentit.....	38
Liite 7. Poistamaton pääoma-arvo poiston ja ajan funktiona jäännösarvopoistomenetelmässä...39	
Liite 8. Ikäalennus jäännösarvoprosentteja käyttäen.....	40
Liite 9. Kuntayhtymän perustamishankkeen valtionosuuden vaikutus jäsenkuntien peruspää- omaosuuksiin ja osuuksiin nettovarallisuudesta.....	41

1 Johdanto

1.1 Yleisohjeen tarkoitus

Kunnan kirjanpidossa kirjanpitolakia noudatetaan soveltuvin osin. Kirjanpitolain säännösten soveltamisesta antaa ohjeet kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. Sen antamat ohjeet kuuluvat kirjanpitolain 1 luvun 3 §:n edellyttämän hyvän kirjanpitolaitoksen lähteisiin kunnan kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä.

Tämän yleisohjeen tarkoitus on ohjata suunnitelman mukaisten poistojen tekemistä kunnassa ja kuntayhtymässä sekä yhdenmukaistaa kunnissa käytettäviä poistoaikoja ja -menetelmiä. Yksittäinen kunta voi poiketa annetuista ohjeista perustellusta syystä. Tällöin sen on selostettava olennaiset poikkeamat liitetiedoissa. Ohjeessa kunnalla tarkoitetaan jäljempänä myös kuntayhtymää, ellei toisin ole mainittu.

Tämä yleisohje korvaa kirjanpitolautakunnan kuntajaoston 15.11.2011 antaman yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista. Tätä tarkistettua ohjetta on noudatettava viimeistään tilivuodesta 2017 alkaen, mutta sitä saa soveltaa jo aikaisemmalta tilikaudelta laadittavaan tilinpäätökseen, edellyttäen, että poistosuunnitelma on tarkistettu ennen kuin kyseisen vuoden tilinpäätös on kunnanhallituksessa hyväksytty¹. [2016]

Kuntajaosto katsoo, että suunnitelmapoistojen perusteet ovat sellaisia, jotka valtuusto hyväksyy hallintosäännössä tai erillisellä päätöksellä.

Voimassa olevan kirjanpitolain (1336/1997, KPL) viimeisimmässä uudistuksessa (L 1620/2015) on mm. seuraavia eroja aikaisempaan lainsäädäntöön verrattuna:

- Kirjanpitolain 5 luvun 5a § aineettoman oikeuden hankintamenon jaksottamista koskevaa enimmäispoistoaikaa ei ole enää rajoitettu lailla
- kirjanpitolain 5 luvun 8 §:n kehittämismenojen ja muiden pitkävaikutteisten menojen poistoaikaa koskevat säännökset ovat muuttuneet.

1.2 Poistoja koskevat säännökset ja kuntajaoston soveltamisohjeet

1.2.1 Kirjanpitolain yleiset periaatteet, tilinpäätöserien määritelmät, arvostamis- ja jaksottamis säännökset sekä kuntajaoston soveltamisohjeet

Olennaisuus tilinpäätösperiaatteena

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. (KPL 3:2 §) Olennaisuusperiaate suhteutuu kirjanpitolaitoksen toiminnan laatuun ja luonteeseen nähden. [2016]

1

ks. korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu 17.1.2012/32 KHO:2012:2 poistosuunnitelman muuttamiseen liittyen.

Muut yleiset tilinpäätösperiaatteet

Kirjanpitolain 3 luvun 3 §:n 1 momentin mukaan tilinpäätöstä ja toimintakertomusta laadittaessa sekä tilinavausta tehtäessä noudatettaviin periaatteisiin kuuluvat

- 1) oletus kirjanpitovelvollisen toiminnan jatkuvuudesta
- 2) johdonmukaisuus laatimisperiaatteiden ja -menetelmien soveltamisessa tilikaudesta toiseen
- 3) huomion kiinnittäminen liiketapahtumien tosiasialliseen sisältöön eikä yksinomaan niiden oikeudelliseen muotoon (sisältöpainotteisuus)
- 4) tilikauden tuloksesta riippumaton varovaisuus
- 5) tilinavauksen perustuminen edellisen tilikauden päättäneeseen taseeseen
- 6) tilikaudelle kuuluvien tuottojen ja kulujen huomioon ottaminen riippumatta niihin perustuvien maksujen suorituspäivästä (*suoriteperuste*)
- 7) kunkin hyödykkeen ja muun tase-eriin merkittävän erän erillisarvostus sekä
- 8) taseessa vastaaviin ja vastattaviin kuuluvien erien ja tuloslaskelmassa tuottojen ja kulujen esittäminen täydestä määrästäan niitä toisistaan vähentämättä, jollei yhdisteleminen ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi (*netottamiskielto*). [2016]

Edellä 4 kohdassa mainittu varovaisuus edellyttää erityisesti, että tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa otetaan huomioon

- ainoastaan tilikaudella toteutuneet voitot
- kaikki poistot ja arvonalennukset vastaavista
- velkojen arvonnäykset
- kaikki päättyneeseen tai aikaisempiin tilikausiin liittyvät, ennakoitavissa olevat vastuut ja mahdolliset menetykset, vaikka ne tulisivat tietoon vasta tilikauden päätymisen jälkeen. (KPL 3:3.2 §)

Silloin, kun on kysymys kirjanpitolain 3 luvun 2 a §:ssä tarkoitettusta olennaisesta seikasta, saadaan edellä mainitusta 1 ja 2 momentissa säädetystä periaatteesta poiketa vain erityisestä syystä. Tällaisen poikkeamisen on perustuttava lakiin tai sen nojalla annettuun 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:

4:3 § 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.

Kuntajaosto on täydentänyt kirjanpitolain pysyvien vastaavien määritelmää yleisohjeessaan kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta siten, että kunnan pysyviä vastaavia ovat tulon tuottamisen tarkoituksesta riippumatta aineettomat ja aineelliset hyödykkeet, jotka vaikuttavat jatkuvasti tuotannontekijöinä useana tilikautena sekä toimialasijoittamisen osakkeet ja osuudet ja muut sijoitukset. Tämä pysyvien vastaavien käsitteen laajennus on perusteltua sen vuoksi, että kunnan palvelutuotannossa tuotannon-

tekijöiden hankinnan tarkoituksena ei välttämättä ole tulojen kerryttäminen, vaan peruspalvelujen tuottaminen, joka lakisääteisesti ja/tai valtuuston päätöksellä rahoitetaan verovaroin.

4:5 § *Hankintameno*

Hankintamenoon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet välittömät menot.

Kohtuullinen osuus hankinnan ja valmistuksen välillisistä menoista saadaan lukea hyödykkeen hankintamenoon siltä osin kuin nämä menot kohdistuvat tuotantojaksoon. Nämä välilliset menot on voitava selvittää kustannuslaskelman tai -laskelmien avulla. [2016]

Kuntajaoston yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta mukaan sellaisia menoja, jotka voidaan tämän pykälän perusteella aktivoida, ovat yleensä varastoinnin ja muiden materiaalitoimintojen kiinteät menot, tuotantohjon palkka- ja sosiaalimenot, tuotantolaitoksen hallintomenot kuten vakuutusmaksut sekä valmistustoiminnassa käytettävien pysyvien vastaavien hyödykkeiden poistot. Aktivoitavissa olevat välilliset menot ovat ominaisia valmistustoiminnassa. Omaan käyttöön valmistettu hyödyke voi olla yhtä hyvin aineellinen kuin aineetonkin. [2016]

Hyödykkeen tuotantoon kohdistettavissa olevan lainan korkomenot tuotantojaksolta saadaan lukea hankintameno. [2016]

KPL 5 luvun 1 §:ssä säädetään tuottojen, kulujen ja menetyksen 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.

1.2.2 Tilinpäätöstietoja koskevat säännökset ja ohjeet

Kuntien ja kuntayhtymien tuloslaskelmassa vuosikatteen jälkeen esitetään erä *Poistot ja arvonalentumiset* jaettuna alaeriin *Suunnitelman mukaiset poistot ja Arvonalentumiset*.

Kuntajaoston yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta esitetään luvussa 2 *Pysyvät vastaavat* pysyvien vastaavien aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden ja sijoitusten luokitteluperusteet. Tase-erittelyistä on annettu tarkemmat ohjeet edellä mainitussa kuntajaoston yleisohjeessa.

Poistoja ja pysyviä vastaavia koskevista liitetiedoista on annettu tarkemmat ohjeet kuntajaoston yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista.

1.3 Käsitteiden määrittely

Pysyvät vastaavat

Pysyviä vastaavia ovat erät, jotka on tarkoitettu tuottamaan tuloa tai vaikuttamaan tuotannontekijöinä jatkuvasti useana tilikautena. Kunnan pysyviä vastaavia ovat tulojen tuottamisen tarkoituksesta riippumatta aineettomat ja aineelliset hyödykkeet, jotka vaikuttavat jatkuvasti tuotannontekijöinä useana tilikautena sekä toimialasijoittamisen osakkeet ja osuudet ja muut sijoitukset.

Hankintameno

Hankintamenoon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet välittömät menot. Hankintamenoon saadaan lukea korkomenot ja kohtuullinen osuus hankinnan ja valmistuksen välillisistä menoista. [2016]

Poistopohja

Poistopohja on hyödykkeen hankintameno jäännösarvolla vähennettynä.

Suunnitelman mukaiset poistot

Suunnitelman mukaisella poistamisella tarkoitetaan pysyvien vastaavien aineellisten ja aineettomien hyödykkeiden hankintamenojen kirjaamista kuluksi järjestelmällisesti niiden taloudellisen vaikutusajan kuluessa. Suunnitelman mukaisia poistoja nimitetään jäljempänä myös suunnitelmapoistoiksi.

Mitä tässä yleisohjeessa sanotaan pysyvien vastaavien aineellisen ja aineettoman hyödykkeen hankintamenojen poistamisesta suunnitelman mukaan, koskee soveltuvin osin myös muiden pitkävaikutteisten menojen poistamista.

Kokonaispoistot

Kirjanpitovelvollinen saa kirjata suunnitelman ylittäviä poistoja, jos siihen on verotusperusteinen syy.²[2016] Kunnan tilinpäätöksessä saadaan kirjata suunnitelman ylittäviä poistoja silloin kuin investoinnin hankintamenoa varten on aikaisemmin tehty investointivaraus.

Tilinpäätökseen merkittyjen, tilikauden tuotoista vähennettyjen poistojen eli suunnitelmapoistojen ja poistoeron muutoksen yhteissummaa nimitetään tilikauden kokonaispoistoiksi.

Poistoeron muutos ja poistoero

Suunnitelman ylittävät poistot esitetään tuloslaskelmassa poistoeron muutoksena. Taseeseen merkittäviä suunnitelman ylittäviä poistoja sanotaan poistoeroksi.

Lisäksi kunnan liiketoiminnassa taseen positiivista poistoeroa voi muodostua verotuksen kumulatiivisista ylipoistoista tilikauden ja aikaisempien tilikausien kokonais- ja suunnitelmapoistojen erotuksena³. Mikäli kertynyt poistoero olisi kokonaistasolla negatiivinen, sitä ei merkitä tilinpäätökseen⁴.

2

Sellainen kirjanpitovelvollinen, jonka toiminta perustuu kiinteistön hallintaan, saa poistaa pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen hankintameno sen vaikutusaikana ilman ennalta laadittua suunnitelmaa edellyttäen, että poistamisessa noudatetaan jatkuvuutta ja johdonmukaisuutta. Tämä ei oikeuta poikkeamaan aktivointivelvoitteesta silloin, kun menon arvioidaan tuottavan tuloa useampana tilikautena, eikä säädetystä enimmäisajasta poistojen tekemiselle (KPL 5:12.2§). [2016]

3

Ks. verotukseen liittyvästä suunnitelman ylittävästä poistosta Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta, alaviite 47.

4

Kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimista koskevan yleisohjeen mukaan kunnan peruspääomaa voidaan korottaa vapaaehtoisista varauksista, muista omista rahastoista tai edellisten tilikausien ylijäämästä tehtävällä siirrolla. Siirrot peruspääomaan voivat perustua investointivarausten ja rahastojen purkamiseen niiden tulouttamisen sijasta tai siirrot voidaan tehdä edellisten tilikausien ylijäämästä. [2016]

Arvonalennus

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.

Arvonalentumiseksi merkitään kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksessä pysyvien vastaavien maa- ja vesialueiden, pysyvien vastaavien osakkeiden ja osuuksien sekä pysyviin vastaaviin kirjattujen taide-esineiden arvonalentumiset. Lisäpoisto, joka tehdään suunnitelman mukaisten poistojen kohteena olevasta aineettomasta tai aineellisesta hyödykkeestä sen takia, että poistosuunnitelmaa on perustellusti muutettu, merkitään suunnitelman mukaiseksi poistoksi. Mikäli poistonalainen hyödyke kuitenkin esimerkiksi tuhoutuu tulipalossa kokonaan tai hyödykkeen tulonodotukset muuttuvat olennaisesti tai poistuvat kokonaan sen käyttötarkoituksen muutoksesta johtuen, esitetään kulukirjaus tuloslaskelmassa erikseen arvonalentumisena. [2016]

Vapaaehtoinen varaus

Kunnassa tulee kysymykseen lähinnä investointivaraus, joka saadaan tehdä pysyvien vastaavien hyödykkeiden vastaista hankintamenoa varten. Investointivarauksella kattava kohde on yksilöitävä kunnan taloussuunnitelmassa. Vaikka kirjanpitolaki ei edellytä vapaaehtoisen varauksen yksilöimistä hankekohtaisesti, hyvän kirjanpitotavan mukaisena pidetään sitä, että investointivarauksen tekeminen on suhteutettu lähivuosien investointisuunnitelmiin. Menettelyä, jossa investointivarausta kartutetaan tai puretaan tilikauden tuloksen tasaamiseksi ilman, että siirtojen perustana on suunnitellut investointihankkeet tai niiden toteutuminen, ei pidetä hyvän kirjanpitotavan mukaisena.

Kunnassa vapaaehtoisten varausten ja rahastojen lisäyksiä voi pääsääntöisesti tehdä enintään tuloslaskelman erän Tilikauden tulos osoittaman ylijäämän verran. Vapaaehtoisten varausten ja rahastojen purkamisella tai poistoeron vähennyksellä ei voi pääsääntöisesti lisätä tilinpäätöksen varauksentekomahdollisuutta tilikauden ylijäämäistä tulosta suuremmaksi⁵. Jos taseessa on aikaisemmilta vuosilta alijäämää, varauksista ei voi tehdä enempää kuin tilikauden tuloksen ja aikaisempien tilikausien alijäämän erotuksen verran.

Liikelaitoksessa investointivaraus voidaan tehdä liikelaitoksen oman ylijäämäisen tuloksen perusteella kuitenkin enintään kunnan tai kuntayhtymän ylijäämäerien määrästä. Ylijäämäeriin lasketaan mukaan kunnan tai kuntayhtymän tilikauden yli- tai alijäämä ja edellisten tilikausien yli- tai alijäämä sekä kunnan tai kuntayhtymän omat rahastot. Arvonkorotusrahastoa ei lasketa ylijäämäeräksi, koska näiden rahastojen pääoman käsitteleminen ylijäämänä tarkoittaisi arvioitujen, mutta vielä realisoitumattomien luovutusvoittojen siirtämistä varauksiin. [2016]

5

Varauksentekomahdollisuudesta ks. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta, ja Yleisohje kunnallisen liikelaitoksen kirjanpidollisesta käsittelystä, luku *Vapaaehtoisten varausten muutokset*.

Lisäksi kunnan liiketoiminnassa saattaa muodostua tuloverovelvollisuus toisen kunnan alueella harjoittamastaan elinkeinotoiminnasta taikka kuntayhtymän elinkeinotoiminnassa tai sen omistamista kiinteistöistä, jolloin ne voivat ko. liike- ja elinkeinotoiminnassa noudattaa varausten tekemisessä elinkeinoverolain säännöksiä vapaaehtoisista varauksista⁶.

Kirjanpitolain 5:15 §:n mukaan tilinpäätöksessä saadaan tehdä investointi-, toiminta- tai muu sellainen verotusperusteinen varaus. Tällaista varausta kutsutaan verotusperusteiseksi varaukseksi.

Verotusperusteisten varausten perustana on verotettavan tulon järjestely. EVL 54 §:n mukaan varaus hyväksytään verotuksessa vain, jos vähintään yhtä suuri vähennys on tehty kirjanpidossa. Kunnassa varauksia ei pääsääntöisesti tehdä verotusperusteisista syistä, mistä syystä varauksia kutsutaan vapaaehtoisiksi varauksiksi. [2016]

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.

Menojäännöspoistomenetelmä

Menojäännöspoistomenetelmässä poisto tehdään hyödykkeen hankintamenon kulloinkin poistamatta olevasta osasta tilikausittain poistosuunnitelman mukaisen poistoprosentin mukaan degressiivisesti. Menojäännöspoistomenetelmässä poistot laskeaan hyödyke- tai hyödykeryhmäkohtaisesti. Menojäännöspoistoja sovelletaan pääsääntöisesti verotuksen poistoissa.⁷

1.4 Kunnan määräämisvallassa olevat yhteisöt

Kirjanpitolain 5:12.2 §:n perusteella yhtiö, jonka toiminta perustuu kiinteistön hallintaan, saa poistaa pysyvien vastaavien hyödykkeiden hankintamenot niiden vaikutusaikana ilman ennalta laadittua suunnitelmaa edellyttäen, että poistamisessa noudatetaan jatkuvuutta ja johdonmukaisuutta. Kyseistä helpotusta suunnitelman mukaisista poistoista voidaan soveltaa kuitenkin vain sellaisessa kiinteistön hallintaan perustuvassa yhtiössä tai muussa yhteisössä, jonka osake oikeuttaa omistajansa yksinomaisesti hallinnoimaan yhtiöjärjestyksessä tai muissa yhteisön säännöissä erikseen määrättyä asumis- tai muuhun käyttöön tarkoitettua tilaa yhteisölle kuuluvasta kiinteistöstä. Tällaisen yhteisön on kuitenkin laskettava suunnitelman mukaiset poistot kuntakonsernin tilinpäätöstä varten.⁸ Muita yhtiöitä tai yhteisöjä helpotus ei koske, vaikka niiden toiminta perustuisi kiinteistön hallintaan.⁹ [2016]

6

Ks. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta ja Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta

7

Ks. kunnan ja kuntayhtymän tuloverovelvollisuudesta Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta, luku 6.2 ja Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta, luku 11.2

8

Ks. Kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimista koskeva ohje

9

Ks. KILA:n yleisohje asunto-osakeyhtiöiden ja muiden keskinäisten kiinteistöyhtiöiden kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä (7.12.2010), luku 3.3 Poistot ja arvonalentumiset, myös KILA:n lausunto 1713/2003.

Yhteisöjen, jotka on vapautettu tekemästä suunnitelmapoistoja, on kuitenkin aina poistettava pysyvien vastaavien hyödykkeiden hankintamenot ja muut pitkävaikutteiset menot niiden vaikutusaikana, jolla tarkoitetaan käytännössä enintään hyödykkeen teknistaloudellista käyttöaikaa. Myös KPL 5 luvun säännöksiä enimmäispoistoajoista on noudatettava silloinkin, kun poistosuunnitelmaa ei laadita. Edellä mainittujen kirjanpitovelvollisten on myös noudatettava muita KPL 5 luvun säännöksiä.¹⁰

Kiinteistötytäryhteisön tulee ilmoittaa kunnan konsernitilinpäätöksen laadintaa varten tilikauden suunnitelman mukaiset poistot sekä aineellisten hyödykkeiden suunnitelman mukaan poistamatta oleva määrä, jos poistettavan aineellisten hyödykkeiden määrä on olennainen konsernitaseen kannalta ja jos kirjatut poistot poikkeavat olennaisesti kunnan suunnitelman mukaisista poistoista.¹¹ Suunnitelmapoistot lasketaan tämän yleisohjeen mukaan. Olennaisuuden ja taloudellisuuden periaatteiden mukaisesti voidaan kuntakonsernin sisällä käytetyt erilaiset poistosuunnitelmat jättää yhdenmukaistamatta. [2016]

2 Poistopohjan määrittäminen

2.1 Hyödykkeen hankintamenon aktivoiminen

KPL 5:5.1 §:n mukaan sellaisen aineelliseen omaisuuteen kuuluvan hyödykkeen, jonka arvioidaan tuottavan tuloa useana tilikautena, hankintameno poistetaan merkittävästi se suunnitelman mukaan kuluksi kullekin tilikaudelle hyödykkeen vaikutusaikana (*poisto*). Tilikaudelle kuuluvalla poistolla vähennetty jäännös hankintamenosta merkitään pysyviin vastaaviin taseessa (*aktivointi*). [2016]

KPL 5:5 a.1 §:n mukaan aineettomaan omaisuuteen kuuluvien vastikkeellisesti hankittujen toimilupien, patenttien, lisenssien, tavaramerkkien sekä muiden vastaavien oikeuksien hankintameno on aktivoitava, jos oikeuden arvioidaan tuottavan tuloa useampana tilikautena. Jos kirjanpitovelvollinen on itse luonut 1 momentissa tarkoitetun aineettoman oikeuden, sen hankintameno saadaan aktivoida varovaisuutta noudattaen edellyttäen, että oikeuden arvioidaan tuottavan tuloa useampana tilikautena. Aktivoitu hankintameno on poistettava suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan. [2016]

Perustamis- ja tutkimusmenot kirjataan aina tilikauden kuluksi (KPL 5:7-8 §). Kehittämismenot saadaan aktivoida, jos niiden odotetaan tuottavan tuloa useampana tilikautena. Aktivoitujen kehittämismenot on poistettava suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan. Jollei kirjanpitovelvollinen voi luotettavalla tavalla arvioida vaikutusaikaa, on kehittämismenot poistettava enintään kymmenessä vuodessa. Kehittämismenoja ei saada aktivoida muina pitkävaikutteisina menoina. [2016]

10

Ks. KILA:n lausunto 1805/2007 Pysyvien vastaavien hankintamenon kirjaamisesta kuluksi KPL 5:12 §:n mukaisesti ilman poistosuunnitelmaa

11

Yhdistys ja säätiö saivat aikaisemmin poistaa pysyvien vastaavien hankintamenon niiden vaikutusaikana ilman ennalta laadittua suunnitelmaa. Uudistetun kirjanpitolain mukaan tämä poikkeusmahdollisuus on rajattu koskemaan vain luonnollisia henkilöitä sekä kirjanpitovelvollisia, joiden toiminta perustuu kiinteistön hallintaan eikä se siis enää koske yhdistyksiä ja säätiöitä. Aikaisemmin kertynyt poistovajaus tulee oikaista.

Ks. myös konsernitilinpäätöksen laatimista koskeva yleisohje [2016]

Kunnissa ei sovelleta kirjanpitolain 5:5 b §:n mukaista rahoitusleasingsopimuksella hankitun omaisuuden merkitsemistapaa, jossa vuokralleottaja saa merkitä hyödykkeen tilinpäätökseensä siten kuin se olisi ostettu.¹² [2016]

2.2 Pysyvien vastaavien hankintameno

Suunnitelmapoistojen pohjana on pysyvien vastaavien hankintameno. Hyödykkeen hankintamenuon luetaan pääsääntöisesti sen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet välittömät menot (KPL 4:5.1§). Varsinaisen ostohinnan lisäksi hankintamenuon sisällytetään esimerkiksi rahti-, maahantuonti- ja asennusmenot. Mahdolliset saadut alennukset vähentävät hankintamenua. Arvonlisäverollisessa toiminnassa käytettävän pysyvien vastaavien hyödykkeen ostohintaan sisältyvää arvonlisäveroa ei lueta hankintamenuon. Kunnassa suunnitelmapoistojen pohjana käytettävään hankintamenuon ei myöskään lueta palautusjärjestelmän (AVL 130 §) arvonlisäveroa.

Kunnan valmistaessa omaan käyttöön pysyvien vastaavien hyödykkeen (esim. rakennuksen tai kiinteän rakenteen) kirjataan sen hankintamenuksi valmistuksen välittömät menot, jotka on voitava selvittää kirjanpitositteisiin perustuvan kirjanpidon tai kustannuslaskelman avulla.

Valmistuksessa käytetyt ostetut aineet, tarvikkeet, asennusmenot ja palvelut sekä ali-hankinnat luetaan osaksi hankintamenua siten, että ostohinnasta saadut alennukset sekä vähennettävä ja palautettava arvonlisävero vähentävät hankintamenuon luettavien menojen määrää. Hankintamenuon voidaan sisällyttää myös mainittujen menojen rahat ja rakennuslupamaksut¹³.

Pysyvien vastaavien hyödykkeen valmistuksessa käytettyjen kunnan palveluksessa olevien henkilöiden palkat sosiaalikulunnuksineen voidaan sisällyttää hankintamenuon, mikäli henkilöiden valmistukseen käyttämien työsuoritusten määrä on kirjanpidossa kohdistettu valmistettavalle hyödykkeelle. Työsuoritusten hintana voidaan käyttää ko. henkilöiden keskimääräistä tuntipalkkaa, johon on laskettu mukaan keskimääräiset henkilösivumenot. Työtunnin hintaan voidaan sisällyttää myös keskimääräinen osuus sosiaalisten palkkojen (esim. lomapalkka) aiheuttamista menoista.

Kirjanpitolain 4 luvun 5 §:n 2 momentin mukaan kohtuulliset hankintaan ja valmistukseen liittyvät välilliset menot saadaan aktivoida hankintamenuon siltä osin kuin nämä menot kohdistuvat tuotantopaksoon. Välilliset menot on voitava selvittää kustannuslaskelman tai -laskelmien avulla. [2016 Hyödykkeen tuotantoon kohdistettavissa olevan lainan korkomenot tuotantopaksoilta saadaan lukea hankintamenuon. (KPL 4:5.3 §) [2016]]

Kuntien kirjanpidossa valmistuksen välillisten menojen ja lainan korkojen aktivointi osaksi pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintamenua on mahdollista vain erityisistä syistä. Tällöin noudatetaan aktivoinnissa kirjanpitolautakunnan antamia ohjeita välillisten menojen lukemisesta hyödykkeen hankintamenuon.

12

ks. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta

13

Kunnan omat rakennuslupamaksut voidaan aktivoida hankintamenuon vain siltä osin kuin ne vastaavat tuloslaskelmaan kirjattuja realisoituneita kuluja.

KPL 5:19 §:n mukaan vaihto-omaisuudesta pysyviin vastaaviin siirretyn hyödykkeen hankintamenoksi katsotaan hyödykkeen alkuperäinen hankintameno tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta. Pysyvistä vastaavista hyödyke siirretään vaihto-omaisuuteen hankintamenoa vielä poistamatta olevaa osaa vastaavasta määrästä.

Kun rakennettu kiinteistö on hankittu yhdellä erittelemättömällä kauppakirjalla tms. saannolla, kunkin hyödykkeen erillisarvostuksen periaatteeseen (KPL 3:3.1 § 7-kohta) perustuen sekä rakennuksen poistopohjan määrittämiseksi yhteishinta on jaettava maa-alueen ja rakennuksen osuuksiin.

Lahjoituksena saatu omaisuus merkitään taseeseen luovutushetken mukaiseen todennäköiseen arvoon pysyvien vastaavien ao. tase-erään, silloin kun niihin ei liity käyttörajoituksia. Perusteltua on, että noudatetaan valittua menettelyä pysyvästi ja yhdenmukaisesti. Mikäli lahjoitetulla rakennuksella on käyttöä kunnan palvelutoiminnassa tai se tuottaa tuloa, rakennuksen arvo merkitään taseeseen. Lahjoitetulle rakennukselle on tehtävä poistosuunnitelma ja se on poistettava vaikutusaikanaan. Lahjoituksena saatu omaisuus, jonka käyttöön liittyy sopimukseen, testamenttiin tai lahjakirjaan perustuvia varojen käyttöä ja kartuttamista koskevia ehtoja, merkitään omaksi tase-eräksi *Lahjoitusrahastojen varat*.¹⁴[2016]

2.3 Arvostaminen

2.3.1 Arvonkorotukset

KPL 5:17.1 §:n mukaan arvonkorotuskohteet on rajattu pysyviin vastaaviin kuuluviin maa- ja vesialueisiin sekä arvopapereihin. Arvonkorotusta vastaava määrä on merkittävä omaan pääomaan sisältyvään arvonkorotusrahastoon. Jos arvonkorotus osoittautuu aiheettomaksi, se on peruutettava ja arvokorotusrahastoa on vastaavasti alennettava.¹⁵[2016]

2.3.2 Arvonalentumiset

2.3.2.1 Yleistä

Yleisten tilinpäätösperiaatteiden mukaan kukin hyödyke ja tase-eriin merkittävä erä tulee arvostaa erikseen (KPL 3:3.1§ 7 k). Jos pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen tai sijoituksen todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämä tulo tai sen arvo palvelutuotannossa arvioidaan olevan pysyvästi vielä poistamatonta hankintamenoa pienempi, erotus on kirjattava arvonalennuksena kuluksi (KPL 5:13 §). Arvonalennuksen tarpeellisuus arvioidaan arvonkorotuksen mukaisen arvon mukaan tilikauden

¹⁴

Ks. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta

¹⁵

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 kirjanpitolakiuudistuksen L 1304/1997 voimaantuloa tehtyihin arvonkorotuksiin silloin voimassa olleita säännöksiä. Ennen lain voimaantuloa tehtyjä arvonkorotuksia ei näin ollen tarvitse purkaa, eikä niistä saa tehdä suunnitelmapoistoja. Arvonkorotus tulee kuitenkin peruuttaa, jos yksikin arvonkorotuksen edellytyksistä lakkaa olemasta.

päättymishetkellä (KPL5:17.5§). [2016] Jos KPL 5:13 §:n mukaan tehty kulukirjaus osoittautuu viimeistään tilikauden päättymispäivänä aiheettomaksi, se on KPL 5:16 §:n mukaan kirjattava kulukirjauksen oikaisuksi.

Taseen vastaaviin merkityn erän arvon alenemista ei saa merkitä pakolliseksi varaukseksi (KPL 5:14.4 §).

2.3.2.2 Aineelliset ja aineettomat hyödykkeet

Olennot muutokset pysyvien vastaavien tulonodotuksissa tai arvo kunnan palvelutuotannossa tulee ensisijaisesti ottaa huomioon poistosuunnitelmaa muuttamalla. Lisäpoisto, joka tehdään suunnitelman mukaisten poistojen kohteena olevasta aineettomasta tai aineellisesta hyödykkeestä sen takia, että poistosuunnitelmaa on perustellusti muutettu, merkitään suunnitelman mukaiseksi poistoksi. Suunnitelmanmukaiset poistot ovat aina ensisijaisia arvonalennuksena vähentämiseen nähden. Mikäli poistonalainen hyödyke kuitenkin esimerkiksi tuhoutuu tulipalossa kokonaan tai hyödykkeen tulonodotukset muuttuvat olennaisesti tai poistuvat kokonaan sen käyttötarkoituksen muutoksesta johtuen, esitetään kulukirjaus tuloslaskelmassa erikseen arvonalentumisena. Hyödykkeen jäljellä olevaa taloudellista pitoaika ja sitä kautta poistosuunnitelmaa on tarkistettava hyödykekohtaisesti säännöllisesti myös kertaluonteisen lisäpoiston tekemisen jälkeen. Pysyvien vastaavien hyödykkeistä, jotka eivät ole suunnitelmapoistojen kohteena, tehdään tarvittaessa KPL 5:13 §:n mukainen arvonalennuskirjaus.

Osoituksena arvonalentumisesta saattavat olla esimerkiksi seuraavat seikat:

- Omaisuuserä on vahingoittunut.
- Hyödykkeen käyttömäärässä tai -tavassa palvelutuotannossa on tapahtumassa muutoksia lähitulevaisuudessa.
- Omaisuuserän tulonodotukset tai palvelutoimintaan liittyvät odotukset ovat tai tulevat olemaan odotettua huonommat.
- Kauden aikana on tapahtunut tai lähitulevaisuudessa on tapahtumassa merkittäviä haitallisia muutoksia teknologia- tai markkinaympäristössä (liikelaitos) tai kunnan toimintaympäristössä.

Luettelo ei ole tyhjentävä, mutta se tuo esiin seikkoja, jotka on suositeltavaa ottaa huomioon arvonalentumis- tai lisäpoiston kirjaustarvetta arvioitaessa.

Arvonalentumis- tai lisäpoiston kirjauksen tarvetta harkittaessa hyödykkeen ja sijoituksen todennäköiset tulonodotukset ja arvo palvelutuotannossa arvioidaan varovaisuuden periaatetta noudattaen. Kun hyödykettä käytetään kunnan maksullisessa suorite- tai palvelutuotannossa, 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 myytessä olisikin poistamatta olevaa hankintamenoa pienempi. Riittää, että hankintameno kirjataan vaikutusaikanaan kuluksi ja että tulevaisuudessa kertyvät tuotot tai arvo kunnan palvelutuotannossa vastaavat vähintään poistamatonta hankintamenoa. Esimerkiksi toiminnan lopettamisen seurauksena tyhjilleen jääneen kiinteis-

tön tai käyttämättä jääneiden koneiden hankintameno voidaan kuitenkin joutua kirjaamaan kuluksi, jollei niistä saada esimerkiksi vuokratuottoja tai niitä ei käytetä kunnan palvelutuotannossa.

2.3.2.3 Sijoitukset

Sijoituksiin kuuluvat arvopaperit tulee arvostaa erillisinä.

Kunnan taseessa sijoituksiin kuuluviin pysyvien vastaavien toimialasijoittamisen osakkeisiin liittyvät tulonodotukset eivät tavallisesti rajoitu niistä juoksevasti kertyviin osinkotuloihin ja luovutuksen yhteydessä realisoituvaan myyntituloon. Kunnan tytäryhteisöjen ja muiden pysyvien vastaavien osakkeille on tunnusomaista, että osana pysyvien vastaavien kokonaisuutta niiltä puuttuu monesti itsenäinen selvitetävissä oleva arvo. Niihin liittyvät tulonodotukset ja omistukseen liittyvät muut odotukset sisältyvät koko pysyvien vastaavien investoinnin tai koko yrityksen arvoon taikka arvoon osana kunnan palvelutuotannon järjestämistä.

2.4 Jäännösarvo

Suunnitelmapoistoina kirjataan kuluksi pysyvien vastaavien hankintamenon ja ennakoitun jäännösarvon erotus. Jäännösarvo voidaan määrittellä esimerkiksi samanlaisen mutta pitoaikansa lopussa olevan pysyvien vastaavien hyödykkeen todennäköisen luovutushinnan perusteella. Jäännösarvon määrittelyssä noudatetaan varovaisuuden periaatetta. Jäännösarvon ennakoituvaikeuksien vuoksi voidaan suunnitelman mukaisten poistojen perustaksi ottaa myös hyödykkeen koko hankintameno edellyttäen, ettei hyödykkeen ennakoitu jäännösarvo ole olennainen sen hankintamenoon nähden.

Hyödykkeen pitoajan päätyttyä sen käytöstä poistamisesta syntyviä menoja ei voida lukea hyödykkeen poistopohjaan vaan ne on kirjattava kuluksi. 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 veloitteen kokonaissummasta riippumatta siitä, milloin veloitteen perustana oleva toiminta päättyy tai velvoite eräännyy maksettavaksi. Vastuun määrää voidaan kerryttää täysimääräiseksi asteittain toiminnan aikana. Tulevaisuudessa toteutuvat taloudelliset menetykset otetaan huomioon KPL 5:14 §:n mukaisesti pakollisena varauksena. Pakollisena varauksena käsiteltyjen vastaisten menojen muutos merkitään tuloslaskelmassa asianomaiseen kulueraan.

2.5 Avustuksella, valtionosuudella tai muulla rahoitusosuudella katettu hankintameno

Kunnassa ja kuntayhtymässä pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintaan saatu valtionosuus, investointiavustus tai muu rahoitusosuus kirjataan hankintamenon vähennykseksi. Kirjaamisen edellytyksenä on, että antaja on kohdistanut sen tiettyyn hankintamenoon. Tällöin poistolaskennassa poistopohjana pidetään saadulla avustuksella vähennettyä hankintamenon määrää (ks. liite 1). Rahoituslaskelmassa ja taseen vastaavia koskevissa liitetiedoissa ilmoitetaan tällöin olennaisuuden periaatetta noudattaen kyseisen pysyvien vastaavien hyödykkeen koko hankintameno ja siitä valtionosuudella, investointiavustuksella tai muulla rahoitusosuudella katettu määrä.

Edellä tarkoitettu muu rahoitusosuus on tulkittava lähtökohtaisesti suppeasti joko kunnan saamaksi valtionavustukseksi tai EU-tueksi investointimеноon taikka kuntien yhteistoimintaan liittyväksi maksuosuudeksi investointiin, jonka tarkoituksena on yleishyödyllisen palveluvelvoitteen täyttäminen. Sen sijaan yksityisten yhteisöjen tai henkilöiden kunnalle suorittamat korvaukset kunnan tuottamista palveluista tai muista hyödykkeistä ovat lähtökohtaisesti kunnan myynti- tai maksutuloja. Yksityinen tuki voidaan käsitellä investointiavustuksena yleishyödylliseen tarkoitukseen vain, jos kyse on lahjoituksesta tai testamentilla määrätystä perinnöstä määrättyyn investointiin.¹⁶

Rahoitusosuuden tavoin käsitellään myös toimeksiantojen pääomien käyttö investoinnin rahoitukseen.

Kuntayhtymän perustamishankkeeseensa saama valtionosuus vähennetään edellä esitetyn pääsäännön mukaisesti hankintamenosta. Kuntayhtymän perustamishankkeeseen saama valtionosuus ei vaikuta kuntayhtymän peruspääoman määrään, mutta se voi vaikuttaa peruspääoman jakaantumiseen jäsenkuntien kesken. Peruspääoman uudelleenjaosta tai sen tekemättä jättämisestä kuntayhtymän saaman valtionosuuden perusteella on sovittava perussopimuksessa tai muutoin jäsenkuntien päätöksellä.

Jäsenkunnassa kuntayhtymän peruspääoman jäsenkuntaosuuden valtionosuudesta johtuvaa muutosta ei kirjata tuloslaskelmaan eikä taseeseen. Kuntayhtymän taseeseen merkitty jäsenkunnan peruspääomaosuus ei tämän jälkeen vastaa jäsenkunnan taseeseen merkittyä kuntayhtymäosuutta. Olennaisista muutoksista annetaan selvitys kunnan tilinpäätöksen liitetiedoissa. Kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoissa annetaan selvitys kuntayhtymän peruspääoman jakautumisesta jäsenkuntien kesken.

Perustamishankkeen valtionosuuden vaikutusta jäsenkunnan peruspääomaosuuteen ja kuntayhtymäosuuteen on selvitetty kirjausesimerkein liitteessä 9.

2.6 Investointivarauksen tai rahaston purkaminen

Investointivarauksen tai -rahaston purkaminen ei vaikuta poistopohjaan. Kun varausta tai rahastoa puretaan pysyvien vastaavien hyödykettä hankittaessa, suunnitelmapoistojen poistopohjana on hyödykkeen koko hankintameno. Varauksen tai rahaston 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 5).

Poistoeroon liittyvät menettelytavat on esitetty yhtenä kokonaisuutena luvussa 4. Investointivarauksen tekemisen ja käytön ohjeet on esitetty tuloslaskelman laatimisesta annetussa kuntajaoston yleisohjeessa ja taseen laatimisesta annetussa yleisohjeessa.

2.7 Pysyvien vastaavien perusparannusmeno

Pysyvien vastaavien hyödykkeen perusparannusmeno voidaan joko lisätä sen poistamattomaan hankintamenuun 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 palvelutuotannossa pidentämällä olennaisesti sen jäljellä olevaa taloudellista pitoaika, muutetaan poistosuunnitelmaa vastaavasti.

Perusparannusmeno aktivoidaan pitkävaikutteisiin menoihin, jos se koskee esimerkiksi osakehuoneistoa, josta ei tehdä suunnitelman mukaisia poistoja. Tällöin aktivoituille menoille määritellään oma poistosuunnitelma.

Aktivoitavia ovat ne perusparannusmenot, jotka parantavat hyödykkeen tulo- tai palveluntuottamiskykyä alkuperäistä suuremmaksi. Hyödykkeen tulo- tai palveluntuottamiskyvyn 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 tai käyttö palvelutuotannossa voidaan säilyttää ennallaan, kirjataan yleensä syntymistilikauden kuluksi.

Edellä mainittuja kriteerejä sovelletaan perusparannusmenojen aktivointiedellytyksiä arvioitaessa.

2.8 Pienhankinnat

Pysyviin vastaaviin kuuluvan aineellisen ja aineettoman omaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan KPL 5:5 ja 5:5a §:n mukaan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi.

Olenaisuuden 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.

Kunta voi pysyvien vastaavien kirjanpidon ja poistolaskennan yksinkertaistamiseksi kirjata hyödykkeen hankintameno kokonaan hankintatilikauden kuluksi, vaikka se tuottaa tuloa tai on palvelutoiminnan käytössä useamman tilikauden aikana, mikäli hankintameno ennen rahoitusosuuden vähentämistä alittaa enintään 10.000 euroa (pienhankinta), eikä kirjaustavalla ole olennaista vaikutusta tilikauden tulokseen eikä taloudellisesta asemasta annettavaan kuvaan. Jos hyödyke koostuu useasta eri komponentista, joiden yhteenlaskettu hankintameno ylittää 10.000 euroa, se merkitään pysyviin vastaaviin ja kirjataan normaalisti poistoina vaikutusaikanaan kuluksi. Kunta voi kirjata myös pienhankinnat pysyviin vastaaviin ja suunnitelman mukaan poistoina kuluksi.

Ensikertainen kalustaminen liittyy käsitteenä pääsääntöisesti Opetushallituksen/opetus- ja kulttuuriministeriön valtionavustuksiin (peruskoulujen rakentaminen ja kalustaminen). Ensikertaisen kalustamisen hankintoja voidaan aktivoida taseeseen, vaikka yksittäisen hankinnan arvo ei ylittäisi pienhankintarajaa. Kalustamisen on liittyttävä uuden yksikön tai toiminnan aloittamiseen ja hankinnan tulee tapahtua pääsääntöisesti ennen toiminnan aloittamista. Täydentäviä hankintoja ei voida enää pitää ensikertaisena kalustamisena. Kulutushyödykkeitä (esimerkiksi koulutarvikkeet) ei voida aktivoida taseeseen. [2016]

2.9 Aineettomat hyödykkeet

Aineettomat hyödykkeet jaotellaan KPA 1:6 §:n mukaan kehittämismenoihin, aineettomiin oikeuksiin, liikearvoon sekä muihin aineettomiin hyödykkeisiin (kunnassa muut pitkävaikutteiset menot). Perustamis- ja tutkimusmenot kirjataan tilikauden kuluksi.

Aineettomien oikeuksien ryhmään kuuluvat muun muassa vastikkeellisesti hankitut toimiluvat, patentit, tekijänoikeudet ja tavaramerkkioikeudet, liikenneluvat, tietokoneohjelmien käyttöoikeudet (KILA 1604/2000) ja muut vastaavat oikeudet sekä lisenssit ja ohjelmistot. Jos KPL 5:5a §:n mukainen aineeton oikeus on hankittu vastikkeellisesti ja oikeuden arvioidaan tuottavan tuloa useampana tilikautena, on sen hankintameno aktivoitava ja kirjattava suunnitelman mukaan poistoina kuluksi.

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

Muihin pitkävaikutteisiin menoihin kuuluvat sellaiset useampana tilikautena tuloa tuottamaan tarkoitetut menot, jotka eivät ole esineitä, erikseen luovutettavia oikeuksia tai muita hyödykkeitä.¹⁷

Kunnissa esimerkiksi koulutusmenot, mainonnan ja myynninedistämisen menot sekä muuttamisesta tai uudelleen organisoimisesta aiheutuvat menot ja muut tämän tyyppiset menot kirjataan vuosikuluksi.

2.10 Pääoma-alennukset ja lainan liikkeeseenlaskumenot

Kirjanpitolain 5:10 §:n mukaan lainan ottamisesta aiheutunut pääoma-alennus ja siihen rinnastettavat menot sekä lainan liikkeeseenlaskusta aiheutuneet menot saadaan aktivoida varovaisuutta noudattaen. Aktivoidut erät 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

17

Ks. muihin pitkävaikutteisiin menoihin sisällytettävistä eristä tarkemmin kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimista koskevasta yleisohjeesta

poistojen kohteena. Erän suunnitelman mukaiset kulukirjaukset esitetään tuloslaskelmassa rahoituskulujen ryhmässä kohdassa ”Korkokulut ja muut rahoituskulut”.

3 Poistosuunnitelma

3.1 Poistosuunnitelman laatiminen

Suunnitelmapoistot edellyttävät kunnalta poistosuunnitelman laatimista sekä erillistä pysyvien vastaavien hyödykkeiden seuranta ja poistojen laskentajärjestelmän ylläpitämistä. Poistosuunnitelman hyväksymismenettelystä otetaan määräykset kunnan hallintosääntöön. Poistosuunnitelman laatimisessa on suositeltavaa olennaisuuden periaatteen mukaisesti keskittyä rahamääriltään merkittävimpien pysyvien vastaavien hyödykenimikkeiden poistojen oikeaan laskentaan.

3.2 Poisto aika

3.2.1 Poistoajan pituus

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

Taloudellisella pitoajalla tarkoitetaan sitä aikaa, jona pysyvän vastaavan hyödykkeen ennakoitua hyödyttävän kuntaa tuloa tuottamalla tai aikaa, jona hyödykkeen ennakoitua hyödyttävän kunnan palvelujen tuottamista. Pysyvien vastaavien hyödykkeen taloudellinen pitoaika on yleensä lyhyempi kuin sen tekninen pitoaika, joka riippuu hyödykkeen teknisestä käyttökelpoisuudesta kunnan harjoittamassa toiminnassa.

Pysyvien vastaavien hyödykkeen taloudellisen pitoajan ja myös poistoajan määrittely tulee tehdä kunnan yksilölliset olosuhteet huomioon ottaen. Poisto aika määritellään siten, että se vastaa kunnan omaa suunnitelmaa ja odotusta taloudelliseksi pitoajaksi. Hyödykkeiden taloudellisten pitoaikojen määrittelyssä voidaan käyttää apuna kokemusperäisiä tietoja vastaavien hyödykkeiden taloudellisista pitoajoista vastaavassa toiminnassa. Taloudellisen pitoajan määrittelyssä noudatetaan varovaisuuden periaatetta. Lähtökohtaisesti poisto aika määritellään kyseisen hyödykkeen yksilöllisen tulo tuottamis- tai palvelutuotantokyvyn perusteella varovaisuuden periaatteella liitteen 1 poisto aikojen rajoissa. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto suosittelee poisto-ohjeen liitteen 1 poisto aikojen alarajojen käyttämistä, ellei pidemmän poistoajan käyttäminen ole erityistä hyödykekohtaista perustetta.

Jos hyödykkeen tuloa tuottavan vaikutuksen ennakoitua vähenevän olennaisesti sen taloudellisen pitoajan loppupuolella, tämä seikka on perusteltua ottaa huomioon poistosuunnitelmassa. Erityisesti tasapoistomenetelmää sovellettaessa tämä on mahdollista toteuttaa käyttämällä suunnitelmapoistojen perustana poisto aikaa, joka on jossain määrin pysyvien vastaavien ennakoitua taloudellista pitoaika lyhyempi. Poisto aika voi etenkin tasapoistomenetelmää sovellettaessa olla myös muista erityisistä syistä lyhyempi kuin hyödykkeen taloudellinen pitoaika.

Aineellisten hyödykkeiden hankintamenojen ohella aineettomien hyödykkeiden aktiivoidut hankintamenot poistetaan vaikutusaikanaan kirjanpitolaissa säädettyjen poistoaikojen puitteissa. Aineettomien hyödykkeiden enimmäispoistoajoista on säädetty KPL 5:7–11 §:ssä. Liiketarvo, kehittämismenot ja muut aktiivoidut pitkävaikutteiset menot poistetaan suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan. Jollei kirjanpitovelvollinen voi luotettavalla tavalla arvioida vaikutusaikaa, on meno poistettava enintään kymmenessä vuodessa. Perustamis- ja tutkimusmenot kirjataan tilikauden kuluksi.¹⁸

3.2.2 Poistojen aloittaminen

Poistot pysyvien vastaavien hankintamenosta aloitetaan, kun hyödyke on otettu käyttöön toiminnassa. Poistoaikaan ei lueta esimerkiksi pysyviin vastaaviin kuuluvien koneiden tavanomaista koekäyttöaikaa. Poikkeuksellisen pitkään jatkuva koekäyttö ei sitä vastoin oikeuta lykkäämään poistojen aloittamista.

Käyttöönottilikaudelta tehtävän poiston määrässä otetaan yleensä huomioon hyödykkeen käyttöönoton ajoittuminen tilikaudelle. Suunnitelmapoiston suuruus määritellään tällöin ottaen huomioon muun muassa, kuinka monta kuukautta hyödyke on ollut käytössä tilikauden aikana. Myös sellainen yksinkertaistettu menettely on mahdollinen, jossa suunnitelmapoistoa tehdään käyttöönottilikaudelta puolet koko tilikauden normaalipoistosta tai koko tilikauden normaalipoisto, ellei se vääristä olennaisesti tilikauden suunnitelmapoistojen kokonaismäärää. Poistojen aloittamisessa käytettävästä menettelystä on suositeltavaa antaa ohjeet esimerkiksi valtuuston hyväksymissä poistosuunnitelman perusteissa.

Aineettomien hyödykkeiden hankintamenoista, muun muassa muista pitkävaikutteisista menoista, tehtävät poistot aloitetaan yleensä heti menojen syntymistilikautena. Poistojen aloittamista voidaan lykätä ainoastaan poikkeustapauksissa siihen tilikauteen, jona hyödykkeistä ennakoitaan kertyvän tuloja tai jolloin niitä käytetään palvelutuotannossa.

3.3 Poistomenetelmä

Suunnitelmapoistoilla seurataan periaatteessa pysyvien vastaavien hyödykkeen tulo- tuottamiskyvyn tai kunnassa palvelujen tuotantokyvyn vähenemistä. Tämä puolestaan riippuu usein joko hyödykkeen käytön määrästä tai ajan kulumisesta taikka molemmista näistä tekijöistä. Poistojen tarkoituksena ei kuitenkaan ole seurata ensi sijassa hyödykkeen fyysistä kulumista tai sen todennäköisen luovutushinnan pienenemistä.

Suunnitelman mukainen poistaminen edellyttää hyödykkeiden hankintamenon kirjaamista ennalta laaditun suunnitelman mukaan järjestelmällisesti kuluksi. Poistot tu-

¹⁸

ks. KILA:n lausunto 1729/2004, jossa on käsitelty 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 päätyminen vuokratiloissa vuokratukauden 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.

lee 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 ennakointiin 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 hyödykkeiden hankintamenojen poistamiseen käytetään niiden tuottojen kertymisen tai palvelujen tuottamiskyvyn vähenemistä silmällä pitäen johdonmukaista poistomenetelmää. Suunnitelmapoistojen perusteeksi ei saa valita sellaista poistomenetelmää, jonka soveltaminen johtaisi selvästi hyödykkeen tulojen tai palvelujen tuottamiskyvyn vähenemistahdista poikkeavien poistojen tekemiseen.

Kuntien pysyviin vastaaviin kuuluville rakennuksille suositeltavin poistomenetelmä on tasapoistomenetelmä. Kiinteät rakenteet ja laitteet sekä koneet ja kalusto voidaan poistaa joko tasapoisto- tai menojäännöspoistomenetelmällä. [2016]

Poistomenetelmän valinnassa voidaan ottaa huomioon myös kirjanpidon tarkoituksenmukainen järjestäminen. Hyödykeryhmissä, joissa pysyvien vastaavien kirjanpitoa ei kannata tehdä hyödykekohtaisesti (esimerkiksi kadut, tiet, torit ja puistot) käytännön työn kannalta soveltuvin poistomenetelmä on menojäännöspoistomenetelmä, jossa poistot lasketaan koko ryhmän poistamattomasta hankintamenoista. Myös arvoltaan vähäisten hyödykkeiden poistomenetelmäksi soveltuu menojäännöspoistomenetelmä.

Kun pysyvien vastaavien hyödykkeen tulojen tai palvelujen tuottamiskyvyn väheneminen riippuu pääasiassa hyödykkeen käytön määrästä, voidaan soveltaa käytön mukaista poistomenetelmää. Tällöin ennakoidaan hyödykkeen käytön määrä sen koko taloudelliselta pitoajalta ja kunkin tilikauden poisto tehdään suhteellisesti tilikaudella toteutuneen käytön määrän perusteella. Pysyvien vastaavien hyödykkeen käyttötarkoituksesta riippuen käytön määrää voidaan mitata käynnissä oloajalla (esimerkiksi konetunnit), suoritusyksiköllä (esimerkiksi ajokilometrit) tai suoriteyksiköllä. Viimeksi mainittua vaihtoehtoa sovelletaan niin sanottuna substanssipoistomenetelmänä esimerkiksi suunnitelmapoistojen tekemiseen sellaisen maa-alueen hankintamenoista, josta irrotetaan vähitellen maa-ainesta valmistukseen tai sellaisenaan luovutettavaksi.

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

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

Takapainoisten eli progressiivisten poistojen tekeminen on mahdollista silloin, jos pysyvien vastaavien ennakoidaan 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.

Arvoltaan vähäisten pysyvien vastaavien hyödykkeiden etupainoinen degressiivinen poisto voidaan laskea hyödykeryhmän hankintamenon kulloinkin poistamatta olevasta osasta saman poistoprosentin mukaan. Poistoprosentin tulee tällöin olla riittävän korkea, jotta hyödykkeet tulevat poistetuksi taloudellisen käyttöiän aikana.

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. Siten jos tilikausi on esimerkiksi kuntayhtymän toimintaa aloittaessa lyhyempi kuin kalenterivuosi, poistot tehdään kuukausia vastaavasti tai puolelta vuodelta.

Samanlaisten hyödykkeiden hankintamenot poistetaan samaa poistomenetelmää käyttäen. Valittua poistomenetelmää sovelletaan jatkuvasti eri tilikausina, ellei poistosuunnitelman muuttamiseen sen osalta ole erityistä syytä. Poistosuunnitelmaa tulee muuttaa ja esimerkiksi poistoaikoja tarkistaa, jos hyödykkeeseen liittyvät tulonodotukset tai käyttö palvelutuotannossa muuttuvat olennaisesti (ks. Poistosuunnitelman muuttaminen, luku 3.5). 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 jäänösarvopoistomenetelmällä (ks. liitteet 3a ja 3b).

3.4 Poistokohteiden ryhmittely

Kirjanpitolain 3:3.1 §:n 7 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)¹⁹. 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 pidetään kirjanpitolautakunnan kuntajaoston taseen esittämisestä antaman yleisohjeen mukaista pysyvien vastaavien hyödykkeiden ryhmittelyä.

Kirjanpitolaissa ei ole erityistä säännöstä pysyvien vastaavien sijoitusten poistoista. Pysyvien vastaavien osakkeisiin liittyvät tulonodotukset eivät kuitenkaan tavallisesti rajoitu niistä juoksevasti kertyviin osinkotuloihin ja luovutuksen yhteydessä realisoi-

¹⁹

Ks. myös kuntajaoston lausunto 95/2010 poistosuunnitelman tarkistamisesta

tuvaan voittoon. Pysyvien vastaavien osakkeet ja osuudet kunnassa ovat pysyvään käyttöön hankittuja toimialasijoittamisen osakkeita ja osuuksia kuten palvelutoiminnan toimitilojen hallintaan oikeuttavat osakkeet ja muut toimialasijoittamisen osakkeet ja osuudet (ks. toimialasijoittamisen määritelmä yleisohjeesta taseen laatimiseksi). Niille on tunnusomaista, että osana kunnan tai kuntakonsernin pysyviä vastaavia niiltä puuttuu monesti itsenäinen selvitettävissä oleva (tuotto)arvo. Niihin liittyvät tulonodotukset sekä omistukseen ja palvelutuotantokykyyn liittyvät muut odotukset sisältyvät koko toimialasijoitusinvestoinnin arvoon kunnan toiminnan edistämiseksi.

Pysyvien vastaavien osakkeiden ja osuuksien hankintamenoista ei yleensä tehdä suunnitelman mukaisia poistoja, koska niille ei ole ennakoitavissa rajallista taloudellista vaikutusaikaa.

Jos pysyvien vastaavien sijoitusten tai osakkeiden ja osuuksien arvo alenee pysyvästi, niistä on tehtävä arvonalennus.

Taseessa pysyvien vastaavien ryhmässä esitettävistä ennakkomaksuista ja lainasaamisista johtuneita luottotappioita ei kirjata tuloslaskelmassa poistoihin vaan kuluna tuloslaskelman erään *Muut rahoituskulut*.

Yleisohjeen liitteessä 1 on pysyvien vastaavien ryhmittelystä poistokohteina sekä niiden poistoajoista ja -menetelmistä.

3.5 Poistosuunnitelman muuttaminen

3.5.1 Muutokset odotuksissa

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

Olennaiset muutokset pysyvien vastaavien tulonodotuksissa tai palvelutuotantokyvyyssä otetaan ensisijaisesti huomioon poistosuunnitelmaa muuttamalla. Arvonalennuskirjaus tulee kysymykseen lähinnä silloin, kun tulevia tulonodotuksia tai palvelutuotantokyyä ei tilinpäätöstä laadittaessa havaita olevan enää lainkaan²⁰.

Lisäpoisto, joka tehdään suunnitelman mukaisten poistojen kohteena olevasta aineetomasta tai aineellisesta hyödykkeestä sen takia, että poistosuunnitelmaa on perustellusti muutettu, merkitään suunnitelman mukaiseksi poistoksi. Olennainen lisäpoisto on eriteltävä tilinpäätöksen liitetiedoissa. Poistosuunnitelman muuttamisen on perustuttava kunkin hyödykkeen tulonodotusten tai palvelutuotantokyvyn muutoksiin.

Myös tulonodotusten tai palvelutuotantokyvyn paraneminen voi edellyttää poistosuunnitelman muuttamista. Jos tulonodotusten tai palvelutuotantokyvyn paraneminen johtuu siitä, että pysyvien vastaavien hyödykkeen taloudellisen pitoajan ennakoidaan olevan olennaisesti aiemmin arvioitua pitempi, poistosuunnitelmaa muutetaan siten,

20

KILA:n lausunto 1795/2007 oikean poistomenetelmän valinnasta yksittäistapauksessa. Ks. myös Kilan lausunto 1810/2008 liittymismaksujen tulouttamisen ja niillä rahoitetun putkiverkoston arvostamisen kirjanpidollisesta kytkennästä.

että vanhan suunnitelman mukainen poistamaton hankintameno jaksotetaan poistettavaksi uuden pitoajan kuluessa. Yleistä poistojen määrän alentamista tuloksen parantamisen tai taseen alijäämän kattamisen tarkoituksessa ei voida pitää hyvän kirjanpitoavan mukaisena.²¹

Tuotannosta poistetun hyödykkeen jäljellä oleva poistamaton meno jäännös poistetaan kokonaan sinä tilivuotena, jona hyödyke poistetaan käytöstä. Mikäli hyödykkeelle odotetaan tulevina vuosina olevan käyttöä kunnan palvelutuotannossa, voidaan hyödykkeestä tehdä toistaiseksi alkuperäisen poistosuunnitelman mukaiset poistot. Mikäli tällaisen hyödykkeen käyttö on lopetettu, eikä sille kolmen seuraavan vuoden aikana tule käyttöä eikä hyödyke tuota tuloa, on jäljellä oleva poistamaton meno jäännös poistettava kokonaan kirjanpidosta.

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

3.5.2 Konsernisuhteen syntyminen

Kun kunta hankkii määräysvallan uudessa tytäryhteisössä, voi tytäryhteisössä olla tarpeen muuttaa poistosuunnitelmaa. Tämä on perusteltua, jos uuden tytäryhteisön pysyvien vastaavien hyödykkeiden käyttötarkoitus ja niihin liittyvät tulonodotukset tai palvelutuotantokyky kuntakonsernin näkökulmasta ovat olennaisesti erilaiset kuin ennen konsernisuhteen syntymistä. Lisäksi konsernisuhteen syntymisvaiheessa tulee arvioida mahdollisen arvonalennuskirjauksen tarvetta.

3.5.3 Kuntajaon muutos

Kuntien yhdistyminen tai muu kuntajaon muutos ei sinänsä edellytä muutosta yhdistyvien liitoskuntien hyväksymiin poistosuunnitelmiin, elleivät niiden perusteena olevat tulonodotukset ja tuotannontekijöiden käyttöön liittyvät odotukset muutu toimintaa jatkavassa kunnassa siitä, mitä ne olivat lakkautetussa kunnassa. Useiden entisten poistosuunnitelmien noudattaminen tekisi pysyvien vastaavien kirjanpidosta ja poistolaskennasta monimutkaisen, mikä puoltaa valtuuston hyväksymien poistosuunnitelmien yhdistämistä syntyneen kokonaisuuden kannalta yhtenäiseksi. Mahdolliset pysyvien vastaavien arvonalennukset ja lisäpoistot tehdään toimintaa jatkavan kunnan kirjanpidossa viime mainitun kunnan tulonodotusten ja tuotannontekijöiden käyttöön liittyvien odotusten perusteella.

Jos kuntajaon muutoksesta aiheutuu tarve tarkistaa poistosuunnitelmaa, poistetaan siirrettyjen pysyvien vastaavien hankintameno mahdollisin oikaisuin tarkistettuna tuotannontekijän arvioidun jäljellä olevan taloudellisen pitoajan kuluessa.

21

3.5.4 Kuntayhtymän ja kunnan omistaman yhtiön purkaminen

Kuntayhtymän tai kunnan omistaman yhtiön purkaminen tai kuntayhtymän tai tällaisen yhtiön yhdistäminen muulla tavalla osaksi kunnan omaa toimintaa ei periaatteessa aiheuta muutoksia poistosuunnitelmaan. Yhdistyminen saattaa kuitenkin merkitä sellaisia muutoksia toimintaan, että hyödykkeiden poistosuunnitelmaa joudutaan muuttamaan. Jos kuntayhtymän tai yhtiön purkamisen ja toiminnan yhdistämisen osaksi kunnan toimintaa seurauksena osa palvelujen tuottamiseen tarkoitetuista hyödykkeistä jää pois käytöstä tai käyttötarkoitus muuttuu, poistosuunnitelmaa on siltä osin muutettava. Tarvittaessa on tehtävä lisäpoisto jäljellä olevasta poistamattomasta hankintamenosta.

Erityisesti kuntayhtymän purkautuessa saattaa olla tarpeen arvostaa sen omaisuuserät käypään arvoon, jotta jako jäsenten kesken saadaan tehtyä oikeudenmukaisesti. Tällöin jäsenkunnalle siirtyvien pysyvien vastaavien hyödykkeiden poistot tehdään siirtoarvosta jäljellä olevana taloudellisena pitoaikana.

3.5.5 Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen perustaminen

Kun kunta siirtää pysyvien vastaavien hyödykkeitä liikelaitokselle, on siirto tehtävä kirjanpitoon merkittyyn poistamatta olevan hankintamenon määrään tai sitä alempaan todennäköiseen käypään arvoon. Pysyvien vastaavien hyödykkeeseen kunnan kirjanpidossa mahdollisesti tehty kirjanpitolain mukainen arvonkorotus on myös liikelaitoksen taseessa käsiteltävä arvonkorotuksena, josta ei voi tehdä suunnitelman mukaisia poistoja.

Hyödykkeet siirretään liikelaitokselle hyödykekohtaisesti, jolloin hankintamenoksi merkitään jäljellä oleva menojäännös tai sitä alempi todennäköinen arvo. Mikäli tämä ei ole teknisesti mahdollista, siirretyt pysyvien vastaavien hyödykkeet voidaan käsitellä liikelaitoksen kirjanpidossa myös tase-erittäin yhdisteltyinä nimikkeinä, jolle laaditaan keskimääräinen poistosuunnitelma.

3.5.6 Liikelaitos- tai muun kuntayhtymän perustaminen

Kun kunta tai kuntayhtymä siirtää toimintaansa liikelaitos- tai muulle kuntayhtymälle, voidaan kuntayhtymän pysyvien vastaavien hyödykkeiden kirjanpitoa jatkaa siirrettyjen hyödykkeiden kirjanpitoarvoista siten, että hyödykkeen hankintamenon suunnitelman mukaan poistamaton osa ja mahdollinen kertynyt poistoero siirretään sellaisenaan vastaanottavalle liikelaitos- tai muulle kuntayhtymälle. Pysyvien vastaavien hyödykkeen siirtäminen ei edellytä poistosuunnitelman muuttamista, ellei kuntayhtymän perustaminen merkitse olennaista muutosta hyödykkeen tulonodotuksiin tai palveluntuottamiskykyyn sen jäljellä olevana taloudellisena pitoaikana.

Jos kunta tai kuntayhtymä siirtää liikelaitos- tai muulle kuntayhtymälle pysyvien vastaavien hyödykkeitä poistamattoman hankintamenon ylittävältä apporttiarvosta tai luovutushinnasta, kirjataan luovutus kunnan kirjanpidossa kuten pysyvien vastaavien hyödykkeitä tavanomaisesti luovutettaessa.

Jos liikelaitos- tai muun kuntayhtymän perustaminen edellyttää poistosuunnitelman muuttamista, poistetaan vastaanotetun pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintameno mahdollisilla oikaisuilla tarkistettuna jäljellä olevan taloudellisen pitoajan kuluessa.

Kunnan tai kuntayhtymän siirtämät pysyvien vastaavien hyödykkeet voidaan käsitellä vastaanottavan yhteisön kirjanpidossa hyödykekohtaisesti, jolloin hankintamenoksi merkitään jäljellä oleva menojäännös tai sovittu apportti- tai luovutushinta. Tällöin poistosuunnitelmassa on otettava poistoaikaa lyhentävänä tekijänä huomioon aika, jona hyödykettä on jo aiemmin käytetty kunnan tai kuntayhtymän omassa toiminnassa.

Mikäli tämä ei ole teknisesti mahdollista, voidaan pysyvät vastaavat siirtää myös tase-erittäin yhdisteltyinä nimikkeinä, joille laaditaan keskimääräinen poistosuunnitelma.

3.5.7 Toimintojen yhtiöittäminen

Kun kunta tai kuntayhtymä yhtiöittää jonkin toimintansa, voidaan tytäryhteisön pysyvien vastaavien kirjanpitoa jatkaa kunnan kirjanpitoarvoista siten, että hyödykkeen hankintameno suunnitelman mukaan poistamaton osa siirretään sellaisenaan vastaanottavalle tytäryhteisölle. Pysyvien vastaavien hyödykkeiden siirtäminen ei edellytä poistosuunnitelman muuttamista, ellei yhtiöittäminen merkitse olennaista muutosta hyödykkeen tulonodotuksiin tai palveluntuottamiskykyyn sen jäljellä olevana taloudellisena pitoaikana.

Jos kunta tai kuntayhtymä siirtää perustamalleen tytäryhteisölle pysyvien vastaavien hyödykkeitä poistamattoman hankintameno ylittävistä apporttiarvosta tai luovutushinnasta, kirjataan luovutus kunnan kirjanpidossa kuten pysyvien vastaavien hyödykkeitä tavanomaisesti luovutettaessa.

Jos yhtiöittäminen edellyttää poistosuunnitelman muuttamista, poistetaan vastaanotetun pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintameno mahdollisilla oikaisuilla tarkistettuna jäljellä olevan taloudellisen pitoajan kuluessa.

Kunnan tai kuntayhtymän siirtämät pysyvät vastaavat siirretään hyödykekohtaisesti, jolloin hankintamenoksi voidaan merkitä jäljellä oleva menojäännös tai sovittu apportti- tai myyntihinta. Hyödykkeet poistetaan taloudellisena pitoaikana, jossa poistoaikaa lyhentävänä tekijänä huomioon aika, jona hyödykettä on jo aiemmin käytetty kunnan omassa toiminnassa. Mikäli hyödykekohtainen siirtäminen ei ole mahdollista, kunnan tai kuntayhtymän siirtämät pysyvien vastaavien hyödykkeet voidaan käsitellä vastaanottavan yhteisön kirjanpidossa myös tase-erittäin yhdisteltyinä nimikkeinä, joille laaditaan keskimääräinen poistosuunnitelma.

4 Suunnitelman ylittävät poistot ja poistoeron muutos

Kirjanpitolain 5:12.1 §:n mukaan kirjanpitovelvollinen saa kirjata suunnitelman ylittäviä poistoja, jos siihen on verotusperusteinen syy. Perusteena suunnitelman ylittävälle poistoille voi kunnassa olla investointivarausten tai -rahaston käyttäminen pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintamenon kattamiseen, mikä merkitsee asiallisesti suunnitelman ylittävän poiston tekemistä. Kunnan liiketoiminnassa perusteena suunnitelman ylittävälle poistoille voi olla myös verolainsäädännön vaatimus, joka edellyttää verotuksessa vähennettäväksi vaadittavien poistojen vähentämistä tuotoista myös kirjanpidossa. Suunnitelman ylittävän poiston osuus esitetään tuloslaskelmassa erässä *Poistoeron muutos*²².

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. Siten jos kunnan taseessa on kertynyttä poistoeroa, voidaan tuloslaskelmassa vähentää suunnitelman mukaisten poistojen vaikutusta tilikauden tulokseen tekemällä poistoeron muutos. Tuloslaskelmassa suunnitelman mukaisten poistojen kohdassa esitetään tällöin tilikauden suunnitelmapoistot ja poistoeron muutos omilla riveillään. Kertynyttä poistoeroa saadaan kirjata tuloslaskelman poistoeron vähennyksenä enintään ko. hyödykkeen tilikauden suunnitelmapoistojen määrä. Hyvän kirjanpitotavan mukaista ei ole kertyneen poistoeron purkaminen siten, että poistamatta oleva hankintamenon osa lisääntyisi.

Jos investointivarausta tai investointirahastoa on purettu peruspääomaan sen vahvistamiseksi, poistoeron lisäystä ei kirjata. Peruspääoman vahvistamiseksi tehtyjen siirtojen edellytyksiä on tarkemmin selvitetty kuntajaoston *yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta*.

Jos myydystä pysyvien vastaavien hyödykkeestä on tehty suunnitelman ylittäviä poistoja ja kertynyttä poistoeroa on seurattu hyödykekohtaisesti, kirjataan viimeistään tilinpäätöstä laadittaessa poistoeron vähennykseksi poistoja vastaava osuus tuloslaskelmaan.

Poistoeron lisäys tai vähennys tilikauden aikana sekä poistojen vähentämisen jälkeen poistamatta oleva hankintamenon osa jätetään merkittämättä pysyvien vastaavien kirjanpitoon, jos nämä tiedot käyvät riittävällä tarkkuudella ilmi pääkirjanpidosta.

22

Ks. esimerkki liitteessä 5, Esimerkki suunnitelman ylittävien poistojen käsittelystä.

5 Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutuksen käsittely

Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitto ja -tappio lasketaan periaatteessa hyödykekohtaisesti vähentämällä hyödykkeen luovutustulosta luovutetun hyödykkeen poistamaton hankintameno suunnitelmapoistojen jälkeen. Pysyvien vastaavien hyödykkeen luovutustulon jakaantuminen luovutusvoittoon tai -tappioon ja suunnitelman mukaan poistamattoman hankintameno kattamiseen on yleensä voitava selvittää pysyvien vastaavien kirjanpidon avulla.

Pysyvien vastaavien hyödykkeen luovutustilikaudella tehdään hyödykkeen hankintamenoista suunnitelmapoisto sen luovutusajankohtaan tai tilivuoden loppuun asti. Vähäinen luovutustilikauden suunnitelmapoisto voidaan kuitenkin jättää tekemättä.

Kirjanpidon yksinkertaistamiseksi ja rahoituslaskelman laadinnan selkeyttämiseksi pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutuksissa noudatetaan olennaisuuden periaatetta, jonka perusteella vähäiset luovutusvoitot ja -tappiot voidaan esittää tuloslaskelmassa tilikauden suunnitelmapoistojen oikaisuina. Olennaiset luovutusvoitot merkitään muiksi toimintatuotoiksi sekä olennaiset luovutustappiot muiksi toimintakuluiksi. Merkittävät, toiminnan lopettamisen tai luovutuksen johdosta aiheutuneet pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitot ja -tappiot esitetään tuloslaskelmassa satunnaisina tuottoina tai kuluina²³.

Koneiden, kaluston ja muun niihin verrattavan pysyvien vastaavien irtaimen hyödykkeen luovutus voidaan menojäännöspoistomenettelyä sovellettaessa käsitellä myös edellä esitettyä yksinkertaisemmin. Yksinkertaistettua käsittelyä puoltaa informaation taloudellisen tuottamisen periaate. Tällöin arvoltaan epäolennaisen hyödykkeen luovutushinta voidaan vähentää saman poistoryhmän hyödykkeiden hankintamenoista.

6 Pysyvien vastaavien kirjanpito

6.1 Poistoina kuluiksi kirjattavien hyödykkeiden kirjanpito

Pysyvien vastaavien hyödykkeiden kirjanpito on suunnitelman mukaisia poistoja tehtäessä yleensä tarkoituksenmukaista laatia erillisenä osakirjanpitoa. Erillinen kirjanpito täsmäytetään ainakin tilikausittain pääkirjanpidon kanssa.

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 kunnan tai kuntayhtymän suorite- tai palvelutuotantoon. Pysyvien vastaavien kirjanpidosta tulisi kustakin hyödykkeestä käydä ilmi ainakin seuraavat tiedot²⁴:

23

Satunnaisista tuotoista ja -kuluista ks. mm. *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta* luku 9, s. 18.

24

Valvonnan toteuttaminen saattaa edellyttää, että hyödykkeen sijaintipaikka tai siitä vastuussa oleva henkilö tai yksikkö merkitään osaksi hyödykkeen perustietoja.

- hyödykkeen tunnistetiedot, kuten nimike, tyyppi ja numero
- hankintameno
- valtionosuuden tai muun rahoitusosuuden määrä ja siitä erikseen palautusvelvoitteisen rahoitusosuuden määrä
- hankinta-ajankohta kuukauden ja vuoden tarkkuudella
- poistomenetelmä ja sen mahdolliset muutokset
- poistoaika, jos se ei käy ilmi poistomenetelmää koskevista tiedoista
- kiinteistöinvestoinneissa arvonalisäveron käsittely hankintahetkellä ja sen jälkeen tapahtuneet muutokset.

Kiinteistöinvestointia koskevaan hankintaan sisältyvän vähennyksen tai palautuksen tarkistusmenettely edellyttää arvonalisäveron seurantaan arvonalisäveron 10 vuoden tarkistuskauden aikana sen kalenterivuoden alusta, jonka aikana kiinteistöinvestointiin liittynyt rakentamispalvelu on valmistunut. Kiinteistöinvestointia koskevaa vähennystä tai palautusta tarkistetaan, jos vähennykseen tai palautukseen oikeuttava kiinteistön käyttö kasvaa tai vähenee tai kiinteistö luovutetaan tarkistuskauden aikana. Kiinteistöä luovutettaessa myyjän on annettava ostajalle selvitys, josta tulee käydä muun muassa ilmi alkuperäisen investoinnin kuvaus ja valmistumisajankohta, vähennys- tai palautuskelpoisen veron määrä sekä myyjän suorittamat mahdolliset tarkistukset²⁵. Näistä syistä pysyvien vastaavien kirjanpitoon on kiinteistökohtaisesti tarkoituksenmukaista merkitä arvonalisäveron vähennys- tai palautuskäsittely taikka vähennys- tai palautuskelvottomuus ja jos kiinteistö on osittain vähennys- ja palautuskelpoisessa tai -rajoitteisessa käytössä, niiden suhteelliset osuudet käyttöönotettaessa ja niihin myöhemmin tehdyt mahdolliset muutokset.

Pysyvien vastaavien kirjanpito, joka koskee koneita, kalustoa ja muuta niihin verrattavaa irtainta omaisuutta sekä kiinteitä rakenteita ja laitteita, voidaan olennaisuuden periaate huomioon ottaen järjestää myös hyödykeryhmäkohtaisesti, jos tällä on vain vähäinen vaikutus suunnitelmapoistojen määrään. Tällöin poistot kannattaa yleensä laskea menojäätännöspoistomenetelmällä. Erityisesti arvoltaan vähäisten hyödykkeiden pysyvien vastaavien kirjanpidossa 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 poistosuunnitelman mukaisten poistokohteiden mukaan ryhmiteltyinä seuraavat tiedot

- tilikauden suunnitelmapoisto, ml. mahdollinen lisäpoisto
- tilikauden kokonaispoisto
- kertyneet suunnitelmapoistot, ml. mahdolliset lisäpoistot
- suunnitelman mukaan poistamatta oleva hankintameno
- poistoero.

Kunnan tuloveron alaisessa toiminnassa on otettava huomioon verotuksen aiheuttamat tarpeet poistoissa. Suunnitelman mukaisen poistamatta olevan hankintamenon osan ja poistoeron erotuksena muodostuu verotuksen menojäännös. Lisäksi tarkastelussa tulee ottaa huomioon mahdollinen kirjanpidon ulkopuolella seurattava negatiivinen poistoero. 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 merkittämättä pysyvien vastaavien kirjanpitoon, jos nämä tiedot käyvät riittävällä tarkkuudella ilmi pääkirjanpidosta.

6.2 Ei-poistonalaisten hyödykkeiden kirjanpito

Pysyvien vastaavien hyödykkeistä, joista ei tehdä suunnitelman mukaisia poistoja, kuten maa- ja vesialueista sekä osakkeista ja osuuksista ja muista sijoituksista on suositeltavaa pitää vastaavanlaista kirjanpitoa kuin edellä poistoina kuluksi kirjattavista pysyvistä vastaavista, jos niistä ei muutoin pidetä riittävää rekisteriä tai luetteloa. Hyödykkeet on suotavaa merkitä pysyvien vastaavien kirjanpitoon omaan ryhmäänsä. Tämä helpottaa hyödykkeiden valvontaa ja seurantaa sekä liitetietojen ja tase-erittelyjen laatimista.

6.3 Vuosikuluksi kirjattavien hyödykkeiden kirjanpito

Myös vuosikuluksi kirjattavaan omaisuuteen sisältyy hyödykkeitä, joiden arvo esimerkiksi yksityisessä kulutuksessa voi olla niin suuri, että hyödykkeen valvontaan joudutaan kiinnittämään erityistä huomiota. Tällaisten hyödykkeiden seurannassa tulisi käydä ilmi ainakin seuraavat tiedot:

- hyödykkeen tunnistetiedot, kuten nimike, tyyppi ja numero
- hankintameno
- hankinta-ajankohta kuukauden ja vuoden tarkkuudella.

Saadun valtionosuuden määrää ei kuitenkaan merkitä hyödykekohtaiseen kirjanpitoon, koska osuus on tuloutettu kirjanpidossa hankintavuotena.

7 Pysyviä vastaavia koskevat tilinpäätöstiedot

7.1 Tuloslaskelma

Suunnitelman mukaiset ja lisäpoistot, arvonalentumiset ja niiden palautukset sekä poistoeron muutokset esitetään tuloslaskelmassa kirjanpitolautakunnan kuntajaoston tuloslaskelmasta antaman yleisohjeen mukaisesti.

7.2 Tase

Taseen vastaavissa pysyvien vastaavien ryhmässä esitetään pysyvien vastaavien suunnitelmapoistoin vähennetty hankintameno. Pysyvien vastaavien arvonkorotukset sisällytetään taseen vastaavissa samaan erään kuin niiden kohde. Taseessa poistokohdeet ryhmitellään kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta mukaisen pysyvien vastaavien hyödykkeiden ryhmittelyn mukaisesti.

Kunnan tuloverotettavassa liiketoiminnassa on huomioitava, että 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 verovuonna tai aikaisempina verovuosina kirjanpidossa vähennetyt poistot, joudutaan nämä erilaiset poistojärjestelmät ottamaan huomioon kunnan liiketoiminnan kirjanpidossa. Tämä yhteensovittaminen tehdään erityisen erän, taseen vastattavien poistoeron ja sen tuloslaskelmassa esitettävän muutoserän avulla.

7.3 Liitetiedot

Poistoja koskevat liitetiedot on esitetty kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista.

Esimerkkejä suunnitelman mukaisista poistoajoista ja -menetelmistä

Seuraavat poistoajat ovat ohjeellisia kuntien käyttöomaisuudelle.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto suosittelee poistoajojen alarajojen käyttämistä, ellei pidemmän poistoajan käyttämiselle ole erityistä hyödykekohtaista perustetta.

Poistoaikaan voi vaikuttaa myös sovellettava poistomenetelmä.

Poistoajaksi valitaan normaalisti lyhyemmäksi kuin on se aika, jona hyödykettä käytetään palvelutuotannossa.

PYSYVÄT VASTAAVAT

	Tasapoisto	Menojäännöspoisto
Aineettomat hyödykkeet		
Kehittämismenot	2 - 5 vuotta*	ei suositella
Aineettomat oikeudet	5 - 20 vuotta	ei suositella
Liikearvo	2 - 5 vuotta*	ei suositella
Muut pitkävaikutteiset menot		
Atk-ohjelmistot	2 - 5 vuotta*	ei suositella
Osallistuminen toisen yhteisön	vuotta*	ei suositella
- tiehankkeisiin	15 - 20 vuotta*	ei suositella
- ratahankkeisiin	30 - 40 vuotta*	ei suositella
- väylähankkeisiin (sovelletaan vastaavanlaisen hyödykkeen hankintamenoa koskevia poistoajkoja*)		ei suositella
Osake- ja vuokrahuoneistojen peruseränmenot	5 - 10 vuotta*	ei suositella
Muut	2 - 10 vuotta*	ei suositella
Aineelliset hyödykkeet		
Maa- ja vesialueet	ei poistoajaa	
Rakennukset ja rakennelmat		
Hallinto- ja laitosrakennukset	20 - 50 vuotta	5 % - 10 %
Tehdas- ja tuotantorakennukset	20 - 30 vuotta	10 % - 15 %
Taloussrakennukset	10 - 20 vuotta	15 % - 20 %
Vapaa-ajan rakennukset	20 - 30 vuotta	10 % - 15 %
Asuinrakennukset	30 - 50 vuotta	5 % - 10 %
Kallioluolat ja -tunnelit, väestönsuojat	30 - 70 vuotta	4 % - 10 %
Kiinteät rakenteet ja laitteet		
Kadut, tiet, torit ja puistot	15 - 20 vuotta	15 % - 20 %
Sillat, laiturit ja uimalat	10 - 30 vuotta	10 % - 25 %
Muut maa- ja vesirakenteet	15 - 30 vuotta	10 % - 20 %
Vedenjakeluverkosto	30 - 40 vuotta	7 % - 10 %
Viemäriverkko	30 - 40 vuotta	7 % - 10 %
Kaukolämpöverkko	20 - 30 vuotta	10 % - 15 %
Sähköjohdot, muuntoasemat, ulkovalaistuslaitteet	15 - 20 vuotta	15 % - 20 %
Puhelinverkko, keskusasema ja alakeskukset	10 - 12 vuotta	20 % - 22 %
Maakaasuverkko	20 - 25 vuotta	12 % - 15 %
Muut putki- ja kaapeliverkot	15 - 20 vuotta	15 % - 20 %
Sähkö-, vesi- yms. laitojen laitoskoneet ja laitteet	10 - 20 vuotta	15 % - 25 %
Kiinteät nosto- ja siirtolaitteet	15 - 20 vuotta	15 % - 20 %
Liikenteen ohjauslaitteet	10 - 15 vuotta	20 % - 25 %
Muut kiinteät koneet, laitteet ja rakenteet	10 - 15 vuotta	20 % - 25 %
Koneet ja kalusto		
Rautaiset alukset	15 - 20 vuotta	15 % - 20 %
Puiset alukset ja muut uivat työkoneet	8 - 15 vuotta	20 % - 27 %
Muut kuljetusvälineet	4 - 7 vuotta	25 % - 27 %
Muut liikkuvat työkoneet	5 - 10 vuotta	25 % - 30 %
Muut raskaat koneet	10 - 15 vuotta	20 % - 25 %
Muut kevyet koneet	5 - 10 vuotta	25 % - 30 %
Sairaala-, terveydenhuolto- yms. laitteet	5 - 15 vuotta	20 % - 30 %
Atk-laitteet	3 - 5 vuotta	30 % - 40 %
Muut laitteet ja kalusteet	3 - 5 vuotta	30 % - 40 %
Muut aineelliset hyödykkeet		
Luonnonvarat	käytön mukainen poisto	
Arvo- ja taidesineet	ei poistoajaa	
Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat	ei poistoajaa	
Pysyvien vastaavien sijoitukset		
Osakkeet ja osuudet	ei poistoajaa	

*) Jollei kirjanpitovelvollinen voi luotettavalla tavalla arvioida vaikutusaikaa, on hankintameno poistettava enintään kymmenessä vuodessa.

Yleisohje suunnitelman mukaisista poistoista kunnille

Liite 2

Esimerkki käyttöomaisuuden hankintamenon määrittämisestä

Esimerkki 1

Koulun tietokonealueen laitteisto		
Työasemat	72 000,00	(arvonlisäveroton)
Kaapelointi	3 500,00	(arvonlisäveroton)
Kirjoittimet	8 000,00	(arvonlisäveroton)
Verkkopalvelin	10 800,00	(arvonlisäveroton)
Kuljetus	1 800,00	(arvonlisäveroton)
Käyttönottokoulutus	(6 000,00)	Tuloslaskelman kulu, ei hankintameno
Hankintameno	<u>96 100,00</u>	
Saatu valtionosuus	-30 000,00	
Oma hankintameno netto	<u><u>66 100,00</u></u>	Poiston arvoperusta

Esimerkki 2

Vesilaitoksen pumppusaama		
Tarvikkeet	233 000,00	(arvonlisäveroton)
Palvelut	46 000,00	(arvonlisäveroton)
Konevarikon sisäinen laskutus	33 000,00	Ei sisällä sisäistä katetta
Oman henkilökunnan työtunnit	<u>102 000,00</u>	
Hankintameno	<u><u>414 000,00</u></u>	Poiston arvoperusta

Esimerkki 3

Kunnan vuokra-asuintalo		
Rakennusurakka	1 230 000,00	Arvonlisäveroinen
Omat pihatyöt	30 000,00	
Oman työn arvonlisävero	7 200,00	Oman käytön vero
Rakennuslupamaksu	<u>5 500,00</u>	Ei sisällä sisäistä katetta
Hankintameno	<u><u>1 272 700,00</u></u>	Poiston arvoperusta

Esimerkki 4

Lahjoituksena saatu rakennus	400 000,00	Tasearvoksi voidaan merkitä luovutushetken todennäköinen arvo*
Hankintameno	<u><u>400 000,00</u></u>	Poiston arvoperusta

*) Ks. edellä luku 2.2.

Yleisohje suunnitelman mukaisista poistoista kunnille

Esimerkki suunnitelmapoistoista kirjanpidossa tasapoistomenetelmällä

a) suunnitelmapoistot

Tasapoistomenetelmä, poistoryhmän poisto-aika 25 vuotta

			Hallinto- ja laitos- rakennukset	Kertyneet poistot Hallinto- ja laitos- rakennukset	Suunnitelma- poistot
Hankintameno	1.1.20XX	7 500 000	7 500 000		
Kertyneet poistot		4 500 000		4 500 000	
Menojäännös		3 000 000			
Rakennettu kunnantalo	1.7.20XX	3 090 000	3 090 000		
Suunnitelmapoistot	31.12.20XX				
- hankintamenosta 1.1.20XX		300 000			
- kunnantalosta 1/2 vuotta *)		61 800		361 800	361 800
Tasearvo		5 728 200			
Peruskorjattu hallintorakennus	15.4.20XY	1 180 000	1 180 000		
Suunnitelmapoistot	31.12.20XY				
- hankintamenosta 1.1.20XX		300 000			
- kunnantalosta		123 600			
- peruskorjauksesta 3/4 v *)		35 400		459 000	459 000
Tasearvo		6 449 200			

*) = poistot voidaan tehdä hankintatilikautena myös koko vuodelta

b) kuljetuskalusto, josta myyty auto vuonna 20XY

Tasapoistomenetelmä, poistoryhmän poisto-aika 5 vuotta

			Kuljetusvälineet Poistoryhmä 5 v.	Kertyneet poistot Kuljetusvälineet Poistoryhmä 5 v.	Suunnitelma- poistot	Käyttöomaisuuden myynnit
Hankintameno	1.1.20XX	1 750 000	1 750 000			
Kertyneet poistot		962 500		962 500		
Menojäännös		787 500				
Ostettu auto I	1.7.20XX	90 000	90 000			
Suunnitelmapoistot	31.12.20XX					
- hankintamenosta 1.1.20XX		350 000		350 000	350 000	
- auto I:stä 1/2 vuotta **)		9 000		9 000	9 000	
Tasearvo		518 500				
Ostettu auto 2	15.6.20XY	80 000	80 000			
Vaihdettu auto 1 auto 3:een	30.6.20XY					
Auto 3:n hankintameno		150 000	150 000			
Auto 1:n vaihtoarvo		60 000				60 000
Auto 1:n suunnitelmapoistot 1/2 v **)		9 000		9 000	9 000	
Auto 1:n menojäännös		72 000	90 000	18 000		72 000
Vaihtoarvo		60 000				
Myyntitappio		-12 000				
Suunnitelmapoistot	31.12.20XY					
- hankintamenosta 1.1.20XX		350 000		350 000	350 000	
- auto II:sta 1/2 v *****)		8 000		8 000	8 000	
- auto 3:stä 1/2 v		15 000		15 000	15 000	
- käyttöomaisuuden myyntitappio		-12 000			12 000	12 000
Tasearvo		294 500				

**) Poisto voidaan tehdä hankinta- ja myyntitilikautena myös koko vuodelta, jolloin myyntituloksen määrä vastaavasti muuttuu.

***) Myyntivoitto voidaan esittää poistojen oikaisuna tai muuna tuottona. Poikkeuksellisen suuret myyntitulokset esitetään satunnaisena eränä.

Myyntitappio voidaan esittää poistojen oikaisuna tai muuna kuluna.

*****) Poistot voidaan tehdä myös koko vuodelta tai kuudelta kuukaudesta.

Yleisohje suunnitelman mukaisista poistoista kunnille

Esimerkki suunnitelmapoistoista kirjanpidossa menojäännöspoistomenetelmällä

Menojäännöspoistomenetelmä

a) suunnitelmapoistot kiinteissä rakenteissa ja laitteissa

			Kadut, tiet, torit ja puistot	Suunnitelmapoistot
Menojäännös	1.1.20XX	1 750 000	1 750 000	
Rakennettu puistoalue Projektkirjanpidosta	1.7.20XX	1 290 000	1 290 000	
Suunnitelmapoistot	31.12.20XX	3 040 000		
15 % menojäännöspoisto		456 000	456 000	456 000
	Tasearvo	2 584 000		
Ostettu puistopuita	15.4.20XY	580 000	580 000	
Suunnitelmapoistot	31.12.20XY	3 164 000		
15 % menojäännöspoisto		474 600	474 600	474 600
	Tasearvo	2 689 400		

b) suunnitelmapoistot kalustossa

			Atk-laitteet	Suunnitelmapoistot
Menojäännös	1.1.20XX	975 000	975 000	
Ostettu tietokoneita	1.7.20XX	90 000	90 000	
Suunnitelmapoistot	31.12.20XX	1 065 000		
40 % menojäännöspoisto		426 000	426 000	426 000
	Tasearvo	639 000		
Ostettu lähiverkko	15.4.20XY	180 000	180 000	
Vaihdettu tietokone	30.6.20XY			
Uuden koneen hankintameno		60 000	60 000	
Vanhan koneen vaihtoarvo		6 000	6 000	
Suunnitelmapoistot	31.12.20XY	873 000		
40 % menojäännöspoisto		349 200	349 200	349 200
	Tasearvo	523 800		

Yleisohje suunnitelman mukaisista poistoista kunnille

Liite 4

Esimerkki pysyvien vastaavien hyödykkeiden kirjanpidosta

Terveyskeskuksen laboratorionäytelaite	134 000,00 (arvonlisäveroton)
Kuljetus	3 350,00 (arvonlisäveroton)
Vakuutus	4 020,00
Asennus	11 200,00 (arvonlisäveroton)
Käteisalennus koneesta	-2 680,00 (arvonlisäveroton)
Hankintameno	149 890,00
Saatu valtionosuus	-70 000,00
Oma hankintameno netto	<u>79 890,00</u> Poiston arvoperusta

Hyödyke:	Laboratorionäytelaite
Sijaintipaikka:	Terveyskeskus, Myyrmäki
Vastaava yksikkö:	Myyrmäen sosiaali- ja terveyskeskus
Toimittaja:	Sairaalalaitteet ABC Oy
Tunnistenumero:	12/4552

Kirjanpidon tositenumerot:	52/2252, 52/2331, 52/2400
Hankintapvm:	1.7.20XX
Käyttöönottopvm:	10.8.20XX

Hankintameno, brutto:	149 890,00
Valtionosuuden määrä:	70 000,00
Palautusvelvollisuuden määrä:	ei ole
Poistomenetelmä:	Tasapoisto
Poistoaika:	10 vuotta

Tilikauden suunnitelmapoisto:	7 989,00	20XY
Kertyneet suunnitelmapoistot:	11 983,50	20XX-20XY
Poistamaton hankintameno:	67 906,50	31.12.20XY

Tiedon perustaminen:	Virtanen	5.7.20XX
Viimeinen muutos:	Virtanen	11.6.20XY
Viimeinen atk-päivitys:		5.1.20XZ

Esimerkki suunnitelman ylittävien poistojen käsittelystä

Tasapoistomenetelmä, poistoryhmän poistoaika 25 vuotta

			Hallinto- ja laitos- rakennukset	Kertyneet poistot Hallinto- ja laito- rakennukset	Suunnitelma- poistot	Poistoeron lisäys/vähennys	Kertynyt poistoerotus	Investointivarausten muutos (tuloslaskelma)
Rakennettu kunnantalo	1.7.20XX	3 090 000	3 090 000					
Käytetty investointivarausta		2 000 000				2 000 000	2 000 000	
Investointivarauksen käytön tuloutus								2 000 000
								Investointivaraukset (tase)
								2 000 000
Suunnitelmapoistot	31.12.20XX							
- kunnantalosta 1/2 vuotta		61 800		61 800	61 800			
- kunnantalon suunn. ylittävä poisto-osa		61 800				61 800	61 800	
	Tasearvo	3 028 200						
Suunnitelmapoistot	31.12.20XY							
- kunnantalosta		123 600		123 600	123 600			
- kunnantalon suunn. ylittävä poisto-osa		123 600				123 600	123 600	
	Tasearvo	2 904 600						

Tuloslaskelma 20XX

Suunnitelmapoistot	-61 800
Investointivarauksen muutos	2 000 000
Poistoeron lisäys	-1 938 200

Tase

Rakennukset	3 028 200
Kertynyt poistoero	1 938 200

Jäännösarvopoistomenetelmän poistoprosentit

Pitoajat 3–60 vuotta ja romuarvot 2–30 %.

Jäännösarvopoistoprosentti lasketaan seuraavaan kaavan mukaan:

$$p = 100 * \left(1 - n \sqrt{\frac{R}{100}} \right) \quad \text{jossa} \quad \begin{array}{l} p = \text{poisto-\%} \\ n = \text{pitoaika} \\ R = \text{romuarvo-\%} \end{array}$$

Romuarvo %/ Pitoaika vuosia	2 %	5 %	10 %	15 %	20 %	25 %	30 %
3	73	63	54	47	42	37	33
4	62	53	44	38	33	29	26
5	54	45	37	32	28	24	21
6	48	40	32	27	24	21	18
7	43	35	28	24	21	18	16
8	39	31	25	21	18	16	14
9	35	28	23	19	16	14	13
10	32	26	21	17	15	13	11
11	30	24	19	16	14	12	10
12	28	22	17	15	13	11	9
13	26	21	16	14	12	10	9
14	24	19	15	13	11	9	8
15	23	18	14	12	10	9	8
16	22	17	14	11	10	8	7
17	21	16	13	11	9	8	7
18	20	15	12	10	9	7	6
19	19	15	11	10	8	7	6
20	18	14	11	9	8	7	6
21	17	13	10	9	7	6	6
22	16	13	10	8	7	6	
23	16	12	10	8	7	6	
24	15	12	9	8	6	6	
25	15	11	9	7	6		
26	14	11	8	7	6		
27	13	10	8	7	6		
28	13	10	8	7	6		
29	13	10	8	6			
30	12	9	7	6			
35	11	8	6				
40	9	7	6				
45	8	6					
50	7	6					
55	7						
60	6						

Poistamaton pääoma-arvo poiston ja ajan funktiona jäännösarvopoistomenetelmällä

Vuotta	6 %	8 %	10 %	12 %	15 %	18 %	25 %	30 %	35 %	40 %
1	94,00	92,00	90,00	88,00	85,00	82,00	75,00	70,00	65,00	60,00
2	88,36	84,64	81,00	77,44	72,25	67,24	56,25	49,00	42,25	36,00
3	83,06	77,86	72,90	68,14	61,41	55,13	42,18	34,30	27,46	21,60
4	78,07	71,63	65,61	59,97	52,20	45,21	31,64	24,01	17,85	12,96
5	73,39	65,90	59,04	52,77	44,37	37,07	23,73	16,80	11,60	7,76
6	68,99	60,63	53,14	46,44	37,71	30,40	17,79	11,76	7,54	4,66
7	64,84	55,78	47,82	40,86	32,05	24,92	13,34	8,23	4,90	3,80
8	60,95	51,32	43,04	35,96	27,24	20,44	10,01	5,76	3,18	1,68
9	57,29	47,21	38,74	31,65	23,16	16,76	7,50	4,03	2,07	1,00
10	53,86	43,43	34,86	27,85	19,68	13,74	5,63	2,82	1,34	0,60
11	50,62	39,96	31,38	24,50	16,73	11,27	4,22	1,97	0,87	
12	47,59	36,76	28,24	21,56	14,22	9,24	3,16	1,38	0,57	
13	44,73	33,82	25,40	18,98	12,09	7,57	2,37	0,97	0,37	
14	42,05	31,12	22,83	16,70	10,27	6,21	1,78	0,67	0,24	
15	39,53	28,63	20,58	14,69	8,73	5,09	1,33			
16	37,15	26,33	18,53	12,93	7,42	4,17	1,00			
17	34,92	24,23	16,67	11,38	6,31	3,42	0,75			
18	32,83	22,25	15,00	10,01	5,36					
19	30,86	20,51	13,50	8,81	4,56					
20	29,01	18,37	12,15	7,75						
21	27,27	17,35	10,91	6,82						
22	25,63	15,97	9,84	6,00						
23	24,08	14,69	8,86	5,28						
24	22,65	13,51	7,97	4,65						
25	21,29	12,43	7,18							
26	20,01	11,44	6,46							
27	18,87	10,52								
28	17,68	9,68								
29	16,62	8,91								
30	15,62	8,19								
31	14,69									
32	13,80									
33	12,98									
34	12,20									
35	11,46									
36	10,13									
37	9,52									

POISTETTAVA MÄÄRÄ KAIKISSA 100,00

Esim: Kun poisto-% on 15 %, on 9 vuotta
vanhasta omaisuudesta jäljellä 23,16

Ikäalennus jäännösarvoprosentteja käyttäen

Vuotta	6 %	8 %	10 %	12 %	15 %	18 %	25 %	30 %	35 %	40 %
1	6,00	8,00	10,00	12,00	15,00	18,00	25,00	30,00	35,00	40,00
2	11,64	15,36	19,00	22,56	27,75	32,76	43,75	51,00	57,25	64,00
3	16,95	22,14	27,10	31,86	38,59	44,87	57,82	65,70	72,54	78,40
4	21,93	28,36	34,39	40,03	47,80	54,79	68,36	75,99	82,15	87,04
5	26,61	34,09	40,96	47,23	55,63	62,93	76,27	83,20	88,40	92,22
6	31,02	39,37	46,86	53,56	62,29	69,60	82,21	88,24	92,46	95,34
7	35,16	44,22	52,18	59,14	67,95	75,08	86,66	91,77	95,10	97,20
8	39,05	48,68	56,96	64,04	72,75	79,56	89,99	94,24	96,82	98,32
9	42,71	52,79	61,26	68,36	76,84	83,24	92,49	95,97	97,93	98,99
10	46,14	56,57	65,14	72,15	80,32	86,26	94,37	97,18	98,66	99,40
11	49,38	60,04	68,62	75,50	83,27	88,73				
12	52,41	63,24	71,76	78,44	85,78	90,76				
13	55,27	66,18	74,59	81,03	87,91	92,42				
14	57,95	68,88	77,13	83,30	89,73	93,79				
15	60,48	71,37	79,41	85,31	91,27	94,91				
16	62,85	73,67	81,47	87,07	92,58					
17	65,08	75,77	83,33	88,62	93,69					
18	67,17	77,71	85,00	89,99	94,64					
19	69,14	79,49	86,50	91,19						
20	70,99	81,13	87,85	92,25						
21	72,73	82,64	89,06	93,18						
22	74,37	84,03	90,16	94,00						
23	75,91	85,33	91,14							
24	77,35	86,49	92,03							
25	78,71	87,57	92,82							
26	79,99	88,56								
27	81,19	89,48								
28	82,32	90,32								
29	83,38	91,10								
30	84,38	91,81								
31	85,32									
32	86,20									
33	87,02									
34	87,80									
35	88,53									

POISTETTAVA MÄÄRÄ KAIKISSA 100,00

Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista

Kuntayhtymän perustamishankkeen valtionosuuden vaikutus jäsenkuntien peruspääomaosuuksiin ja osuuksiin nettovarallisuudesta

Esimerkki A:

Jäsenkuntien valtionosuusprosentit eri suuret
 Jäsenkunnat osallistuvat investoinnin rahoittamiseen
 peruspääomaosuuksien suhteessa
 Peruspääomaosuudet tarkistetaan oikeamääräiseksi
 Kuntayhtymäosuuksien ei tarvitse vastata peruspää-
 omaosuuksia

Vientiselitykset:
 AT = Aloittava tase
 1) Kuntayhtymän investointimeno
 2) Investoinnin valtionosuudet
 Jäsenkunnan A osuus: $100000 * 60\% * 25\% = 15000$
 Jäsenkunnan B osuus: $100000 * 40\% * 50\% = \frac{20000}{}$
 Valtionosuus yhteensä 35000
 3) Jäsenkuntien peruspääomasijoitukset
 3a) Jäsenkunnan A sijoitus: $100000 * 60\% - 15000 = 45000$
 3b) Jäsenkunnan B sijoitus $100000 * 40\% - 20000 = \frac{20000}{}$
 Peruspääomasijoitukset yhteensä 65000
 4) Peruspääomaosuuksien arvontarkistus kuntayhtymän
 kirjanpidossa

Kuntayhtymän peruspääoma 1.1. 200.000
 Peruspääomaosuudet 1.1. : jäsenkunta A (60 %), jäsenkunta B (40 %)
 Kuntayhtymän investoinnit 1.1. - 31.12. 100.000
 Jäsenkuntien valtionosuusprosentit: A (25 %) ja B (50 %)

Peruspääomaosuudet 31.12.

Peruspääomaosuudet: %

Jäsenkunta A:n osuus peruspääomasta: $(120000+45000+15000)/300000(\%) = 60,0\%$
 Jäsenkunta B:n osuus peruspääomasta: $(80000+20000+20000)/300000(\%) = 40,0\%$

Perus- pääoma	Uusi perus- pääomajako
265000	159000
265000	106000

Kuntayhtymän kirjanpito

	Rahatili	Rakennukset	Jäsenkunnan A peruspääomaosuus	Jäsenkunnan B peruspääomaosuus
AT		200000	120000	80000
1)	100000	100000		
2)	35000			
3a)	45000	35000	45000	
3b)	20000			20000
4)			6000	6000

Jäsenkunta A:n kirjanpito

	Rahatili	Kuntayhtymäosuudet
AT		120000
3a)	45000	45000
3b)		

Jäsenkunta B:n kirjanpito

	Rahatili	Kuntayhty- mäosuudet
		80000
	20000	20000

Jäsenkunnan peruspääomaosuuden olennainen muutos esitetään kunnan tilinpäätöksen liitetiedoissa.
 Kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoissa annetaan selvitys kuntayhtymän peruspääoman jakautumisesta jäsenkuntien kesken.

Kuntayhtymän perustamishankkeen valtionosuuden vaikutus jäsenkuntien peruspääomaosuuksiin ja osuuksiin nettovarallisuudesta**Esimerkki B:****Jäsenkuntien valtionosuusprosentit eri suuret****Jäsenkunnat osallistuvat investoinnin rahoittamiseen peruspääomaosuuksien suhteessa****Peruspääomaosuuksia ei tarkisteta valtionosuuden perusteella**

- AT Kuntayhtymän peruspääoma 1.1. 200.000
Peruspääomaosuudet 1.1. : jäsenkunta A (60 %), jäsenkunta B (40 %)
- 2) Kuntayhtymän investoinnit 1.1. - 31.12. 100.000
- 3) Jäsenkuntien valtionosuusprosentit: A (25 %) ja B (50 %)

Kuntayhtymän kirjanpito

	Rahatili	Rakennukset	Jäsenkunnan A peruspääomaosuus	Jäsenkunnan B peruspääomaosuus
AT		200000	120000	80000
1)	100000	100000		
2)	35000	35000		
3a)	45000		45000	
3b)	20000			20000

Jäsenkunta A:n kirjanpito

	Rahatili	Kuntayhtymäosuudet
AT		120000
3a)	45000	45000
3b)		

Jäsenkunta B:n kirjanpito

	Rahatili	Kuntayhtymäosuudet
		80000
	20000	20000

Vientiselitteet:

- AT = Aloittava tase
- 1) Kuntayhtymän investointimeno
- 2) Investoinnin valtionosuudet
- Jäsenkunnan A osuus: $100000 * 60\% * 25\% = 15000$
- Jäsenkunnan B osuus: $100000 * 40\% * 50\% = 20000$
- Valtionosuus yhteensä 35000
- 3) Jäsenkuntien peruspääomasijoitukset
- 3a) Jäsenkunnan A sijoitus: $100000 * 60\% - 15000 = 45000$
- 3b) Jäsenkunnan B sijoitus: $100000 * 40\% - 20000 = 20000$
- Peruspääomasijoitukset yhteensä 65000

Peruspääomaosuudet 31.12.**Peruspääomaosuudet, %:**

- Jäsenkunta A:n osuus peruspääomasta: $(120000+45000)/265000(\%) = 62,3\%$
- Jäsenkunta B:n osuus peruspääomasta: $(80000+20000)/265000(\%) = 37,7\%$

**Perus-
pääoma****Uusi perus-
pääomajako**

- 265000
- 165000
- 100000
- 265000