

Tilivirastot ja talousarvion ulkopuolella olevat valtion rahastot

KÄYTTÖMAISUUSKIRJANPITO SEKÄ POISTOSUUNNITELMIEN LAATIMINEN JA POISTOJEN KIRJAAMINEN

Valtion talousarviosta annetun asetuksen (11.12.1992/1243), jäljempänä talousarvioasetus, 59 §:n (19.6.1997/600) mukaan viraston ja laitoksen on pidettävä hallinnassaan olevasta kansallisomaisuudesta ja käyttöomaisuudesta käyttöomaisuuskirjanpitoa.

Talousarvioasetuksen 66 g §:n (19.6.1997/600) 2 ja 3 momentin mukaan kansallis- ja käyttöomaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi. Jos muita pitkävaikutteisia menoja on aktivoitu, ne on poistettava vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan.

Talousarvioasetuksen 59 §:n ja 66 g §:n 5 momentin nojalla Valtiokonttori on tänään antanut määräyksen käyttöomaisuuskirjanpidosta sekä poistosuunnitelmien laatimisesta ja poistojen kirjaamisesta.

Mitä tässä määräyksessä sanotaan taseeseen aktivoitavasta kansallisomaisuudesta ja käyttöomaisuudesta, koskee soveltuvin osin myös aktivoitavia muita pitkävaikutteisia menoja.

Käyttöomaisuuskirjanpidon tarkoitus

Käyttöomaisuuskirjanpidon keskeisenä tarkoituksena on tukea tiliviraston ja talousarvion ulkopuolella olevan valtion rahaston hallinnassa olevan kansallis- ja käyttöomaisuuden asianmukaista hoitamista ja turvaamista. Toisaalta käyttöomaisuuskirjanpidon keskeisenä tarkoituksena on tuottaa kansallis- ja käyttöomaisuutta koskevat oikeat ja riittävät tiedot pääkirjanpitoa ja tilinpäätöstä varten. Lisäksi käyttöomaisuuskirjanpidon avulla tuotetaan kansallis- ja käyttöomaisuudesta tietoja tuloksellisuuden ja johdon laskentatointa varten. Olennaisia vaatimuksia käyttöomaisuuskirjanpidon järjestämisessä näitä tarkoituksia varten ovat tietojärjestelmän luotettavuus ja taloudellisuus.

Kirjanpidon ja tilinpäätöksen näkökulmasta käyttöomaisuuskirjanpito palvelee kansallis- ja käyttöomaisuudesta tehtävien poistojen laskentaa, niiden hankintameno-

jen poistamattoman osan määrittämistä sekä niitä koskevien tilinpäätöstietojen ja tase-erittelyjen laatimista.

Käyttöomaisuuskirjanpidon sisältö

Käyttöomaisuuskirjanpitoon merkitään ja siinä seurataan taseeseen aktivoitavaa kansallis- ja käyttöomaisuutta. Myös muut, aineellista omaisuutta kerryttämättömät pitkävaikutteiset menot on sisällytettävä käyttöomaisuuskirjanpitoon, jos niitä aktivoidaan. Aktivointivelvoite koskee sellaista kansallis- ja käyttöomaisuutta, jonka vaikutusaika ylittää yhden vuoden ja jonka hankintameno (ilman arvonnisäveroa) on vähintään 10 000 euroa. Tilivirasto ja talousarvion ulkopuolella oleva valtion rahasto voi soveltaa alempaakin euromääräistä rajaa käyttöomaisuuskirjanpidossa, mikäli se on tarkoituksenmukaista esimerkiksi johdon laskentatoimen hyödyntämiseksi tuloksellisessa johtamisessa.

Käyttöomaisuuskirjanpidon sisällön suunnittelussa on otettava huomioon omaisuuden hallinnan ja sisäisen valvonnan tarpeet sekä valitun ratkaisun taloudellisuus. Käyttöomaisuuskirjanpito päivitetään ja täsmäytetään pääkirjanpitoon kuukausittain. Käyttöomaisuuskirjanpitojärjestelmään voidaan esimerkiksi omaisuuden turvaamiseksi sisällyttää myös sellaista kansallis- ja käyttöomaisuutta, jonka hankintameno on kirjattu suoraan kuluksi. Varsinaisen käyttöomaisuuskirjanpidon tiedot on tällöin muun muassa pääkirjanpitoon täsmäyttämistä varten voitava erottaa suoraan kuluksi kirjattuja omaisuuseriä koskevista tiedoista.

Käyttöomaisuuskirjanpidon toteuttaminen

Käyttöomaisuuskirjanpidossa omaisuutta seurataan pääsääntöisesti hyödykkeittäin. Hyödyke voi koostua useista toisiinsa rakenteellisesti ja toiminnallisesti liittyvistä osista. Esimerkiksi työasema tai päätelaite ja siihen liittyvä erillisinäytö voivat muodostaa yhden hyödykkeen, mikäli niillä on sama vaikutusaika.

Suuren toiminnallisen kokonaisuuden muodostava hyödyke, kuten rakennus tai tieverkko voidaan jakaa käyttöomaisuuskirjanpidossa erillisiin osiin niiden toisistaan olennaisesti poikkeavien vaikutusaikojen perustella. Esimerkiksi rakennusten tekniset laitteet, kuten hissit sekä lämmitys- ja ilmanvaihtokoneet eroavat yleensä tässä suhteessa itse rakennuksista siinä määrin, että ne on syytä käsitellä käyttöomaisuuskirjanpidossa rakennuksista erillisinä hyödykkeinä.

Yhtenä kokonaisuutena hankittuja, samanlaisia koneita ja kalustoa ja muuta niihin verrattavaa irtainta kansallis- tai käyttöomaisuutta voidaan olennaisuuden periaate huomioon ottaen seurata käyttöomaisuuskirjanpidossa myös hyödykeryhmäkohtaisesti. Hyödykeryhmään saa sisältyä vain liikekirjanpidossa samalle kansallis- tai käyttöomaisuuden tilille kirjattavia eriä. Esimerkiksi toimiston ensikertaisessa kalustamisessa hankitut toimistokalusteet voivat muodostaa tällaisen hyödykeryhmän.

Hyödykkeestä tai hyödykeryhmästä merkitään käyttöomaisuuskirjanpitoon perustietoina:

- tunnistetiedot (esine- tai kohdenumero, nimi ja tyyppi)
- hankintameno (ilman arvonlisäveroa)
- hankinta-ajankohta (kuukausi ja vuosi)
- liikekirjanpidon tili tai muu tunnistetieto, jonka perusteella hankintamenon kirjaustili määräytyy
- sovellettava poistomenetelmä tai tieto siitä, että hankintamenoa ei poisteta suunnitelman mukaan
- poistoaika, jos se ei käy ilmi poistomenetelmää koskevista tiedoista
- poistojen aloittamisajankohta (kuukausi ja vuosi)
- mahdollinen jäännösarvo, jota vastaavaa osaa hankintamenosta ei poisteta suunnitelman mukaan

Hyödykkeestä tai hyödykeryhmästä voidaan merkitä käyttöomaisuuskirjanpitoon perustietoina myös muita, esimerkiksi kansallis- ja käyttöomaisuuden asianmukaista hoitamista ja turvaamista palvelevia tietoja.

Sovellettavaa poistomenetelmää ja poistoaikaa koskevat tiedot voidaan sisällyttää käyttöomaisuuskirjanpitoon myös ilmoittamalla, mihin poistosuunnitelman mukaiseen omaisuusryhmään hyödyke tai hyödykeryhmä kuuluu.

Hyödykkeen tai hyödykeryhmän jäännösarvolla tarkoitetaan sen todennäköistä luovutushintaa poistoajan päättyessä. Jäännösarvo on yleensä niin vähäinen, että se määritellään nolllaksi. Jos kuitenkin erityisestä syystä on todennäköistä, että hyödykkeen tai hyödykeryhmän jäännösarvo on olennainen sen hankintameno nähden, jäännösarvo merkitään erikseen käyttöomaisuuskirjanpitoon. Erityisenä syynä voi olla esimerkiksi autojen osalta sellainen hankintaperiaate, että ne vaihdetaan uusiin tietyn käyttöajan kuluttua, joka on huomattavasti lyhyempi kuin niiden enimmäiskäyttöaika.

Hyödykkeestä tai hyödykeryhmästä merkitään käyttöomaisuuskirjanpitoon tapahtumatietoina:

- tilikauden aikana tapahtunut hankintamenon lisäys (ilman arvonlisäveroa) ja sen kirjaamisajankohta (kuukausi ja vuosi)
- tilikauden suunnitelman mukainen poisto
- mahdollinen tilikauden suunnitelmasta poikkeava poisto
- tilikauden aikana tapahtunut hankintamenon vähennys luovutuksen, lopullisen käytöstä poistamisen (esim. romutuksen) tai menetyksen (esim. tuhoutumisen) johdosta ja sen kirjaamisajankohta (kuukausi ja vuosi)
- hankintamenon vähennykseen liittyvä kertyneiden poistojen vähennys
- mahdollinen arvonkorotus tai arvonkorotuksen peruutus ja sen kirjaamisajankohta (kuukausi ja vuosi)

Hyödykkeen tai hyödykeryhmän perusparannusmeno merkitään sen hankintameno lisäykseksi paitsi, jos perusparannusta on tarkoituksenmukaista käsitellä käyttöomaisuuskirjanpidossa erillisenä hyödykkeenä. Käyttöomaisuuden perusparannusmenoina käsitellään sellaiset menot, jotka lisäävät olennaisesti hyödykkeen tai hyödykeryhmän tuotantokykyä, kun taas sellaiset menot, joilla sen tuotantokykyä ei lisätä tai sitä lisätään vain vähäisessä määrin, kirjataan korjaus- ja kunnossapitomenoina suoraan kuluiksi. Perusparannus pidentää usein hyödykkeen tai hyödykeryhmän vaikutusaikaa, mutta se voi merkitä myös sen tuotantokyvyn lisääntymistä alkuperäisen vaikutusajan pysyessä ennallaan. Rajanveto perusparannuksen sekä korjauksen ja kunnossapidon välillä ei ole aina yksiselitteistä, vaan edellyttää tapauskohtaista harkintaa edellä esitetyt periaatteet huomioon ottaen.

Kun vain osa käyttöomaisuuskirjanpidossa yhtenä kokonaisuutena seurattavaan hyödykeryhmään sisältyvistä hyödykkeistä luovutetaan, poistetaan lopullisesti käytöstä tai menetetään, joudutaan tämän johdosta tapahtunut hankintameno vähennys ja siihen liittyvä kertyneiden poistojen vähennys arvioimaan hyödykeryhmään sisältyvistä hyödykkeistä käytettävissä olevien tietojen (esim. hyödykkeiden lukumäärä ja jälleenhankintahinnat) perusteella.

Lisäksi käyttöomaisuuskirjanpidosta tulee käydä ilmi hyödykettä tai hyödykeryhmää koskevat kertymätietoina:

- hankintameno tilikauden alussa ja lopussa
- kertyneet poistot tilikauden alussa ja lopussa
- mahdollinen arvonorotus tilikauden alussa ja lopussa
- kirjanpitoarvo tilikauden lopussa

Hyödyke tai hyödykeryhmä pidetään käyttöomaisuuskirjanpidossa niin kauan kuin sen vaikutusaika jatkuu, vaikka sen koko hankintameno olisi jo kirjattu poistoina kuluksi. Tilikauden aikana luovutettua, käytöstä lopullisesti poistettua tai menetettyä hyödykettä tai hyödykeryhmää koskevia tietoja ei sitä vastoin siirretä enää seuraavan tilikauden käyttöomaisuuskirjanpitoon.

Poistosuunnitelmat

Tilivirastolla ja talousarvion ulkopuolella olevalla valtion rahastolla tulee olla kirjallinen poistosuunnitelma. Poistosuunnitelman laatimisesta, ylläpitämisestä ja hyväksymisestä on määrättävä talousarvioasetuksen 69 b §:ssä (7.4.2004/254) säädettyssä taloussäännössä, jonka tilivirastona toimiva virasto tai laitos vahvistaa. Tiliviraston poistosuunnitelmaa laadittaessa ja tarkistettaessa tulee pitää silmällä muiden samankaltaista toimintaa harjoittavien tilivirastojen poistosuunnitelmia tilinpäätösten laatimiseksi yhtenäisellä tavalla myös poistojen kirjaamisen osalta.

Poistosuunnitelmasta tulee poistojen laskennan edellyttämällä tavalla ryhmiteltynä käydä ilmi taseeseen aktivoitujen kansallis- ja käyttöomaisuuden sekä aktivoitujen muiden pitkävaikutteisten menojen vaikutusaika (poistoaika) ja käytettävä poistomenetelmä. Poistomenetelmänä käytetään pääsääntöisesti tasapoistomenetelmää, malmivarojen ja muun maa-ainesomaisuuden osalta kuitenkin käytön mukaista poistomenetelmää. Jos jollekin omaisuusryhmälle on määritelty jäännösarvo, myös se esitetään poistosuunnitelmassa.

Taseeseen aktivoitujen kansallis- ja käyttöomaisuuden sekä aktivoitujen muiden

pitkävaikutteisten menojen vaikutusaikana käytetään valtion liikekirjanpidossa seuraavassa taulukossa esitettyjä poistoajoja. Näistä poistoajoista voi poiketa vain erityisestä syystä.

Tiliryhmä	Omaisuusryhmä	Poisto aika
110	Perustamis- ja järjestelymenot	3-5 vuotta
111	Tutkimus- ja kehittämismenot	3-5 vuotta
112	Aineettomat oikeudet	3-17 vuotta
113	Liikearvo	3-5 vuotta
114	Muut pitkävaikutteiset menot	3-20 vuotta
119	Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat	ei poisto aikaa
120	Maa- ja vesialueet	ei poisto aikaa, maa-ainesalueet käytön mukaan
121	Rakennusmaa- ja vesialueet	ei poisto aikaa, maa-ainesalueet käytön mukaan
122	Teollisuus- ja toimistorakennukset Asuinrakennukset	20-40 vuotta 30-50 vuotta
123	Rakennelmat	10-20 vuotta
124	Rakenteet	10-50 vuotta
125–126	Koneet ja laitteet Kuljetusvälineet Atk-laitteet	5-15 vuotta 4-7 vuotta 3-5 vuotta
127	Kalusteet	5-10 vuotta
128	Malmivarat ja muut maa-ainekset Muut aineelliset hyödykkeet	käytön mukaan 5-20 vuotta
129	Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat	ei poisto aikaa
13	Käyttöomaisuusarvopaperit ja muut pitkäaikaiset sijoitukset	ei poisto aikaa

Taseeseen aktivoitulle kansallisomaisuudelle tehdään poistosuunnitelma vain silttä osin, kuin kansallisomaisuutta käytetään tuotannontekijänä. Poisto aikana käytetään vastaavanlaiselle käyttöomaisuudelle edellä määrättyjen poisto aikojen puitteissa valittua poisto aikaa.

Jos kansallis- tai käyttöomaisuushyödykkeelle määritelty poisto aika tai maa-ainesomaisuudelle määritelty kokonaiskäyttömäärä osoittautuu myöhemmin olen-

naisesti virheelliseksi, on hyödykkeen poistosuunnitelmaa muutettava tältä osin. Poistosuunnitelman muutos koskee vain muutostilikaudesta alkaen tehtäviä poistoja. Hyödykkeen hankintamenosta aikaisempina tilikausina tehtyjä poistoja ei oikaista tämän johdosta.

Jos hyödykkeelle on määritelty jäännösarvo ja tällaista kansallis- tai käyttöomaisuushyödykettä käytetään tuotannontekijänä suunnitelman mukaisen poistoajan päättymisen jälkeen, on hyödykkeen jäännösarvoa vastaavalle poistamattomalle hankintamenuille tehtävä uusi poistosuunnitelma. Hyödykkeen hankintamenosta aikaisempina tilikausina tehtyjä poistoja ei oikaista tämän johdosta.

Poistojen kirjaaminen

Poistot kirjataan liikekirjanpitoon kuukausittain. Poistojen tekeminen aloitetaan viimeistään tuotannontekijän käyttöönottokuukautta seuraavasta kuukaudesta. Arvonkorotuksista ei tehdä poistoja.

Mikäli kansallis- tai käyttöomaisuushyödykkeen tuotantokyvyn todetaan vähentyneen olennaisesti odotettua enemmän, minkä johdosta hyödykkeen suunnitelman mukaan poistamatta olevasta hankintamenosta ei jäljellä olevana vaikutusaikana todennäköisesti enää saada sitä vastaavaa vastinetta, on tehtävä kertaluonteinen lisäpoisto. Tällainen kertaluonteinen poisto voidaan joutua tekemään myös sellaisesta kansallis- tai käyttöomaisuuden, esimerkiksi maa-alueen tai arvopaperin, hankintamenosta, jota poistosuunnitelman mukaan ei kirjata poistoina kuluksi.

Omaisuu- den myynnin yhteydessä tehdään viimeinen poisto omaisuuden viimeiseltä käyttökuukaudelta, jonka jälkeen jäljellä oleva meno- jäännös kirjataan omaisuuden myyntivoittojen tai -tappioiden tilin veloitukseksi. Omaisuuden ilmaisluovutuksen, lopullisen käytöstä poistamisen tai menetyksen yhteydessä sen mahdollinen jäljellä oleva meno- jäännös poistetaan kokonaan.

Voimaantulo ja kumottavat määräykset

Tämä määräys tulee voimaan 1.1.2006. Tällä määräyksellä kumotaan Valtiokonttorin 4.6.1998 antama määräys 2/03/98 Poistosuunnitelmien laatiminen ja poistojen kirjaaminen liikekirjanpidossa siihen myöhemmin tehtyine muutoksineen.

Lisätietoja tähän määräykseen liittyvistä asioista antavat Valtiokonttorin Hallinnon ohjauksessa Jaakko Heiskanen (09) 7725 415, Hannu Koponen (09) 7725 404 ja Pirjo Rautio (09) 7725 407.

Sähköpostiosoitteemme ovat muotoa etunimi.sukunimi@valtiokonttori.fi.

Pääjohtaja

Jukka Wuolijoki

Toimialajohtaja

Mikko Kangaspunta