



KIRKKOHALLITUKSEN YLEISKIRJE

Nro 10/2005  
18.2.2005

- Sisältää:
1. Suunnitelman mukaisten poistojen laskeminen ja pysyvien vastaavien osakirjanpito
  2. Hankintalakiin 1.2.2005 tulleet muutokset

1. SUUNNITELMAN MUKAISTEN POISTOJEN LASKEMINEN JA PYSYVIEN VASTAAVIEN OSAKIRJANPITO

Kirkkohallitus on antanut aikaisemmin ohjeet poistosuunnitelmien ja käyttöomaisuuskirjanpidon tekemisestä yleiskirjeen nro 12/1998 ohjeen nro 1 yhteydessä. Koska kirjanpitolaki on muuttunut ja kirjanpitolaikunta on antanut uusia suosituksia em. asiakokonaisuudesta, kirkkohallitus lähettää ohessa liitteenä uudet ohjeet suunnitelmapoistojen laskentaperusteista sekä pysyvien vastaavien osakirjanpidosta.

Laki kirjanpitolain muuttamisesta (30.12.2004/1304) ei tunne enää sanaa ”käyttöomaisuus”. Vuoden 2005 alusta alkaen taseen aktivoituista eristä käytetään nimitystä ”pysyvät vastaavat”.

Liitteenä olevissa ohjeissa esitellään mm,

- mikä on pysyvien vastaavien hankintameno ja jäännösarvo
- avustuksella tai muulla rahoitusosuudella katetun hankintamenon käsittely
- perusparannusmenon käsittely
- poistoajan pituuden määrittely
- poistosuunnitelman muutoksen tekeminen esimerkkeineen
- poistomenetelmien ja -aikojen tarkistaminen seurakuntien yhdistyessä
- pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen myyntiin liittyvät toimenpiteet
- tilinpäätökseen liittyvät toimenpiteet pysyvistä vastaavista
- rakennusten poistomenetelmäksi suositellaan tasapoistomenetelmää
- kirkkovaltuusto hyväksyy aina poistosuunnitelman ja siihen liittyvät muutokset
- uudeksi aktivoinnin alarajaksi suositellaan esim. 5 000 euroa ja ”muistieuroksi” 100 euroa

Uutta ohjetta suunnitelmapoistoista ja pysyvien vastaavien osakirjanpidosta noudatetaan 1.1.2005 alkaen eli poistot lasketaan liitteenä olevan ohjeen mukaan tilikaudesta 2005 alkaen. Kirkkopalvelut ja Efeko Oy järjestävät koulutustilaisuuksia liitteenä olevien ohjeiden soveltamisesta kuluvan vuoden aikana. Kirkkohallituksen taloussuunnittelija ja taloussuunnittelupäällikkö ovat käytettävissä mm. ro-vastikuntakohtaisissa koulutustilaisuuksissa.

## 2. HANKINTALAKIIN 1.2.2005 TULLEET MUUTOKSET

Julkisista hankinnoista annetun lain eli hankintalain muuttamisesta annettu laki (21/2005) tuli voimaan 1.2.2005. Lakiin tuli uusi pykälä 7a:

”Hankintayksikön on tehtävä ehdokkaiden tai tarjoajien asemaan vaikuttavista ratkaisuksista sekä tarjousmenettelyn ratkaisusta **kirjallinen päätös, joka on perusteltava. Päätökseen tulee lisäksi liittää... osoitus asian saattamisesta markkinaoikeuteen (hakemusosoitus)**. Päätös hakemusosoitukseen on annettava **tiedoksi kirjallisesti niille, joita asia koskee**.

Hankintapäätöksen tekemisen jälkeen **hankintayksikön on tehtävä hankintaa koskeva kirjallinen sopimus. Hankintasopimus voidaan tehdä ja päätös panna täytäntöön aikaisintaan 21 päivän kuluttua siitä, kun ehdokas tai tarjoaja on saanut tai hänen katsotaan saaneen päätöksen ja hakemusosoituksen tiedoksi.**

Edellä 2 momentin mukaisesta määräajasta voidaan poiketa, jos sopimuksen tekeminen on ehdottoman välttämätöntä yleistä etua koskevasta pakottavasta tai muusta hankintayksiköstä riippumattomasta ennalta arvaamattomasta syystä. Hankintayksikön tulee päätöksessään perustella poikkeamisen syyt.”

Hankintapäätöstä ei siis saa panna täytäntöön eikä hankintasopimusta saa tehdä, ennen kuin seitsemän päivää on kulunut markkinaoikeudelle tehtävän hakemuksen määräajan päättymisestä. Tämä tarkoittaa sitä, että hankintapäätös voidaan laittaa täytäntöön **aikaisintaan 21 päivän kuluttua** siitä, kun tarjouksen tehnyt tai myyjäehdokas on saanut tai heidän katsotaan saaneen tiedoksi seurakunnan tekemän päätöksen muutoksenhakuosoituksineen. Muutoksenhaku aika markkinaoikeudelta on 14 päivää ja sen jälkeen seurakunnan on odotettava vielä 7 päivän ajan, ennen kuin päätös voidaan panna täytäntöön. Tämän odotusajan tarkoituksena on se, että tehtyyn päätökseen tyytymättömällä asianosaisella on mahdollisuus vaikuttaa mahdolliseen virheelliseen päätökseen muutoksenhaun kautta.

Seurakunnalla on oikeus 1.2.2005 jälkeenkin tehdä hankinta välittömästi päätöksen jälkeen, mikäli hankintasopimuksen tekeminen on **ehdottoman välttämätön** yleistä etua koskevan pakottavan syyn tai ennalta arvaamattoman syyn vuoksi, mikä syy ei johdu seurakunnasta. Tällainen hankintapäätöksen nopea täytäntöönpano voi olla mahdollinen, kun erityinen kiire johtuu seurakunnan ulkopuolisesta tekijästä, jota seurakunta ei ole voinut kohtuudella ennakoida. Seurakunnan tulee perustella päätöksessään tällainen aikatauluun liittyvä poikkeus. Hankintapäätökset, joiden osalta 21 päivän karenssiaikaa ei noudatettaisi, ovat harvinaisia.

Seurakunnan tulee tehdä hankintalain muutoksen johdosta kirjallinen sopimus hankintapäätöksestä. Sopimusasiakirjassa tulee olla sopimuksen osapuolia ja sopimuksen kohdetta koskevien tietojen lisäksi lyhyt viittaus tarjouskilpailussa ja siihen liittyvässä päätöksenteossa syntyneisiin asiakirjoihin. Sopimusasiakirjaan ei saa ottaa mukaan sellaisia velvoitteita, joita ei ole ollut mukana jo tarjouspyynnössä. Muuten sopimusten ulkoasu on vapaamuotoinen.

Hankintalain muutos on osa tulevaa julkisista hankinnoista annetun lain (23.12.1992/1505) kokonaisuudistusta. Kokonaisuudistuksen tavoitteena on saattaa voimaan uudet hankintadirektiivit 31.1.2006 mennessä. Helmikuun 2005 alussa lakiin tullut muutos on tehty Euroopan yhteisön komission edellyttämänä, koska Suomessa ei ole saatettu julkisia hankintoja koskevia direktiivejä voimaan EY-tuomioistuimen edellyttämällä tavalla. Tämän nyt tehdyn osittaisuudistuksen periaatteet sisältyvät tulevaan kokonaisuudistukseen.

Laki julkisista hankinnoista löytyy mm. osoitteesta [www.finlex.fi](http://www.finlex.fi).

KIRKKOHALLITUS

Risto Voipio

Maija-Liisa Hietakangas

# SEURAKUNNAN JA SEURAKUNTAYHTYMÄN SUUNNITELMAN MUKAISET POISTOT JA PYSYVIEN VASTAAVIEN OSAKIRJANPITO

## SISÄLLYSLUETTELO

<b>1.</b>	<b>Johdanto.....</b>	<b>2</b>
<b>2.</b>	<b>Poistosuunnitelma .....</b>	<b>2</b>
2.1.	Poistojen arvoperusta .....	3
2.1.1.	Pysyvien vastaavien hankintameno ja jäännösarvo .....	3
2.1.2.	Avustuksella tai muulla rahoitusosuudella katettu hankintameno .....	3
2.1.3.	Investointivarauksella tai -rahastolla katettu hankintameno .....	3
2.1.4.	Perusparannusmenon käsittely .....	4
2.1.5.	Omaan käyttöön valmistetun hyödykkeen hankintameno .....	4
2.2.	Poistoajan pituus .....	4
2.3.	Poistojen aloittaminen ja lopettaminen .....	5
2.4.	Poistomenetelmä .....	6
2.5.	Poistokohteiden ryhmittely .....	6
<b>3.</b>	<b>Poistosuunnitelman muuttaminen.....</b>	<b>7</b>
3.1.	Muutokset odotuksissa.....	7
3.2.	Seurakuntien yhdistyminen.....	8
<b>4.</b>	<b>Suunnitelman ylittävät ja alittavat poistot .....</b>	<b>8</b>
<b>5.</b>	<b>Pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen myynti.....</b>	<b>9</b>
<b>6.</b>	<b>Pysyvien vastaavien osakirjanpito.....</b>	<b>9</b>
6.1.	Poistoina kuluiksi kirjattavien hyödykkeiden osakirjanpito .....	9
6.2.	Vuosikuluiksi kirjattavien hyödykkeiden luettelointi .....	10
<b>7.</b>	<b>Poistoja ja pysyviä vastaavia koskevat tilinpäätöstiedot.....</b>	<b>11</b>
7.1.	Tuloslaskelma .....	11
7.2.	Tase .....	11
7.3.	Tilinpäätöksen liitetiedot.....	12
7.4.	Tase-erittelyt .....	13

## LIITTEET

Liite 1	Esimerkkejä suunnitelman mukaisista poistoajoista 1.1.2005 lähtien .....	15
Liite 2	Esimerkkejä pysyvien vastaavien hankintamenon määrittämisestä .....	16
Liite 3	Esimerkkejä eri poistomenetelmistä.....	17
Liite 4	Esimerkki poistosuunnitelman muuttamisesta .....	18
Liite 5	Esimerkki investointivarauksen muodostamisesta poistoeroksi ja kirjauksista .....	19

## 1. Johdanto

Pysyviä vastaavia ovat erät, jotka on tarkoitettu tuottamaan tuloa jatkuvasti useana tilikaute-  
na (KPL 4:3). Pysyviin vastaaviin kuuluvan aineellisen omaisuuden hankintameno aktivoi-  
daan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi (KPL 5:5,1).  
Seurakunnan pysyviin vastaaviin kuuluvat useampana kuin yhtenä tilikautena palvelutuo-  
tannossa käytettävät hyödykkeet tulon tuottamisen tarkoituksesta riippumatta, olennaisuuden  
periaatetta noudattaen. Tässä ohjeessa käytetyt nimitykset mm. pysyvistä vastaavista ovat  
kirjanpitolain päivityksen (30.12.2004/1304) mukaiset.

Tämän ohjeen tarkoituksena on päivittää kirkkohallituksen yleiskirjeellä nro 12/1998 annet-  
tuja ohjeita käyttöomaisuuskirjanpidosta sekä poistojen laskemisesta. Tavoitteena on, että  
pysyvien vastaavien hankintameno kirjataan oikein poistoina kuluksi niiden vaikutusaika-  
na, tase antaa oikeat tiedot seurakunnan pysyvien vastaavien poistamatta olevista hankinta-  
menoista ja että pysyvien vastaavien osakirjanpito sisältää tarvittavat tiedot seurakunnan py-  
syviin vastaaviin kuuluvista hyödykkeistä.

Seurakunnan taloussääntömallin 22 §:n mukaan seurakunnan kiinteästä ja irtaimesta omai-  
suudesta pidetään luettelo kirkkoneuvoston/kirkkoneuvoston taloudellisen jaoston antami-  
en ohjeiden mukaan. Kirkkovaltuusto hyväksyy suunnitelmapoistojen perusteet ja päättää  
taseeseen merkittävien pysyvien vastaavien aktivointirajan. Suunnitelmapoistoilla tarkoite-  
taan ennalta laaditun suunnitelman mukaan tehtäviä poistoja, jotka seurakunta tekee pysy-  
vistä vastaavista tilikauden tuloksesta riippumatta. Suunnitelmapoistot edellyttävät erillistä  
poistojen laskentajärjestelmää ja osakirjanpitoa pysyviin vastaaviin kuuluvista hyödykkeistä.  
Kirkkoneuvosto/ kirkkoneuvoston taloudellinen jaosto antaa ohjeen irtaimistoesineen pois-  
tamisesta käytöstä.

Seurakunnan suuruus, jäsenmäärän lisääntyminen taikka vähentyminen sekä lähimenneisyy-  
dessä tapahtuneet investoinnit ja tulevat investointitarpeet vaikuttavat siihen, miten seura-  
kunta määrittelee riittävän korkean, mutta kohtuullisen poistotason.

Seurakunnassa ja seurakuntayhtymässä tulee noudattaa tätä päivitettyä ohjetta 1.1.2005 al-  
kaneesta tilikaudesta lähtien. Ohjeessa seurakunnalla tarkoitetaan myös seurakuntayhtymää.

## 2. Poistosuunnitelma

Suunnitelman mukaisilla poistoilla tarkoitetaan ennalta laaditun suunnitelman mukaan teh-  
täviä poistoja, jotka seurakunta tekee pysyvistä vastaavista tilikauden tuloksesta riippumatta.  
Poistoperusteina ovat poistoina kuluksi kirjattava hankintameno, poistoaika ja poistomenet-  
elmä.

Yleiskirjeellä nro 12/1998 annetun ohjeen mukaan kirkkovaltuusto hyväksyy poistosuunni-  
telman perusteet. Lisäksi kirkkovaltuusto päättää euromääräisen rajan, jonka ylittävät han-  
kinnat kirjataan investointimenoiksi ja aktivoidaan taseeseen. Kirkkohallituksen yleiskir-  
jeessä nro 12/1998 suositellaan aktivointirajaksi 3.364 €, mutta suurilla seurakunnilla raja on  
usein korkeampi. Uudeksi aktivoinnin alarajaksi suositellaan esim. 5 000 euroa.

Poistosuunnitelmaa laadittaessa on tarkoituksenmukaista kiinnittää olennaisuuden periaatetta noudattaen erityistä huomiota euromäärältään suurimpien hyödykkeiden ja hyödykeryhmien oikean poistoajan ja -menetelmän määrittelyyn.

## **2.1. Poistojen arvoperusta**

Poistojen arvoperustalla tarkoitetaan sitä euromäärää, joka kirjataan poistoina kuluksi. Poistojen arvoperustana on viime kädessä pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen hankintameno vähennettynä hyödykkeen jäännösarvolla.

Seurakunnan pysyviä vastaavia arvostettaessa vuoden 1999 alkavaan taseeseen pääsääntönä on ollut se, että ennen vuotta 1999 hankittujen pysyvien vastaavien hankintahintainen jäännösarvo on selvitetty taannehtivan poistolaskennan avulla. Seurakunnan tulee varmistaa, että pysyvien vastaavien alkuarvostus on tehty noudattaen vuonna 1998 annettuja ohjeita. Mikäli silloin on tehty olennaisia virheitä, ne tulee korjata.

### **2.1.1. Pysyvien vastaavien hankintameno ja jäännösarvo**

Hankintamenolla tarkoitetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneita muuttuvia menoja (KPL 4:5,1). Jos hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvien kiinteiden menojen määrä on olennainen muuttuviin menoihin verrattuna, saadaan myös kiinteiden menojen osuus lukea hankintamenoon (KPL 4:5,2). Aktivoituun hankintamenoan luetut hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet menot on voitava selvittää kustannuslaskennan tai -laskelmien avulla (KPL 5:5,2). Mikäli seurakunta on ottanut lainaa hyödykkeen valmistuksen rahoittamista varten, hyödykkeen valmistuksen aikaiset korkomenot lainasta voidaan lukea hankintamenoan olennaisuuden periaatetta noudattaen. Jos pysyvien vastaavien hankintahintaan sisältyvää arvonlisäveroa ei saa vähentää valtiolle tilitettävää veroa laskettaessa, luetaan myös arvonlisäveron osuus hankintahinnasta hankintamenoan.

Jäännösarvolla tarkoitetaan hyödykkeen todennäköistä luovutushintaa pitoaikansa lopussa. Jäännösarvoksi määritellään useimmiten nolla euroa tai tarvittaessa ”muistieuro” pysyvien vastaavien tase-erittelyjen oikeellisuuden varmistamiseksi. ”Muistieuron” suuruus voi olla esim. 100 euroa. Käytännössä jäännösarvo otetaan muuten huomioon vain erittäin perustelluissa tilanteissa. Esimerkiksi ajoneuvot voivat olla tällainen poikkeustapaus.

### **2.1.2. Avustuksella tai muulla rahoitusosuudella katettu hankintameno**

Poistolaskennan arvoperustana on hankintamenon määrä, josta on vähennetty hankintahintaan saatu avustus tai muu rahoitusosuus. Esimerkiksi Kirkon keskusrahaston rakennus- tai kehittämisavustus sekä investointimenoan saatu EU-rahoitus kirjataan ko. hankintamenon vähennykseksi.

Saadut rakennusavustukset kirjataan Keskenäisten erien krediitiin, enintään menojen mukaiseen määrään saakka. Ennen menojen toteutumista tulleet avustukset kirjataan siirtovelkoihin. Tilinpäätöksen liitetiedoissa selvitetään kirjauksiin liittyvät tiedot.

### **2.1.3. Investointivarauksella tai -rahastolla katettu hankintameno**

Kun pysyvien vastaavien hankintameno katetaan kokonaan tai osittain investointivarauksella tai -rahastolla, suunnitelmapoistojen arvoperustana on tästä huolimatta koko hankintameno. Investointivarauksen tai -rahaston käyttö hankintamenon kattamiseen merkitsee yleensä

poistoeron lisäystä, joka kirjataan taseen vastattavaa puolelle. Taseeseen kertynyttä poistoeroa vähennetään tulevien tilikausien suunnitelmapoistojen perusteella samassa suhteessa kuin hankintamenoa on katettu investointivaruuksella tai -rahastolla. Taseeseen kertyneen poistoeron vähennyksen vastatilinä on tuloslaskelman poistoeron vähennys (Kts. kirkkohallituksen yleiskirje 17/5.6.2003, Tilinpäätöksen laatiminen).

#### **2.1.4. Perusparannusmenon käsittely**

Pysyviin vastaaviin aktivoidun hyödykkeen perusparannusmeno voidaan lisätä hyödykkeen poistamattomaan hankintamenuun tai kirjata hyödykeryhmään omaksi poistokohteeksi. Erikseen aktivoiduille perusparannusmenoille määritellään oma poistosuunnitelma.

Perusparannusmenon vaikutusaika voi olla sama kuin perusparannetun hyödykkeen jäljellä oleva taloudellinen pitoaika. Erityisesti tällöin perusparannusmeno voidaan lisätä hyödykkeen poistamattomaan hankintamenuun ja poistaa sen jäljellä olevana taloudellisena pitoaikana. Jos perusparannusmeno olennaisesti lisää hyödykkeen tulonodotuksia tai pidentää sen jäljellä olevaa taloudellista pitoaikaa, poistosuunnitelmaa voidaan muuttaa vastaavasti.

Jos perusparannus joudutaan uusimaan esim. 10 vuoden välein, perusparannusmeno voidaan kirjata omaksi poistokohteeksi, jolloin sille laaditaan oma poistosuunnitelma.

Huoneiston hallintaan oikeuttavien osakkeiden hankintamenosta ei tehdä suunnitelmapoistoa, mutta osakehuoneiston perusparannusmeno kirjataan pysyvien vastaavien aineettomiin hyödykkeisiin (taseessa) ja poistetaan suunnitelman mukaan arvioituna vaikutusaikanaan.

#### **2.1.5. Omaan käyttöön valmistetun hyödykkeen hankintameno**

Kun seurakunta valmistaa omaan käyttöön hyödykkeen, joka kuuluu pysyviin vastaaviin (esim. rakennus tai kiinteä rakenne), sen hankintamenoksi kirjataan lähtökohtaisesti valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot.

Valmistuksessa käytettyjen aineiden ja tarvikkeiden hankintamenot, asennus- ja urakkamenot sekä asiantuntijapalveluiden ja muiden palvelujen ostomenot kirjataan omaan käyttöön valmistetun hyödykkeen hankintamenoksi siten, että ostohinnoista saadut alennukset ja hyvitykset sekä vähennettävä arvonlisävero vähentävät hankintamenuun luettavien menojen määrää.

Omaan käyttöön valmistetun hyödykkeen hankintamenuun voidaan sisällyttää seurakunnan palveluksessa olevien henkilöiden palkkoja henkilösivumenoineen, mikäli näiden henkilöiden työpanosta on käytetty valmistuksessa ja käytetyn työajan määrä on kohdistettu työaikakirjanpidossa valmistettavalle hyödykkeelle sekä näiden henkilöstömenojen osuus on oleellinen hyödykkeen muuhun hankintamenuun nähden. Työajan hankintahinnan perusteena voidaan käyttää ko. henkilöiden keskimääräistä kuukausi- tai tuntipalkkaa, johon lisätään keskimääräiset henkilösivumenot. Työn hankintahintaan sisällytetään myös keskimääräinen osuus sosiaalisista palkoista, kuten esim. lomapalkasta.

#### **2.2. Poistoajan pituus**

Pysyviin vastaaviin kuuluvien hyödykkeiden hankintamenot tulee poistaa vaikutusaikanaan. Vaikutusajalla tarkoitetaan hyödykkeen taloudellista pitoaikaa. Taloudellinen pitoaika on yleensä lyhyempi kuin hyödykkeen tekninen pitoaika. Hyödykkeen hankintameno jakso-

taan poistoina kuluksi sen taloudelliselle pitoajalle. Taloudellisen pitoajan päätyttyä hankintamenon tulee olla kokonaan poistettu.

Pysyviin vastaaviin kuuluvien hyödykkeiden taloudellisen pitoajan ja samalla poistoajan määrittely riippuu seurakunnan yksilöllisistä olosuhteista. Taloudellinen pitoaika määritellään kokemuseräisen tiedon perusteella, joka on kertynyt vastaavanlaisista hyödykkeistä vastaavassa toiminnassa. Poistoaikaa suunniteltaessa arvioidaan hyödykkeen taloudellinen käyttöaika tai käyttömäärä ja mahdolliset perusparannustarpeet. Taloudellisen pitoajan määrittelyssä noudatetaan varovaisuuden periaatetta.

Poistoajan pituus voi vaikuttaa merkittävästi tilikauden poiston suuruuteen ja sen myötä tilikauden tulokseen sekä taseeseen aktivoitavan poistamattoman hankintamenon määrään. Pitkä poistoaika merkitsee suurempaa tilikauden ylijäämää ja poistamatonta hankintamenoa kuin lyhyt poistoaika. Toisaalta seurakunnan ei pidä siirtää taloudellisia rasitteita poistojen muodossa tulevana vuosina tai vuosikymmeninä katettaviksi pidentämällä tarpeettomasti poistoaikoja. Epävarmuus seurakunnan tulorahoituksen pysymisestä vahvana ja suuret investointitarpeet lähitulevaisuudessa puoltavat lyhyehköjen poistoaikojen käyttöä. Tuloslaskelma ei anna yleensä oikeaa kuvaa tilikauden tuloksen muodostumisesta, jos poistot ovat pidemmällä ajanjaksolla huomattavasti korvausinvestointeja pienemmät.

Mikäli pysyviin vastaaviin kirjattujen hyödykkeiden tuloa tai muuta hyötyä palvelutuotannossa tuottavan vaikutuksen ennakoidaan vähenevän olennaisesti taloudellisen pitoajan loppupuolella, se otetaan huomioon poistosuunnitelmassa. Tasapoistomenetelmää sovellettaessa tämä on mahdollista käyttämällä suunnitelmapoistojen perustana poistoaikaa, joka on josain määrin hyödykkeiden ennakoitua taloudellista pitoaikaa lyhyempi. Etenkin tasapoistomenetelmää sovellettaessa poistoaika voi olla myös muista erityisistä syistä lyhyempi kuin hyödykkeiden taloudellinen pitoaika.

Myös muut pitkävaikutteiset menot, kuten osake- ja vuokrahuoneistojen peruskorjausmenot, poistetaan vaikutusaikanaan. Vaikutusaikaan liittyvien erityisten arviointivaikeuksien vuoksi muiden aineettomiin hyödykkeisiin kuuluvien pitkävaikutteisten menojen poistoajaksi tulisi yleensä määritellä enintään viisi vuotta.

Liitteessä 1 on esimerkkejä suunnitelman mukaisista poistoaajoista.

### **2.3. Poistojen aloittaminen ja lopettaminen**

Poistojen tekeminen hankintamenosta aloitetaan, kun hyödyke on otettu käyttöön seurakunnan toiminnassa. Yleensä tämä on sama kuin hyödykkeen hankinta-ajankohta. Poistoaikaan ei lueta esimerkiksi pysyviin vastaaviin kuuluvien koneiden tavanomaista koekäyttöaikaa. Poikkeuksellisen pitkään jatkuva koekäyttö ei kuitenkaan oikeuta lykkäämään poistojen aloittamista.

Mikäli kyseessä on hankintamenoltaan melko arvokas hyödyke, poisto tehdään käyttöönottilikaudella sen kuukauden alusta alkaen, jonka aikana hyödyke on otettu seurakunnan käyttöön. Poistojen aloittamisessa saadaan aina ottaa huomioon olennaisuuden periaate. Sellainen yksinkertaistettu menettely on mahdollinen, jossa suunnitelmapoistona tehdään käyttöönottilikaudelta koko tilikauden normaalipoisto, ellei se vääristä olennaisesti tilikauden suunnitelmapoistojen kokonaismäärää.

Kun poistamatta olevalta hankintahintamenoltaan melko arvokas hyödyke myydään tai muuten luovutetaan, suunnitelmapoisto tehdään kyseiseltä tilikaudelta myynti- tms. tapahtumakuukauden loppuun saakka.

#### **2.4. Poistomenetelmä**

Suunnitelmapoistoilla seurataan pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen tulontuottamiskyvyn tai palvelujen tuotantokyvyn vähenemistä. Tämä väheneminen johtuu joko ajan kulumisesta tai hyödykkeen käytön määrästä taikka molemmista näistä tekijöistä. Suunnitelman mukaisia poistoja ei sitä vastoin saa pienentää eikä suurentaa tilikauden tuloksesta riippuen. Poistot tehdään suunnitelman mukaisesti tilikauden tuloksesta riippumatta.

Yleisimmät poistomenetelmät suunnitelmapoistojen tekemisessä ovat tasapoistomenetelmä, menojäännöspoistomenetelmä ja käytön mukainen poistomenetelmä.

Tasapoistomenetelmässä poisto lasketaan jakamalla hankintameno arvioidulle taloudelliselle pitoajalle. Poistoajan määrittämisessä tulee kiinnittää erityistä huomiota siihen, että poisto aika määritellään riittävän lyhyeksi, jotta menetelmä ei johda liian alhaiseen poistotasoon. Menetelmä on yksinkertainen ja poisto on helppo laskea sen avulla.

Menojäännöspoistomenetelmässä poisto lasketaan hankintamenon kulloinkin poistamatta olevasta osasta saman poistoprosentin mukaan. Mikäli seurakunnassa on valittu poistomenetelmäksi menojäännöspoisto, taloudellisen pitoajan päättyessä kirjanpidossa on vielä poistamatonta hankintamenoa. Se poistetaan kertapoistona taloudelliseksi pitoajaksi määritellyn ajan kuluttua, mikäli asiaan ei liity muita huomioonotettavia seikkoja.

Lähinnä luonnonvaroista (esim. hiekkakuopat) poistot tehdään käytön mukaisesti eli ns. substanssipoistoina. Sillä tarkoitetaan hyödykkeen hankintamenon poistamista sitä mukaa, kun ainesta irrotetaan luonnonvarasta, esim. myyntiä. Poistot voidaan laskea käytön mukaan myös esim. koneista ja autoista konetuntien ja ajokilometrien perusteella.

Maa-alueista ja maa-aineksen vaihdosta ei tehdä poistoja, koska niille ei voi määritellä taloudellista pitoaikaa.

#### **2.5. Poistokohteiden ryhmittely**

Suunnitelmapoistot lasketaan hankintamenoltaan merkittävien hyödykkeiden osalta hyödykekohtaisesti. Poistosuunnitelma voidaan laatia hankintamenoltaan pienehköjen hyödykkeiden osalta siten, että pysyviin vastaaviin kuuluvat hyödykkeet jaotellaan olennaisuuden periaatetta noudattaen poistoajan ja poistomenetelmän perusteella ryhmiin. Tällöin suunnitelmapoistojen perusteet määritellään hyödykeryhmäkohtaisesti.

Poistokohteiden ryhmittelyssä otetaan huomioon seurakuntien tasekaavan mukainen pysyvien vastaavien ryhmittely, joka on seuraava:

- Aineettomat hyödykkeet
  - Aineettomat oikeudet
  - Muut pitkävaikutteiset menot
  - Ennakkomaksut

Aineelliset hyödykkeet  
Maa- ja vesialueet  
Hautausmaat  
Rakennukset  
Kiinteät rakenteet ja laitteet  
Koneet ja kalusto  
Muut aineelliset hyödykkeet  
Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat

Sijoitukset  
Osakkeet ja osuudet  
Muut saamiset

Perustamismenot ja tutkimusmenot kirjataan tilikauden kuluksi (KPL 30.12.2004/1304, 5:7-8). Seurakunnissa ei ole yleensä aktivoitavia kehittämismenoja.

Pysyvien vastaavien aktivoituista osakkeiden ja osuuksien hankintamenoista ei tehdä suunnitelman mukaisia poistoja. Mikäli esimerkiksi pitkäaikaisiin sijoituksiin kuuluvien osakkeiden tulonodotukset ovat pysyvästi pienemmät kuin kirjanpitoon merkitty hankintameno ja mikäli tätä eroa on hyvän kirjanpitotavan mukaan pidettävä olennaisena, osakkeiden hankintamenoa tulee kirjata tulonodotusten puuttumista vastaavalta osalta ns. arvonalennuksena kuluksi (KPL 5:13).

### **3. Poistosuunnitelman muuttaminen**

Koska poistosuunnitelman laatiminen edellyttää tulevaisuuden ennakkointia, poistosuunnitelmaa saatetaan joutua muuttamaan esimerkiksi sen takia, että suunnitelma todetaan virheelliseksi, esim. liian optimistisesti tai pessimistisesti laadituksi. Kun seurakunnat siirtyivät noudattamaan vuonna 1999 kirjanpitolakia soveltuvin osin, poistoajat ja -menetelmät saatettiin määritellä epätarkasti. Tämän vuoksi seurakunnassa saattaa olla tarvetta tarkistaa suunnitelmapoistoista tehtyjä päätöksiä.

Jos poistosuunnitelman muutos vaikuttaa olennaisesti seurakunnan tilinpäätöksessä toiminnan tuloksesta tai taloudellisesta asemasta annettavaan kuvaan, muutoksesta ilmoitetaan tilinpäätöksen liitetiedoissa. Liitetiedoissa tulee tällöin ilmoittaa:

- perusteet poistosuunnitelman muuttamiselle
- poistosuunnitelman muutoksen sisältö sekä poistoajan ja/tai -menetelmän muutos
- poistosuunnitelman muuttamisesta mahdollisesti aiheutuneet kertaluontoiset poistot.

Kirkkovaltuusto hyväksyy aina poistosuunnitelman muutoksen.

#### **3.1. Muutokset odotuksissa**

Jos pysyviin vastaaviin kuuluvaan hyödykkeeseen liittyvät palvelujen tuottamiskyky tai tulonodotukset muuttuvat olennaisesti, voidaan hyödykkeen poistosuunnitelmaa joutua muuttamaan. Aikaisempien tilikausien poistoja ja kertynyttä poistoeroa ei kuitenkaan oikaista. Poistosuunnitelman muutos koskee vain muutostilikauden ja sitä seuraavien tilikausien suunnitelmapoistoja.

Mikäli pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen palvelujen tuottamiskyky tai tulonodotukset heikkenevät olennaisesti, on tehtävä kertaluonteinen poisto. Tällöin hyödykkeen poistamatta oleva hankintameno saatetaan vastaamaan aiempaa pienempää palvelujen tuottamiskykyä tai pienempiä tulonodotuksia. Tällainen poisto ei kerrytä poistoeroa suunnitelman ylittävän poiston tavoin.

Poistosuunnitelmaa saatetaan joutua muuttamaan myös sen takia, että hyödyke on palvelutuotannossa aiemmin arvioitua kauemmin. Tällöin poistosuunnitelmaa muutetaan siten, että poistamaton hankintameno jaksotetaan poistettavaksi uuden, aiempaa pidemmän pitoajan kuluessa.

### **3.2. Seurakuntien yhdistyminen**

Seurakuntien yhdistyminen saattaa merkitä sellaisia muutoksia yhdistyvien seurakuntien toimintaan, että poistosuunnitelmaa joudutaan muuttamaan. Mikäli yhdistymisen takia osa palvelujen tuottamiseen tarkoitetuista pysyvistä vastaavista jää pois käytöstä tai niiden käyttötarkoitus muuttuu, on poistosuunnitelmaa muutettava tältä osin. Tarvittaessa on tehtävä lisäpoisto jäljellä olevasta poistamattomasta hankintamenosta.

Mikäli yhdistyvillä seurakunnilla on ollut hyvin eripituiset poistoajat tai erilaiset poistomenetelmät, poistosuunnitelmaa on syytä muuttaa niin, että tarkistettu poistosuunnitelma palvelee yhdistyvien seurakuntien tarpeita parhaalla mahdollisella tavalla. Jos hyödykkeen käyttötarkoitus on sama, samanlaisilla hyödykkeillä tulee olla talousyksikössä samat poistomenetelmät ja poistoajat.

## **4. Suunnitelman ylittävät ja alittavat poistot**

Investointivarauksen tai -rahaston käyttäminen hankintamenon kattamiseen voi olla peruste suunnitelman ylittävälle poistoille. Poistoeron vähennys merkitsee asiallisesti suunnitelman alittavia poistoja.

Kun investointi on katettu kokonaan tai osittain investointivarauksella taikka investointirahastolla, em. katettu hankintamenon määrä kirjataan tuloslaskelmaan ja taseen vastattaviin poistoeron lisäyksenä. Kun taseen vastattavissa on kertynyttä poistoeroa, tuloslaskelmassa vähennetään suunnitelman mukaisten poistojen tulosvaikutusta kirjaamalla poistoeron vähennys. Tuloslaskelmassa poistoina esitetään tilikauden koko suunnitelmapoisto, jota oikaistaan poistoeron muutoksella. Kertynyttä poistoeroa saadaan kirjata tuloslaskelmaan poistoeron vähennyksenä enintään tilikauden suunnitelmapoistoja vastaava määrä. Kertyneen poistoeron purkaminen siten, että poistamatta oleva hankintamenon osa lisääntyisi, ei ole hyvän kirjanpitotavan mukaista.

Investointivarauksen tekemiseen ja purkamiseen liittyviä tiliöintejä on ohjeistettu seurakunnan ja seurakuntayhtymän tilinpäätöksen laatimisesta annetun ohjeen liitteessä 2 (yleiskirje nro 17/2003).

## **5. Pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen myynti**

Pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen myyntivoitto tai -tappio lasketaan vähentämällä ensin myyntihinnasta myydyn hyödykkeen poistamaton hankintameno, josta on sitä ennen vähennetty ko. tilikauden suunnitelmapoisto pääsääntöisesti myyntikuukauden loppuun saakka. Hyödykkeen myyntitulon jakautuminen suunnitelman mukaan poistamattoman hankintameno kattamiseen sekä myyntivoittoon tai -tappioon on voitava selvittää pysyviä vastaavia koskevan kirjanpidon avulla.

Hyödykkeen myyntitilikaudella tehdään poistamatta olevalta hankintamenoilta melko arvokkaasta hyödykkeestä suunnitelman mukainen poisto luovutusajankohtaan saakka kuukauden tarkkuudella. Vähäinen suunnitelmapoisto myyntitilikauden ajalta voidaan kuitenkin jättää tekemättä olennaisuuden periaatetta noudattaen.

Pysyvien vastaavien myyntivoitot kirjataan tuloslaskelmaan muihin toimintatuottoihin tilille Käyttöomaisuuden myyntivoitot (tili 3820). Myyntitappiot kirjataan muihin toimintakuluihin tilille Käyttöomaisuuden myyntitappiot (tili 6580). Pienet myyntitappiot voidaan kirjata myös kertaluonteisiin poistoihin. Tällöin ne on eriteltävä olennaisuuden periaatetta noudattaen tuloslaskelman liitteessä. Seurakunnan tavanomaisesta poikkeavasta pysyvien vastaavien myynnistä johtuvat poikkeuksellisen suuret myyntivoitot tai -tappiot kirjataan tuloslaskelman erään Satunnaiset tuotot tai Satunnaiset kulut.

Jos myydystä hyödykkeestä on tehty suunnitelman ylittäviä poistoja ja kertynyttä poistoeroa on seurattu hyödykekohtaisesti, tehdyt poistot oikaistaan viimeistään tilinpäätöstä laadittaessa vähentämällä kertyneestä poistoerosta myydyn hyödykkeen osuus ja sisällyttämällä se poistoeron vähennyksenä tuloslaskelmaan.

## **6. Pysyvien vastaavien osakirjanpito**

Pysyviin vastaaviin kuuluvia hyödykkeitä koskeva kirjanpito hoidetaan useimmiten erillisenä osakirjanpitona sitä tarkoitusta varten hankitun atk-ohjelman avulla. Mikäli seurakunta on pieni ja sen investoinnit ovat olleet ja tulevat olemaan vähäisiä, pysyviin vastaaviin kuuluvien hyödykkeiden kirjanpito voidaan hoitaa myös mm. taulukkolaskentaohjelman taikka kortiston avulla. Erillinen pysyviin vastaaviin kuuluvia hyödykkeitä koskeva kirjanpito täsmäytetään ainakin tilinpäätöksen yhteydessä pääkirjanpitoon. Kehittyneet atk-ohjelmat tuottavat laskelmat poistoista ja poistamatta olevasta hankintamenoista sekä tase-eräkohtaiset liitetiedot ja tase-erittelyt. Jotkut atk-ohjelmat laskevat myös poistot ja sisäiset korot aiheuttamisperiaatteen mukaan tehtävälueittain pääkirjanpitoa varten, jolloin taloudellista tilannetta kyetään seuraamaan reaaliaikaisemmin.

### **6.1. Poistoina kuluiksi kirjattavien hyödykkeiden osakirjanpito**

Pysyviin vastaaviin kuuluvien hyödykkeiden osakirjanpidosta tulisi kunkin hyödykkeen tai hyödykeryhmän osalta käydä ilmi ainakin seuraavat tiedot:

- hyödykkeen tunnistetiedot, kuten nimike, tyyppi ja numero,
- hankintameno,
- hankintaan saadun avustuksen tai muun rahoitusosuuden määrä ja siitä erikseen mahdollisen palautusvelvollisuuden alaisen rahoitusosuuden määrä,

- hankinta-ajankohta pääsääntöisesti vuoden ja kuukauden tarkkuudella,
- poistomenetelmä sekä
- poisto-aika, jos se ei käy ilmi poistomenetelmää koskevista tiedoista.

Pysyviin vastaaviin kuuluvien hyödykkeiden osakirjanpito, joka koskee kiinteitä rakenteita ja laitteita sekä koneita, kalustoa ja muuta niihin verrattavaa irtainta omaisuutta, voidaan olennaisuuden periaate huomioon ottaen järjestää myös hyödykeryhmittäin, jos tällä on vain vähäinen vaikutus suunnitelmapoistojen määrään. Arvoltaan vähäisten hyödykkeiden osalta tätä menettelyä puoltaa tilinpäätösinformaation taloudellisen tuottamisen periaate, jonka mukaan suunnitelman mukaisten poistojen laskennasta saatavan hyödyn pitää ylittää siitä aiheutuvat kustannukset.

Jos hyödykkeen poistosuunnitelma on laadittu ryhmäkohtaisesti, poistomenetelmää ja poisto-aikaa koskevissa tiedoissa ilmoitetaan, mihin poistokohderyhmään hyödyke kuuluu. Pysyviin vastaaviin kuuluvien hyödykkeiden osakirjanpitoon merkitään ainakin poistosuunnitelman mukaisten poistokohteiden mukaan ryhmiteltyinä seuraavat tiedot:

- tilikauden suunnitelmapoisto,
- tilikauden kokonaispoistot,
- kertyneet suunnitelmapoistot,
- kertyneet kokonaispoistot,
- suunnitelman mukaan poistamatta oleva hankintamenon osa,
- tilikauden poistoero ja
- kertynyt poistoero.

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

## **6.2. Vuosikuluiksi kirjattavien hyödykkeiden luettelointi**

Tuloslaskelmaan vuosikuluiksi kirjattaviin hyödykkeisiin voi sisältyä sellaista omaisuutta, jonka yleinen hyödynnettävyys voi olla niin suuri, että sen valvontaan kiinnitetään erityistä huomiota. Tällainen vuosikuluksi kirjattava omaisuuden hankintameno kirjataan luonteen- sa mukaiselle menotilille. Tällaiset hyödykkeet on suositeltavaa merkitä luetteloon omaksi ryhmäkseen, josta ei tehdä suunnitelman mukaisia poistoja. Näin pystytään luetteloimaan esimerkiksi vahinkotapauksissa menetetty omaisuus.

Vuosikuluiksi kirjattavien, mutta erikseen seurattavien hyödykkeiden luettelosta tulisi käydä ilmi ainakin seuraavat tiedot:

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

## **7. Poistoja ja pysyviä vastaavia koskevat tilinpäätöstiedot**

### **7.1 Tuloslaskelma**

Tuloslaskelmassa suunnitelmapoistot ja kertaluonteiset poistot kirjataan vuosikatteen jälkeen ennen satunnaisia tuottoja ja kuluja. Poistoina esitetään myös poistosuunnitelman muuttamisesta tai muusta syystä aiheutunut kertaluonteinen poisto. Tilinpäätöksessä suunnitelman ylittävät tai alittavat poistot kirjataan Poistoeron lisäykseksi (-) tai vähennykseksi (+).

#### **Poistot**

Tuloslaskelman poistot sisältävät kirkkovaltuuston hyväksymän poistosuunnitelman mukaisen poistojen lisäksi myös kertaluonteiset ja lisäpoistot kuten poistosuunnitelman muuttamisesta aiheutuvat poistojen oikaisut. Myös vähäiset pysyvien vastaavien myynnistä aiheutuneet myyntivoitot ja -tappiot voidaan esittää poistojen yhteydessä suunnitelmapoistojen oikaisuna.

#### **Arvon alentumiset**

Seurakuntien tilinpäätöksessä arvonalennus voidaan tehdä vain pysyviin vastaaviin kuuluvista hyödykkeistä, joista ei tehdä suunnitelman mukaisia poistoja.

#### **Satunnaiset tuotot ja kulut**

Satunnaisia eriä ovat sellaiset tuotot ja kulut, jotka perustuvat seurakunnan tavanomaisesta toiminnasta poikkeaviin, kertaluonteisiin ja olennaisiin tapahtumiin kuten suuret pysyvien vastaavien myyntivoitot tai -tappiot. Niiden ei oleteta toistuvan ja ne ovat määrältään huomattavan suuria seurakunnan koko huomioon ottaen.

#### **Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+)**

Investointivarausten tai -rahaston käyttö merkitsee investointivarausten tai -rahaston muuttumista poistoeroksi, jota varauksen käyttövuonna ja seuraavina tilikausina vähennetään kyseisen hyödykkeen kunkin tilikauden suunnitelmapoiston mukaan.

Investointivarausten tai -rahaston käyttö investointimenon kattamiseen kirjataan varauksen vähennyksenä (+) tuloslaskelmaan. Kun taseen vastattavaa puolelle kertynyttä poistoeroa vähennetään vuosittain enintään suunnitelmapoistojen verran, vastaerä kirjataan tuloslaskelman poistoeron vähennykseksi (+).

### **7.2. Tase**

Taseen pysyviin vastaaviin kirjataan aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden sekä pitkäaikaisten sijoitusten hankintameno suunnitelmapoistoin vähennettynä. Kokonaispoistojen ja suunnitelmapoistojen kertynyt erotus esitetään taseen vastattavaa puolella ryhmässä Poistoero.

Arvonkorotuksen edellytykset on säädetty KPL 5:17 §:ssä. Arvonkorotusmahdollisuus koskee vain pysyviin vastaaviin kuuluvia maa- ja vesialueita sekä sellaista arvopaperia, joka ei ole KPL 5:2 a §:ssä tarkoitettu rahoitusväline. Arvonkorotusta vastaava määrä on merkittävä omaan pääomaan sisältyvään Arvonkorotusrahoitukseen. Arvonkorotus on poikkeuksellinen kirjanpitoerä ja sen kirjaamiseen tulee suhtautua varoen. Arvonkorotuksen perusteena olevan arvoeron tulee olla mm. olennainen ja pysyvä. Jos arvonkorotus osoittautuu aiheettomaksi, se on peruttava.

### 7.3. Tilinpäätöksen liitetiedot

Tilinpäätöksen liitetietojen antamisessa noudatetaan soveltuvin osin kirjanpitolain 3 luvun sekä kirjanpitoasetuksen 2 luvun säännöksiä.

Liitetietona on esitettävä tilinpäätöstä laadittaessa noudatetut arvostusperiaatteet ja -menetelmät sekä jaksotusperiaatteet ja -menetelmät (KPA 2:2). Pysyvien vastaavien arvostus- ja jaksotusperiaatteina ilmoitetaan, kuinka hyödykkeiden hankintamenot ja niiden kuluksi kirjaamisen periaatteet on määritetty.

Esimerkki: Pysyvät vastaavat on merkitty taseeseen hankintamenoa vähennettynä suunnitelman mukaisilla poistoilla. Suunnitelman mukaiset poistot on laskettu ennalta laaditun poistosuunnitelman mukaisesti. Suunnitelmapoistojen laskentaperusteet on esitetty tuloslaskelman liitetiedoissa kohdassa Suunnitelman mukaisten poistojen perusteet.

Tuloslaskelman liitetietona tulee esittää selvitys suunnitelman mukaisten poistojen perusteista ja niiden muutoksista (KPA 2:3,1 §). Selvityksenä suunnitelmapoistojen perusteista ja niiden muutoksista annetaan tiedot suunnitelmapoistojen laskentaperusteista (poistomenetelmä, poistoaika) omaisuusryhmittäin sekä perusteet poistosuunnitelman muuttamiselle. Tiedot voidaan antaa ryhmäkohtaisesti myös rakennuksista ja muista sellaisista hyödykkeistä, joille on laadittu poistosuunnitelma hyödykekohtaisesti. Kyseiset tiedot voidaan esittää myös em. arvostus- ja jaksotusperiaatteiden yhteydessä.

Pysyvistä vastaavista on esitettävä liitetietoina tase-eräkohtaisesti:

- poistamaton hankintameno tilikauden alussa
- lisäykset ja vähennykset tilikauden aikana samoin kuin siirrot erien välillä
- tilikauden rahoitusosuudet lisäyksistä
- tilikauden suunnitelman mukaiset poistot, sekä
- tilikauden arvonalentumiset ja niiden palautukset.

Tilikauden suunnitelmanmukaisiin poistoihin sisältyvät olennaiset lisäpoistot suunnitelman mukaisten poistojen kohteena olevasta aineettomasta ja aineellisesta hyödykkeestä on eriteltävä tilinpäätöksen liitetiedoissa.

**Esimerkki pysyvien vastaavien tase-eräkohtaisista liitetiedoista:**

	Aineettomat hyödykkeet		Aineelliset hyödykkeet						
	Aineettomat oikeudet	Muut pitkä-vaikutteiset menot	Maa- ja vesialueet	Hautausmaat	Rakennukset	Kiinteät rakenteet ja laitteet	Muut aineelliset hyödykkeet	Koneet ja kalusto	Yhteensä
<b>Poistamaton hankintameno 1.1.</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>x</b>
Lisäykset tilikauden aikana	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Rahoitusosuudet tilikauden aik.	x	x	x	x	X	x	x	x	x
Vähennykset tilikauden aikana	x	x	x	x	X	x	x	x	x
Siirrot erien välillä	x	x	x	x	X	x	x	x	x
Tilikauden poisto	x	x		x	X	x	x	x	x
Arvonlennukset ja niiden palautukset			x						
<b>Poistamaton hankintameno 31.12</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>X</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>x</b>
Arvonkorotukset			x						x
<b>Kirjanpitoarvo 31.12.</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>X</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>x</b>
Olennaiset lisäpoistot									
Erittely olennaisista lisäpoistoista	x	x		x	x	x	x	x	x

**Pysyvien vastaavien sijoitukset**

	Osakkeet ja osuudet		Muut saamiset		Yhteensä
	Asunto-osakkeet	Muut osakkeet ja osuudet	Muut saamiset		
<b>Hankintameno 1.1.</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>x</b>
Lisäykset	x	x	x	x	x
Vähennykset	x	x	x	x	x
Arvonlennukset ja niiden palautukset	x	x	x	x	x
<b>Poistamaton hankintameno 31.12.</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>x</b>
Arvonkorotukset	x	x			x
<b>Kirjanpitoarvo 31.12.</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>x</b>	<b>x</b>

**7.4 Tase-erittelyt**

Tase-erittelyissä on suotavaa eritellä tilikauden päättyessä pysyvät vastaavat hyödyke- tai hyödykeryhmäkohtaisesti. Tase-erittelyissä on kuitenkin ilmoitettava ainakin pysyvien vastaavien lisäykset ja vähennykset hyödyke- tai hyödykeryhmäkohtaisesti eriteltyinä. Lisäykset ja vähennykset voidaan ryhmitellä esimerkiksi ostoihin, myynteihin ja siirtoihin omaisuusryhmien välillä. Myös sellaiset hyödykkeet, joiden taloudellinen pitoaika ei ole vielä päättynyt, mutta joiden hankintameno on suunnitelman mukaan poistettu, esitetään tase-erittelyissä.

Taseen vastattavissa esitettävän kertyneen poistoeron määrä ja sen muutokset tilikauden aikana selvitetään tase-erittelyissä ainakin pysyvien vastaavien tase-erien mukaan erittelyinä.

**Esimerkki tase-erittelystä:**

Menojäännöspoistomenetelmä, 30 %, olennaisuuden periaatteen mukaan suunnitelmapoistona on tehty koko tilikauden normaalipoisto.

**Tilikausi 1.1.2005-31.12.2005**

**Tase-erittely per 31.12.2005.**

Tili	Saldo 1.1.2005	Hankinta- ajankohta	Tosite	Tilikauden tapahtuma	Tilikauden lisäys/vähenn.	Avustukset	Poistot	Siirrot eri ryhmien väl.	Saldo 31.12.2005
Tili 1245 Atk-laitteet	15000						-4 500		10 500
		1.4.2005	255	5 kpl atk-laitteita	10 000		-3 000		7 000
		15.5.2005	300	2 kpl kirjoittimia	5 000		-1 500		3 500
		19.9.2005	522	2 kpl atk-laitteita	1 500		-450		1 050
<b>Atk-laitteet</b>	<b>15000</b>				<b>16 500</b>		<b>-9 450</b>		<b>22 050</b>

## LIITE 1 Esimerkkejä suunnitelman mukaisista poistoajoista 1.1.2005 lähtien

Seuraavat poistoajat ovat ohjeellisia pysyviin vastaaviin kuuluvien hyödykkeiden hankintamenojen poistoajoiksi. Jäljempänä esitettyjä vuosimääriä ei pidä tulkita ehdottomiksi vähimmäis- tai enimmäispoistoajoiksi. Poistoajaksi valitaan se aika, jolloin hyödykettä ennakoidaan käytettävän tai kokemukseräisesti käytetään palvelutuotannossa. **Rakennuksiin suositellaan käytettävän tasapoistomenetelmää.**

Mikäli seurakunnassa valitaan poistomenetelmäksi menojäännöspoisto, prosentit määritellään sellaisiksi, että hyödykkeen hankintameno tulee pääosin poistetuksi edellä mainittuina poistoaikoina. Jäljellä oleva hankintameno poistetaan kertapoistona taloudelliseksi pitoajaksi määritellyn ajan kuluttua, mikäli asiaan ei liity muita huomioonotettavia seikkoja. Koneiden ja kaluston poistomenetelmänä käytetään usein menojäännöspoistomenetelmää.

<b>PYSYVÄT VASTAAVAT</b>	<b>Tasapoisto</b>	<b>Menojäännöspoisto</b>
<b>1.1. Aineettomat hyödykkeet</b>		
<b>1. Aineettomat oikeudet</b>		
ATK-ohjelmien käyttöoikeus	2-5 vuotta	Ei suositella
<b>2. Muut pitkävaikutteiset menot</b>		
Kehittämismenot	2-5 vuotta	Ei suositella
ATK-ohjelmat	2-5 vuotta	Ei suositella
Muut	2-5 vuotta	Ei suositella
<b>1.2. Aineelliset hyödykkeet</b>		
<b>1. Maa- ja vesialueet</b>	Ei lasketa poistoja	
<b>2. Hautausmaat</b>		
Hautausmaiden maa- ja vesialueet	Ei poistoaikaa	
Siunauskappelit	30-50 vuotta	7 % - 10 %
Hautausstoimen muut rakennukset	10-20 vuotta	15 % - 20 %
Hautausstoimen kiinteät rakenteet ja laitteet	10-30 vuotta	15 % - 25 %
Siunauskappeliin urut	15-30 vuotta	10 % - 20 %
Hautausstoimen koneet ja laitteet	5-10 vuotta	25 % - 30 %
Hautausstoimeen liittyvät muut pitkävaikutteiset menot	3-5 vuotta	30-40 %
Hautausstoimen muut aineelliset hyödykkeet	Käyttöajan mukaan	
<b>3. Rakennukset</b>		
Kirkot	40-70 vuotta	7 % - 10 %
Seurakuntatalot	30-50 vuotta	7 % - 10 %
Kappelit	30-50 vuotta	7 % - 10 %
Leiri- ja kurssikeskukset	20-40 vuotta	10 % - 15 %
Asuinrakennukset	20-40 vuotta	10 % - 15 %
Hallinto- ja laitosrakennukset	20-40 vuotta	10 % - 15 %
Huolto- ja talousrakennukset	10-20 vuotta	15 % - 20 %
Muut rakennukset	10-20 vuotta	15 % - 20 %
<b>4. Kiinteät rakenteet ja laitteet</b>		
Maa- ja vesirakenteet	15-30 vuotta	10 % - 20 %
Urut	15-30 vuotta	10 % - 20 %
Muut kiinteät rakenteet ja laitteet	10-30 vuotta	15 % - 25 %
<b>5. Koneet ja kalusto</b>		
Kuljetusvälineet	5-10 vuotta	25 % - 30 %
Atk-laitteisto	3-5 vuotta	30% - 40 %
Muut koneet ja kalusto	5-10 vuotta	25 % - 30 %
<b>6. Muut aineelliset hyödykkeet</b>		
Luonnonvarat	Käytön mukaan	
Sakraali-, arvo- ja taide-esineet	Ei poistoa	Ei poistoa
<b>1.3. Sijoitukset</b>		
<b>1. Osakkeet ja osuudet</b>	Ei poistoa	Ei poistoa

## LIITE 2 Esimerkkejä pysyvien vastaavien hankintamenon määrittämisestä

### Esimerkki

Taseryhmä: Koneet ja kalusto, Atk-laitteet

Tietokoneet, työasema	10 kpl	7 500
Tulostin	10 kpl	<u>2 000</u>
Verollinen hankintameno		<u>9 500</u> Poistopohja

Taseryhmä: Muut pitkävaikutteiset menot, Atk-ohjelmat

Office paketti	10 kpl	<u>6 000</u>
Verollinen hankintameno		<u>6 000</u> Poistopohja

### Esimerkki

Hautausmaan laajennus

Taseryhmä: Hautausmaiden maa- ja vesialueet

Maa-alueen hankintahinta	20 000
Maa-aineksen vaihto	70 000
Maa-alueen lainhuudatusmenot	<u>200</u>
<b>Verollinen hankintameno</b>	<b><u>90 200</u> (ei poistoa)</b>

Taseryhmä: Hautausmaan kiinteät rakenteet ja laitteet

Asiantuntijapalvelumenot	10 000
Rakennuslupamaksu	550
Rakennusurakkahinta	180 000
Rahdit	200
Rakennusajan vakuutusmaksut	100
Viheristutusmenot	30 000
Johtoverkostomenot	70 000
Keskusrahaston rakennusavustus	<u>-120 000</u>
<b>Verollinen hankintameno</b>	<b><u>220 850</u> Poistopohja</b>

### Esimerkki

Taseryhmä: Asuinrakennukset

Lahjoituksena saatu kiinteistö	70 000 (lahjakirja)
Peruskorjauksen urakkahinta	<u>80 000</u>
<b>Verollinen hankintameno</b>	<b><u>80 000</u> Poistopohja</b>

### **LIITE 3 Esimerkkejä eri poistomenetelmistä**

#### **Esimerkki tasapoistomenetelmästä**

Tasapoistomenetelmässä poisto lasketaan jakamalla hyödykkeen hankintameno sen arvioidulle käyttöajalle.

Seurakunta hankkii toimintaansa varten 1.6.2005 kopiokoneen, jolloin poistoja lasketaan 7 kuukauden ajalta. Hankintameno 15.000 €, poistoaika 5 vuotta.

Vuosi	Hankintameno	Poisto	Jäännösarvo
2005	15.000	1.750	13.750
2006		3.000	10.250
2007		3.000	7.250
2008		3.000	4.250
2009		3.000	1.250
2010		1.250	0

#### **Esimerkki menojäännöspoistomenetelmästä**

Menojäännöspoistomenetelmässä poisto lasketaan hankintameno kulloinkin poistamatta olevasta osasta eli jäännösarvosta saman poistoprosentin mukaan.

Seurakunta hankkii toimintaansa varten 1.6.2005 kopiokoneen. Hankintameno 15 000 e, poistoprosentti 30 %.

Vuosi	Hankintameno	Poisto	Jäännösarvo
2005	15.000	2 625	12 375
2006		3 713	8 662
2007		2 599	6 063
2008		1 819	4 244
2009		1 273	2 971
2010		2971	0

Kopiokone poistetaan käytöstä viiden vuoden käytön jälkeen. Viimeisenä vuonna suunnitelman mukainen poisto on 891 euroa ja kertapoisto 2 080 euroa.

#### **Esimerkki käytön mukaisesta poistomenetelmästä**

Seurakunta ostaa sorakäyttöön maa-alueen, jonka hinta on 60.000 euroa. Geologin tekemän arvion mukaan alueelta voidaan nostaa soraa 50.000 tonnia. Sorakuution arvoksi tulee 1,20 €/m<sup>3</sup> (60.000 € : 50.000 tonnia = 1,20 €). Tilikauden aikana alueelta otetaan 3 200 tonnia soraa. Tilikauden käytön mukainen poisto on silloin 3.840 euroa (3 200 x 1,20 €).

#### LIITE 4 Esimerkki poistosuunnitelman muuttamisesta

Seurakunnan varastorakennus on otettu käyttöön 1.7.2003. Varastorakennuksen hankintameno oli 50 000 euroa. Poistoaika oli 50 vuotta, tasapoisto (50 000 e : 50 vuotta = 1000 euroa/vuosi).

Vuosi	Tasapoisto	Kertyneet poistot	Jäännösarvo
	500	500	49 500
2004	1000	1 500	48 500

Kirkkovaltuusto päätti, että varastorakennusten poistoaikaa lyhennetään 50 vuodesta 25 vuoteen. Uutta poistoaikaa noudatetaan 1.1.2005 lähtien ja se lasketaan varastorakennuksen käyttöönottoajasta 1.7.2003 alkaen (48 500 e : 23,5 vuotta = 2 064 e/vuosi).

Vuosi	Tasapoisto	Kertyneet poistot	Jäännösarvo
2005	2064	4 064	46 436
2006	2064	6 128	44 372
2007	2064	8 192	42 308
2008	2064	10 256	40 244
2009	2064	12 320	38 180
2010	2064	14 384	36 116

## LIITE 5 Esimerkki investointivarauksen muodostamisesta poistoeroksi ja kirjauksista

1. Varauksen muodostaminen. Seurakunta muodostaa tilinpäätöksessä ylijäämäisestä tuloksestaan 60.000 euron suuruisen investointivarauksen siunauskappelin rakentamista varten.

<u>Varausten lisäys</u>	<u>Investointivaraus</u>
60.000	60.000

2. Siunauskappelin rakentaminen 500.000 €

<u>Pankkitili</u>	<u>Siunauskappeli</u>
500.000	500.000

3. Puretaan investointivaraus

<u>Investointivaraus</u>	<u>Varausten vähennys</u>
60.000	60.000
(60.000)	

4. Investointivarauksen muodostaminen poistoeroksi

<u>Poistoeron lisäys</u>	<u>Poistoero</u>
60.000	60.000

5. Tehdään suunnitelman mukainen poisto siunauskappelista. Poistomenetelmänä tasapoisto, poisto-  
aika 30 vuotta, käyttöönotto 1.1. 200x.  $500.000 \text{ €} / 30 \text{ vuotta} = 16.700\text{€}$

<u>Siunauskappeli</u>	<u>Poistot hautausmaiden käyttöomaisuudesta</u>
16.700	16.700

6. Poistoeron purku siunauskappelin suunnitelman mukaisen poiston suhteessa.

<u>Poistoeron vähennys</u>	<u>Poistoero</u>
2.004	2.004