

KIRJANPITOLAUTAKUNNAN HYVINVOINTIALUE- JA KUNTAJAOSTO
Työ- ja elinkeinoministeriö

YLEISOHJE HYVINVOINTIALUEEN PYSYVIEN VASTAAVIEN
KIRJAAMISESTA

Helsinki
2022

TYÖ- JA ELINKEINOMINISTERIÖ

Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaosto

Helsinki 19.4.2022

YLEISOHJE HYVINVOINTIALUEEN PYSYVIEN VASTAAVIEN KIRJAAMISESTA

Sisällysluettelo

Sisällysluettelo	3
1 Johdanto	5
1.1 Yleisohjeen tarkoitus.....	5
1.2 Poistoja koskevat säännökset ja hyvinvointialue- ja kuntajaoston soveltamisohjeet.....	5
1.2.1 Kirjanpitolaian yleiset periaatteet, tilinpäätöserien määritelmät, arvostamis- ja jaksottamissäännökset sekä hyvinvointialue- ja kuntajaoston soveltamisohjeet.....	5
1.2.2 Tilinpäätöstietoja koskevat säännökset ja ohjeet	7
1.3 Käsitteiden määrittely	7
2 Poistopohjan määrittäminen	9
2.1 Hyödykkeen hankintamenon aktivoiminen.....	9
2.2 Pysyvien vastaavien hankintameno	10
2.3 Arvostaminen	11
2.3.1 Yleistä.....	11
2.3.2 Aineelliset ja aineettomat hyödykkeet	11
2.3.3 Sijoitukset.....	12
2.4 Jäännösarvo	12
2.5 Avustuksella tai muulla rahoitusosuudella katettu hankintameno	12
2.6 Investointivarausten tai rahaston purkaminen	13
2.7 Pysyvien vastaavien perusparannusmeno	13
2.8 Pienhankinnat	14
2.9 Aineettomat hyödykkeet.....	14
2.10 Pääoma-alennukset ja lainan liikkeeseenlaskumenot.....	15
3 Poistosuunnitelma	15
3.1 Poistosuunnitelman laatiminen	15
3.2 Poistoaika	15
3.2.1 Poistoaajan pituus	15
3.2.2 Poistojen aloittaminen	17
3.3 Poistomenetelmä.....	17
3.4 Poistokohteiden ryhmittely	19
3.5 Poistosuunnitelman muuttaminen	20
3.5.1 Muutokset odotuksissa	20
3.5.2 Konsernisuhteen syntyminen	21
3.5.3 Hyvinvointialueen muutos	21
3.5.4 Hyvinvointiyhtiön ja hyvinvointialueen omistaman yhtiön purkaminen	21
3.5.5 Hyvinvointialueen liikelaitoksen perustaminen.....	21
3.5.6 Hyvinvointiyhtiön perustaminen.....	22
3.5.7 Toimintojen yhtiöittäminen.....	22
4 Suunnitelman ylittävät poistot ja poistoeeron muutos	23
5 Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutuksen käsittely	24
6 Pysyvien vastaavien kirjanpito	24
6.1 Poistoina kuluiksi kirjattavien hyödykkeiden kirjanpito	24
6.2 Ei-poistona laisten hyödykkeiden kirjanpito.....	26
6.3 Vuosikuluiksi kirjattavien hyödykkeiden kirjanpito.....	26
7 Pysyviä vastaavia koskevat tilinpäätöstiedot	26

7.1 Tuloslaskelma	26
7.2 Tase	26
7.3 Liitetiedot	27

Liitteet

Liite 1. Esimerkkejä suunnitelman mukaisista poistoaajoista ja –menetelmistä	29
Liite 2. Esimerkki pysyvien vastaavien hyödykkeiden hankintamenon määrittämisestä	30
Liite 3 a. Esimerkki suunnitelmapoistoista kirjanpidossa tasapoistomenetelmällä	31
Liite 3 b. Esimerkki suunnitelmapoistoista kirjanpidossa menojäännöspoistomenetelmällä	32
Liite 4. Esimerkki pysyvien vastaavien hyödykkeiden kirjanpidosta	33
Liite 5. Esimerkki suunnitelman ylittävien poistojen käsitteystä	34

1 Johdanto

1.1 Yleisohjeen tarkoitus

Hyvinvointialueen kirjanpitoon ja tilinpäätökseen sovelletaan sen lisäksi, mitä hyvinvointialueesta annetussa laissa säädetään, kirjanpitolakia (laki hyvinvointialueesta 116.1 §). Kirjanpitolaikunnan hyvinvointialue- ja kuntajaosto antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolaikun, tilinpäätöstietoja koskevan valtioneuvoston asetuksen sekä hyvinvointialueesta annetun lain kirjanpitoa, tilinpäätöstä, konsernitilinpäätöstä ja toimintakertomusta koskevien säännösten soveltamisesta (laki hyvinvointialueesta 116.3 §). Hyvinvointialue- ja kuntajaoston antamat ohjeet ja lausunnot ovat osa hyvinvointialueiden hyvää kirjanpitotapaa. Tällä yleisohjeella hyvinvointialue- ja kuntajaosto antaa ohjeet hyvinvointialueen suunnitelman mukaisista poistoista. Ohjeessa hyvinvointialueella tarkoitetaan jäljempänä myös hyvinvointiyhtymää. Tämän yleisohjeen periaatteita hankintamenon määrittelystä sovelletaan myös ei-poistonalaisiin hyödykkeisiin.

Tässä yleisohjeessa on esitetty viittauksia kirjanpitolaikunnan lausuntoihin sekä kirjanpitolaikunnan kuntajaoston kunnille ja kuntayhtymille antamiin lausuntoihin. Lausuntoja voi soveltaa myös hyvinvointialueiden kirjanpidossa silloin, kun hyvinvointialueille ei ole annettu omia erillisiä ohjeita.

1.2 Poistoja koskevat säännökset ja hyvinvointialue- ja kuntajaoston soveltamisohjeet

1.2.1 Kirjanpitolain yleiset periaatteet, tilinpäätöserien määritelmät, arvostamis- ja jaksottamissäännökset sekä hyvinvointialue- ja kuntajaoston soveltamisohjeet

Olellisuus tilinpäätösperiaatteena

Tilinpäätöksessä esitettävä seikka on olellainen 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 epäolellainen, olellisuuden arviointi tulee kohdistaa kokonaisuuteen, jos samankaltaisia seikkoja on useita. Erityistä painoarvoa on annettava sellaisten seikkojen esittämiselle, jotka ovat olellaisen merkityksellisiä oikealle ja riittäväälle kuvalle. (KPL 3:2 §) Olellisuusperiaate 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 (*netottomiskielto*).

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

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

Silloin, kun on kysymys kirjanpitolaain 3 luvun 2 a §:ssä tarkoitetusta 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 hankintamenojaksottaminen

Kirjanpitolaain 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 kirjanpitolaain pysyvien vastaavien määritelmää yleisohjeessaan hyvinvointialueen taseen laatimisesta siten, että hyvinvointialueen 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 hyvinvointialueen palvelutuotannossa tuotannontekijöiden hankinnan tarkoituksena ei välttämättä ole tulojen kerryttäminen, vaan peruspalvelujen tuottaminen, joka lakisääteisesti tai valtuuston päätöksellä rahoitetaan valtion rahoituksella.

Kirjanpitolaain 4 luvun 5 §:n 1 momentin mukaan hankintamenoon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet välittömät menot. Hyvinvointialueesta annetun lain 116 §:n mukaan hyvinvointialueen tilinpäätöksen laadinnassa ei sovelleta kirjanpitolaain 4 luvun 5 §:n 2 eikä 3 momenttia eikä hyvinvointialue voi siten sisällyttää hankintamenojaksottamiseen hankinnan ja valmistuksen välillisiä menoja tai korkomenoja.

Kirjanpitolaain 5 luvun 1 §:ssä säädetään tuottojen, kulujen ja menetyksien jaksottamisesta sekä kirjanpitolaain 5 luvun 2 b, 5, 5 a, 5 b, 7-13 ja 16-17 §:ssä pysyviin vastaaviin kuuluvien aineellisten ja aineettomien hyödykkeiden hankintamenojen sekä sijoitusten arvostamisesta ja jaksottamisesta. Hyvinvointialueesta annetun lain 116 §:n mukaan hyvinvointialueen tilinpäätöksen laadinnassa ei kuitenkaan sovelleta kirjanpitolaain 5 luvun 2 b, 5 b eikä 17 §:ää. Hyvinvointialueiden kirjanpidossa ei voi merkitä sijoitusteistöjä taseeseen käypään arvoon, käsitellä rahoitusleasingin kohteena olevia hyödykkeitä myydyin tai ostetun hyödykkeen tavoin eikä kirjata arvonnäyksiä.

1.2.2 Tilinpäätöstietoja koskevat säännökset ja ohjeet

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

Hyvinvointialue- ja kuntajaoston yleisohjeessa hyvinvointialueen 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 hyvinvointialueen tilinpäätöksen liitetiedoista.

1.3 Käsitteiden määrittely

Pysyvät vastaavat

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

Hankintameno

Hankintamenoon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet välittömät menot.

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

Hyvinvointialueen tilinpäätöksessä saadaan kirjata suunnitelman ylittäviä poistoja silloin kuin investoinnin hankintamenoa varten on aikaisemmin tehty investointivaraus. Hyvinvointialue saa 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 hyvinvointialueen 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.

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

Vapaaehtoinen varaus

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

Hyvinvointialueella vapaaehtoisten varausten ja rahastojen lisäyksiä voi pääsääntöisesti kirjata enintään tuloslaskelman erän Tilikauden tulos osoittaman ylijäämän verran. Vapaaehtoisten varausten ja rahastojen purkamisella tai poistoeron vähennyksellä ei voi lisätä tilinpäätöksen varauksentekomahdollisuutta tilikauden ylijäämäistä tuloista suuremmaksi³. Jos taseessa on aikaisemmilta vuosilta alijäämää, varausta ei voi tehdä enempää kuin tilikauden tuloksen ja aikaisempien tilikausien alijäämän erotuksen verran.

1

Ks. verotukseen liittyvästä suunnitelman ylittävästä poistosta Yleisohje hyvinvointialueen taseen laatimisesta.

2

Hyvinvointialueen taseen laatimista koskevan yleisohjeen mukaan hyvinvointialueen peruspääomaa voidaan korottaa vapaaehtoisista varauksista, muista omista rahastoista tai edellisten tilikausien ylijäämästä tehtävällä siirroilla. Siirrot peruspääomaan voivat perustua investointivarausten ja rahastojen purkamiseen niiden tulouttamisen sijasta tai siirrot voidaan tehdä edellisten tilikausien ylijäämästä.

3

Varauksentekomahdollisuudesta ks. Yleisohje hyvinvointialueen tuloslaskelman laatimisesta.

Liikelaitoksessa investointivaraus voidaan tehdä liikelaitoksen oman ylijäämäisen tuloksen perusteella kuitenkin enintään hyvinvointialueen ylijäämäerien määrästä. Ylijäämäeriin lasketaan mukaan hyvinvointialueen tilikauden yli- tai alijäämä ja edellisten tilikausien yli- tai alijäämä sekä hyvinvointialueen omat rahastot.

Hyvinvointialue on verovelvollinen elinkeinotulosta ja muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuottamasta tuloista. Tässä toiminnassa voidaan noudattaa varausten tekemisessä elinkeinoverolain säännöksiä vapaaehtoisista varauksista⁴.

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

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

Jäännösarvo

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

Menojäännös poistomenetelmä

Menojäännös poistomenetelmässä poisto kirjataan hyödykkeen hankintamenon kulloinkin poistamatta olevasta osasta tilikautittain poistosuunnitelman mukaisen poistoprosentin mukaan degressiivisesti. Menojäännös poistomenetelmässä poistot lasketaan hyödyke- tai hyödykeryhmäkohtaisesti. Menojäännös poistoja sovelletaan pääsääntöisesti verotuksen poistoissa.

2 Poistopohjan määrittäminen

2.1 Hyödykkeen hankintamenon aktivoiminen

KPL 5:5.1 §:n mukaan sellaisen aineelliseen omaisuuteen kuuluvan hyödykkeen, jonka arvioidaan tuottavan tuloa useana tilikautena, hankintameno poistetaan merkittävällä se suunnitelman mukaan kuluksi kullekin tilikaudelle hyödykkeen vaikutusajana (**poisto**). Tilikaudelle kuuluvalla poistolla vähennetty jäännös hankintamenosta merkitään pysyviin vastaaviin taseessa (**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 aktivoida varovaisuutta noudattaen edellyttäen, että oikeuden arvioidaan tuottavan tuloa useampana tilikautena. Aktivoitu hankintameno on poistettava suunnitelman mukaan vaikutusajanaan.

4

Ks. Yleisohje hyvinvointialueen taseen laatimisesta ja Yleisohje hyvinvointialueen tuloslaskelman laatimisesta

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

2.2 Pysyvien vastaavien hankintameno

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

Hyvinvointialueen valmistaessa omaan käyttöön pysyvien vastaavien hyödykkeen (esim. rakennuksen) kirjataan sen hankintamenoiksi valmistuksen välittömät menot, jotka on voitava selvittää kirjanpitosoitteisiin perustuvan kirjanpidon tai kustannuslaskelman avulla.

Valmistuksessa käytetyt ostetut aineet, tarvikkeet, asennusmenot ja palvelut sekä alihankinnat luetaan osaksi hankintamenoa siten, että ostohinnasta saadut alennukset sekä vähennettävä ja palautettava arvonlisävero vähentävät hankintamenoa luettavien menojen määrää. Hankintamenoa voidaan sisällyttää myös mainittujen menojen rahat ja rakennuslupamaksut.

Pysyvien vastaavien hyödykkeen valmistuksessa käytettyjen hyvinvointialueen palveluksessa olevien henkilöiden palkat sosiaalikulukustannuksiin voidaan sisällyttää hankintamenoa, 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.

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, 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 tulolaskelmassa. Lahjoitusrahaston varoihin merkitystä rakennuksesta tai irtaimistosta kirjattavat poistot merkitään lahjoitusrahastojen varojen ja pääomien vähennykseksi.⁵

5

Ks. Yleisohje hyvinvointialueen taseen laatimisesta

2.3 Arvostaminen

2.3.1 Yleistä

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 aiheettomaksi, se on KPL 5:16 §:n mukaan kirjattava kulukirjauksen oikaisuksi.

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

2.3.2 Aineelliset ja aineettomat hyödykkeet

Olelliset muutokset pysyvien vastaavien tulonodotuksissa tai arvo hyvinvointialueen 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 olellisesti 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 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 hyvinvointialueen 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 hyvinvointialueen 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 erillisinä myytäessä olisikin poistamatta olevaa hankintamenoa pienempi. Riittää, että hankintameno kirjataan vaikutusaikanaan kuluksi ja että tulevaisuudessa kertyvät tuotot tai arvo hyvinvointialueen 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 hyvinvointialueen palvelutuotannossa.

2.3.3 Sijoitukset

Sijoituksiin kuuluvat arvopaperit tulee arvostaa erillisinä.

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

2.4 Jäännösarvo

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

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

2.5 Avustuksella tai muulla rahoitusosuudella katettu hankintameno

Hyvinvointialueella pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintaan saatu investointiavustus tai muu rahoitusosuus kirjataan hankintamenon vähennykseksi. Kirjaamisen edellytyksenä on, että avustus tai rahoitusosuus on annettu tietyn hankintamenon kat-

tamiseksi. Tällöin poistolaskennassa poistopohjana pidetään saadulla avustuksella vähennettyä hankintamenon määrää (ks. liite 1). Rahoituslaskelmassa ja taseen vastaavia koskevissa liitetiedoissa ilmoitetaan tällöin olennaisuuden periaatetta noudattaen kyseisen pysyvien vastaavien hyödykkeen koko hankintameno ja siitä investointiavustuksella tai muulla rahoitusosuudella katettu määrä.

Edellä tarkoitettu muu rahoitusosuus on tulkittava lähtökohtaisesti suppeasti joko hyvinvointialueen saamaksi julkiseksi tueksi kuten EU-tueksi investointimenoon taikka hyvinvointialueiden yhteistoimintaan liittyväksi maksuosuudeksi investointiin, jonka tarkoituksena on yleishyödyllisen palveluvelvoitteen täyttäminen. Sen sijaan yksityisten yhteisöjen tai henkilöiden hyvinvointialueelle suorittamat korvaukset hyvinvointialueen tuottamista palveluista tai muista hyödykkeistä ovat lähtökohtaisesti hyvinvointialueen myynti- tai maksutuloina. 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.⁶

2.6 Investointivarausten tai rahaston purkaminen

Investointivarausten 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 hankintamenon kattamiseen kirjataan tuloslaskelmaan varauksella tai rahastolla katetun hankintamenon 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. Investointivarausten 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 hankintamenoon tai kirjata erilliseksi pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintamenoksi, jolle määritellään oma poistosuunnitelma. Perusparannusmeno poistetaan sen vaikutusaikana, joka on usein sama kuin perusparannetun pysyvien vastaavien hyödykkeen jäljellä oleva taloudellinen pitoaika. Jos perusparannus lisää pysyvien vastaavien hyödykkeeseen liittyviä tulonodotuksia tai käyttömahdollisuuksia palvelutuotannossa pidentämällä olennaisesti sen jäljellä olevaa taloudellista pitoaikaa, muutetaan poistosuunnitelmaa vastaavasti.

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

6

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

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.

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 käyttöönottotilikauden kuluksi, vaikka niiden odotetaan tuottavan tuloa useamman tilikauden aikana.

Hyvinvointialue 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. Hyvinvointialue voi kirjata myös pienhankinnat pysyviin vastaaviin ja suunnitelman mukaan poistoina kuluksi ⁷.

Ns. 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 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, tietokoneohjelmien käyttöoikeudet (KILA 1604/2000) ja muut vastaavat oikeudet sekä lisenssit ja ohjelmistot. Jos KPL 5:5 a §:n mukainen aineeton oikeus on hankittu vastikkeellisesti ja oikeuden arvioidaan tuottavan tuloa tai olevan käytettävissä tuotannon tekijänä palvelutoiminnassa useampana tilikautena, on sen hankintameno aktivoitava ja kirjattava suunnitelman mukaan poistoina kuluksi.

⁷ Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on käsitellyt pienhankintoja kiinteämääräisestä aktiivoinnista antamassaan lausunnossa 124/2021.

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.⁸

Hyvinvointialueilla esimerkiksi koulutusmenot sekä toiminnan muuttamisesta tai uudelleen organisoimisesta aiheutuvat menot ja muut vastaavat menot kirjataan vuosikuluksi.

2.10 Pääoma-alennukset ja lainan liikkeeseenlaskumienot

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. Hyvinvointialueella aktivoidut erät tulee kirjata poistoina kuluksi laina-ajalle jaksotetun hankintameno 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 hyvinvointialueelta poistosuunnitelman laatimista sekä erillistä pysyvien vastaavien hyödykkeiden seuranta ja poistojen laskentajärjestelmän ylläpitämistä. Poistosuunnitelman hyväksymismenettelystä otetaan määräykset hyvinvointialueen hallintosääntöön.

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

3.2 Poisto aika

3.2.1 Poistoajan pituus

Pysyviin vastaaviin kuuluvien aineellisten ja aineettomien hyödykkeiden hankintameno tulee poistaa hyödykkeiden vaikutusaikana. Pysyvien vastaavien vaikutusajalla tarkoitetaan hyödykkeen taloudellista pitoaika. Pysyvien vastaavien hankintameno jak-

8

Ks. muihin pitkävaikutteisiin menoihin sisällytettävistä eristä tarkemmin hyvinvointialueen taseen laatimista koskeva vasta yleisohjeesta

sotetaan 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 hyvinvointialueen palvelujen tuottamista tai aikaa, jona hyödykkeen ennakoitaan hyödyttävän hyvinvointialuetta tuloa tuottamalla. Pysyvien vastaavien hyödykkeen taloudellinen pitoaika on yleensä lyhyempi kuin sen tekninen pitoaika, joka riippuu hyödykkeen teknisestä käyttökelpoisuudesta hyvinvointialueen harjoittamassa toiminnassa.

Pysyvien vastaavien hyödykkeen taloudellisen pitoajan ja myös poistoajan määrittely tulee tehdä hyvinvointialueen yksilölliset olosuhteet huomioon ottaen. Poistoaika määritellään siten, että se vastaa hyvinvointialueen 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 poistoaika määritellään kyseisen hyödykkeen yksilöllisen tulontuottamis- tai palvelutuotantokyvyn perusteella varovaisuuden periaatteella liitteen 1 poistoaikojen rajoissa. Kirjanpitolausuntokunnan hyvinvointialue- ja kuntajaosto suosittelee poisto-ohjeen liitteen 1 poistoaikojen 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 poistoaikaa, joka on jossain määrin pysyvien vastaavien ennakoitua taloudellista pitoaikaa lyhyempi. Poistoaika 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 poistoaikojen puitteissa. Aineettomien hyödykkeiden enimmäispoistajoista on säädetty KPL 5:7–11 §:ssä. Liikearvo, kehittämismenot ja muut aktivoitujen pitkävaikutteiset menot poistetaan suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan. Jollei kirjanpitolvelvollinen voi luotettavalla tavalla arvioida vaikutusaikaa, on meno poistettava enintään kymmenessä vuodessa. Perustamis- ja tutkimusmenot kirjataan tilikauden kuluksi.⁹

9

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

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 käyttöönottilikaudelta seuraavan tilikauden alusta ei kuitenkaan ole hyvän kirjanpitolavan 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 ennakoitaan 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 hyvinvointia lueella 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 heikompi¹⁰.

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

¹⁰ Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto on antanut lausunnon 73/2005 suunnitelman mukaisten poistojen kirjaamisesta osittaisena taikka kokonaan kirjaamatta jättämisestä joinakin vuosina.

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.

Hyvinvointialueiden 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 käytännön työn kannalta soveltuvin 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.

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 kaavamaisten 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 py- syvien vastaavien ennakoidaan tuottavan tuloa pitoajan alkupuolella selvästi vähem- män kuin sen loppupuolella. Takapainoisten poistojen perusteena voi olla esimerkiksi se, että pysyvien vastaavien hyödykkeen käyttö jää sen pitoajan alkuvuosina vä- häiseksi. Takapainoisten poistojen kirjaaminen on poikkeuksellista, ja sen käytössä tu- lee 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 kor- kea, 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 hyvinvointiyhtymän toimintaa aloitettaessa lyhyempi kuin kalenterivuosi, poistot kirjataan kuukausia vastaavasti tai puolelta vuodelta.

Samanlaisten hyödykkeiden hankintamenot poistetaan samaa poistomenetelmää käyttäen. Valittua poistomenetelmää sovelletaan jatkuvasti eri tilikausina, ellei poistosuunnitelman muuttamiseen sen osalta ole erityistä syytä. Poistosuunnitelmaa tulee muuttaa ja esimerkiksi poistoaikoja tarkistaa, jos hyödykkeeseen liittyvät tulonodotukset tai käyttö palvelutuotannossa muuttuvat olennaisesti (ks. Poistosuunnitelman muuttaminen, luku 3.5). Poistosuunnitelmaa tulee siten arvioida säännöllisesti aina tilinpäätöstä laadittaessa sen varmistamiseksi, että valittu poistomenetelmä ja -aika vastaavat hyödykkeen taloudellista pitoaikaa.

Yleisohjeen liitteenä on esimerkkejä suunnitelmapoistoista tasapoisto- sekä 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)¹¹. 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 ryhmittelyyn lähtökohtana pidetään kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston taseenesittämisestä antaman yleisohjeen mukaista pysyvien vastaavien hyödykkeiden ryhmittelyä.

Kirjanpitolaissa ei ole erityistä säännöstä pysyvien vastaavien sijoitusten poistoista. Pysyvien vastaavien osakkeisiin liittyvät tulonodotukset eivät kuitenkaan tavallisesti rajoitu niistä juoksevasti kertyviin osinkotuloihin ja luovutuksen yhteydessä realisoituvaan voittoon. Pysyvien vastaavien osakkeet ja osuudet hyvinvointialueella 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 hyvinvointialueen tai hyvinvointialuekonsernin pysyviä vastaavia niiltä puuttuu monesti itsenäinen selvitettävissä oleva (tuotto)arvo. Niihin liittyvät tulonodotukset sekä omistukseen ja palvelutuotantokykyyhin liittyvät muut odotukset sisältyvät koko toimialasijoitusinvestoinnin arvoon hyvinvointialueen toiminnan edistämiseksi.

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

11

Ks. myös kuntajaoston lausunto 95/2010 poistosuunnitelman tarkistamisesta

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 poistoaajoista 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.

Olennot muutokset pysyvien vastaavien tulonodotuksissa tai palvelutuotantokyvyssä otetaan ensisijaisesti huomioon poistosuunnitelmaa muuttamalla. Arvonalennuskirjaus tulee kysymykseen lähinnä silloin, kun tulevia tulonodotuksia tai palvelutuotantokykyä ei tilinpäätöstä laadittaessa havaita olevan enää lainkaan¹².

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

Myös tulonodotusten tai palvelutuotantokyvyn paraneminen voi edellyttää poistosuunnitelman muuttamista. Jos tulonodotusten tai palvelutuotantokyvyn paraneminen johtuu siitä, että pysyvien vastaavien hyödykkeen taloudellisen pitoajan ennakoidaan olevan olennaisesti aiemmin arvioitua pitempi, poistosuunnitelmaa muutetaan siten, että vanhan suunnitelman mukainen poistamaton hankintameno jaksotetaan poistettavaksi uuden pitoajan kuluessa. Yleistä poistojen määrän alentamista tuloksen parantamisen tai taseen alijäämän kattamisen tarkoituksessa ei voida pitää hyvän kirjanpitoavan mukaisena.¹³

Tuotannosta poistetun hyödykkeen jäljellä oleva poistamaton menojäännös poistetaan kokonaan sinä tilivuotena, jona hyödyke poistetaan käytöstä. Mikäli hyödykkeelle odotetaan tulevina vuosina olevan käyttöä hyvinvointialueen 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 menojäännös poistettava kokonaan kirjanpidosta.

12

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

13

Kuntajaoston lausunto 95/2010

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

3.5.2 Konsernisuhteen syntyminen

Kun hyvinvointialue 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 hyvinvointialuekonsernin näkökulmasta ovat olennaisesti erilaiset kuin ennen konsernisuhteen syntymistä. Lisäksi konsernisuhteen syntymisvaiheessa tulee arvioida mahdollisen arvonalennuskirjauksen tarvetta.

3.5.3 Hyvinvointialueen muutos

Hyvinvointialueiden muuttaminen ei sinänsä edellytä muutosta hyvinvointialueiden 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 aluevaltuuston hyväksymien poistosuunnitelmien muuttamista yhdenmukaiseksi. Mahdolliset pysyvien vastaavien arvonalennukset ja lisäpoistot kirjataan tarvittaessa hyvinvointialueen kirjanpidossa tulonodotusten ja tuotannontekijöiden käyttöön liittyvien odotusten perusteella ennen hyvinvointialueen muutosta.

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

3.5.4 Hyvinvointiyhtymän ja hyvinvointialueen omistaman yhtiön purkaminen

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

Erityisesti hyvinvointiyhtymän purkautuessa saattaa olla tarpeen arvostaa sen omaisuuserät käypään arvoon, jotta jako jäsenten kesken saadaan tehdyksi oikeudenmukaisesti. Tällöin jäsenenä olevalle hyvinvointialueelle siirtyvien pysyvien vastaavien hyödykkeiden poistot tehdään siirtoarvosta jäljellä olevana taloudellisena pitoaikana.

3.5.5 Hyvinvointialueen liikelaitoksen perustaminen

Kun hyvinvointialue siirtää pysyvien vastaavien hyödykkeitä liikelaitokselle, on siirto tehtävä kirjanpitoon merkittyyn poistamatta olevan hankintameno määrään tai sitä alempaan todennäköiseen käypään arvoon.

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

3.5.6 Hyvinvointiyhtymän perustaminen

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

Jos hyvinvointialue tai hyvinvointiyhtymä siirtää hyvinvointiyhtymälle pysyvien vastaavien hyödykkeitä poistamattoman hankintamenon ylittävästä apporttiarvosta tai luovutushinnasta, kirjataan luovutus hyvinvointialueen kirjanpidossa kuten pysyvien vastaavien hyödykkeitä tavanomaisesti luovutettaessa.

Jos hyvinvointiyhtymän perustaminen edellyttää poistosuunnitelman muuttamista, poistetaan vastaanotetun pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintameno mahdollisilla oikaisulla tarkistettuna jäljellä olevan taloudellisen pitoajan kuluessa.

Hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän siirtämät pysyvien vastaavien hyödykkeet voidaan käsitellä vastaanottavan yhteisön kirjanpidossa hyödykekohtaisesti, jolloin hankintamenoksi merkitään jäljellä oleva menojäännös tai sovitettu apportti- tai luovutushinta. Tällöin poistosuunnitelmassa on otettava poistoaikaa lyhentävänä tekijänä huomioon aika, jona hyödykettä on jo aiemmin käytetty hyvinvointialueen tai hyvinvointiyhtymän 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 hyvinvointialue yhtiöittää jonkin toimintansa, voidaan tytäryhteisön pysyvien vastaavien kirjanpitoa jatkaa hyvinvointialueen kirjanpitoarvoista siten, että hyödykkeen hankintamenon 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 hyvinvointialue siirtää perustamalleen tytäryhteisölle pysyvien vastaavien hyödykkeitä poistamattoman hankintamenon ylittävästä apporttiarvosta tai luovutushinnasta, kirjataan luovutus hyvinvointialueen kirjanpidossa kuten pysyvien vastaavien hyödykkeitä tavanomaisesti luovutettaessa.

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

Hyvinvointialueen siirtämät pysyvät vastaavat siirretään hyödykekohtaisesti, jolloin hankintamenoksi voidaan merkitä jäljellä oleva menojäännös tai sovittu apportti- tai myyntihinta. Hyödykkeet poistetaan taloudellisena pitoaikana, jossa poistoaikaa lyhentävänä tekijänä huomioon aika, jona hyödykettä on jo aiemmin käytetty hyvinvointialueen omassa toiminnassa. Mikäli hyödykekohtainen siirtäminen ei ole mahdollista, hyvinvointialueen 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

Kirjanpitolaain 5:12.1 §:n mukaan kirjanpitovelvollinen saa kirjata suunnitelman ylittäviä poistoja, jos siihen on verotusperusteinen syy. Perusteena suunnitelman ylittävälle poistoille voi hyvinvointialueella olla investointivarausten tai -rahaston käyttäminen pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintameno kattamiseen, mikä merkitsee asiallisesti suunnitelman ylittävän poiston tekemistä. Hyvinvointialueen 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**¹⁴.

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 hyvinvointialueen 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 hankintameno 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 hyvinvointialueen 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.

14

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

Poistoeron lisäys tai vähennys tilikauden aikana sekä poistojen vähentämisen jälkeen poistamatta oleva hankintamenon osa jätetään merkitsemättä 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 hankintamenoista suunnitelmapoisto sen luovutusajankohtaan tai tilivuoden loppuun asti. Vähäinen luovutustilikauden suunnitelmapoisto voidaan kuitenkin jättää tekemättä.

Kirjanpidon yksinkertaistamiseksi ja rahoituslaskelman laadinnan selkeyttämiseksi pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutuksissa noudatetaan olennaisuuden periaatetta, jonka perusteella vähäiset luovutusvoitot ja -tappiot voidaan esittää tuloslaskelmassa tilikauden suunnitelmapoistojen oikaisuuksina. Olennaiset luovutusvoitot merkitään muiksi toimintatuotoiksi sekä olennaiset luovutustappiot muiksi toimintakuluiksi. Merkittävät, toiminnan lopettamisen tai luovutuksen johdosta aiheutuneet pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitot ja -tappiot esitetään tuloslaskelmassa satunnaisina tuottoina tai kuluina¹⁵.

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 hyvinvointialueen suorite- tai palvelutuotantoon. Pysyvien vastaavien kirjanpidosta tulisi kustakin hyödykkeestä käydä ilmi ainakin seuraavat tiedot¹⁶:

15

Satunnaisista tuotoista ja -kuluista ks. mm. *Yleisohje hyvinvointialueen tuloslaskelman laatimisesta*.

16

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

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

Kiinteistöinvestointia koskevaan hankintaan sisältyvän vähennyksen tai palautuksen tarkistusmenettely edellyttää arvonalisäveron seuranta-arvonalisäveron 10 vuoden tarkistuskautena sen kalenterivuoden alusta, jonka aikana kiinteistöinvestointiin liittynyt rakentamispalvelu on valmistunut. Kiinteistöinvestointia koskevaa vähennystä tai palautusta tarkistetaan, jos vähennykseen tai palautukseen oikeuttava kiinteistön käyttö kasvaa tai vähenee tai kiinteistö luovutetaan tarkistuskautena. 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 tarkistukset¹⁷. Näistä syistä pysyvien vastaavien kirjanpitoon on kiinteistökohtaisesti tarkoituksenmukaista merkitä arvonalisäveron vähennys- tai palautuskäsittely taikka vähennys- tai palautuskelvottomuus ja jos kiinteistö on osittain vähennys- ja palautuskelpoisessa tai rajoitteisessa käytössä, niiden suhteelliset osuudet 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 hankintameno
- poistoero.

Hyvinvointialueen tuloveron alaisessa toiminnassa on otettava huomioon verotuksen aiheuttamat tarpeet poistoissa. Suunnitelman mukaisen poistamatta olevan hankinta-

menon 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.

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 Vuosikuluiksi 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 valtiosuuden 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 hyvinvointialueen tilinpäätöstiedoista annetun asetuksen mukaisesti.

7.2 Tase

Taseen vastaavissa pysyvien vastaavien ryhmässä esitetään pysyvien vastaavien suunnitelmapoistoin vähennetty hankintameno. Taseessa poistokohteet ryhmitellään hyvinvointialueen tilinpäätöstiedoista annetun asetuksen mukaisesti.

Hyvinvointialueen tuloverotettavassa liiketoiminnassa on huomioitava, että kirjanpitolain edellyttämät suunnitelman mukaiset poistot ja verolainsäädännössä tarkoitetut verotuksessa vähennyskelpoiset poistot eroavat usein poistomenetelmien ja käytettävien

poistoaikojen osalta toisistaan. Suunnitelman mukaiset poistot tehdään ennalta laaditun suunnitelman mukaan pysyvien vastaavien taloudellisena pitoaikana. Verotuksessa vähennyskelpoiseksi hyväksyttävät poistot perustuvat verolakien säännöksiin. Koska EVL 54 § edellyttää, että verotuksessa hyväksytään vain verovuonna tai aikaisempina verovuosina kirjanpidossa vähennetyt poistot, joudutaan nämä erilaiset poistojärjestelmät ottamaan huomioon hyvinvointialueen liiketoiminnan kirjanpidossa. Tämä yhteensovittaminen tehdään erityisen erän, taseen vastattavien poistoeron ja sen tuloslaskelmassa esitettävän muutoserän avulla.

7.3 Liitetiedot

Poistoja koskevat liitetiedot on esitetty hyvinvointialueen tilinpäätöstiedoista annetussa asetuksessa.

Esimerkkejä suunnitelman mukaisista poistoajoista ja -menetelmistä

Seuraavat poistoajat ovat ohjeellisia aineettomille ja aineellisille hyödykkeille sekä sijoituksille. Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaosto suosittelee poistoajojen alarajojen käyttämistä, ellei pidemmän poistoajan käyttämiselle ole erityistä hyödykekohtaista perustetta. Poistoaikaan voi vaikuttaa myös sovellettava poistomenetelmä. Poistoaika 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 hankkeisiin (sovelletaan vastaavanlaisen hyödykkeen hankintamenoa koskevia poistoajoja*)	2 - 50 vuotta*	ei suositella
Osake- ja vuokrahuoneistojen perusparannusmenot	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 %
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		
Maa- ja vesirakenteet	15 - 30 vuotta	10 % - 20 %
Putki- ja kaapeliverkot	15 - 20 vuotta	15 % - 20 %
Kiinteät nosto- ja siirtolaitteet	15 - 20 vuotta	15 % - 20 %
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 tiivat työkoneet	8 - 15 vuotta	20 % - 27 %
Muut kuljetusvälineet	4 - 7 vuotta	25 % - 27 %
Muut liikkuvat työkoneet	5 - 10 vuotta	25 % - 30 %
Muut raskaat koneet	10 - 15 vuotta	20 % - 25 %
Muut kevyet koneet	5 - 10 vuotta	25 % - 30 %
Sairaala-, terveydenhuolto- yms. laitteet	5 - 15 vuotta	20 % - 30 %
Atk-laitteet	3 - 5 vuotta	30 % - 40 %
Muut laitteet ja kalusteet	3 - 5 vuotta	30 % - 40 %
Muut aineelliset hyödykkeet		
Luonnonvarat	käytön mukainen poisto	
Arvo- ja taidesineet	ei 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 hyvinvointialueille

Liite 2

Esimerkki käyttöomaisuuden hankintameno määrittämisestä

Esimerkki 1

Sairaalan atk 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

Hyvinvointialueen toimitila		
Rakennusurakka	1 230 000,00	
Oman henkilöstön työpanos	30 000,00	Sisältää henkilösivumeno
Rakennuslupamaksu	<u>5 500,00</u>	
Hankintameno	<u><u>1 265 500,00</u></u>	Poiston arvoperusta
Palautettava liittymismaksu	5 000,00	Kirjataan saamiseksi

Esimerkki 3

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

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 terveystakeskus	1.7.20XX	3 090 000	3 090 000		
Suunnitelmapoistot	31.12.20XX				
- hankintamenoista 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				
- hankintamenoista 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 ambulanssi vuonna 20XY

Tasapoistomenetelmä, poistoryhmän poistoaika 5 vuotta

			Kuljetusvälineet Poistoryhmä 5 v.	Kertyneet poistot Kuljetusvälineet Poistoryhmä 5 v.	Suunnitelma- poistot	Pysyvien vastaavien myynnit
Hankintameno	1.1.20XX	1 750 000	1 750 000			
Kertyneet poistot		962 500		962 500		
Menojäännös		787 500				
Ostettu ambulanssi 1	1.7.20XX	90 000	90 000			
Suunnitelmapoistot	31.12.20XX					
- hankintamenoista 1.1.20XX		350 000		350 000	350 000	
- ambulanssi 1:stä 1/2 vuotta **)		9 000		9 000	9 000	
Tasearvo		518 500				
Ostettu ambulanssi 2	15.6.20XY	80 000	80 000			
Vaihdettu ambulanssi 1 amb. 3:een	30.6.20XY					
Ambulanssi 3:n hankintameno		150 000	150 000			
Ambulanssi 1:n vaihtoarvo		60 000				60 000
Ambulanssi 1:n suunnitelmapoistot 1/2 v		9 000 **)		9 000	9 000	
Ambulanssi 1:n menojäännös		72 000	90 000	18 000		72 000
Vaihtoarvo		60 000				
Luovutustappio		-12 000				
Suunnitelmapoistot	31.12.20XY					
- hankintamenoista 1.1.20XX		350 000		350 000	350 000	
- ambulanssi 2:sta 1/2 v ***)		8 000		8 000	8 000	
- ambulanssi 3:stä 1/2 v		15 000		15 000	15 000	
- pysyvien vastaavien luovutustappio		-12 000			12 000	12 000 ***)
Tasearvo		294 500				

**) Poisto voidaan tehdä hankinta- ja myyntitilikautena myös koko vuodelta, jolloin luovutusvoiton tai -tappion määrä vastaavasti muuttuu

***) Luovutusvoitto voidaan esittää poistojen oikaisuna tai muuna tuottona. Poikkeuksellisen suuret luovutusvoitot tai -tappiot esitetään satunnaisena eränä. Luovutustappio voidaan esittää poistojen oikaisuna tai muuna kuluna.

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

Esimerkki suunnitelmapoistoista kirjanpidossa menojäännöspoistomenetelmällä

Menojäännöspoistomenetelmä

a) suunnitelmapoistot kiinteissä rakenteissa ja laitteissa

			Maa- ja vesi- rakenteet	Suunnitelmapoistot
Menojäännös	1.1.20XX	1 750 000	1 750 000	
Rakennettu ulkoilualue Projektikirjanpidosta	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		
Ostettupuita	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		

Esimerkki pysyvien vastaavien hyödykkeiden kirjanpidosta

Terveyskeskuksen laboratorionäytelaite	134 000,00 (arvonlisäveroton)
Kuljetus	3 350,00 (arvonlisäveroton)
Vakuutus	4 020,00
Asennus	11 200,00 (arvonlisäveroton)
Käteisalennus koneesta	<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 arvope rusta

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

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

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

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

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

Esimerkki suunnitelman ylittävien poistojen käsittelystä

Tasapoistomenetelmä, poistoryhmän poisto aika 25 vuotta

			Kertyneet poistot			Poistoeron lisäys/vähennys		Poistoero	Investointivarausten muutos (tuloslaskelma)
			Hallinto- ja laitosrakennukset	Hallinto- ja laitosrakennukset	Suunnitelma-poistot				
Rakennettu sairaala	1.7.20XX	3 090 000	3 090 000						
Käytetty investointivarausta		2 000 000				2 000 000	2 000 000	2 000 000	
Investointivarausten käytön tuloutus									
								Investointivaraukset (tase)	
								2 000 000	
Suunnitelmapoistot	31.12.20XX								
- sairaalasta 1/2 vuotta		61 800		61 800	61 800				
- sairaalan suunnitelman ylittävä poisto		61 800				61 800	61 800		
Tasearvo		3 028 200							
Suunnitelmapoistot	31.12.20XY								
- sairaalasta		123 600		123 600	123 600				
- sairaalan suunnitelman ylittävä poisto		123 600				123 600	123 600		
Tasearvo		2 904 600							

Tuloslaskelma 20XX

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

Tase

Rakennukset	3 028 200
Poistoero	1 938 200