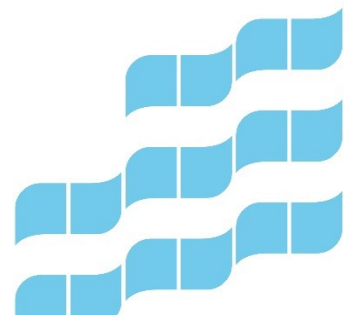


**Muutosmerkinnät näkyvissä**

Ohje 8.8.2022, TRE:4859/00.01.01/2022

**Tampereen kaupungin pysyvien vastaavien laskentaohje ja poistosuunnitelma**

1. Ohjeen tarkoitus .....	2
2. Pysyvien vastaavien käsite ja ryhmittely .....	2
2.1 Aktivointikelpoisuuden arviointi .....	3
2.2 Keskeneneräiset hankinnat .....	5
2.3 Aineettomat oikeudet ja muut pitkävaikutteiset menot .....	5
2.4 Ensikertainen kalustaminen .....	6
2.5 Ympäristömenot ja niiden aktivointikelpoisuus .....	6
3. Pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintamenon määrittäminen .....	7
3.1 Hankintamenon määritelmä .....	7
3.2 Perusparannus- ja korjausmenot .....	9
3.3 Kiinteistöihin kohdistuvat investoinnit .....	10
3.4 Aktivoitavat suunnittelu- ja kehittämismenot .....	10
3.5 Esiselvitykset ja tutkimukset .....	11
3.6 Purkukustannukset ja pilaantuneet maat investointihankkeissa .....	11
3.6.1 Rakennusten purkukustannusten käsittely .....	11
3.6.2 Pilaantuneiden maa-alueiden kustannusten käsittely investointihankkeissa .....	12
4. Pysyvien vastaavien hyödykkeiden myyminen, romuttaminen ja siirtäminen .....	12
4.1 Pysyvien vastaavien hyödykkeiden myynti ja vaihtaminen .....	12
4.2 Kaupungin sisäiset pysyvien vastaavien hyödykkeiden siirrot ja kaupungin sisäinen myynti ...	13
4.3 Pysyvien vastaavien hyödykkeisen romutukset ja arvonalentumiset .....	13
5. Suunnitelman mukaiset poistot .....	14
5.1 Poistojen määrittäminen .....	14
5.2 Poistomenetelmät .....	15
5.3 Poistojen aloitusajankohta .....	15
6. Pysyviä vastaavia koskevan kirjanpidon hoito .....	15
6.1 Pysyvien vastaavien kirjanpidon vastuu .....	15
6.2 Omaisuuserien seuranta ja inventointi .....	16
6.3 Investointihankkeiden suunnittelu .....	16
6.4 Investointien raportointi kuntien ja kuntayhtymien automatisoidussa talousraportoinnissa .....	16
7. Erityisiä määräyksiä .....	17
8. Lisätietoja .....	17



## 1. Ohjeen tarkoitus

Kirjanpitolain 4 luvun 3 §:ssä ja 5 §:n 1-3 momenteissa säädetään pysyvistä vastaavista ja hankintamenosta. 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.

Kunnan kirjanpitoon sovelletaan kirjanpitolain lisäksi kuntalakia. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto antaa sitovia ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolain ja kuntalain soveltamisesta. Pysyvistä vastaavista säädetään mm. kirjanpitolautakunnan kuntajaoston taseen laatimista ja suunnitelman mukaisia poistoja koskevissa yleisohjeissa.

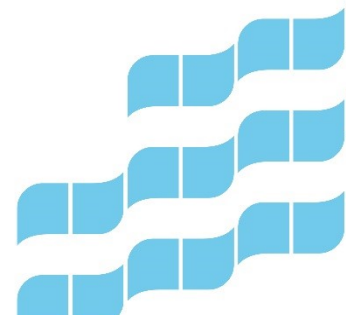
Pysyvien vastaavien laskentaohjeen tarkoituksena on antaa tarkentavat ohjeet kirjanpitolainsäädännön sekä kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeiden soveltamisesta kaupungin kirjanpitoon ja talousarvioon siltä osin kuin ne koskevat pysyvien vastaavien erien käsittelyä ja suunnitelman mukaisia poistoja. Konsernihallinnon talousyksikkö vastaa pysyvien vastaavien ohjauksesta ja antaa tarvittaessa lisätietoja ohjeen soveltamisesta.

## 2. Pysyvien vastaavien käsite ja ryhmittely

Kaupungin 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 vähintään kolmen tilikauden ajan. Pysyvien sijoitusten osakkeet ja osuudet, rakennukset sekä maa- ja vesialueet ovat hankintarajasta riippumatta aina pysyviä vastaavia. Pysyvillä sijoituksilla tarkoitetaan muita kuin rahoitusomaisuussijoituksia. **Rakennusten osalta perusparannusmenojen aktivointikelpoisuudessa huomioidaan myös verottajan arvonlisävero-ohjeistus <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47984/kiinteist%C3%B6investointien-arvonlis%C3%A4verotus/>. Kiinteistöinvestointien perusparannusten osalta aktivointikriteerit on kuvattu kohdassa 3.2 ja 3.3.**

Pysyvät vastaavat luokitellaan kaupungin vahvistetun poistosuunnitelman mukaisiin omaisuusluokkiin. Luettelo kaupungin omaisuusluokista on tämän ohjeen liitteenä.

Pysyvien vastaavien kirjanpitoarvot perustuvat alkuperäiseen hankintamenoa vähennettyyn suunnitelman mukaisilla poistoilla,



arvonalennuksilla ja investointien rahoitusosuuksilla. Hankintamenoa tarkastellaan yhtä hankittavaa hyödykettä kohden. Jos samankaltaisia, vähintään kolme tilikautta tuloa tuottavia hyödykkeitä hankitaan useita kappaleita, joiden hankintameno on erikseen alle, vaikkakin yhteensä vähintään 10 000 euroa, hankintaa ei aktivoida (esimerkiksi tablet-tietokoneiden suuri kertahankinta).

Pysyvien vastaavien aktivoinnin 10 000 euron alarajasta voidaan kuitenkin poiketa, mikäli hankitut tuotannontekijät muodostavat vähintään 10 000 euron arvoisen kokonaisuuden, joka vaikuttaa tuotannontekijänä vähintään viiden tilikauden ajan. Edellä mainituksi kokonaisuudeksi on katsottu esimerkiksi sairaaläsäntöjen hankinta.

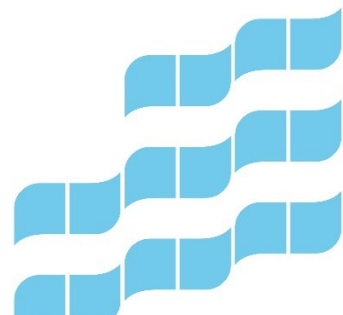
Poikkeussäännön soveltamisen edellytykset:

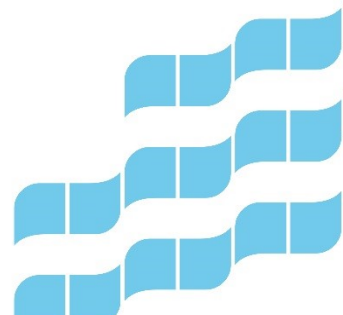
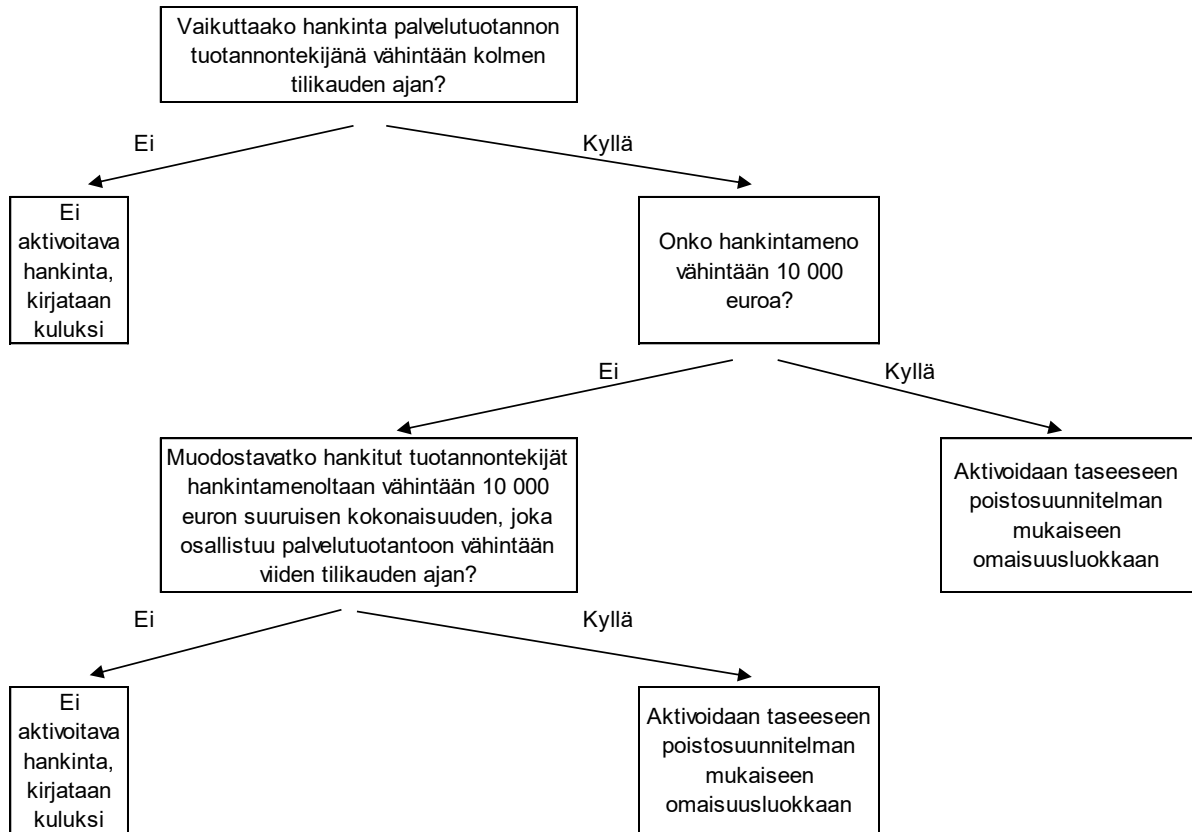
- Aktivoidtavat hyödykkeet ovat edelleen luovutettavissa
- Aktivoidtavan kokonaisuuden hankintameno on vähintään 10 000 euroa
- Aktivoidtavan kokonaisuuden taloudellinen pitoaika on vähintään 5 vuotta

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 päätöspuuta. Tarkempaa ohjausta antaa konsernihallinnon talousyksikkö. **Perusparannusten osalta aktivointikelpoisuus määritellään kohdassa 3.2.**





## 2.2 Keskeneräiset hankinnat

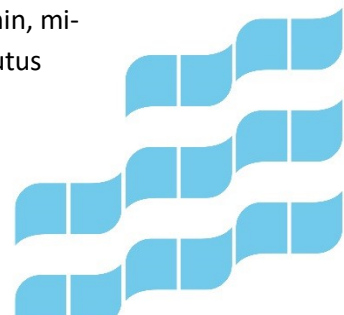
Rakenteilla ja valmisteilla tai muuten keskeneräisenä olevat pysyvien vastaavien hyödykkeet sisällytetään keskeneräisten aineettomien hyödykkeiden sekä keskeneräisten aineellisten hyödykkeiden omaisuusluokkiin, joista poistoja ei tehdä. Käyttöön otetut pysyvien vastaavien hyödykkeet on siirrettävä viipymättä 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 tuotannontekijänä jatkuvasti useana tilikautena ja hankintamenon kerralla kuluksi kirjaamisella on olennaista vaikutusta kaupungin tilikauden tulokseen. Aineettoman omaisuuden hankintameno voidaan aktivoida varovaisuutta noudattaen.

Pysyvien vastaavien aineettomiin oikeuksiin voidaan kirjata muun muassa ICT-[atk-ohjelmistojen ja -järjestelmien](#) lisenssioikeudet, liikenneluvat, patentit ja tekijänoikeudet. ICT [atk-ohjelmiston ja -järjestelmän](#) hankintaan [ja käyttöönottoon liittyvät muut aineettomat menot \(esim. käyttöönottoprojektin kustannukset kuten asiantuntijapalvelut ja aktivointikelpoiset henkilöstökulut\)](#) kuin lisenssioikeuden hankintameno aktivoidaan muihin pitkävaikutteisiin menoihin. Jos ICT [atk-ohjelmisto tai -järjestelmä](#) hankitaan sovellusvuokrauksena, vuokratulo kirjataan käyttötalouden menoksi ICT-palvelun ([Saas=Software as a Service](#)) ostona [ja käyttöönottokustannukset voidaan aktivoida samalla tavalla kuin omaksi hankitut järjestelmät](#). Sovellusvuokrauksessa kaupunki vuokraa tietojärjestelmän käyttöoikeuden palveluntarjoajalta, joka vastaa mm. palvelun tuottamiseen tarvittavasta tietotekniikasta, ohjelmiston ja palvelimen toiminnasta, ylläpidosta ja jatkokehityksestä. Sovellusvuokrauksesta saattaa sen ominaisuuksista ja laajuudesta riippuen aiheutua myös ns. infrastruktuurikustannuksia [eli järjestelmän tietotekniikseen toimintaympäristöön tarvittavia laitteistojen, ohjelmistojen, verkkoressursien ja palvelujen kokonaisuuksia](#). Infrastruktuurikustannukset kirjataan luonteensa mukaan pysyviin vastaaviin oikeaan käyttöomaisuusluokkaansa, jos aktivointiedellytykset ovat olemassa. [Kaupunki voi osallistua myös muun tahon omistukseen tulevan järjestelmän hankintaan tai se voi itse osallistua järjestelmän ohjelmointityöhön.](#)

Kaupungin rahoitusosuudet muiden yhteisöjen pysyvien vastaavien hankintamenoihin voidaan merkitä muihin pitkävaikutteisiin menoihin, mikäli rahoitusosuudella on palvelujen tuotantoa tukeva vaikutus



useamman tilikauden ajan. Yhteisöjä, joiden pysyvien vastaavien rahoitusmenoihin kaupunki voi osallistua, ovat kuntayhtymät, joissa kaupunki on jäsenenä, tytäryhteisöt ja muut yhteisöt, jotka hoitavat kaupungin tehtäviä tai joiden toiminnan tarkoituksena on tukea kaupungin tehtäviin liittyviä päämääriä. **Siltä osin kuin kaupunki on sopimuksella tai tekemällään valtuuston päätöksellä sitoutunut yhdistyksen tai tytäryhtiön käyttöomaisuuden hankintamenon rahoittamiseen, tulee kaupungin kirjata tämä jäljellä oleva, maksamaton rahoitusosuus kirjanpidossaan muuksi pitkävaikutteiseksi menoksi ja muuksi pitkäaikaiseksi velaksi.**

#### 2.4 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. Aiemmasta poikkeavalla käytöllä tarkoitetaan merkittävää muutosta aikaisempaan toimintaan nähden, esimerkiksi koulun muuttamista päiväkodiksi.

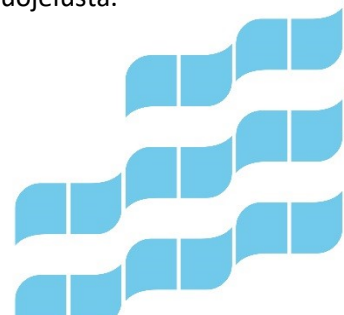
Ensikertaisen kalustamisen on liityttävä uuden yksikön tai toiminnan aloittamiseen ja hankinnan tulee tapahtua pääsääntöisesti ennen toiminnan aloittamista. Ensikertaisena kalustamisena voidaan pysyviin vastaaviin aktivoida varsinaiset kaluste- ja laitehankinnat, jos hankinnan kokonaisarvo on vähintään 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.

#### 2.5 Ympäristömenot ja niiden aktivointikelpoisuus

Ympäristömeno aiheutuu toiminnasta, jonka ensisijaisena tarkoituksena on tuottaa ympäristöhyötyjä, parantaa tulevaa ympäristönsuojelun tasoa, edistää luonnonvarojen kestävästä käyttöä tai ennaltaehkäistä, vähentää tai korjata ympäristöhaittoja. Ympäristömenoja aiheutuu muun muassa jätteen käsittelystä ja jätteen synnyn ehkäisystä, ulkoilman ja ilmaston sekä maaperän, pinta- ja pohjavesien suojelusta, melun torjunnasta sekä luonnon- ja maiseman suojelusta.



Ympäristömenot voidaan aktivoida, jos ne tuottavat taloudellista hyötyä tai niitä käytetään tuotannontekijänä hyödyke- tai palvelutuotannossa usean tilikauden ajan. Hyödykkeen hankintamenon tulee ylittää pienhankintaraja 10 000 euroa, jotta meno voidaan aktivoida. Lisäksi jommankumman seuraavista ehdoista tulee täytyä:

- ympäristömenot liittyvät taloudellisiin hyötyihin, jotka selvästi lisäävät muun omaisuuden elinikää, kapasiteettia, turvallisuutta tai tehokkuutta, tai
- ympäristömenot lieventävät tai estävät myöhemmästä toiminnasta todennäköisesti aiheutuvaa ympäristön pilaantumista.

Aktivoiduiksi ympäristömenoiksi kirjataan sekä sellaiset investoinnit, joiden ensisijainen tarkoitus on ympäristönsuojelu tai ympäristöhaittojen vähentäminen, että sellaiset, joilla saavutetaan selviä ympäristöhyötyjä, mutta investoinnin ensisijainen tarkoitus on kuitenkin muu kuin ympäristönsuojelu (esim. tuotannon kehittämiseksi tehty investointi, josta aiheutuu myös ympäristöhyötyjä esimerkiksi pienemmän polttoaineenkulutuksen myötä).

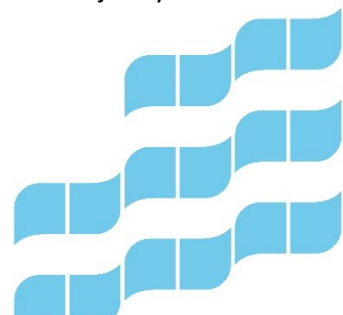
Aktivoitavia ympäristömenoja ovat esimerkiksi ympäristönsuojelua varten hankitut koneet ja laitteet sekä ympäristölainsäädännön noudattamiseksi tarvittavat tekniset laitteet, joita käytetään ympäristön valvontaan tai pilaantumisen estämiseen.

Ellei ympäristömenoja voida aktivoida taseeseen, ne kirjataan kuluksi sille tilikaudelle, jonka aikana ne ovat syntyneet. Kuluksi kirjataan ympäristömeno, joka ei tuota tuloa, tai hyödykettä ei käytetä jatkuvasti tuotannontekijänä useana tilikautena.

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

#### **3.1 Hankintamenon määritelmä**

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



Pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintamenoon ei lueta kaupungin toimintatavoista tai investointien hankintatavoista aiheutuvia kustannuksia. Toimintatapaan liittyviä kustannuksia ovat esimerkiksi erilaiset kuntalaiskuulemisten kustannukset, jotka eivät ole aktivointikelpoisia. Myöskään investointien kilpailuttamisen kustannukset eivät lähtökohtaisesti ole aktivointikelpoisia. Kilpailuttaminen hankintatapana on kaupungin tavanomainen hankintamenetelmä, eikä sillä ole vaikutusta kyseisen investointihyödykkeen arvoon. Kilpailuttamisesta aiheutuvat kustannukset ovat kaupungille jatkuvan toiminnan kustannuksia ja niitä käsitellään siten käyttötalousmenoina.

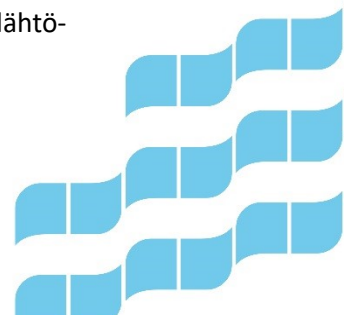
Itse valmistetun pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintamenoksi katsotaan valmistusarvo, johon sisällytetään hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muutuvat menot. Valmistuksessa käytetyt ostetut aineet, tarvikkeet, asennusmenot ja palvelut sekä alihankinnat luetaan osaksi hankintamenoa siten, että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

Muuttuvia menoja eivät ole:

- tuotantorakennusten, -koneiden ja -kaluston korjaus- ja kunnossapitomenot
- tuotantotoiminnan ja tuotannon tukitoimintojen palkka- ja henkilösivumenot
- tuotantolaitoksen käyttömenot ja muut hallintomenot
- hankinnan ja valmistuksen kuljetus- ja vakuutusmenot
- **varastoinnin ja muiden materiaalitointojen menot**

Kaupungin omasta suunnittelu- tai muusta työstä voidaan aktivoida vain välittömät työn kustannukset. Koska mahdollinen kate ja yleiskustannukset eivät ole aktivointikelpoisia, ne tulee eliminoida tilinpäätöksessä. Aktivoitavat hankintamenot on aina voitava selvittää kirjanpitosoitteisiin perustuvan kirjanpidon tai kustannuslaskelman avulla. **Valmistusmenoihin aktivoitava oma työ tulee määritellä omajohtoiseksi rakentamiseksi tai rakennuttamiseksi. Omajohtoisessa rakentamisessa määritellään oman työn osuudeksi yli 50 % hyödykkeen hankintamenoa, muuten oma työ määritellään rakennuttamiseksi.**

Pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintamenoa vähennykseen luetaan hankintaan saadut valtionosuudet, investointiavustus ja muut rahoitusosuudet. Kirjaimisen edellytyksenä on, että antaja on kohdistanut sen tiettyyn hankintamenoon. Tällöin poistolaskennassa poistopohjana pidetään saadulla avustuksella vähennettyä hankintamenoa määrää. Muu rahoitusosuus on lähtökohtaisesti joko kunnan saama valtionavustus tai EU-tuki





investointimenuun taikka kuntien yhteistoimintaan liittyvä maksuosuus investointiin, jonka tarkoituksena on yleishyödyllisen palveluvelvoitteen täyttäminen. Kirjanpidossa rahoitusosuudet käsitellään omilla pääkirjanpidon tileillään. Projektin taloushallinnosta säädetään erillisessä menettelytapaohjeessa.

Vähennys- tai palautuskelpoista arvonlisäveroa ei sisällytetä hankintamenuun.

Investointihyödykkeiden toimittamiseen tai valmistamiseen saattaa liittyä tehtyjen sopimusten kautta maksuvelvoitteita viivästyksistä tai muista hankintahinnan hyvityksiä. Toimittajien tai valmistajien maksamat sopimussakot ja hyvitykset tulee kirjata aina samaan tase-erään hankintamenuun vähennykseksi kuin alkuperäinen hankintamenu on kirjattu.

### 3.2 Perusparannus- ja korjausmenot

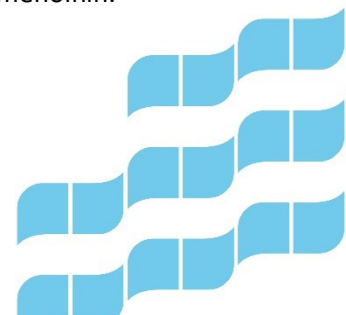
Perusparannuksella tarkoitetaan pysyviin vastaaviin kuuluvan omaisuuden uusinta- ja lisäyötä tai sellaista hankintaa, jossa omaisuus saatetaan vastaamaan muuttuneita olosuhteita ja nykyajan vaatimuksia ja joka lisää olennaisesti omaisuuden alkuperäistä arvoa. **Aktivoitavia ovat ne perusparannusmenot, joiden seurauksena hyödykkeen tulontuottamiskyky kasvaa alkuperäistä suuremmaksi. Hyödykkeen tulontuottamiskyvyn voidaan katsoa kasvaneen, jos perusparannus johtaa:**

- hyödykkeen taloudellisen pitoajan ja hyödykkeen tuotantokapasiteetin kasvuun,
- suoritteiden laadun merkittävään parantumiseen tai
- tuotantoprosessin kustannusten merkittävään vähentymiseen.

Hyödykkeen palauttaminen alkuperäiseen hankintahetken käyttökuntoon ja käyttötarkoitukseen ei lisää olennaisesti hyödykkeen arvoa, vaan tulkitaan lähtökohteisesti aktivointikelvottomaksi kunnossapitokorjaukseksi. Vuosikorjaukset, kunnossapitokorjaukset ja muut niihin verrattavat korjausmenot, joiden seurauksena hyödykkeen tulontuottamiskyky voidaan säilyttää ennallaan, kirjataan tilikauden kuluksi.

Pysyvien vastaavien hyödykkeen perusparannusmeno voidaan joko lisätä sen poistamattomaan hankintamenuun tai kirjata erilliseksi pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintamenuksi, jolle määritellään oma poistosuunnitelma.

Mikäli perusparannus kohdistuu vuokrahuoneistoon, tulee aktivointiedellytyksiä arvioida perusparannuksen taloudellisen pitoajan kautta. Tällöin investointi kirjataan aineettomien hyödykkeiden muihin pitkävaikutteisiin menoihin.



Vuokrahuoneistoon kohdistuvan perusparannusmenon poisto-aika ei saa ylittää vuokra-aikaa.

### 3.3 Kiinteistöihin kohdistuvat investoinnit

Kiinteistöön kohdistuvalla investoinnilla tarkoitetaan kiinteistön uudisrakentamista tai perusparantamista. Kiinteistöjä ovat maa-alueet, rakennukset, pysyvät rakennelmat ja niiden osat. Kiinteistöllä harjoitettavaa erityistä toimintaa palvelevat koneet ja laitteet eivät kuulu kiinteistöön. Perusparantamista on kiinteistön laajennus-, muutos- ja uudistustyöt. Rakennusten teknisten laitteiden kuten hissien, ilmanvaihto-, lämmitys- ja jäähdytyslaitteistojen ja keskusantennien hankintameno lasketaan mukaan varsinaisen rakennusrungon hankintamenoon. Poistosuunnitelmaa laadittaessa otetaan kuitenkin huomioon, että ns. teknisiä laitteita joudutaan uusimaan nopeammin kuin rakennusrunkoa.

Perusparantamisesta on kyse, kun rakentamisella muutetaan kiinteistön tasoa olennaisesti paremmaksi. Esimerkiksi jo käytössä olevan hissien uusiminen ei ole perusparantamista, mutta perusparantamisesta on kyse silloin, kun hissi tehdään ensimmäistä kertaa rakennukseen.

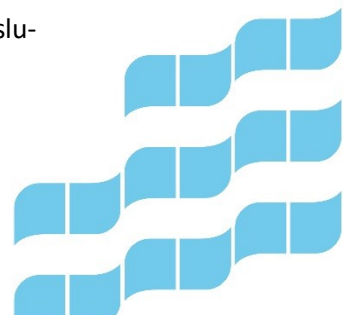
Kiinteistön siirtyessä kaupungin omistukseen rakennuksineen tulee hankinta-arvo jakaa erikseen maa- ja vesialueille sekä rakennuksille ja muille omaisuusluokille poistojen laskemista sekä pysyviä vastaavia koskevaa kirjanpitoa varten. Kiinteistöjen kirjanpitoarvot perustuvat alkuperäisiin hankintahintoihin.

### 3.4 Aktivoitavat suunnittelu- ja kehittämismenot

Hyödykkeen hankintamenoon luetaan pääsääntöisesti sen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet välittömät menot, joihin katsotaan kuuluvaksi esimerkiksi rakennuksen suunnittelumenot. Aktivoitavat suunnittelumenot eivät saa olla ennen investointiprojektin päättymistä vanhentuneita tai muuten toteuttamiskelvottomia.

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 kehittämismenojen odotetaan tuottavan tuloa useampana tilikautena. Aktivoidut kehittämismenot on poistettava suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan. Kehittämismenojen aktivointi vaatii erillisen konsernihallinnon talousyksiköltä.



### 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 viranomaistoiminnan 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

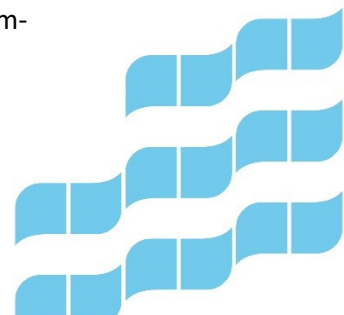
Investointihankkeet edellyttävät toisinaan erilaisia vanhojen rakenteiden, laitteiden tai rakennusten purkamisia ja pilaantuneiden maiden käsittelyä ennen uuden investointihyödykkeen käyttöönottoa sille varatussa paikassa. Tällaiset purku- ja puhdistamiskustannukset ovat pääsääntöisesti tilikauden kuluja.

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 pyydettävä ennakkotieto konsernihallinnon talousyksiköstä.

#### 3.6.1 Rakennusten purkukustannusten käsittely

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

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



Aktivoidut purkukustannukset kirjataan käyttöomaisuuskirjanpidossa maa- ja vesialueiden perusparannusinvestointeihin. 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 loukata yleistä tai yksityistä etua.)*

Maa-alueiden puhdistus- ja kunnossapitokustannukset ovat pääsäännön mukaan tilikauden kulua. Investointihankkeessa puhdistamiskustannusten aktivointi tontin hankintamenoon 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.

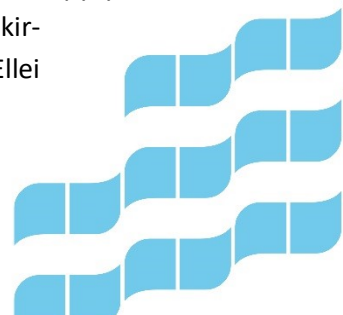
Aktivoidut puhdistuskustannukset kirjataan käyttöomaisuuskirjanpidossa maa- ja vesialueiden perusparannusinvestointeihin. Aktivoinnin tulee perustua todennettuun laskelmaan tontin käyttöarvosta. Laskelma tulee liittää tositteeseen.

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

### 4.1 Pysyvien vastaavien hyödykkeiden myynti ja vaihtaminen

Kaupungin 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 konsernihallinnon talousyksikkö.

Kaupungin 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 Kaupungin sisäiset pysyvien vastaavien hyödykkeiden siirrot ja kaupungin sisäinen myynti

Pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen hallintaoikeuden siirtyessä kaupungin toimintayksiköltä toiselle kirjataan siirto kirjanpitoarvoon. Investointihyödykkeiden sisäiset siirrot ja investoinnit tulee toteuttaa aina katteettomina kirjanpitoarvostaan, jotta kaupungin taseeseen ei muodostu sisäistä katetta. Siirretyn omaisuuden suunnitelman mukaisista poistoista vastaa siirron saanut toimintayksikkö.

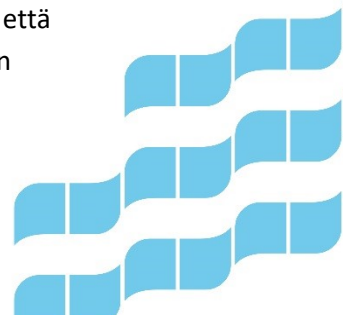
Katteettomuus hyödykkeiden siirroissa koskee myös itse valmistettuja investointeja. Jos itse valmistettaessa pysyviin vastaaviin kuuluvaa omaisuutta syntyy kaupungin sisäistä katetta, kate on eliminoitava viimeistään tilinpäätöksessä tai ennen omaisuuserän kirjaamista valmiiksi taseessa.

Kirjanpidossa sisäiset pysyvien vastaavien hyödykkeiden siirrot käsitellään sisäisinä investointihyödykkeen ostona ja myyntinä, mikäli luovuttavana tai vastaanottavana osapuolena on liikelaitos tai taseyksikkö. Sisäinen siirto tulee kyseeseen yrityksen sisällä tapahtuvissa muutoksissa ja muutoin vain poikkeustapauksissa.

Kaupungin sisäisissä myyntitapahtumissa tulee aina määritellä sisäisten erien aktivointikelpoisuus. Jos toiselta kaupungin yksiköltä ostettavien pysyvien vastaavien hyödykkeiden hankintahintaan sisältyy katetta, tulee se eliminoida kaupungin ulkoiseen taseeseen aktivoituista eristä viimeistään seuraavassa tilinpäätöksessä. Kirjanpidon sisäisissä erissä tulee eliminoida suoran katteen lisäksi yleiskustannusten osuus, jos sellaista on sisällytetty hyödykkeen myyntihintaan (ks. tarkemmin kohdasta 3.1). Vain suorat ja välittömät kustannukset voidaan sisällyttää kaupungin ulkoisen taseen aktivoitavaan hankintamenuun.

#### 4.3 Pysyvien vastaavien hyödykkeisen romutukset ja arvonalentumiset

Mikäli pysyvien vastaavien hyödyke tuhoutuu, menetetään pysyvästi varastetuna tai muuttuu muuten käyttökeltottomaksi, tulee jäljellä oleva hyödyke kirjanpitoarvoineen romuttaa eli kirjata arvonalennuksena kuluksi. Osittaisen pysyvän arvonalentumisen johdosta hyödyke tulee poistaa niin, että jäljelle jäävä poistamaton hankintamenu vastaa hyödykkeen



jäljellä olevaa taloudellista pitoaikaa. **Loppuun asti poistettu hyödyke säilyy käyttöomaisuuskirjanpidossa niin kauan, kunnes se poistetaan käytöstä eli luovutetaan tai romutetaan.**

Kaupungin vahinkorahaston sisäinen korvaus investointiin kohdistuneesta vahingosta kirjataan sisäisiin toimintatuottoihin. Ulkopuolisen vakuutusyhtiön korvauksen kirjaus tulee käsitellä tapauskohtaisesti. Tarkempaa ohjausta antaa konsernihallinnon talousyksikkö.

Pysyvien vastaavien inventoinnin perusteella todetut hyödykkeiden arvonalennukset tulee poistaa välittömästi arvonalentumisena. Jos arvonalentumisen kirjaus on suurempi kuin 50 000 euroa, tulee asiasta tehdä viranhaltijapäätös.

Korvausinvestoinnilla katetaan käyttökelpotonta pysyvien vastaavien hyödykettä joko kokonaan tai osittain. Korvausinvestointi aiheuttaa korvattavan, käytöstä poistuvan investoinnin suunnitelman mukaisen jäännösarvon kirjaamisen arvonalentumisena. Osittain korvattava investointi poistetaan arvioitavassa suhteessa kokonaisuuteen.

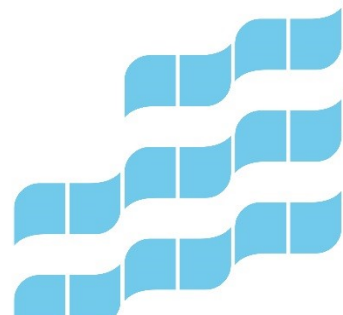
## 5. Suunnitelman mukaiset poistot

### 5.1 Poistojen määrittäminen

Suunnitelman mukainen poistoaika määräytyy joko taloudelliseen pitoaikaan tai palveluntuotantokykyyn perustuen ja varovaisuuden periaatetta noudattaen.

Taloudellisella pitoajalla tarkoitetaan sitä aikaa, jona pysyvän vastaavan hyödykkeen ennakoitua hyödyttävän kaupunkia tuloa tuottamalla tai aikaa, jona hyödykkeen ennakoitua hyödyttävän kaupungin palvelujen tuottamista. Pysyvien vastaavien hyödykkeen taloudellinen pitoaika on yleensä lyhempi kuin sen tekninen pitoaika, joka riippuu hyödykkeen teknisestä käyttökelpoisuudesta kaupungin harjoittamassa toiminnassa.

Palvelutuotantokyvyllä tarkoitetaan pysyvien vastaavien hyödykkeen pitoaikaa, jona hyödyke pystyy tyydyttämään alkuperäisen käyttötarkoituksen. Palveluntuottoaikana hyödykettä hoidetaan ja huolletaan. Hyödykkeen laadulliset ominaisuudet voivat huonontua, mutta se pystyy tästä huolimatta täyttämään käyttötarkoituksen tarpeen.



Kaupungin pysyviin vastaaviin kuuluvan omaisuuden kirjanpitoarvoa alennetaan vuosittain omaisuusluokakohtaisesti suunnitelman mukaisin poistoin tämän ohjeen liitteen mukaisesti.

Käytettynä hankitulle hyödykkeelle määritellään poistoaika tapauskohtaisesti toimintayksiköissä. Käytetyn hyödykkeen poistoaika on pääsääntöisesti hyödykkeen jäljellä oleva arvioitu taloudellinen pitoaika, mutta olennaisuuden periaatteella poistoaikaksi voidaan valita myös esimerkiksi puolet vastaavan uuden hyödykkeen poistoaikasta.

## 5.2 Poistomenetelmät

Käytössä olevat poistomenetelmät ovat tasapoisto ja käytön mukainen poisto. Tämän ohjeen liitteestä ilmenevät eri omaisuusluokille sallitut poistomenetelmät.

## 5.3 Poistojen aloitusajankohta

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

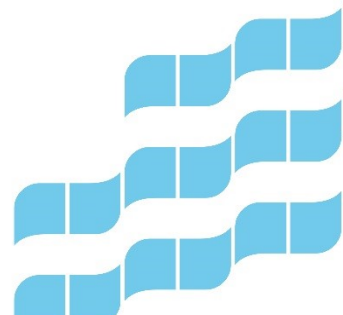
Mikäli hankittavaan investointihyödykkeeseen on sovittu koekäyttö tai vastaava harkinta-aika, tulee poistot aloittaa vasta välittömästi sovitun koekäytön jälkeen tosiasiallisesta käyttöönottoajankohdasta. Koekäyttö voi kestää korkeintaan kuusi kuukautta, jonka jälkeen poistot on viimeistään aloitettava.

## 6. Pysyviä vastaavia koskevan kirjanpidon hoito

### 6.1 Pysyvien vastaavien kirjanpidon vastuu

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

Toimintayksikön 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 toimintayksikkö on vastuussa pysyviin vastaaviin kuuluvan omaisuuden purkamiseen, tuhoutumiseen, vahingoittumiseen ja katoamiseen sekä omaisuuden reaaliarvon olennaisiin muutoksiin liittyvistä toimenpiteistä sekä omaisuuden inventoinnista oman toimintayksikkönsä osalta.

Yksikön tulee inventoida taseeseen kirjatut pysyvät vastaavat säännöllisesti vuosittain viimeistään vuoden loppuun mennessä. Inventointidokumentointi tulee arkistoida yksikössä. Inventoinnin yhteydessä on mahdollisesti ryhdyttävä kohdan 4.3 mukaisiin toimiin, mikäli hyödyke on tuhoutunut tai sen arvo on alentunut.

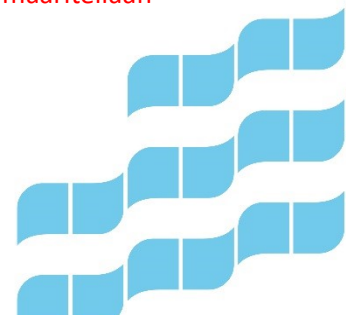
Keskeneräisissä pysyvissä vastaavissa (taseen erät Ennakkomaksut sekä Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat) ei saa olla eriä projekteista, jotka eivät todennäköisesti valmistu tai etene. Etenemättömät hankkeet tulee kirjata valmiiksi pysyvien vastaavien hyödykkeiksi ja poistaa arvonalentumisena,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

## 6.3 Investointihankkeiden suunnittelu

Investointihankkeiden suunnittelua ohjaa konsernihallinnon talousyksikkö antamissaan talousarvio- ja vuosisuunnitelmaohjeissa. Talousarvion suunnitteluvaiheessa yksiköiden tulee varmistua siitä, että investointimenoihin sisältyy vain taseeseen aktivointikelpoisia hankintamenoja. Investointien seurannan kannalta on olennaista, että merkittäviä investointihankkeita voidaan seurata suunnitelmiin verrattuna hankekohtaisesti. Hankekohtaista seuranta edellytetään kokonaiskustannuksiltaan yli miljoonan euron arvoisista hankkeista. Tarkempia ohjeita investointien raportoinnista ja esimerkiksi PRR-osien käytöstä on Taskun Talous sivustolla.

## 6.4 Investointien raportointi kuntien ja kuntayhtymien automatisoidussa talousraportoinnissa

Investointimenojen raportoinnissa hyödynnetään pysyvien vastaavien eli käyttöomaisuuden kirjanpitoa. Käyttöomaisuudelle määritellään käyttöomaisuusyksikökohtaisesti käyttötarkoituksen mukainen palveluluokka Aura-käsikirjan ohjeistuksen mukaisesti ([Linkki](#)). Käytönmukaisia palveluluokkia voi olla useampia, jolloin määrittely tehdään %-osuuksina. Samalla periaatteella määritellään





myös luovutetulle käyttöomaisuudelle sen aiemman käytön mukainen palveluluokka.

## 7. Erityisiä määräyksiä

Kaupunginhallitus voi erityisen syyn vuoksi päättää poiketa tämän ohjeen määräyksistä kuntalain, kirjanpitolain, kirjanpitoasetuksen ja niiden nojalla annettujen ohjeiden puitteissa. Ulkopuolisella rahoituksella toteutetuissa hankkeissa voidaan noudattaa rahoittajan edellyttämiä poistoaikoja ja -menetelmiä kaupungin talousjohtajan luvalla.

Tilikaudelle kuuluvien kulujen kirjaaminen taseeseen tuloksen järjestelemiseksi on kielletty.

Käyttöomaisuusluokkien SAP-järjestelmän omaisuusluokkien tarkempi erittely löytyy Taskusta talouden ohjeista.

Tämä ohje korvaa samasta asiasta annetun konsernimääräyksen Tampereen kaupungin pysyvien vastaavien laskentaohje ja poistosuunnitelma, 13.1.2020, Dnro TRE:7814/00.01.01/2019.

## 8. Lisätietoja

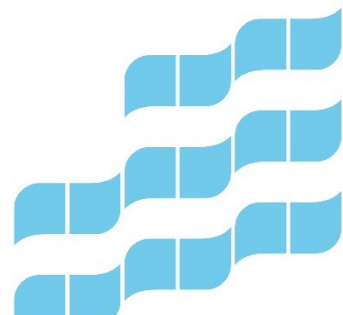
Tarkemmat ohjeet näiden laskentaohjeiden soveltamisesta antaa konsernihallinnon talousyksikkö, [laskenta@tampere.fi](mailto:laskenta@tampere.fi).

SAP-järjestelmään ja pysyvien vastaavien kirjauskäytäntöihin liittyvissä kysymyksissä lisätietoja antaa Monetra Pirkanmaa Oy, [kirjanpito.pirkanmaa@monetra.fi](mailto:kirjanpito.pirkanmaa@monetra.fi).

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolain ja kuntalain tilinpäätöstä ja toimintakertomusta koskevien säännösten soveltamisesta. Voimassa olevat yleisohjeet ja lausunnot julkaistaan Kuntaliiton verkkosivuilla Kirjanpito ja tilinpäätös -osiossa.

Pysyvien vastaavien käsittelyä ohjeistetaan mm. seuraavissa yleisohjeissa:

- Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista
- Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta
- Yleisohje ympäristöasioiden kirjaamisesta ja esittämisestä kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksessä



Liite Tampereen kaupungin omaisuusluokat ja poistosuunnitelma 8.8.2022 alkaen  
Jakelu Konsernihallinto, palvelualueet ja liikelaitokset

