

KIRJANPITOLAUTAKUNNAN HYVINVOINTIALUE- JA KUNTAJAOSTO
Työ- ja elinkeinoministeriö

YLEISOHJE KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄNPYSYVIEN VASTAA-
VIEN KIRJAAMISESTA

Helsinki
2023

TYÖ- JA ELINKEINOMINISTERIÖ
Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaosto
Helsinki 31.10.2023

YLEISOHJE KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN PYSYVIEN VASTAAVIEN KIRJAAMI- SESTA

Sisällysluettelo

Sisällysluettelo	2
1 Johdanto.....	4
1.1 Yleisohjeen tarkoitus	4
1.2 Poistoja koskevat säännökset ja hyvinvointialue- ja kuntajaoston soveltamisohjeet	4
1.2.1 Kirjanpitolain yleiset periaatteet, tilinpäätöserien määritelmät, arvostamis- ja jaksottamissäännökset sekä hyvinvointialue- ja kuntajaoston soveltamisohjeet	4
1.2.2 Tilinpäätöstietoja koskevat säännökset ja ohjeet	6
1.3 Käsitteiden määrittely	6
2 Poistopohjan määrittäminen.....	8
2.1 Hyödykkeen hankintamenon aktivoiminen	8
2.2 Pysyvien vastaavien hankintameno	9
2.3 Arvostaminen	10
2.3.1 Arvonkorotukset	10
2.3.2 Arvonalentumiset	12
2.3.2 Aineelliset ja aineettomat hyödykkeet	12
2.3.3 Sijoitukset	13
2.4 Jäännösarvo	13
2.5 Avustuksella, valtionosuudella tai muulla rahoitusosuudella katettu hankintameno	14
2.6 Investointivarausten tai rahaston purkaminen	15
2.7 Pysyvien vastaavien perusparannusmeno	15
2.8 Pienhankinnat	16
2.9 Aineettomat hyödykkeet	16
2.10 Pääoma-alennukset ja lainan liikkeeseenlaskumenot	17
3 Poistosuunnitelma	17
3.1 Poistosuunnitelman laatiminen	17
3.2 Poistoaika	18
3.2.1 Poistoajan pituus	18
3.2.2 Poistojen aloittaminen	19
3.3 Poistomenetelmä	19
3.4 Poistokohteiden ryhmittely	21
3.5 Poistosuunnitelman muuttaminen	22
3.5.1 Muutokset odotuksissa	22
3.5.2 Konsernisuhteen syntyminen	23
3.5.3 Kuntajaon muutos	23
3.5.4 Kuntayhtymän ja kunnan omistaman yhtiön purkaminen	24
3.5.5 Kunnan tai kuntayhtymän liikelaitoksen perustaminen	24
3.5.6 Liikelaitos- tai muun kuntayhtymän perustaminen	24
3.5.7 Toimintojen yhtiöittäminen	25
4 Suunnitelman ylittävät poistot ja poistoeron muutos.....	25

5 Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutuksen käsittely	26
6 Pysyvien vastaavien kirjanpito	27
6.1 Poistoina kuluiksi kirjattavien hyödykkeiden kirjanpito	27
6.2 Ei-poistonalaisten hyödykkeiden kirjanpito	29
6.3 Vuosikuluiksi kirjattavien hyödykkeiden kirjanpito.....	29
7 Pysyviä vastaavia koskevat tilinpäätöstiedot.....	29
7.1 Tuloslaskelma	29
7.2 Tase	29
7.3 Liitetiedot.....	30

Liitteet

Liite 1. Esimerkkejä suunnitelman mukaisista poistoajoista ja –menetelmistä.....	31
Liite 2. Esimerkki pysyvien vastaavien hyödykkeiden hankintamenon määrittämisestä.....	32
Liite 3 a. Esimerkki suunnitelmapoistoista kirjanpidossa tasapoistomenetelmällä.....	33
Liite 3 b. Esimerkki suunnitelmapoistoista kirjanpidossa menojäännöspoistomenetelmällä.....	34
Liite 4. Esimerkki pysyvien vastaavien hyödykkeiden kirjanpidosta.....	35
Liite 5. Esimerkki suunnitelman ylittävien poistojen käsittelystä	36
Liite 6. Jäännösarvomenetelmän poistoprosentit.....	37
Liite 7. Poistamaton pääoma-arvo poiston ja ajan funktiona jäännösarvopoistomenetelmässä...38	
Liite 8. Ikäalennus jäännösarvoprosentteja käyttäen.....	39
Liite 9. Kuntayhtymän perustamishankkeen valtionosuuden vaikutus jäsenkuntien peruspää- omaosuuksiin ja osuuksiin nettovarallisuudesta.....	40

1 Johdanto

1.1 Yleisohjeen tarkoitus

Kunnan kirjanpitoon ja tilinpäätökseen sovelletaan sen lisäksi, mitä kuntalaissa säädetään, kirjanpitolakia (KuntaL 112 §). Valtioneuvoston asetuksella voidaan antaa tarkempia säännöksiä kunnan tilinpäätökseen kuuluvasta taseesta, tuloslaskelmasta, rahoituslaskelmasta ja niiden liitteenä olevista tiedoista sekä talousarvion toteutumisvertailusta ja toimintakertomuksesta, konsernitilinpäätöksestä ja sen liitetiedoista sekä osavuositarkastuksista (KuntaL 112 §). Hyvinvointialue- ja kuntajaoston antamat ohjeet ja lausunnot ovat osa kunnan hyvää kirjanpitoa. Tällä yleisohjeella hyvinvointialue- ja kuntajaosto antaa ohjeet kunnan pysyvistä vastaavista (aikaisempi nimi yleisohje kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista). Ohjeessa kunnalla tarkoitetaan jäljempänä myös kuntayhtymää. Tämän yleisohjeen periaatteita hankintamenon määrittelystä sovelletaan myös ei-poistonalaisiin hyödykkeisiin.

Tätä tarkistettua yleisohjetta noudatetaan kunnan ja kuntayhtymän kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä 1.1.2023 alkaen. Tähän yleisohjeeseen tehdyt muutokset ovat teknisiä.

1.2 Poistoja koskevat säännökset ja hyvinvointialue- ja kuntajaoston soveltamisohjeet

1.2.1 Kirjanpitolain yleiset periaatteet, tilinpäätöserien määritelmät, arvostamis- ja jaksottamis säännökset sekä hyvinvointialue- ja 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 kirjanpitovelvollisen kokoon ja toiminnan laatuun ja luonteeseen nähden.

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**).

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

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

Silloin, kun on kysymys kirjanpitolain 3 luvun 2 a §:ssä tarkoitettusta olennaisesta seikasta, saadaan edellä mainitusta 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.

Pysyvät vastaavat, hankintameno ja hankintamenon jaksottaminen

Kirjanpitolain 4 luvun 3 §:n mukaan 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.

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

Hankintamenuon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet välittömät menot. Kohtuullinen osuus hankinnan ja valmistuksen välillisistä menoista saadaan lukea hyödykkeen hankintamenuon siltä osin kuin nämä menot kohdistuvat tuotantojaksioon. Nämä välilliset menot on voitava selvittää kustannuslaskelman tai -laskelmien avulla. Hyödykkeen tuotantoon kohdistettavissa olevan lainan korkomenot tuotantojaksolta saadaan lukea hankintamenuon. (KPL 4:5 §)

Kirjanpitolain 5 luvun 1 §:ssä säädetään tuottojen, kulujen ja menetyksen jaksottamisesta sekä kirjanpitolain 5 luvun 2 b, 5, 5 a, 5 b, 7-13 ja 16-17 §:ssä pysyviin vastaaviin kuuluvien aineellisten ja aineettomien hyödykkeiden hankintamenujen sekä sijoitusten arvostamisesta ja jaksottamisesta.

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

Kunnissa ei myöskään sovelleta kirjanpitolain 5:2 b §:n mukaista mahdollisuutta merkitä sijoituskiinteistö käypään arvoon.

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**.

Hyvinvointialue- ja 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 hyvinvointialue- ja kuntajaoston yleisohjeessa.

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

1.3 Käsitteiden määrittely

Pysyvät vastaavat

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

Toimialasijoituksia ovat oman tai vieraan pääoman ehtoiset sijoitukset yhteisöihin, jotka hoitavat kunnan tehtäviä tai joiden toiminnan tarkoituksena on tukea kunnan tehtäviin liittyviä päämääriä kuten palvelutuotannon järjestämistä, elinkeinorakenteen muutosta tai työllisyyden turvaamista kunnan tai seutukunnan alueella. Toimialasijoitukset ovat pääsääntöisesti pääomasijoituksia investointien rahoittamiseen kuten investointien rahoitukseen tarkoitettuja antolainoja sekä osake- ja osuuspääomasijoituksia. Antolainat voivat olla velkakirjalainoja tai pääomalainoja.

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 tuotantotuloslaskelmaan. Lisäksi hyödykkeen tuotantoon kohdistettavissa olevan lainan korkomenot tuotantotuloslaskelmalta saadaan lukea hankintamenoon. Hankintameno määrittämisestä on käsitelty yksityiskohtaisemmin tässä yleisohjeessa myöhemmin.

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.

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

Kokonaispoistot

Kunnan tilinpäätöksessä saadaan kirjata suunnitelman ylittäviä poistoja silloin kuin investoinnin hankintamenoa varten on aikaisemmin tehty investointivaraus Kunta aa kirjata suunnitelman ylittäviä poistoja myös silloin, jos siihen on verotusperusteinen syy.

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 erotuksena¹. Mikäli kertynyt poistoero olisi kokonaistasolla negatiivinen, sitä ei merkitä tilinpäätökseen².

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. Arvonalentumiskirjauksia on käsitelty tässä yleisohjeessa myöhemmin tarkemmin.

Vapaaehtoinen varaus

Kirjanpitolain 5:15 §:n mukaan tilinpäätöksessä saadaan tehdä investointi-, toiminta- tai muu sellainen verotusperusteinen varaus. Verotusperusteisten varausten perustana on verotettavan tulon järjestely. Elinkeinoverolain 54 §:n mukaan varaus hyväksytään verotuksessa vain, jos vähintään yhtä suuri vähennys on tehty kirjanpidossa.

1

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

2

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.

Kunnassa investointivarauksia ei kirjata verotusperusteisista syistä, mistä syystä varauksia kutsutaan taseessa vapaaehtoisiksi varauksiksi.

Kunnassa tulee kysymykseen investointivaraus, joka saadaan tehdä pysyvien vastaavien hyödykkeiden vastaista hankintamenoa varten. Investointivarauksella katettava kohde on yksilöitävä kunnan taloussuunnitelmassa, jolloin investointivarauksen tekeminen on suhteutettu lähivuosien investointisuunnitelmiin. Menettely, jossa investointivarausta kartutetaan tai puretaan tilikauden tuloksen tasaamiseksi ilman, että siirtojen perustana on suunnitellut investointihankkeet tai niiden toteutuminen, ei ole hyvän kirjanpitotavan mukainen.

Varauksentekomahdollisuutta on käsitelty tarkemmin kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston antamissa yleisohjeissa kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta, kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta ja kunnan ja kuntayhtymän eriytetyn liiketoiminnan kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä.

Jäännösarvo

Jäännösarvo on se arvioitu rahamäärä, jonka kirjanpitovelvollinen saisi hyödykkeen luovuttamisesta sen ikäisenä ja siinä kunnossa kuin sen odotetaan olevan taloudellisen vaikutusaikansa päättyessä.

Menojäännöspoistomenetelmä

Menojäännöspoistomenetelmässä poisto kirjataan hyödykkeen hankintamenoa kulloinkin poistamatta olevasta osasta tilikausittain poistosuunnitelman mukaisen poistoprosentin mukaan degressiivisesti. Menojäännöspoistomenetelmässä poistot lasketaan hyödyke- tai hyödykeryhmäkohtaisesti. Menojäännöspoistoja sovelletaan pääsääntöisesti verotuksen poistoissa.

2 Poistopohjan määrittäminen

2.1 Hyödykkeen hankintamenoa aktivoiminen

KPL 5:5.1 §:n mukaan sellaisen aineelliseen omaisuuteen kuuluvan hyödykkeen, jonka arvioidaan tuottavan tuloa useana tilikautena, hankintamenoa poistetaan merkitsemällä se suunnitelman mukaan kuluksi kullekin tilikaudelle hyödykkeen vaikutusajana (**poisto**). Tilikaudelle kuuluvalla poistolla vähennetty jäännös hankintamenoa merkitään pysyviin vastaaviin taseeseen (**aktivointi**).

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 aineettoman oikeuden, sen hankintameno saadaan aktivoitua varovaisuutta noudattaen edellyttäen, että oikeuden arvioidaan tuottavan tuloa useampana tilikautena. Aktivoitu hankintameno on poistettava suunnitelman mukaan vaikutusajanaan.

Perustamis- ja tutkimusmenot kirjataan aina tilikauden kuluksi (KPL 5:7-8 §). Kehittämismenot saadaan aktivoitua, jos niiden odotetaan tuottavan tuloa useampana tilikau-

tena. Aktivoidut kehittämismenot on poistettava suunnitelman mukaan vaikutusaikaan. Jollei kirjanpitovelvollinen voi luotettavalla tavalla arvioida vaikutusaikaa, on kehittämismenot poistettava enintään kymmenessä vuodessa. Kehittämismenoja ei saada aktivoida muina pitkävaikutteisina menoina. (KPL 5:8 §)

Kunnissa ei sovelleta kirjanpitolain 5:5 b §:n mukaista rahoitusleasingsopimuksella hankitun omaisuuden merkitsemistapaa, jossa vuokralleottaja saa merkitä hyödykkeen tilinpäätökseensä siten kuin se olisi ostettu.³

2.2 Pysyvien vastaavien hankintameno

Suunnitelmapoistojen pohjana on pysyvien vastaavien hankintameno. Hyödykkeen hankintamenuon luetaan 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 hankintamenuoa. Arvonlisäveropalautuksiin tai -vähennyksiin oikeuttavassa toiminnassa käytettävän pysyvien vastaavien hyödykkeen ostohintaan sisältyvää arvonlisäveroä ei lueta hankintamenuon.

Kunnan valmistaessa omaan käyttöön pysyvien vastaavien hyödykkeen (esim. rakennuksen) 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 alihankinnat luetaan osaksi hankintamenuoa siten, että ostohinnasta saadut alennukset sekä vähennettävä ja palautettava arvonlisävero vähentävät hankintamenuon luettavien menojen määrää. Hankintamenuon voidaan sisällyttää myös mainittujen menojen rahat ja rakennuslupamaksut⁴.

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. Hyödykkeen tuotantoon kohdistettavissa olevan lainan korkomenot tuotantopaksoilta saadaan lukea hankintamenuon. (KPL 4:5.3 §) Kuntien kirjanpidossa valmistuksen välillisten menojen ja lainan korkojen aktivointi osaksi pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintamenuoa on mahdollista vain erityisistä syistä.

3

ks. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta

4

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

Tällöin noudatetaan aktivoinnissa kirjanpitolautakunnan antamia ohjeita välillisten menojen lukemisesta hyödykkeen hankintameno.

Sellaisia välillisiä menoja, jotka voidaan kirjanpitolain 4 luvun 5 §:n 2 momentin perusteella aktivoida, ovat yleensä varastoinnin ja muiden materiaalitoimintojen kiinteät menot, tuotantotoiminnan palkka- ja sosiaalimenot, tuotantotoiminnan hallintomenot kuten vakuutusmaksut sekä valmistustoiminnassa käytettävien pysyvien vastaavien hyödykkeiden poistot. Aktivoitavissa olevat välilliset menot ovat ominaisia valmistustoiminnassa. Omaan käyttöön valmistettu hyödyke voi olla aineellinen tai aineeton.

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. Käyttörajoituksen alaisiin maa- ja vesialueisiin tai osakkeisiin mahdollisesti tehtävien arvonalennusten vastaeränä on Lahjoitusrahastojen pääomat, ei arvonalennus tuloslaskelmassa. Lahjoitusrahaston varoihin merkitystä rakennuksesta tai irtaimistosta kirjattavat poistot merkitään lahjoitusrahastojen varojen ja pääomien vähennykseksi [2023].⁵

2.3 Arvostaminen

2.3.1 Arvonkorotukset

Arvonkorotuksen edellytyksinä ovat seuraavat ehdot, joiden kaikkien tulee täytyä saman-aikaisesti:

- arvonkorotuskohde kuuluu pysyviin vastaaviin
- arvonkorotuskohde on maa- tai vesialue taikka arvopaperi, ei kuitenkaan KPL 5:2 a §:ssä tarkoitettu rahoitusväline
- arvonkorotuskohteen todennäköinen luovutushinta on tilinpäätöspäivänä pysyvästi alkuperäistä hankintamenoa olennaisesti suurempi.⁶ (KPL 5:17.1 §)

⁵

Ks. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta

⁶

Ennen 1.1.1998 tekemiinsä arvonkorotuksiin kunta saa soveltaa arvonkorotuksia tehtäessä voimassa olleita säännöksiä ja kirjausohjeita, KPL 9:2.2 §, Kuntajaosto 1998/37.

Arvonkorotusta vastaava määrä on merkittävä omaan pääomaan sisältyvään arvonkorotusrahaan. Jos arvonkorotus osoittautuu aiheettomaksi, se on peruutettava ja arvokorotusrahaa on vastaavasti alennettava.⁷ Arvonkorotus saadaan merkitä taseeseen johdonmukaisuutta ja varovaisuutta noudattaen ja sen enimmäismäärä on arvonkorotuskohteen todennäköisen luovutushinnan ja kirjanpidossa poistamatta olevan hankintamenoerotus. Jäljellä olevan hankintameno ja arvonkorotuksen yhteismäärä ei saa ylittää todennäköistä luovutushintaa. Johdonmukaisuuden periaatteen voidaan katsoa edellyttävän, että samaan tase-erään kuuluvia hyödykkeitä tulee käsitellä arvonkorotuksen suhteen yhtäläisesti, jollei poikkeavaan käsittelyyn ole hyväksyttävää perustetta. Varovaisuus edellyttää, että arvonkorotus on huolellisesti perusteltava ja dokumentoitava. Käytännössä arvonkorotuksen on perustuttava ulkopuolisen asiantuntijan arvioon, jollei arvonkorotuksen perusteltavuutta voida muutoin osoittaa. Todennäköisestä luovutushinnasta on suositeltavaa hankkia ulkopuolisen asiantuntijan antama lausunto, jossa esitetään arvio myös arvonkorotuksen pysyvyydestä (KILA 1427/1996). Arvonkorotukset ovat vapaaehtoisia informaatioeriä, ja ne voidaan haluttaessa tehdä enimmäismäärää pienempänä.

Arvonkorotuksen pysyvyys tarkoittaa ”pysyväisluonteisuutta”, ei ehdotonta pysyvyyttä. Esimerkiksi kiinteistöyhtiön osakkeiden arvoa voi korottaa. Edellytyksenä kuitenkin on, ettei arvonkorotuskohteen todennäköinen luovutushinta tule alentumaan suhdanteiden muutosten tai kiinteistön kulumisen perusteella. Kiinteistöosakkeiden arvonkorotus tulee kysymykseen esimerkiksi arvokkaiden kaupunkikiinteistöjen kohdalla (ks. HE 111/1992).

Arvonkorotusta mitoitettaessa voidaan ottaa huomioon arvonkorotuskohteen koko todennäköinen luovutushinta. Tästä ei tarvitse vähentää arvioituja luovutuskustannuksia tms. eriä. Koska laissa on annettu ainoastaan arvonkorotuksen yläraja, mainitut erät ovat kuitenkin vähennettävissä. Niiden vähentämistä voidaan myös suositella hyvään kirjanpito-tapaan kuuluvan varovaisuuden periaatteen nojalla (KILA 1453/1997 ja 1688/2001).

Arvonkorotus kirjataan taseen Vastaavaa-puolella arvonkorotuskohteen arvon lisäykseksi ao. pysyvien vastaavien ryhmään. Taseen Vastattavaa-puolella arvonkorotus on merkittävä omaan pääomaan sisältyvään arvonkorotusrahaan.

Jos arvonkorotus osoittautuu aiheettomaksi, se on peruutettava ja arvonkorotusrahaa alennettava (KPL 5:17.4 §). Arvonkorotus on aiheeton, ellei se enää täytä kaikkia niitä ehtoja, jotka sen muodostamiselle kirjanpitolaissa asetetaan. Arvonkorotus voi käydä aiheettomaksi arvonalentumisen tai arvonkorotuskohteen luovuttamisen tai tuhoutumisen perusteella. Koska aiheettomien arvonkorotusten peruuttaminen on KPL 5:17 §:n mukaan

7

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 suunnitelmajoistoa. Arvonkorotus tulee kuitenkin peruuttaa, jos yksikin arvonkorotuksen edellytyksistä lakkaa olemasta.

pakollista, tilinpäätöstä laadittaessa tulee selvittää erikseen, täyttävätkö aikaisemmin tehdyt arvonorotukset edelleen lain edellytykset. Ulkopuolisten asiantuntijoiden arviot on yleensä tarpeellista hankkia myös arvonorotuksen muodostamistilikauden jälkeisten tilinpäätösten yhteydessä⁸.

2.3.2 Arvonalentumiset

Yleisten tilinpäätösperiaatteiden mukaan kukin hyödyke ja tase-eriin merkittävä erä tulee arvostaa erikseen (KPL 3:3.1 § 7 kohta). 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 §). Jos KPL 5:13 §:n mukaan tehty kulukirjaus osoittautuu viimeistään tilikauden päättymispäivänä aiheuttomaksi, 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 §).

Arvonalentumiseksi merkitään kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksessä pysyvien vastaavien maa- ja vesialueiden, ennakkomaksujen ja keskeneräisten hankintojen, pysyvien vastaavien osakkeiden ja -osuuksien sekä pysyviin vastaaviin kirjattujen taidesineiden arvonalennukset. Ne esitetään tuloslaskelmassa poistojen ja arvonalentumisten ryhmän erässä **Arvonalentumiset**. Suunnitelman mukaisten poistojen kohteena olevien pysyvien vastaavien poistosuunnitelman muuttamisesta aiheutuvat kirjaukset käsitellään lisäpoistoina ja esimerkiksi kertaluonteiset omaisuuden tuhoutumisesta tai hyödykkeen käyttötarkoituksen muutoksesta aiheutuvat kulukirjaukset käsitellään arvonalentumisina. Pysyvien vastaavien muiden sijoitusten, lukuun ottamatta pysyvien vastaavien osakkeiden ja -osuuksien ja niiden ennakkomaksujen, arvonalennukset esitetään muissa rahoituskuluissa.⁹

2.3.2 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 pitoaikaa ja sitä kautta poistosuunnitelmaa on tarkistettava hyödykekohtaisesti säännöllisesti myös kertaluonteisen lisäpoiston tekemisen jälkeen. Pysyvien vastaavien hyödykkeistä, jotka eivät ole

⁸

Ks. KILA 1453/1997 arvonorotuksen enimmäismäärän laskemisessa huomioon otettavista seikoista

⁹

ks. Kuntajaosto 106/2012 Kaupungin tytäryhtiöön tekemien pääomasijoitusten arvostuksesta

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 toimipaikan tai tiettyjen suoritteiden tulonodotuksiin yksittäisestä pysyvien vastaavien hyödykkeestä saatavan luovutustulon sijaan. Suunnitelmapoistojen kohteena olevan hyödykkeen hankintamenoa ei siten kyseisen säännöksen perusteella vähennetä kuluna, vaikka todennäköinen luovutushinta erillisestä myytävästä 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 tyhjäksi jääneen kiinteistön tai käyttämättä jääneiden koneiden hankintameno voidaan kuitenkin joutua kirjaamaan kuluksi, jollei niistä saada esimerkiksi vuokratuottoja tai niitä ei käytetä kunnan palvelutuotannossa.

2.3.3 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 hankintameno ja ennakoitun jäännösarvon erotus. Jäännösarvo voidaan määritellä esimerkiksi samanlaisen mutta pitoaikansa lopussa olevan pysyvien vastaavien hyödykkeen todennäköisen luo-

vutushinnan perusteella. Jäännösarvon määrittelyssä noudatetaan varovaisuuden periaatetta. Jäännösarvon ennakoitavuuksien vuoksi voidaan suunnitelman mukaisten poistojen perustaksi ottaa myös hyödykkeen koko hankintameno edellyttäen, ettei hyödykkeen ennakoitu jäännösarvo ole olennainen sen hankintamenoa nähden.

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 velvoitteen kokonaissummasta riippumatta siitä, milloin velvoitteen perustana oleva toiminta päättyy tai velvoite erääntyy 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 kuluerään.

2.5 Avustuksella, valtionosuudella tai muulla rahoitusosuudella katettu hankintameno

Kunnassa ja kuntayhtymässä pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintaan saatu valtionosuus, investointiavustus tai muu rahoitusosuus kirjataan hankintamenoa vähennykseksi. Kirjaamisen edellytyksenä on, että avustus tai rahoitusosuus on annettu tietyn hankintamenoa kattamiseksi. Tällöin poistolaskennassa poistopohjana pidetään saadulla avustuksella vähennettyä hankintamenoa 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 investointimenoa 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. Rahoitusosuuden tavoin käsitellään myös muu toimeksiantojen pääomien käyttö investoinnin rahoitukseen.¹⁰

Kuntayhtymän perustamishankkeeseensa saama valtionosuus vähennetään edellä esitetyn pääsäännön mukaisesti hankintamenoa. 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.¹¹

10

Kirjanpitolausuntakunnan kuntajaosto on lausunnossaan 94/2010 selventänyt muun rahoitusosuuden sisältöä.

11

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. Käytettäessä varausta tai rahastoa hankintameno kattamiseen kirjataan tuloslaskelmaan varauksella tai rahastolla katetun hankintameno osan suuruinen poistoeron muutos. Taseen poistoero tuloutuu myöhemmin tilikausina, kun sitä puretaan samassa suhteessa kuin hyödykkeestä kirjataan suunnitelman mukaisia poistoja (ks. esimerkit, liitteet 5).

Poistoeroon liittyvät menettelytavat on esitetty yhtenä kokonaisuutena luvussa 4. Investointivarauksen muodostamisen ja käytön ohjeet on esitetty tuloslaskelman laatimisesta annetussa hyvinvointialue- ja 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 hankintamenuksi, 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 vuokra- tai osakehuoneistoa, josta ei kirjata suunnitelman mukaisia poistoja. Tällöin aktivoiduille menoille määritellään oma poistosuunnitelma.

Aktivoitavia ovat ne perusparannusmenot, jotka parantavat hyödykkeen tulon- tai palveluntuottamiskykyä alkuperäistä suuremmaksi. Hyödykkeen tulon- 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 syntymistilikauden kuluksi.

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. Ks. myös kuntajaoston lausunto 44/1999.

2.8 Pienhankinnat

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

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 kuluksi¹².

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

2.9 Aineettomat hyödykkeet

Perustamis- ja tutkimusmenot kirjataan tilikauden kuluksi.

Aineettomien oikeuksien ryhmään kuuluvat muun muassa vastikkeellisesti hankitut toimiluvat, patentit, tekijänoikeudet ja tavaramerkkioikeudet, liikenneluvat, atk-ohjelmien lisenssioikeudet¹³ ja muut vastaavat oikeudet. Jos KPL 5:5 a §:n mukainen aineeton oikeus on hankittu vastikkeellisesti ja oikeuden arvioidaan tuottavan tuloa tai olevan käytettävissä tuotannontekijänä palvelutoiminnassa useampana tilikautena, on sen hankintameno aktivoitava ja kirjattava suunnitelman mukaan poistoina kuluksi.

¹²

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on käsitellyt pienhankintoja kiinteämääräisestä aktivoinnista antamassaan lausunnossa 124/2021.

¹³

Atk-ohjelman hankintaan liittyvät muut menot kuin lisenssioikeuden hankintameno on katsottu muiksi pitkävaikutteisiksi menoiksi. Ostettujen atk-ohjelmistojen hankintamenot saadaan myös merkitä olennaisuuden ja taloudellisuuden periaatteet huomioon ottaen yhtenä eränä muihin pitkävaikutteisiin menoihin. (KILA 1604/2000).

Aineettomien hyödykkeiden hankintamenoja aktivoitaessa tulee arvioida aina erikseen hyödykkeen tulontuottamiskyky tai arvo palvelutoiminnan kannalta. KPL 5:5 a §: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 erikseen luovutettavia oikeuksia tai muita hyödykkeitä.¹⁴

Kunnissa esimerkiksi koulutusmenot, mainonnan ja myynninedistämisen menot sekä toiminnan muuttamisesta tai uudelleen organisoimisesta aiheutuvat menot ja muut vastaavat menot kirjataan vuosikuluksi.¹⁵

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 aktivoita varovaisuutta noudattaen. Aktivoidut erät tulee kirjanpitolain mukaan kirjata poistoina kuluksi laina-ajan kulumiseen perustuvan suunnitelman mukaan vähintään samassa suhteessa kuin lainaa maksetaan takaisin. Kunnissa aktivoidut erät tulee kirjata poistoina kuluksi laina-ajalle jaksotetun hankintamenon periaatteen mukaisesti. Menot esitetään taseessa saamisten ryhmässä erillisenä eränä. Vaihtoehtoisesti ne voidaan yhdistää siirtosaamisiin, jolloin niiden määrä tulee esittää liitetietona. Kyseessä ei siten ole pysyvien vastaavien erä, mutta erä on poistojen kohteena. Erän suunnitelman mukaiset kulukirjaukset esitetään tuloslaskelmassa korkokulujen oikaisuna.

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.

Hyvinvointialue- ja kuntajaosto katsoo, että suunnitelmapoistojen perusteet ovat sellaisia, jotka valtuusto hyväksyy hallintosäännössä tai erillisellä päätöksellä.¹⁶

¹⁴

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

¹⁵

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

¹⁶

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

3.2 Poisto aika

3.2.1 Poistoajan pituus

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

Taloudellisella pitoajalla tarkoitetaan sitä aikaa, jona pysyvän vastaavan hyödykkeen ennakoitaan hyödyttävän kunnan palvelujen tuottamista tai aikaa, jona hyödykkeen ennakoitaan hyödyttävän kuntaa tuloa tuottamalla. 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 samanlaisten hyödykkeiden taloudellisista pitoajoista vastaavassa toiminnassa. Taloudellisen pitoajan määrittelyssä noudatetaan varovaisuuden periaatetta. Lähtökohtaisesti poisto aika määritellään kyseisen hyödykkeen yksilöllisen tulontuottamis- tai palvelutuotantokyvyn perusteella varovaisuuden periaatteella liitteen 1 poisto aikojen rajoissa. Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaosto suosittelee poisto-ohjeen liitteen 1 poisto aikojen alarajojen käyttämistä, ellei pidemmän poistoajan käyttämiseen ole erityistä hyödykekohtaista perustetta.

Jos hyödykkeen tuloa tuottavan vaikutuksen ennakoitaan 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 pitoaikaa lyhyempi. Poisto aika voi etenkin tasapoistomenetelmää sovellettaessa olla myös muista erityisistä syistä lyhyempi kuin hyödykkeen taloudellinen pitoaika.

Aineellisten hyödykkeiden hankintamenojen ohella aineettomien hyödykkeiden aktivoitujen hankintamenot poistetaan vaikutusaikanaan kirjanpitolaissa säädettyjen poisto aikojen puitteissa. Aineettomien hyödykkeiden enimmäispoistoajoista on säädetty KPL 5:7–11 §:ssä. Liiketarve, kehittämismenot ja muut aktivoitujen pitkävaikutteiset menot poistetaan suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan. Jollei kirjanpito velvollinen voi luotettavalla tavalla arvioida vaikutusaikaa, on meno poistettava enintään kymmenessä vuodessa. Perustamis- ja tutkimusmenot kirjataan tilikauden kuluksi.¹⁷

17

ks. KILA:n lausunto 1729/2004, jossa on käsitelty vuokrasopimuksen voimassaolon vaikutusta vuokrahuoneistoon kuuluvan kaluston poisto aikaan. Lausunnon mukaan pysyvien vastaavien hyödykkeiden taloudellista pitoaikaa määriteltäessä tulee noudattaa varovaisuuden periaatetta. Vuokrasopimuksen määräaikaisuus ei ole sellainen seikka,

3.2.2 Poistojen aloittaminen

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

Käyttöönottilikaudelta tehtävän poiston määrässä otetaan 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 suunnitelmapoistoksi kirjataan käyttöönottilikaudelta puolet koko tilikauden normaalipoistosta tai koko tilikauden normaalipoisto, ellei se vääristä olennaisesti tilikauden suunnitelmapoistojen kokonaismäärää. Poistojen aloittaminen käyttöönottilikautta seuraavan tilikauden alusta ei kuitenkaan ole hyvän kirjanpitotavan mukaista muussa tapauksessa kuin silloin, kun käyttöönotto ajoittuu tilikauden loppuun. Poistojen aloittamisessa käytettävästä menettelystä voidaan antaa ohjeita esimerkiksi valtuuston hyväksymissä poistosuunnitelman perusteissa.

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

3.3 Poistomenetelmä

Suunnitelmapoistojen tarkoituksena on jaksottaa pitkävaikutteisen hyödykkeen hankintameno hyödykkeen vaikutusajalle. Samalla poistamatta olevan hankintameno väheneminen kuvaa periaatteessa pysyvien vastaavien hyödykkeen tulontuottamiskyvyn tai kunnassa palvelujen tuotantokyvyn vähenemistä. Tähän voi vaikuttaa esimerkiksi hyödykkeen käytön määrä. Poistojen tarkoituksena ei kuitenkaan ole seurata ensi sijassa hyödykkeen fyysistä kulumista tai sen todennäköisen luovutushinnan pienenemistä.

Suunnitelman mukainen poistaminen edellyttää hyödykkeiden hankintameno kirjaimista ennalta laaditun suunnitelman mukaan järjestelmällisesti kuluksi. Poistot tulee kirjata suunnitelman mukaisesti tilikauden tuloksesta riippumatta. Suunnitelmapoistoja ei siten voida pienentää tai jättää kirjaamatta toteutuneen tuloksen ollessa jonakin tilikautena ennakoitua heikompi¹⁸.

joka vaikuttaa vuokrahuoneistoon kuuluvan kaluston poistosuunnitelmaan. Kuitenkin silloin, kun toiminnan päättyminen vuokratiloissa vuokrakauden 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.

¹⁸

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on antanut lausunnon 73/2005 suunnitelman mukaisten poistojen kirjaamisesta osittaisena taikka kokonaan kirjaamatta jättämisestä joinakin vuosina.

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

Erilaisten 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.

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 soveltuvimman poistomenetelmä on menojäännöspoistomenetelmä, jossa poistot lasketaan koko ryhmän poistamattomasta hankintamenosta. 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 kone-tunnit), suoritusyksiköllä (esimerkiksi ajokilometrit) tai suoriteyksiköllä. Viimeksi mainittua vaihtoehtoa sovelletaan niin sanottuna substanssipoistomenetelmänä esimerkiksi suunnitelmapoistojen tekemiseen sellaisen maa-alueen hankintamenosta, josta irtotetaan vähitellen maa-ainesta valmistukseen tai sellaisenaan luovutettavaksi.

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

Poistomenetelmä voi olla myös erilaisten kaavamaisien poistomenetelmien yhdis- telmä. Suunnitelmapoistot voidaan tehdä esimerkiksi siten, että pysyvien vastaavien hankintamenosta tehdään ensin degressiivisiä poistoja, joista siirrytään tasapoistoihin siinä vaiheessa, kun degressiivinen poisto on vastaavaa ennakoidun 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. Takapainoisten poistojen kirjaaminen on poikkeuksellista, ja sen käytössä tulee noudattaa varovaisuuden periaatetta.

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, kirjataan 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 aloitettaessa lyhyempi kuin kalenterivuosi, poistot kirjataan kuukausia vastaavasti tai puolelta vuodelta.

Samanaisten 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 jäännösarvopoistomenetelmällä (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 kirjanpitolausakunnan hyvinvointialue- ja 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

¹⁹

Ks. myös kuntajaoston lausunto 95/2010 poistosuunnitelman tarkistamisesta

rajoitu niistä juoksevasti kertyviin osinkotuloihin ja luovutuksen yhteydessä realisoituvaan 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 laatimisesta). Niille on tunnusomaista, että osana kunnan tai kuntakonsernin pysyviä vastaavia niiltä puuttuu monesti itsenäinen selvitetävissä 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 kirjata suunnitelman mukaisia poistoja, koska niille ei ole ennakoitavissa rajallista taloudellista vaikutusaikaa.

Jos pysyvien vastaavien sijoitusten tai osakkeiden ja osuuksien arvo alenee pysyvästi, niistä on kirjattava 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 palvelutuotantokyvissä otetaan ensisijaisesti huomioon poistosuunnitelmaa muuttamalla. Arvonalennuskirjaus tulee kysymykseen lähinnä silloin, kun tulevia tulonodotuksia tai palvelutuotantokykä 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

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.

on eriteltävä tilinpäätöksen liitetiedoissa. Poistosuunnitelman muuttamisen on perustuttava kunkin hyödykkeen tulonodotusten tai palvelutuotantokyvyn muutokseen²¹.

Myös tulonodotusten tai palvelutuotantokyvyn paraneminen voi edellyttää poistosuunnitelman muuttamista. Jos tulonodotusten tai palvelutuotantokyvyn paraneminen johdetaan siitä, että pysyvien vastaavien hyödykkeen taloudellisen pitoajan ennakoitaan olevan olennaisesti aiemmin arvioitua pitempi, poistosuunnitelmaa muutetaan siten, 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 kirjanpitotavan mukaisena.²²

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. Useiden entisten poistosuunnitelmien noudattaminen tekisi pysyvien vastaavien kirjanpidosta ja poistolaskennasta monimutkaisen, mikä puoltaa valtuuston hyväksymien poistosuunnitelmien muuttamista yhdenmukaiseksi. Mahdolliset pysyvien vastaavien arvonalennukset ja lisäpoistot kirjataan tarvittaessa toimintaa jatkavan kunnan kirjanpidossa tulonodotusten ja tuotannontekijöiden käyttöön liittyvien odotusten perusteella ennen kuntajaon muutosta.

21

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

22

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

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.

Eryteisesti kuntayhtymän purkautuessa saattaa olla tarpeen arvostaa sen omaisuuserät käypään arvoon, jotta jako jäsenten kesken saadaan tehdyksi 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 merkittynä poistamatta olevan hankintameno määrään tai sitä alempaan todennäköiseen käypään arvoon.

Hyödykkeet siirretään liikelaitokselle hyödykekohtaisesti, jolloin hankintamenoiksi merkitään jäljellä oleva meno jäännös tai sitä alempi todennäköinen arvo. Mikäli tämä ei ole teknisesti mahdollista, siirretyt pysyvien vastaavien hyödykkeet voidaan käsitellä liikelaitoksen kirjanpidossa myös tase-erittäin yhdisteltyinä nimikkeinä, joille 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 hankintameno 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 hankintameno ylittävistä 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 apporti- 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 ylittävästä 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 apporti- 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 investointivaruksen tai -rahaston käyttäminen pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintameno 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**²³.

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 hyvinvointialue- ja 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.

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 hankintamenon kattamiseen on yleensä voitava selvittää pysyvien vastaavien kirjanpidon avulla.

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

Kirjanpidon yksinkertaistamiseksi ja rahoituslaskelman laadinnan selkeyttämiseksi pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutuksissa noudatetaan olennaisuuden periaatetta,

23

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

jonka perusteella vähäiset luovutusvoitot ja -tappiot voidaan esittää tuloslaskelmassa tilikauden suunnitelmapoistojen oikaisuinä. Olennaiset luovutusvoitot merkitään muiksi toimintatuotoiksi sekä olennaiset luovutustappiot muiksi toimintakuluiksi. Merkitävät, toiminnan lopettamisen tai luovutuksen johdosta aiheutuneet pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitot ja -tappiot esitetään tuloslaskelmassa satunnaisina tuottoina tai kuluina²⁴.

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 tiedot²⁵:

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

Kiinteistöinvestointia koskevaan hankintaan sisältyvän vähennyksen tai palautuksen tarkistusmenettely edellyttää arvonnlisäveron seurantaä arvonnlisäveron 10 vuoden tarkistuskauden aikana sen kalenterivuoden alusta, jonka aikana kiinteistöinvestointiin liittynyt rakentamispalvelu on valmistunut. Kiinteistöinvestointia koskevaa vähen-

24

Satunnaisista tuotoista ja -kuluista ks. mm. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta.

25

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

nystä 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 tarkistukset²⁶. Näistä syistä pysyvien vastaavien kirjanpitoon on kiinteistökohtaisesti tarkoituksenmukaista merkitä arvonlisäveron vähennys- tai palautuskäsittely taikka vähennys- tai palautuskelvottomuus ja jos kiinteistö on osittain vähennys- ja palautuskelpoisessa tai rajoitteisessa käytössä, niiden suhteelliset osuudet käyttöönottaessa 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 menojäännöspoistomenetelmällä. 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 hankintamenon osa
- 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 merkitsemättä pysyvien vastaavien kirjanpitoon, jos nämä tiedot käyvät riittävällä tarkkuudella ilmi pääkirjanpidosta.

26

AVL (1501/1993) muutos (1061/2007) 11. luku.

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 luetteloja. 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 tuloslaskelmassakunnan tilinpäätöstiedoista annetun asetuksen mukaisesti.

7.2 Tase

Taseen vastaavissa pysyvien vastaavien ryhmässä esitetään pysyvien vastaavien suunnitelmapoistoin vähennetty hankintameno. Pysyvien vastaavien arvonorotukset sisällytetään taseen vastaavissa samaan erään kuin niiden kohde. Taseessa poistokohteet ryhmitellään kunnan tilinpäätöstiedoista annetun asetuksen 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 poistojärjestel-

mät ottamaan huomioon kunnan liiketoiminnan kirjanpidossa. Tämä yhteensovittaminen tehdään erityisen erän, taseen vastattavien poistoeron ja sen tuloslaskelmassa esitettävän muutoserän avulla.

7.3 Liitetiedot

Poistoja koskevista liitetiedoista säädetään kunnan tilinpäätöstiedoista annetulla valtioneuvoston asetuksella. Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston antamassa yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista on esitetty malleja liitetietojen esittämisestä.

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.

Poisto aika 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 poistoajoja*)			ei suositella
Osake- ja vuokrahuoneistojen peruseräparannusmenot	5 - 10	vuotta*	ei suositella
Muut	2 - 10	vuotta*	ei suositella
Aineelliset hyödykkeet			
Maa- ja vesialueet		ei poistoaikaa	
Rakennukset ja rakennelmat			
Hallinto- ja laitosrakennukset	20 - 50	vuotta	5 % - 10 %
Tehdas- ja tuotantorakennukset	20 - 30	vuotta	10 % - 15 %
Talousrakennukset	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, ulkovaletuslaitteet	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 taideesineet		ei poistoaikaa	
Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat		ei poistoaikaa	
Pysyvien vastaavien sijoitukset			
Osakkeet ja osuudet		ei poistoaikaa	

*) Jollei kirjanpitolvelvollinen 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)
Käyttöönottokoulutus	(6 000,00)	Tuloslaskelman kulu, ei hankintameno
Hankintameno	<u>96 100,00</u>	
Saatu valtionosuus	<u>-30 000,00</u>	
Oma hankintameno netto	<u><u>66 100,00</u></u>	Poiston arvoperusta

Esimerkki 2

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

Esimerkki 3

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

Esimerkki 4

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

*) Ks. edellä luku 2.2.

Yleisohje suunnitelman mukaisista poistoista kunnille

Esimerkki suunnitelmapoistoista kirjanpidossa tasapoistomenetelmällä

a) suunnitelmapoistot

Tasapoistomenetelmä, poistoryhmän poistoaika 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 poistoaika 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 kuukaudelta.

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**Esimerkki pysyvien vastaavien hyödykkeiden kirjanpidosta**

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

Hyödyke:	AV-esitystekniikka laitteisto
Sijaintipaikka:	Monitoimihalli, X koulu
Vastaava yksikkö:	X liikuntatoimi
Toimittaja:	esitystekniikka 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:	14 989,00	20XY
Kertyneet suunnitelmapoistot:	22 483,50	20XX-20XY
Poistamaton hankintameno:	127 406,50	31.12.20XY

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

Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista

Esimerkki suunnitelman ylittävien poistojen käsittelystä

Tasapoistomenetelmä, poistoryhmän poisto-aika 25 vuotta

			Hallinto- ja laitos- rakennukset	Kertyneet poistot Hallinto- ja laitos- 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:

$$p = 100 * \left(1 - n \sqrt{\frac{R}{100}} \right)$$

jossa p = poisto-%
 n = pitoaika
 R = romuarvo-%

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

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 %)

Vientiselitykset:

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

Kuntayhtymän kirjanpito			Peruspääomaosuudet 31.12.		Peruspääomaosuudet: %		Perus- pääoma	Uusi perus- pääomajako
	Rahatili	Rakennukset	Jäsenkunnan A peruspääomaosuus	Jäsenkunnan B peruspääomaosuus	Jäsenkunta A:n osuus peruspääomasta: $(120000+45000+15000)/300000(\%) = 60,0\%$	Jäsenkunta B:n osuus peruspääomasta: $(80000+20000+20000)/300000(\%) = 40,0\%$	265000	159000
AT		200000	120000	80000			265000	106000
1)	100000	100000						
2)	35000	35000						
3a)	45000		45000					
3b)	20000			20000				
4)			6000	6000				
Jäsenkunta A:n kirjanpito			Jäsenkunta B:n kirjanpito					
	Rahatili	Kuntayhtymäosuudet	Rahatili	Kuntayhtymäosuudet				
AT		120000		80000				
3a)	45000	45000						
3b)			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