

3.6.2022

## **Pirkanmaan hyvinvointialueen pysyvien vastaavien laskentaohje ja poistosuunnitelma**

1.	Ohjeen tarkoitus.....	2
2.	Pysyvien vastaavien käsite ja ryhmittely .....	2
2.1	Aktivointikelpoisuuden arviointi.....	3
2.2	Keskeneräiset hankinnat.....	3
2.3	Aineettomat oikeudet ja muut pitkävaikutteiset menot .....	4
2.4	Aineelliset hyödykkeet.....	4
2.4.1	Rakennukset ja niiden tekniset laitteet .....	4
2.4.2	Kiinteät rakenteet ja laitteet .....	5
2.4.3	Koneet ja kalusto.....	5
2.4.4	Muut aineelliset hyödykkeet .....	5
2.5	Ensikertainen kalustaminen .....	5
2.6	Sijoitukset.....	5
3.	Pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintamenon määrittäminen .....	6
3.1	Hankintamenon määritelmä .....	6
3.2	Hankittavat kiinteistöt .....	7
3.3	Perusparannus- ja korjausmenot.....	7
3.4	Aktivoitavat suunnittelu- ja kehittämismenot.....	7
3.5	Esiselvitykset ja tutkimukset.....	8
3.6	Purkukustannukset ja pilaantuneet maat investointihankkeissa.....	8
3.6.1	Rakennusten purkukustannusten käsittely .....	8
3.6.2	Pilaantuneiden maa-alueiden kustannusten käsittely investointihankkeissa .....	8
4.	Pysyvien vastaavien hyödykkeiden myyminen, romuttaminen ja siirtäminen .....	9
4.1	Pysyvien vastaavien hyödykkeiden myynti ja vaihtaminen .....	9
4.2	Pysyvien vastaavien hyödykkeiden romutukset ja arvonalentumiset .....	9
5.	Suunnitelman mukaiset poistot .....	10
5.1	Poistojen määrittäminen.....	10
5.2	Poistomenetelmät .....	10
5.3	Poistojen aloitusajankohta.....	10
5.4	Poistosuunnitelman muuttaminen .....	10
6.	Pysyviä vastaavia koskevan kirjanpidon hoito.....	11
6.1	Pysyvien vastaavien kirjanpidon vastuu .....	11
6.2	Omaisuserien seuranta ja inventointi.....	11
6.3	Investointihankkeiden suunnittelu.....	11
7.	Erityisiä määräyksiä .....	11
8.	Lisätietoja .....	12

## **1. Ohjeen tarkoitus**

Kirjanpitolain 4 luvun 3 §:ssä ja 5 §:n 1-3 momenteissa säädetään pysyvistä vastaavista ja hankintamenoista. Lain mukaan taseen vastaavien erät jaetaan pysyviin ja vaihtuviin käyttötarkoituksensa perusteella. Pysyviä vastaavia ovat erät, jotka on tarkoitettu tuottamaan tuloa jatkuvasti useana tilikautena. Muut taseen vastaavien erät ovat vaihtuvia.

Pirkanmaan hyvinvointialueen kirjanpitoon sovelletaan kirjanpitolain lisäksi hyvinvointialuelakia. Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaosto antaa sitovia ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolain ja hyvinvointialuelain soveltamisesta. Pysyvistä vastaavista säädetään mm. kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston taseen laatimista ja suunnitelman mukaisia poistoja koskevissa yleisohjeissa.

Pysyvien vastaavien laskentaohjeen tarkoituksena on antaa tarkentavat ohjeet kirjanpitolainsäädännön sekä kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston yleisohjeiden soveltamisesta Pirkanmaan hyvinvointialueen kirjanpitoon ja talousarvioon siltä osin kuin ne koskevat pysyvien vastaavien erien käsittelyä ja suunnitelman mukaisia poistoja. Talouspalvelut vastaavat pysyvien vastaavien ohjauksesta ja antaa tarvittaessa lisätietoja ohjeen soveltamisesta.

## **2. Pysyvien vastaavien käsite ja ryhmittely**

Hyvinvointialueen taseessa pysyviin vastaaviin kuuluvat hankintahinnaltaan vähintään 10 000 euron arvoiset aineettomat ja aineelliset hyödykkeet sekä erikseen luovutettavissa olevat oikeudet, jotka tulon tuottamisen tarkoituksesta riippumatta vaikuttavat tuotannontekijöinä usean tilikauden ajan.

Tämän rajan alittavat hankinnat kirjataan kuluksi kuluvana vuonna, vaikka niiden odotetaan tuottavan tuloa tai ne ovat palvelutuotannon käytössä useamman tilikauden aikana.

Pysyvien sijoitusten osakkeet ja osuudet, rakennukset sekä maa- ja vesialueet ovat hankintarajasta riippumatta aina pysyviä vastaavia. Pysyvillä sijoituksilla tarkoitetaan muita kuin rahoitusomaisuussijoituksia.

Pysyvät vastaavat luokitellaan hyvinvointialueen vahvistetun poistosuunnitelman mukaisesti omaisuusluokkiin. Luettelo hyvinvointialueen omaisuusluokista on tämän ohjeen liitteenä.

Pysyvien vastaavien kirjanpitoarvot perustuvat alkuperäiseen hankintamenoa vähennettynä suunnitelman mukaisilla poistoilla, arvonalennuksilla ja investointien rahoitusosuuksilla. Hankintamenoa tarkastellaan yhtä hankittavaa hyödykettä kohden. Jos samankaltaisia hyödykkeitä hankitaan useita kappaleita, joiden hankintameno on erikseen alle, vaikkakin yhteensä vähintään 10 000 euroa, hankintaa ei aktivoida.

Pysyvien vastaavien aktivoinnin 10 000 euron alarajasta voidaan kuitenkin joissain tapauksissa poiketa, mikäli hankitut tuotannontekijät muodostavat yhteensä vähintään 10 000 euron arvoisen kokonaisuuden, joka vaikuttaa tuotannontekijänä vähintään viiden tilikauden ajan.

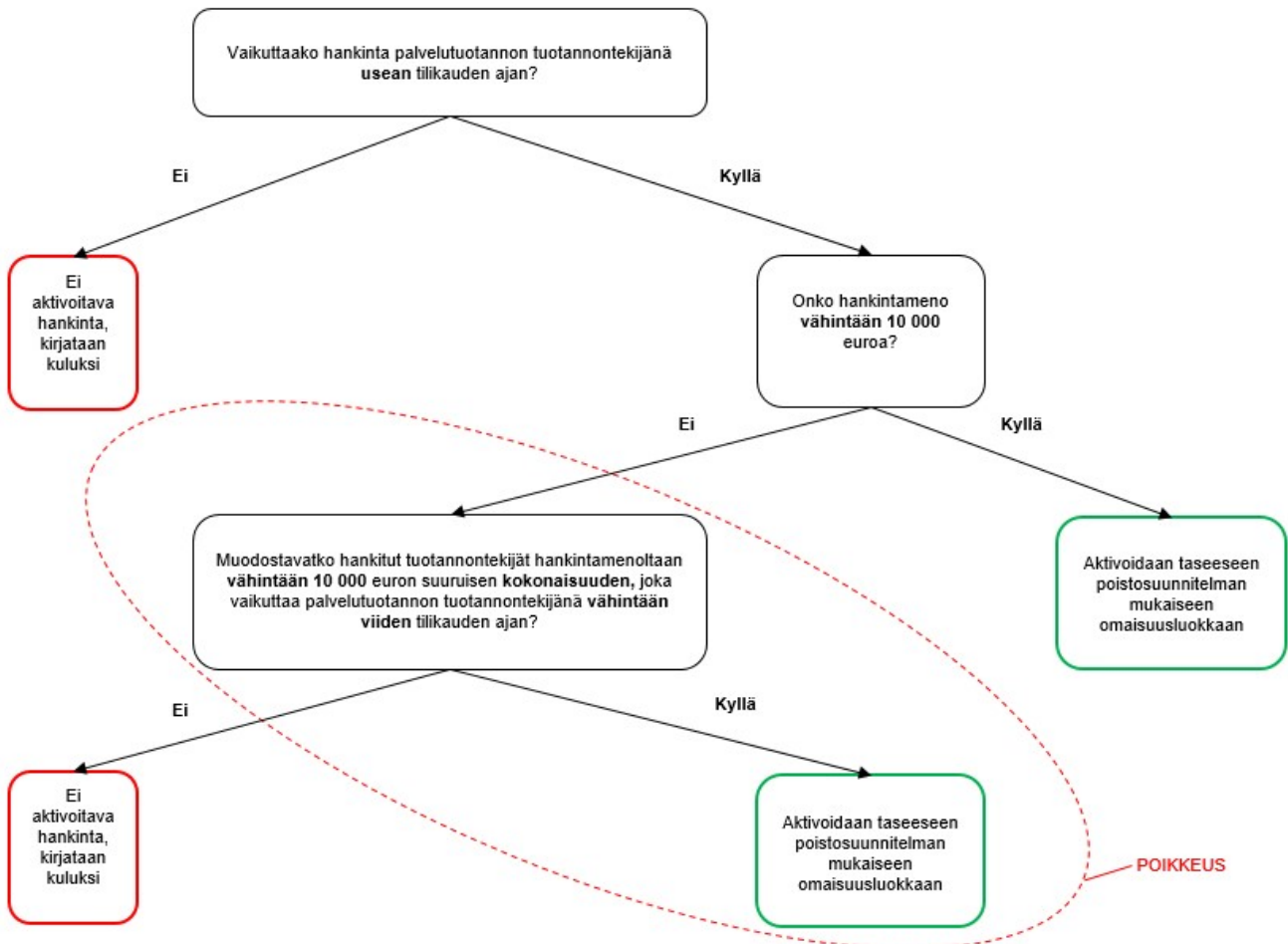
Poikkeussäännön soveltamisen edellytykset:

- Aktivoitavat hyödykkeet ovat edelleen luovutettavissa
- Aktivoitavan kokonaisuuden hankintameno on vähintään 10 000 euroa
- Aktivoitavan kokonaisuuden taloudellinen pitoaika on vähintään 5 vuotta

Uudisrakennettujen, perusparannettujen tai aiemmasta poikkeavaan käyttöön otettujen tilojen ensikertaista kalustamista, joka tietyin ehdoin voidaan aktivoida pysyviin vastaaviin, on käsitelty kappaleessa 2.5.

## 2.1 Aktivointikelpoisuuden arviointi

Talousarviossa budjetoidut käyttötalous- ja investointimäärärahat eivät ohjaa pysyvien vastaavien aktivointia, vaan aktivointikelpoisuus ratkaistaan kirjanpitolainsäädännön ja tämän ohjeen periaatteiden mukaan. Aktivointikelpoisuuden arvioinnissa voi käyttää apuna alla esitettyä rakennetta. Tarkempaa ohjausta antaa talouspalvelut.



## 2.2 Keskeneräiset hankinnat

Rakenteilla ja valmisteilla tai muuten keskeneräisenä olevat pysyvien vastaavien hyödykkeet sisällytetään keskeneräisten aineettomien hyödykkeiden sekä keskeneräisten aineellisten hyödykkeiden omaisuusluokkiin, joista poistoja ei tehdä. Käyttöön otetut pysyvien vastaavien hyödykkeet on siirrettävä viipymättä niitä vastaaviin omaisuusluokkiin ja aloitettava suunnitelman mukaiset poistot kohdan 5.3 mukaan.

## **2.3 Aineettomat oikeudet ja muut pitkävaikutteiset menot**

Aineettomia oikeuksia ovat erikseen luovutettavissa olevien käyttö- ja valmistusoikeuksien hankintamenot. Aineettoman oikeuden aktivointi tulee kysymykseen silloin, kun se tuottaa tuloa tai vaikuttaa tuotannon tekijänä jatkuvasti useana tilikautena ja hankintamenon kerralla kuluksi kirjaamisella on olennaista vaikutusta hyvinvointialueen tilikauden tulokseen. Aineettoman omaisuuden hankintameno voidaan aktivoida varovaisuutta noudattaen.

Aineettomat hyödykkeet jaotellaan aineettomiin oikeuksiin, kehittämismenoihin, liikearvoihin sekä muihin pitkävaikutteisiin menoihin.

Pysyvien vastaavien aineettomien oikeuksien ryhmään kuuluvat muun muassa toimiluvat, patentit, tekijänoikeudet, tavaramerkkioikeudet, liikenneluvat ja tietokoneohjelmistot. Jos tietojärjestelmä hankitaan sovelluspalveluna, kulu kirjataan käyttötalouden menoksi luonteensa mukaan ICT-palvelun ostoksi. Sovelluspalvelussa hyvinvointialue hankkii tietojärjestelmän käyttöoikeuden palveluntarjoajalta, joka vastaa mm. palvelun tuottamiseen tarvittavasta tietotekniikasta, ohjelmiston ja palvelimen toiminnasta, ylläpidosta ja jatkokehityksestä. Sovelluspalvelusta saattaa sen ominaisuuksista ja laajuudesta riippuen aiheutua myös ns. infrastruktuurikustannuksia, jotka kirjataan luonteensa mukaan pysyviin vastaaviin, jos aktivointiedellytykset ovat olemassa. Jatkuvaan palveluun liittyvät ylläpitokulut tai tavanomaiset kehitystyöt eivät ole pitkävaikutteisia menoja.

Muihin pitkävaikutteisiin menoihin kuuluvat sellaiset useampana tilikautena tuloa tuottamaan tarkoitetut menot, jotka eivät ole esineitä, erikseen luovutettavia oikeuksia tai muita hyödykkeitä. Omistettuihin osakehuoneistoihin ja ulkopuolelta vuokralle otettuihin huoneistoihin tehdyt peruserantamismenot kuuluvat tähän ryhmään.

## **2.4 Aineelliset hyödykkeet**

Aineellisia hyödykkeitä ovat maa- ja vesialueet, rakennukset, kiinteät rakenteet ja laitteet, koneet ja kalusto sekä muut aineelliset hyödykkeet.

### **2.4.1 Rakennukset ja niiden tekniset laitteet**

Rakennuksen hankintamenoon kuuluvat rakennuttamis- ja suunnittelukulut, varsinaiset rakennuskulut, lupa- ja viranomaismaksut. Rakennuksen hankintamenoon luetaan myös sellaiset talotekniset verkostot, joiden taloudellinen pitoaika on sama kuin rakennuksen ja joiden uusiminen tehdään yleensä rakennuksen muun peruskorjauksen yhteydessä. Tällaisia ovat esimerkiksi vesi- ja viemäriputkisto ja sähköverkosto. Rakennuksen purkukustannukset eivät ole aktivoitavia. Hankintamenon määritelmä on käsitelty tarkemmin kohdassa 3.

Rakennusten teknisten laitteiden, kuten hissien, ilmanvaihto-, lämmitys- ja jäähdytyslaitteistojen ja keskusantennien hankintameno lasketaan mukaan varsinaiseen rakennusrungon hankintamenoon. Poistosuunnitelmaa laadittaessa otetaan kuitenkin huomioon, että teknisiä laitteita joudutaan uusimaan nopeammin kuin rakennusrunkoa ja nämä tulee poistaa taloudellisen pitoajan mukaisesti.

## **2.4.2 Kiinteät rakenteet ja laitteet**

Kiinteitä rakenteita ja laitteita ovat esimerkiksi maapohjan päälle suoritettut rakennustyöt kuten kadut, tiet, puistot ja pysäköintialueet sekä tunnelit ja tekniset luolat. Kiinteisiin rakenteisiin ja laitteisiin kuuluvat myös mm. kaukolämpö- ja kaapeliverkot sekä johtoverkostot ja niiden laitteiden hankintamenot.

## **2.4.3 Koneet ja kalusto**

Koneita ja kalustoa ovat kuljetusvälineet, lääkintälaitteet, tietokonelaitteet, järjestelmälaitteet, viestintälaitteet, muut laitteet sekä muut koneet ja kalusto. Koneille ja laitteille on tyypillistä, että niitä tarvitaan rakennuksen toiminnallisuuden vuoksi. Laitteet voivat kiinnitettynä ja kytkettyinä rakennukseen taikka irrallisina. Kuljetusvälineitä ovat henkilö- ja tavarakuljetuksiin tarkoitettut liikennevälineet, esimerkiksi autot ja perävaunut. Trukit luetaan liikkuviin työkoneisiin.

## **2.4.4 Muut aineelliset hyödykkeet**

Muita aineellisia hyödykkeitä ovat mm. arvo- ja taide-esineet, joista ei tehdä poistoja.

## **2.5 Ensikertainen kalustaminen**

Tilojen kalustamisessa toiminnan käyttöön hankittavat kalusteet ja laitteet eivät pääsääntöisesti yksittäisinä hyödykkeinä täytä hankintamensa tai taloudellisen pitoaikansa puolesta aktivoinnin kriteereitä. Tästä poikkeuksena on uudisrakennettujen, perusparannettujen tai aiemmasta poikkeavaan käyttöön otettujen tilojen ensikertainen kalustaminen, joka tietyin ehdoin voidaan aktivoida pysyviin vastaaviin.

Ensikertaisen kalustamisen on liityttävä uuden yksikön tai toiminnan aloittamiseen ja hankinnan tulee tapahtua pääsääntöisesti ennen toiminnan aloittamista. Ensikertaisena kalustamisena voidaan pysyviin vastaaviin aktivoida varsinaiset kaluste- ja laite- hankinnat, jos hankinnan kokonaisarvo on vähintään 10 000 euroa. Kulutushyödykkeet ja täydentävät hankinnat eivät ole aktivointikelpoisia.

Ensikertaisen kalustamisen aktivointi on mahdollista, jos kaikki kriteerit täyttyvät:

- aktivoitavat hyödykkeet ovat edelleen luovutettavissa ja
- aktivoitavien hyödykkeiden taloudellinen pitoaika on vähintään 3 vuotta ja
- aktivoitavan ensikertaisen kalustamisen hankintameno on vähintään 10 000 euroa ja
- aktivoitava ensikertainen kalustaminen on edellytys uuden tai perusparannetun rakennuksen tai käyttötarkoitustaan muuttaneen tilan käyttöönottoon.

## **2.6 Sijoitukset**

Pysyvien vastaavien sijoituksiin kirjataan hankintamenot pysyvään käyttöön hankituista osakkeista ja osuuksista, jotka palvelevat hyvinvointialueen varsinaista toimintaa. Pysyvien vastaavien sijoituksiin luetaan osuudet saman konsernin yrityksissä ja omistusyhteisyriksissä, saamiset saman konsernin yrityksiltä ja yhteisyriksiltä sekä muut osakkeet ja osuudet, jotka on tarkoitettu tuottamaan tuloa useana tilikautena.

Osakkeiden ja muiden arvopapereiden hankintamenoon luetaan ostohinta, välityspalkkio ja varainsiirtovero. Osakkeen mahdollisesta ennenaikaisesta maksamisesta hyvitettyä korko katsotaan hankintamenoa vähennykseksi. Myös pääoman palautus sijoitetun vapaan pääoman rahastosta luetaan hankintamenoa vähennykseksi.

Osakkeista ja osuuksista ei pääsääntöisesti tehdä poistoja. Pysyvien vastaavien sijoituksissa olevista osakkeista on tehtävä poisto, jos niihin liittyvät tulonodotukset ovat olennaisesti (noin 20 %) pysyvästi alentuneet. Jos poistoja tehdään, ne esitetään tuloslaskelman erässä arvonalentumiset pysyvien vastaavien hyödykkeistä.

### **3. Pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintamenoa määrittäminen**

#### **3.1 Hankintamenoa määritelmä**

Suunnitelmapoistojen pohjana on pysyvien vastaavien hankintameno. Hyödykkeen hankintamenoa luetaan pääsääntöisesti sen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet välittömät menot. Varsinaisen ostohinnan lisäksi hankintamenoa luetaan kuljetuksista, asennuksista, käyttöönottokoulutuksista ja muista vastaavista toimenpiteistä aiheutuneet menot. Käyttöönottokoulutuksella tarkoitetaan koulutusta, jossa koulutetaan investointihyödykkeen avainkäyttäjiä hyödykkeen tekniseen ylläpitoon tai hallintoihin. Investointihyödykkeen loppukäyttäjien kouluttaminen ei lukeudu käyttöönottokoulutukseksi, vaan käsitellään käyttötalouskuluna. Myös ylläpito, huolto ja muu hyödykkeen ennallaan ja käyttökuntoisena pitäminen käsitellään käyttötalouskuluna.

Pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintamenoa ei lueta hyvinvointialueen toimintatavoista tai investointien hankintatavoista aiheutuvia kustannuksia. Myöskään investointien kilpailuttamisen kustannukset eivät lähtökohtaisesti ole aktivointikelpoisia. Kilpailuttaminen hankintatavaksi on hyvinvointialueen tavanomainen hankintamenetelmä, eikä sillä ole vaikutusta kyseisen investointihyödykkeen arvoon. Kilpailuttamisesta aiheutuvat kustannukset ovat hyvinvointialueen jatkuvan toiminnan kustannuksia ja niitä käsitellään siten käyttötalousmenoina.

Itse valmistetun pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintamenoksi katsotaan valmistusarvo, johon sisällytetään hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot. Valmistuksessa käytetyt ostetut aineet, tarvikkeet, asennusmenot ja palvelut sekä alihankinnat luetaan osaksi hankintamenoa siten, että ostohinnasta saadut alennukset sekä vähennettävä ja palautettava arvonalisävero vähentävät hankintamenoa luettavien menojen määrää. Hankintamenoa voidaan sisällyttää myös mainittujen menojen rahdit ja rakennuslupamaksut. Hyvinvointialueen palveluksessa olevien, hyödykkeen valmistukseen osallistuvien henkilöiden palkat sosiaalikustannuksineen voidaan sisällyttää hyödykkeen hankintamenoa, mikäli työsuoritusten määrä on kirjanpidossa kohdistettu valmistettavalle hyödykkeelle.

Muuttuvia menoja eivät ole:

- tuotantorakennusten, -koneiden ja -kaluston korjaus- ja kunnossapitomenot
- tuotantohannon ja tuotannon tukitoimintojen palkka- ja henkilösivumenot
- tuotantolaitoksen käyttömenot ja muut hallintomenot
- hankinnan ja valmistuksen vakuutusmenot

Hyvinvointialueen omasta suunnittelu- tai muusta työstä voidaan aktivoida vain välittömät työn kustannukset. Koska mahdollinen kate ja yleiskustannukset eivät ole aktivointikelpoisia, ne tulee eliminoida tilinpäätöksessä. Aktivoidut hankintamenot on aina voitava selvittää kirjanpitositteisiin perustuvan kirjanpidon tai kustannuslaskelman avulla.

Pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintamenon vähennykseksi luetaan hankintaan saadut investointiavustukset ja muut rahoitusosuudet (esim. lahjoitukset). Kirjaamisen edellytyksenä on, että antaja on kohdistanut sen tiettyyn hankintamenuon. Tällöin poistolaskennassa poistopohjana pidetään saadulla avustuksella vähennettyä hankintamenon määrää.

Vähennys- tai palautuskelpoista arvonnäisäveroa ei sisällytetä hankintamenuon.

Investointihyödykkeiden toimittamiseen tai valmistamiseen saattaa liittyä tehtyjen sopimusten kautta mak-suvelvoitteita viivästyksistä tai muista hankintahinnan hyvityksiä. Toimittajien tai valmistajien maksamat so-pimussakot ja hyvitykset tulee kirjata aina samaan tase-erään hankintamenon vähennykseksi kuin alkupe-räinen hankintamenokin on kirjattu.

### **3.2 Hankittavat kiinteistöt**

Kiinteistön siirtyessä hyvinvointialueen omistukseen rakennuksineen tulee hankinta-arvo jakaa erikseen maa- ja vesialueille sekä rakennuksille ja muille omaisuusluokille poistojen laskemista sekä pysyviä vastaa-via koskevaa kirjanpitoa varten. Kiinteistöjen kirjanpitoarvot perustuvat alkuperäisiin hankintahintoihin.

### **3.3 Perusparannus- ja korjausmenot**

Perusparannuksella tarkoitetaan pysyviin vastaaviin kuuluvan omaisuuden uusinta- ja lisätyötä tai sellaista hankintaa, jossa omaisuus saatetaan vastaamaan muuttuneita olosuhteita ja nykyajan vaatimuksia ja joka lisää olennaisesti omaisuuden alkuperäistä arvoa. Hyödykkeen palauttaminen alkuperäiseen hankintahet-ken käyttökuntoon ja käyttötarkoitukseen ei lisää olennaisesti hyödykkeen arvoa, vaan tulkitaan lähtökoh-taisesti aktivointikelvottomaksi kunnossapitokorjaukseksi.

Pysyvien vastaavien hyödykkeen perusparannusmeno voidaan joko lisätä sen poistamattomaan hankinta-menuon tai kirjata erilliseksi pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintamenuksi, jolle määritellään oma poistosuunnitelma. Vuosikorjaukset, kunnossapitokorjaukset ja muut niihin verrattavat korjausmenot kirja-taan tilikauden kuluksi.

Mikäli perusparannus kohdistuu vuokrahuoneistoon, tulee aktivointiedellytyksiä arvioida perusparannuksen taloudellisen pitoajan kautta. Tällöin investointi kirjataan aineettomien hyödykkeiden muihin pitkävaikuttei-siin menoihin. Vuokrahuoneistoon kohdistuvan perusparannusmenon poisto aika ei saa ylittää vuokra-aikaa.

### **3.4 Aktivoitavat suunnittelu- ja kehittämismenot**

Hyödykkeen hankintamenuon luetaan pääsääntöisesti sen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet välit-tömät menot, joihin katsotaan kuuluvaksi esimerkiksi rakennuksen suunnittelumenot. Aktivoitavat suunnitte-lumenot eivät saa olla ennen investointiprojektin päättymistä vanhentuneita tai muuten toteuttamiskelvotto-mia.

Keskeneräiset valmistumattomat suunnittelumenot ja muut vastaavat menot poistetaan kertapoistona heti, kun hankkeen toteuttamisesta on luovuttu tai hankkeen toteutuminen ei ole todennäköistä.

Kehittämismenoja ei lähtökohtaisesti aktivoida. Aktivointi on tietyin edellytyksin mahdollista, jos kehittämismen-  
ojen odotetaan tuottavan tuloa useampana tilikautena. Aktivoidut kehittämismenot on poistettava suun-nitelman mukaan vaikutusaikanaan. Kehittämismen-  
ojen aktivointi vaatii erillisl-  
luvan talouspalveluista.



### **3.5 Esiselvitykset ja tutkimukset**

Esiselvitykset ja tutkimukset kirjataan pääsääntöisesti kuluksi. Tutkimuskustannukset eivät tuo taseeseen uutta aktivointikelpoista omaisuutta eivätkä nosta investointihyödykkeen arvoa. Tarvittavan tiedon hankinnasta syntyvät kustannukset eivät ole investointihankkeen aktivointikelpoisia kustannuksia. Investointihankkeita alustavat selvitykset, hankesuunnitelmat, kuntotutkimukset, kuntokartoitukset, erilaiset kartoitukset ja arvioiden teettäminen sekä muut tutkimukset eivät ole aktivointikelpoisia investointikustannuksia.

Edellä mainitusta tutkimuskulujen aktivoinnista on perusteltua poiketa ainoastaan silloin, kun tehtävä tutkimus on välttämätön edellytys investointihyödykkeen käyttöönotolle. Lainsäädännön tai muun viranomaistoinnin aiheuttama velvoite ei ole tällainen välttämätön edellytys. Esimerkiksi talonrakennuksen edellyttämä maaperätutkimus voi olla aktivointikelpoinen tutkimuskustannus. Ilman maaperätutkimusta rakennuksen riittävä ja oikea perustaminen jäisi arvioiden varaan, mikä ei vastaa hyvää rakentamistapaa.

### **3.6 Purkukustannukset ja pilaantuneet maat investointihankkeissa**

Investointihankkeet edellyttävät toisinaan erilaisia vanhojen rakenteiden, laitteiden tai rakennusten purkamisia ja pilaantuneiden maiden käsittelyä ennen uuden investointihyödykkeen käyttöönottoa sille varatussa paikassa. Tällaiset purku- ja puhdistamiskustannukset ovat pääsääntöisesti tilikauden kuluja.

Rakennusten purkukustannusten tai pilaantuneiden maiden käsittelykustannusten aktivointi ei ole mahdollista, mikäli maa-alueen kirjanpitoarvo vastaa sen käypää arvoa. Aktivointikelpoisuus tulee tarkastella aina kohteittain ja tarvittaessa pyydettyä ennakkotieto talouspalveluista.

#### **3.6.1 Rakennusten purkukustannusten käsittely**

Pääsääntö on, että rakennuksen purkukustannukset ovat purkamisvuoden kuluja. Rakennusten purkukustannusten aktivointi hyvinvointialueen omistaman tontin hankintameno on mahdollista, jos molemmat kriteerit täyttyvät:

- tontilla sijaitseva rakennus puretaan tonttimaan kunnostamiseksi. Tällöin rakennuksen purkamisen syynä on rakentamispaikan saattaminen rakentamiskelpoiseksi uudisrakennusta tai tontin muuta käyttöä varten;
- tontin aktivoitu hankintameno ei muodostu tontin todennäköistä luovutusarvoa tai muutoin määritellyä käyttöarvoa suuremmaksi.

Aktivoidut purkukustannukset kirjataan käyttöomaisuuskirjanpidossa maa- ja vesialueiden peruseräparannusinvestointeihin. Aktivoinnin tulee perustua todennettuun laskelmaan tontin käyttöarvosta. Laskelma tulee liittää tositteeseen.

#### **3.6.2 Pilaantuneiden maa-alueiden kustannusten käsittely investointihankkeissa**

Maaperää pidetään pilaantuneena, kun siihen ihmisen toiminnan seurauksena päässeet aineet voivat aiheuttaa haittaa ihmisen terveydelle tai luonnolle, vähentää ympäristön viihtyisyyttä tai käyttöarvoa tai muuten loukkaavat yleistä tai yksityistä etua.



Maa-alueiden puhdistus- ja kunnossapitokustannukset ovat pääsäännön mukaan tilikauden kuluja. Investointihankkeessa puhdistamiskustannusten aktivointi tontin hankintameno on mahdollista, jos molemmat kriteerit täyttyvät:

- pilaantunut maaperä puhdistetaan tonttimaan kunnostamiseksi. Tällöin puhdistamisen syynä on rakentamispaikan saattaminen rakentamiskelpoiseksi uudisrakennusta tai tontin muuta käyttöä varten;
- tontin aktivoitu hankintameno ei muodostu tontin todennäköistä luovutusarvoa tai muutoin määriteltyä käyttöarvoa suuremmaksi.

Aktivoidut puhdistuskustannukset kirjataan käyttöomaisuuskirjanpidossa maa- ja vesialueiden peruseränusinvestointeihin. Aktivoinnin tulee perustua todennettuun laskelmaan tontin käyttöarvosta. Laskelma tulee liittää tositteeseen.

## **4. Pysyvien vastaavien hyödykkeiden myyminen, romuttaminen ja siirtäminen**

### **4.1 Pysyvien vastaavien hyödykkeiden myynti ja vaihtaminen**

Hyvinvointialueen myydessä pysyviin vastaaviin kuuluvia hyödykkeitä, merkitään käyttöomaisuuskirjanpitoon luovutetun hyödykkeen poistamaton hankintameno eli kirjanpitoarvo. Myyntitilikaudella hyödykkeestä tehdään suunnitelman mukainen poisto luovutusajankohtaan asti, mikäli poisto ei ole merkitykseltään vähäinen. Myyntihinnan ja jäljelle jäävän poistamattoman hankintamenoerotus on luovutusvoittoa tai -tappiota. Luovutusvoitto kirjataan muuksi toimintatuotoksi ja luovutustappio muuksi toimintakuluksi. Poikkeuksellisen suuret luovutusvoitot tai -tappiot toiminnasta luovuttaessa voidaan kirjata tilinpäätöksessä satunnaisiksi tuotoiksi tai -kuluiksi. Satunnaisuuden luovutusvoitolle tai -tappiolle määrittää talouspalvelut.

Hyvinvointialueen vastaanottaessa tai luovuttaessa vaihdon yhteydessä pysyviin vastaaviin kuuluvia hyödykkeitä, merkitään käyttöomaisuuskirjanpitoon vaihtoon liittyvistä asiakirjoista ilmenevät arvot. Ellei asiakirjoista muuta ilmene, katsotaan arvoksi saadun omaisuuden kirjanpitoarvo tai ellei sitä ole, sen käypä arvo. Käyvän arvon määrittämisen yhteydessä on laadittava laskelma aktivointikirjauksen liitteeksi. Laskelmasta tulee ilmetä käyvän arvon määrittämisessä käytetyt laskentaperusteet. Käypään arvoon arvostaminen on perusteltua ja pakollista esimerkiksi maa- ja vesialueiden vaihdoissa, joiden sopimuksissa kyseisille maa- ja vesialueille ei määritetä vaihtoarvoja.

### **4.2 Pysyvien vastaavien hyödykkeiden romutukset ja arvonalentumiset**

Mikäli pysyvien vastaavien hyödyke tuhoutuu, menetetään pysyvästi varastettuna tai muuttuu muuten käytökelvottomaksi, tulee jäljellä oleva hyödyke kirjanpitoarvoineen romuttaa eli kirjata arvonalennuksena kuluksi. Osittaisen pysyvän arvonalentumisen johdosta hyödyke tulee poistaa niin, että jäljelle jäävä poistamaton hankintameno vastaa hyödykkeen jäljellä olevaa taloudellista pitoaika.

Ulkopuolisen vakuutusyhtiön korvauksen kirjaus tulee käsitellä tapauskohtaisesti. Tarkempaa ohjausta antaa talouspalvelut.

Pysyvien vastaavien inventoinnin perusteella todetut hyödykkeiden arvonalennukset tulee poistaa välittömästi arvonalentumisena.

## **5. Suunnitelman mukaiset poistot**

### **5.1 Poistojen määrittäminen**

Suunnitelman mukainen poisto-aika määräytyy taloudelliseen pito-aikaan varovaisuuden periaatetta noudattaen.

Taloudellisella pitoajalla tarkoitetaan sitä aikaa, jona pysyvän vastaavan hyödykkeen ennakoituaan hyödyttävän hyvinvointialuetta tuloa tuottamalla tai aikaa, jona hyödykkeen ennakoituaan hyödyttävän hyvinvointialueen palvelujen tuottamista. Pysyvien vastaavien hyödykkeen taloudellinen pito-aika on yleensä lyhempi kuin sen tekninen pito-aika, joka riippuu hyödykkeen teknisestä käyttökelpoisuudesta hyvinvointialueen harjoittamassa toiminnassa.

Hyvinvointialueen pysyviin vastaaviin kuuluvan omaisuuden kirjanpitoarvoa alennetaan vuosittain omaisuusluokkakohtaisesti suunnitelman mukaisin poistoin tämän ohjeen liitteen mukaisesti.

Käytetyn hyödykkeen poisto-aika on pääsääntöisesti hyödykkeen jäljellä oleva arvioitu taloudellinen pito-aika, mutta olennaisuuden periaatteella poistoajaksi voidaan valita myös esimerkiksi puolet vastaavan uuden hyödykkeen pitoajasta.

### **5.2 Poistomenetelmät**

Käytössä oleva poistomenetelmä on tasapoisto.

### **5.3 Poistojen aloitusajankohta**

Pysyviin vastaaviin kuuluvien hyödykkeiden suunnitelman mukaiset poistot aloitetaan tosiasiallisesta käyttöönottohetkestä seuraavan kuukauden alusta. Investointihyödykkeeseen voi vielä tämän jälkeen kohdistua aktivoitavia kustannuksia tai rahoitusosuuksia.

Mikäli hankittavaan investointihyödykkeeseen on sovittu koekäyttö tai vastaava harkinta-aika, tulee poistot aloittaa vasta välittömästi sovitun koekäytön jälkeen tosiasiallisesta käyttöönottoajankohdasta. Koekäyttö voi kestää korkeintaan kuusi kuukautta, jonka jälkeen poistot on viimeistään aloitettava.

### **5.4 Poistosuunnitelman muuttaminen**

Poistosuunnitelmaa arvioidaan säännöllisesti aina tilinpäätöstä laadittaessa sen varmistamiseksi, että valittu poistomenetelmä ja –aika vastaavat todennäköistä taloudellista pito-aikaa varovaisuuden periaate huomioiden. Poistosuunnitelmaa muutetaan, jos pysyvien vastaavien hyödykkeen tulo-odotukset tai palvelukyky heikkenevät olennaisesti. Vastaavasti voivat tulo-odotukset ja palvelutuotantokyvyn paraneminen edellyttää poistosuunnitelman muuttamista. Aiempien tilikausien poistoja ei tällöin kuitenkaan oikaista.

Poistosuunnitelman muutosta ei missään tilanteessa ole sallittua käyttää tilikauden tuloksen parantamiseen, vaan poistot tehdään johdonmukaisesti suunnitelman mukaan.

Jos tulonodotusten tai arvon palvelutuotannossa pysyväisluonteista alenemista ei ole pystytty ennakoimaan poistosuunnitelmassa, ja tilinpäätöstä laadittaessa havaitaan aktivointiedellytysten lakanneen poistosuunnitelman kohteena olevan pysyvien vastaavien hyödykkeen osan kohdalta kokonaan, on tilinpäätöksen yhteydessä tehtävä kertaluonteinen lisäpoisto.

Poistosuunnitelman muuttamisen hyväksyy aluehallitus. Aluehallitus hyväksyy hyödyke- tai hyödykeryhmäkohtaiset poistosuunnitelmat.

## **6. Pysyviä vastaavia koskevan kirjanpidon hoito**

### **6.1 Pysyvien vastaavien kirjanpidon vastuu**

Jokainen vastuualue on vastuussa kohdassa 2 tarkoitetun pysyviin vastaaviin kuuluvan erän ottamisesta kirjanpitoon sekä omaisuusluokan ja poistojen aloittamisajankohdan määrittelystä oman vastuualueensa osalta.

Vastuualueen tulee huolehtia siitä, että pysyvien vastaavien kirjanpito ja seuranta ovat jatkuvasti ajan tasalla. Pysyvissä vastaavissa ei saa esittää omaisuutta, jota ei enää ole. Omaisuuden tasearvo ei saa myöskään olla koskaan korkeampi kuin sen todennäköinen käypä arvo.

### **6.2 Omaisuuserien seuranta ja inventointi**

Jokainen vastuualue on vastuussa pysyviin vastaaviin kuuluvan omaisuuden purkamiseen, tuhoutumiseen, vahingoittumiseen ja katoamiseen sekä omaisuuden reaaliarvon olennaisiin muutoksiin liittyvistä toimenpiteistä sekä omaisuuden inventoinnista oman vastuualueensa osalta.

Keskeneräisissä pysyvissä vastaavissa (taseen erät Ennakkomaksut sekä Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat) ei saa olla eriä projekteista, jotka eivät todennäköisesti valmistu tai etene. Etenemättömät hankkeet tulee kirjata valmiiksi pysyvien vastaavien hyödykkeiksi ja poistaa arvonalentumisena, mikäli hankintamenon aktivoinnit ovat tapahtuneet aiemmillä tilikausilla. Saman vuoden aikana tehdyt keskeneräiset etenemättömät hankkeet voidaan purkaa keskeneräisistä pysyvistä vastaavista investointikirjaukset peruuttavilla oikaisukirjauksilla käyttötalouteen.

### **6.3 Investointihankkeiden suunnittelu**

Investointihankkeiden suunnittelua ohjaa talouspalvelut/ strateginen ohjaus antamissaan talousarvio- ja vuosisuunnitelmaohjeissa. Talousarvion suunnitteluvaiheessa vastuualueiden tulee varmistua siitä, että investointimenoihin sisältyy vain taseeseen aktivointikelpoisia hankintamenoja. Investointien seurannan kannalta on olennaista, että merkittäviä investointihankkeita voidaan seurata suunnitelmiin verrattuna hankekohtaisesti. Hankekohtaista seurantaa edellytetään kokonaiskustannuksiltaan yli miljoonan euron arvoisista hankkeista.

## **7. Erityisiä määräyksiä**

Aluehallitus voi erityisen syyn vuoksi päättää poiketa tämän ohjeen määräyksistä hyvinvointialuelain, kirjanpitolain, kirjanpitoasetuksen ja niiden nojalla annettujen ohjeiden puitteissa.

Tilikaudelle kuuluvien kulujen kirjaaminen taseeseen tuloksen järjestelemiseksi on kielletty.

## **8. Lisätietoja**

Tarkemmat ohjeet näiden laskentaohjeiden soveltamisesta antaa talouspalvelut.

Visma Assets -järjestelmään ja pysyvien vastaavien kirjauskäytäntöihin liittyvissä kysymyksissä lisätietoja antaa Monetra Pirkanmaa Oy.

Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaosto antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolain ja hyvinvointialuelain tilinpäätöstä ja toimintakertomusta koskevien säännösten soveltamisesta. Lisätietoja yleisohjeiden osalta ilmoitetaan ohjeiden valmistuttua.

Liite Pirkanmaan hyvinvointialueen omaisuusluokat ja poistosuunnitelma 1.1.2023 alkaen