

KYMENLAAKSON AMMATTIKORKEAKOULU

Liiketalouden koulutusohjelma / taloushallinto

Laura Rüster

POISTOSUUNNITELMIEN EROAVAISUUDET KUNNAN  
KONSERNITILINPÄÄTÖKSESSÄ

Case: Kouvola-konserni

Opinnäytetyö 2013

# TIIVISTELMÄ

## KYMENLAAKSON AMMATTIKORKEAKOULU

### Liiketalous

RÜSTER, LAURA

Poistosuunnitelmien eroavaisuudet kunnan konserni-tilinpäätöksessä – Case: Kouvola-konserni

Opinnäytetyö

56 sivua + 5 liitesivua

Työn ohjaaja

Lehtori Pellervo Ukkola

Toimeksiantaja

Kunnan Taitoa Oy

Maaliskuu 2013

Avainsanat

poistosuunnitelma, kuntakonserni, konsernitilinpäätös

Eri yhteisöjen tilinpäätösten vertailun hankalimpiin alueisiin kuuluu tuloslaskelman erä suunnitelman mukaiset poistot eli pysyvien vastaavien hankintamenojen jaksottaminen suunnitelman mukaan niiden vaikutusajalle. Eri yhteisöjen tavat tehdä poistoja vaihtelevat suuresti, mikä aiheuttaa vaikeuksia konsernitilinpäätöstä laadittaessa, koska tilinpäätöksen laadintaperiaatteiden tulee olla yhtenäiset. Erityisen haastavaa erilaisten laadintaperiaatteiden yhtenäistäminen on konserneissa, joihin kuuluu useiden eri alojen yhteisöjä, kuten on tapaus useimmissa kuntakonserneissa.

Tämän työn tarkoituksena oli selvittää Kouvola-konserniin kuuluvien yhteisöjen poistosuunnitelmien eroavaisuudet ja niiden vaikutus konsernitilinpäätöksen lukuihin. Tavoitteena oli erotella merkittävimmät erot konserniin kuuluvien yhteisöjen käyttämissä poistosuunnitelmissa verrattuna emoyhteisön poistosuunnitelmaan ja selvittää, minkä yhteisöjen kohdalla suunnitelmien yhtenäistäminen on tärkeintä.

Työn teoriaosuudessa käytiin läpi poistoihin liittyvää teoriaa ja poistojen merkitystä tilinpäätökselle sekä selvitettiin ja vertailtiin erilaisia tapoja tehdä poistoja. Lisäksi työssä selvitettiin poistojen merkitystä erityisesti kuntien taloudellisen aseman arvioinnissa ja keskinäisessä vertailussa. Teoriaosuuden lähteinä käytettiin kirjallisuutta, lainsäädäntöä, artikkeleita ja internetlähteitä. Empiriaosuudessa tutkittiin Kouvola-konserniin kuuluvien yhteisöjen poistosuunnitelmia yhteisöjen tilinpäätösaineistoista.

Työn tuloksena lueteltiin ne Kouvola-konsernin yhteisöt, joiden käyttämät poistosuunnitelmat eroavat emoyhteisön poistosuunnitelmasta. Tuloksen olennaisin osa oli tieto siitä, minkä yhteisöjen kohdalla erot ovat niin merkittäviä, että niiden oikominen on tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi. Työn tuloksena myös perusteltiin syyt sille, miksei kaikkia eroja ole olennaisuuden periaatteen nojalla tarpeen oikoa konsernitilinpäätöstä varten.

## ABSTRACT

KYMENLAAKSON AMMATTIKORKEAKOULU

University of Applied Sciences

Business Management

RÜSTER, LAURA

Differences in Depreciation Plans between Companies of a Consolidated Group – Case: Group Kouvola

Bachelor's Thesis

56 pages + 5 pages of appendices

Supervisor

Pellervo Ukkola, Senior Lecturer

Commissioned by

Kunnan Taitoa Oy

March 2013

Keywords

depreciation, municipality, consolidated financial statement

Depreciation is one of the most challenging parts of financial statements, and depreciation plans being used in different companies vary widely. The depreciation plans of municipalities vary even more. Depreciation is the most problematic within consolidated groups whose parent company is a municipality, and whose subsidiaries include various companies from different fields of business.

This thesis aimed at finding the differences between depreciation plans being used in different companies within Group Kouvola, whose parent is the city of Kouvola. Furthermore, the thesis aimed at defining which differences are the most significant and require actions.

The sources for the theoretical section of the thesis include legislation, literature, articles and Internet sources. In this section the concept of depreciation is explained as it should be understood, after which different methods of depreciation are reviewed and comparisons are made. Depreciation methods and plans in municipalities and consolidated groups parented by municipalities are reviewed more profoundly. In the empirical part of the thesis the financial statements of companies are studied in order to establish which differences are actually significant to the consolidated financial statement.

The result of the thesis showed that the majority of companies within Group Kouvola have depreciation plans that deviate from the plan of the parent company. However, the thesis also showed that some differences are of so little value that harmonizing the varying depreciation plans is not necessary in order to give a true and fair view of the financial status of the group.

# SISÄLLYS

## TIIVISTELMÄ

## ABSTRACT

1	JOHDANTO	6
2	REALISOINTIPERIAATTEESTA SUUNNITELMAN MUKAISIIN POISTOIHIN	7
	2.1 Meno–tulo-teoria	8
	2.1.1 Realisointiperiaate	8
	2.1.2 Meno tulon kohdalle	10
	2.2 Suunnitelman mukaiset poistot	12
	2.2.1 Aikapoistomenetelmät	13
	2.2.2 Käytön mukaiset poistomenetelmät	14
	2.3 Pysyvien vastaavien kirjanpito	15
3	SUUNNITELMAN MUKAISET POISTOT KUNNISSA	15
	3.1 Suunnitelman mukaisten poistojen merkitys	16
	3.2 Poistopohja	17
	3.3 Poistokohteiden ryhmittely ja suositellut poistomenetelmät	18
	3.3.1 Aineettomat hyödykkeet	18
	3.3.2 Aineelliset hyödykkeet	20
	3.4 Poistojen aloittaminen ja poistosuunnitelman muuttaminen	22
4	POISTOT KUNTAKONSERNISSA	23
	4.1 Konsernin määritelmä	23
	4.2 Konsernitilinpäätös	24
	4.3 Poistojen oikaiseminen konsernitilinpäätöksessä	26
5	POISTOSUUNNITELMAT KOUVOLA-KONSERNISSA	27
	5.1 Konsernin rakenne	27
	5.2 Suunnitelman mukaiset poistot	28
	5.3 Poistosuunnitelmien eroavaisuudet konserniyhteisöissä	31
	5.3.1 Vähäarvoiset erot tytäryhteisöjen poistosuunnitelmissa	32
	5.3.2 Olennaiset erot tytäryhteisöjen poistosuunnitelmissa	35
	5.3.3 Erot osakkuusyhteisöissä	40
	5.3.4 Erot kuntayhtymissä	44

5.4 Yhteenveto yhdisteltävien yhteisöjen poistoista	46
6 YHTEENVETO	47
LÄHTEET	51
LIITTEET	

Liite 1. Kouvola-konsernin rakenne 31.8.2012

Liite 2. Kouvolan poistosuunnitelma ja kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeen mukaiset poistoajat

Liite 3. Laskelma viiden yhtiön poistosuunnitelmien eroista

Liite 4. Kouvolan Asunnot Oy:n ja Kouvolan poistosuunnitelmien erot

Liite 5. Poistosuunnitelmavertailu: kuntayhtymät

## 1 JOHDANTO

Kuntakonserniin on joitain poikkeuksia lukuun ottamatta vuodesta 2007 alkaen täytyy laatia täydellinen konsernitilinpäätös. Tätä ennen kuntalaki velvoitti vain konsernin muodostamien kuntien konsernitaseen ja sen liitetietojen laatimista. Konsernitilinpäätöstä laadittaessa tulee konsernin yhteisöjen tilinpäätöksen laadintaperiaatteet yhtenäistää ja yksi työläimmistä osuuksista tässä yhtenäistämässä on pysyvien vastaavien hankintamenojen jaksottaminen, mihin tässä opinnäytetyössä keskitytään.

Tämän työn toimeksiantajana toimii Kunnan Taitoa Oy, jonka konsernikirjanpito vastaava Jonna Ranne ehdotti Kymenlaakson ammattikorkeakoululle opinnäytetyönä tehtäväksi Kouvola-konserniin kuuluvien yhteisöjen käyttämien poistosuunnitelmien eroavaisuuksien selvittämistä. Kunnan Taitoa Oy tarjoaa taloushallintopalveluita sekä laatii Kouvolan kirjanpidon ja Kouvola-konsernin konsernitilinpäätöksen. Kouvola-konserni esitellään tarkemmin myöhemmin tässä työssä.

Opinnäytetyön teoriaosuuden aineistonkeruun suoritan kvalitatiivista eli laadullista tapaa hyödyntäen. Kirjalliset lähteet koostuvat useista viranomaislähteistä sekä aiheeseen liittyvästä kirjallisuudesta, artikkeleista ja internetlähteistä. Viranomaislähteinä käytetään kirjanpitolakia (KPL), kirjanpitoasetusta, lakia elinkeinotulon verottamisesta (EVL), kuntalakia ja useita kirjanpitolautakunnan ja kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeita. Kirjanpitolautakunnan kuntajaostoa kutsutaan tämän työn taulukoissa myös kunta-kilaksi.

Kirjallisista lähteistä Martti Saarion teokset ovat vuosilta 1945 ja 1958. Teokset ovat merkittäviä Suomen kirjanpidolle, mikä tulee selville tämän työn edetessä, ja sen takia näen niiden käyttämisen ehdottoman tärkeänä, vaikka ne ovat vanhoja. Tuoreita eivät ole myöskään Vahteran teokset vuosilta 1993 ja 1995, joita tässä työssä käytän, mutta ne ovat laajimpia suunnitelman mukaisia poistoja käsitteleviä suomalaisia teoksia ja siksi olennaisia tälle työlle. Suomalaisia teosten tulee olla siksi, että kyseessä ovat suomalaiset kirjanpitoikännöt.

Työn tapaustutkimusosiolla on myös kvantitatiivisia piirteitä, kun tutkin Kouvola-konserniin kuuluvien yhteisöjen tilinpäätöksiä ja erityisesti niiden liitetietoina mahdollisesti löytyviä poistosuunnitelmia. Kaikkien Kouvola-konserniin kuuluvien yhteisöjen tilinpäätöksistä ei löydy poistosuunnitelmia tai mainintaa siitä, miten poistot teh-

dään, mihin myös otan kantaa työssä. Olennaisin asia työssä on selvittää, minkä yhteisöjen poistot eroavat olennaisesti emoyhteisön käyttämästä suunnitelmasta ja millaiset näiden erojen tulos- ja tasevaikutukset konsernitilinpäätöksessä ovat.

Poistoilla tarkoitetaan lyhyesti ilmaistuna taseeseen aktivoitujen erien kirjaamista kuluiksi tuloslaskelman puolelle. Taseen aktiivat ovat sellaisia eriä, joita yritys omistaa, mutta joita ei kirjata hankintahetkellä kuluiksi tuloslaskelmaan. Tällaisia eriä ovat esimerkiksi yrityksen tuotannossaan käyttämät, arvoltaan suuret hankinnat, tuotantorakennukset ja erilaiset koneet. Suunnitelman mukaisella poistamisella tarkoitetaan sitä, että poistot tehdään järjestelmällisesti ennalta laaditun suunnitelman mukaan. Käsitteet tulevat esiin työn edetessä, ja niitä selostetaan tarkemmin asianmukaisissa osissa työtä.

## 2 REALISOINTIPERIAATTEESTA SUUNNITELMAN MUKAISIIN POISTOIHIN

Suunnitelman mukaisten poistojen teko yrityksissä on melko uutta. 1980-luvun alussa poistokäytäntö oli vielä hyvin kirjava, ja poistoilla enimmäkseen optimoitiin verotusta. Vasta vuonna 1986 kirjanpitoasetus määräsi poistoerotuksen eli suunnitelmapoistojen ja verotuspoistojen eron esittämisestä tilinpäätöksessä. Vaikka nykyään poistojen tekeminen ennalta laaditun suunnitelman mukaan on kirjanpitolain mukaan pakollista, ovat poistokäytännöt yrityksissä yhä hyvin heterogeeniset. (Vahtera 1993, 16–17.)

Poistoja on tehty ajan mittaan usein eri tavoin, ja niiden merkityksestä kirjanpidolle ja yritysten taloudellisen aseman kuvaamiselle on oltu montaa mieltä. Poistopohjan eli pysyvien vastaavien arvon taseessa määrittelystäkin on olemassa erilaisia mielipiteitä ja periaatteita. Suomessa kirjanpitolaki näkee pysyvien vastaavien arvon olevan sen hankintameno eli se hinta, millä pysyvä vastaava on hankittu. Tällaista ajattelutapaa kritisoidaan usein muun muassa siksi, että inflaatio-olosuhteissa poistot ovat liian pieniä suhteessa uusiin investointeihin ja tämän takia yritys näyttää ylisuuria voittoja. Martti Saario korostaa kuitenkin sitä, että voiton laskeminen tulee erottaa sen suuruuden arvostelemisesta. (Pihlanto 2003.)

Martti Saarion meno–tulo-teoria on professori Pekka Pihlannon (2003) mukaan mahdollisesti paras kirjanpidon ja tilinpäätöksen selitysmalli, vaikkei yksinään sen avulla yrityksen kirjanpitoa voidakaan hoitaa. Teoriaa onkin käytetty opetusmateriaalina jo kauan ennen kuin sitä alettiin soveltaa myös kirjanpitolakiimme. Meno–tulo-teorian

pääpiirteiden ymmärtäminen helpottaa huomattavasti poistolaskennan merkityksen sisäistämistä sekä siinä esiintyvien ongelmien ja eri yritysten ja yhteisöjen käyttämien laskentamenetelmien eroavaisuuksien ymmärtämistä.

## 2.1 Meno–tulo-teoria

Tilinpäätöksessä suoritettava menojen kahtiajako on kirjanpidon tärkeimpiä ja samalla vaikeimpia ongelmia. Menojen kahtiajako tarkoittaa sitä, että osa menoista kirjataan kuluina tulokseen ja osa kirjataan taseeseen eli aktivoidaan. Taseeseen aktivoidut menot kirjataan kuluiksi tuloslaskelmaan myöhempinä tilikausina, eli nekin tulevat rasittamaan tulosta, vaikka se ei hankintakaudella näykään. (Saario 1959, 118–119.)

Menojen kahtiajaon takana on Martti Saarion kehittämä meno–tulo-teoria, joka toimii kirjanpitolain teoreettisena perustana vuodesta 1973 vuoteen 1997 ja toimii edelleen elinkeinoverotuksen pohjana (Pajunen 2011, 1). Teorian kaksi perusperiaatetta ovat realisointiperiaate ja meno tulon kohdalle -periaate. Saarion teoriasta juontaa hankintamenon käyttäminen pysyvien vastaavien perustana taseessa, minkä takia teorian ymmärtäminen on tärkeää poistolaskennan kannalta. Työssä käyttämästäni Saarion kirjasta (1945) poimituista laskentaesimerkeistä olen muuttanut markkamäärät euroiksi, eivätkä luvut siis täsmää suoraan hänen teoksiinsa. Lukujen arvot esimerkeissä ovat epäoleelliset ja tarkoitettu vain havainnollistamaan teoriaa.

### 2.1.1 Realisointiperiaate

Saarion (1945, 9–10) mukaan taloudellinen toiminta jakautuu kahteen päävaiheeseen: hyödykkeiden hankintaan ja niiden kulutukseen. Hyödykkeiden hankintaan tarvitaan ostovoimaa, jota yleensä saadaan luovuttamalla muille hyödykkeitä tai palveluksia. Taloudellisen toiminnan tarkoituksena Saario pitää ansaitsemista eli voiton tekemistä, eli ostovoimaa käytetään tarkoituksena saada sen avulla enemmän ostovoimaa kuin sen hankkimiseen kuluu.

Ostovoiman lisäyksestä puhuttaessa on tärkeää, ettei mahdollisuutta ostovoiman lisäykseen pidetä vielä ostovoiman lisäyksenä, vaikka olisi hyvin todennäköistä, että tämä mahdollisuus toteutuu ja ostovoima tosiasiallisesti lisääntyy. Esimerkiksi ostettu hyödyke, joka aiotaan myydä edelleen ostohintaa korkeammalla hinnalla, ei lisää ostovoimaa ennen kuin se on myyty ja myynnistä on saatu rahaa. Vasta, kun ostovoima on rahana



saatu ja voitto laskettavissa myynnistä saadun ostovoiman ja ostettaessa menetetyt ostovoiman erotuksena, on ostovoiman lisäys tapahtunut. Tätä kutsutaan realisointiperiaatteeksi. Ostovoimaksi on käsitettävä kuitenkin myös rahasaatavat, koska ne ovat saajan ostovoimaa, vaikka ne eivät olisikaan heti saatavilla eli esimerkiksi saajan käteiskassassa. Velaksi otettu raha taas on negatiivista ostovoimaa, ja kun velka maksetaan takaisin, pysyy ostovoiman kokonaismäärä ennallaan. (Saario 1945, 28–33.)

Saarion mukaisesta realisointilaskennasta puhuttaessa käsite rahat eli kassa tarkoittaa käteistä rahaa ja rahasaatavia sekä näistä vähennettyjä rahavelkoja. Tämän avulla rahojen keskeiset muutokset, eli esimerkiksi luotolla myydyt hyödykkeiden myyntihinnan saaminen kassaan, saadaan eliminoitua ja käsitteistö yksinkertaistuu. Tästä seuraa myös se, että kassa voi olla negatiivinen, jos velkoja on enemmän kuin rahaa ja saatavia, koska velat ovat negatiivista ostovoimaa. (Saario 1945, 47–48.)

Tärkeitä käsitteitä realisointilaskennassa ovat myös meno ja tulo. Meno tarkoittaa rahojen eli kassan vähenemistä. Menoa ei ole velan maksu, koska aiemmin mainitun mukaisesti velan maksu ei vaikuta rahojen eli kassan määrään, vaan tällöin raha vain siirtyy kassan sisällä. Meno on sellainen tapahtuma, jossa rahat tai rahasaatavat vähenevät tai velka lisääntyy, eli yleensä meno on hyödykkeiden tai palvelujen ostoa. Vastaavasti tuloksi ei katsota käteisen rahan lisäystä, jos lisäys samalla vähentää rahasaatavia eli avoinna ollut myyntilasku on maksettu. Tuloa on siis käteisen rahan tai rahasaatavien lisääntyminen tai rahavelkojen väheneminen. (Saario 1945, 48.)

Voitto on lyhyesti ilmaistuna menojen ja tulojen erotus. Voiton käyttötapa voiton realisoinnin jälkeen ei vaikuta sen olemassaoloon, eli jos voittoa on sijoitettu omaisuuteen, on se silti voittoa eli sisältyy rahoihin eli kassaan. Jos voittoa on sijoitettu esimerkiksi tavaravarastoon, edellyttää tuloksen laskenta tavaravaraston arvon määrittämistä, joka realisointiperiaatteen mukaan tehdään sen hankintahinnan perusteella. Taseeseen sisältyvät erät, kuten rakennukset ja koneet, näyttävät siis sen rahamäärän, mitä niiden hankintaan on kulunut. Vuoden voittoa tai tappiota laskettaessa otetaan siis huomioon rahojen eli kassan lisääntymisen lisäksi rahat, jotka on sijoitettu reaaliomaisuuteen, eli ne eivät pienennä lopullista voittoa. (Saario 1945, 50–51.)

Reaaliomaisuuteen sijoitetun rahan oletetaan tuottavan tuloa vähintään saman verran kuin siitä aiheutuu hankittaessa menoja, muutenhan voittoa tavoitellessa tällaista sijoitusta ei tehtäisi. Yleensä on kuitenkin niin, ettei tällainen sijoitus tuota tuloa samalla

laskentakaudella kuin sijoitus tehdään ja sijoituksen menoksi laskeminen aiheuttaisi kyseisen laskentakauden tuloksen todennäköisesti tappiolliseksi. Tämän takia reaaliomaisuuteen sijoitettuja rahoja ei lasketa menona pienentämään voittoa hankintalaskentakaudella, vaan aktivoidaan eli merkitään taseeseen omaisuudeksi. Aktivoinnin edellytyksenä on kolme asiaa; siitä on maksettu meno, siitä on odotettavissa tuloa ja tulo saadaan vasta myöhemmän laskentakauden puolella. (Saario 1945, 98–99.)

Realisointiperiaatteen mukaan meno tai tulo siis toteutuu suoritteiden luovuttamishetkellä, eikä silloin, kun suoritteesta luovutetaan maksu. Realisointiperiaatteen mukaan kirjanpito on siis suoriteperusteista ja tämä toimiikin kirjanpidon pääsääntönä Suomessa, vaikka maksuperusteinen kirjanpito on joissain tapauksissa mahdollista (KPL 2:3).

### 2.1.2 Meno tulon kohdalle

Koska tulos lasketaan myyntihinnan ja ostohinnan erotuksena, voidaan realisointiperiaatteen mukaan tulos laskea vasta myyntivuonna, eli ostomeno täytyy vertailua varten siirtää myyntivuoteen. Aktivoinnin tarkoitus on siirtää meno siitä saatavan tulon kohdalle. Toinen vaihe tuloksen laskennassa on poisto, jonka avulla aikaisemmin aktivoitu meno siirretään tulonsaantivuoden kuluihin. Nämä kaksi yhdessä toteuttavat menon ja siitä saadun tulon samanaikaistamisen. (Saario 1945, 106–107.)

Poisto voi tapahtua kertapoistona, jos aktivoidusta menosta saatu tulo saadaan yhden laskentakauden aikana, tai toistuvana poistona, jos tulo jakaantuu usealle laskentakaudelle. Käyttöomaisuus, jota nykyään kutsutaan pysyviksi vastaaviksi, tuottaa tuloa useana laskentakautena, ja siten myös poistot ovat toistuvia. Meno tulon kohdalle -periaatteen mukaan aktivoidusta menosta ei tehdä poistoja niinä laskentakausina, kun siitä ei saada tuloa, sillä silloin meno ei olisi tulon kohdalla. Yksinkertaistamisen vuoksi laskentakausia, jolloin poistoja tehdään, kutsutaan tässä poistokaudeksi, eli puhuttaessa yhdestä hyödykkeestä sillä on vain maksukausi ja poistokausi. Poistokausi alkaa vasta, kun tulon saanti alkaa ja loppuu välittömästi, kun tulon saanti loppuu. Kokonaispoisto on yhtä kuin hankintameno, vaikka poistot tapahtuvatkin useassa erässä, ja jos tulon saanti loppuu ennen kuin aktivoitu meno on poistoilla katettu, tehdään poistokauden päätteeksi poisto koko loppusummalle. (Saario 1945, 115–119.)

Jos tiedetään totaalikauden kaikki tulot ja menot koskien hyödykettä, josta poistoja tehdään, ei poistojen tekotavalla ole mitään merkitystä. Totaalikaudella tarkoitetaan

koko toimintakautta; kaikkia laskentakausia yhteensä eli yrityksen olemassaoloaikaa. Totaalikauden päättyessä tiedetään totaalivoitto eli kaikkien todellisten tulojen ja menojen erotus ja tulos on riippumaton laskentaperiaatteista. Jos totaalikauden tulos ja kaikki tapahtumat tiedettäisiin, pystyttäisiin hyödykkeen ostomeno jakamaan poistoina voiton tai tappion suhteessa jokaiselle totaalikauden laskentakaudelle, jotta laskentakausien tulokset olisivat realisointiperiaatteen mukaiset. Tämä tarkoittaa sitä, että totaalituloksen ollessa voitollinen, ei minkään laskentakauden tulos voi realisointiperiaatteen mukaan näyttää tappiota, koska tappiota ei ole tehty. Esimerkiksi, kun hyödykkeen ostomeno on 35 000 euroa ja se totaalikaudella tuottaa 45 000 euroa, on jokainen hyödykkeeseen sijoitettu euro tullut takaisin 1,28-kertaisena eli tuottanut voittoa 28 prosenttia. Tulojen jakautuessa epätasaisesti totaalikauden eri laskentakausille ei voida poistojakaan tehdä samansuuruisina vuosittain, koska sehän tarkoittaisi, että eri laskentakausien eurot ovat eriarvoisia toisten tuottaessa tappiota tai pienempää voittoa kuin toiset. (Saario 1945, 130–136.)

Saarion teorian mukaan poistojen lähtökohtana on aina ylijäämä. Poistoja ei voida tehdä alijäämästä, koska se täytyy katsoa samanlaiseksi kuin mikä tahansa muukin meno. Poistot voidaan laskea, mutta niitä ei voida todellisuudessa tehdä, jos voittoa ei ole. Tästä esimerkkinä Saario mainitsee hyödykkeen, joka ostetaan 1 000 eurolla. Jos tämä hyödyke myydään 1 200 eurolla, voidaan koko ostomeno 1 000 euroa poistaa ja todeta saadun 200 euroa voittoa. Jos hyödyke myydäänkin 900 eurolla, ei ostomenosta voida erottaa enempää kuin 900 euroa poistoksi ja loput 100 euroa ostomenosta on tappiota. (Saario 1945, 146–147.)

Useana vuonna tuloa tuottavan hyödykkeen hankintameno jaetaan poistoina tulonsaantivuosille niiden aikana saatujen myyntitulojen suhteessa kaavan

$$\text{poisto} = \frac{\text{hankintameno}}{\text{myyntitulot yhteensä}} * \text{myyntivuoden tulot}$$

mukaan, jossa myyntituloilla yhteensä tarkoitetaan kaikkia hyödykkeen tuottamia tuloja ja myyntivuoden tuloilla poistovuonna saatuja tuloja. Kaavan käyttö edellyttää oletusta, ettei ole ollut mitään muita menoja kuin hyödykkeen hankintameno eikä mitään muita tuloja kuin hyödykkeestä saadut kokonaismyyntitulot. (Saario 1945, 138.)

Saarion teoria korostaa tuloslaskelmaa ja taseen tehtäväksi jää vain siirtää tilikauden sille kuulumattomat erät seuraaville tilikausille. Vaikka teoria on oletuksiltaan osittain epärealistinen, on se erittäin hyvä apu kirjanpidon tehtävien ymmärtämisprosessissa. Teoriaa voidaan myös pitää eräänä hyvän kirjanpitotavan arvioinnin kriteerinä, koska se painottaa todellisia tapahtumia ja sulkee pois kaiken spekuloinnin. (Pihlanto 2003.)

Meno tulon kohdalle -periaatteen mukaan poistojen tehtävä on siis yksinkertaisesti jaksottaa hyödykkeen hankintameno siitä saadun tulon kohdalle, jotta mahdollisesti saatu voitto voidaan realisointiperiaatteen mukaan todellisesti laskea. Kirjanpitolautakunnan mukaan poistoilla taas seurataan pysyvien vastaavien tulontuottamiskyvyn vähenemistä, ja koska tulevaisuuden ennakointiin liittyy epävarmuustekijöitä, joudutaan poistot useimmiten tekemään kaavamaisten, ajan kulumiseen perustuvien poistomenetelmien avulla (Kirjanpitolautakunta 2007).

## 2.2 Suunnitelman mukaiset poistot

Taseen vastaavien erät jaetaan pysyviin ja vaihtuviin vastaaviin niiden käyttötarkoituksen perusteella. Sellaiset erät, joiden on tarkoitus tuottaa tuloa jatkuvasti useana tilikautena, ovat pysyviä ja muut erät vaihtuvia. (KPL 4:3.) Pysyvien aineellisten sekä joidenkin pysyvien aineettomien hyödykkeiden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan järjestelmällisesti kuluksi suunnitelman mukaisina poistoina (KPL 5:5). Vaikutusaika tarkoittaa hyödykkeen taloudellista pitoaikaa, joka on yleensä lyhyempi kuin hyödykkeen tekninen pitoaika (Kirjanpitolautakunta 2007). Suunnitelman mukaisia poistoja kutsutaan myöhemmin tässä työssä myös suunnitelmapoistoiksi.

Poistomenetelmiä ja niiden yhdistelmiä on kymmeniä erilaisia, joista yleisimmät ovat menojäännöspoisto ja tasapoisto, jotka edustavat aikapoistomenetelmiä. Aikapoistomenetelmissä hyödykkeen hankintahinta jaetaan arvion mukaan sen hyväksikäyttövuosille eli hyödykkeen hyödyllisyyttä tai arvon kulumista mitataan ajalla. Hyödykkeen hankintameno jaksottamisessa voidaan käyttää myös käytön mukaisia menetelmiä, jolloin hyödyllisyyden vähenemistä mitataan esimerkiksi käyttötuntien mukaan. (Saario 1945, 240–252.)

Olellisesti suunnitelmapoistoihin liittyy tilinpäätöksen laadinnassa noudatettava varovaisuuden periaate. Suunnitelmapoistojen osalta varovaisuus tarkoittaa erityisesti si-

tä, että aktivoinnit on tehtävä riittävän kriittistä harkintaa käyttäen. Tästä periaatteesta saadaan poiketa vain erityisestä syystä. (KPL 3:3.)

### 2.2.1 Aikapoistomenetelmät

Menojäännöspoistossa poiston määrä lasketaan tietyn prosenttiosuuden mukaan poistamattoman hankintamenon arvosta. Menojäännöspoisto on etupainotteinen poistomenetelmä, eli poiston määrä pienenee joka vuosi. (Jormakka - Koivusalo - Lappalainen & Niskanen 2009, 71.) Koska yleensä hyödykkeen tuotantokyky alenee selvästi sen iän myötä samalla kun korjauskustannukset lisääntyvät, on etupainotteinen poisto todennukaisempi hyödykkeen tuotantokykyyn nähden kuin esimerkiksi tasapoisto. Etupainotteisen poiston eduksi voidaan katsoa myös se, että hyvien vuosien poistot ovat suurempia kuin huonojen vuosien, koska käyttöomaisuutta hankitaan hyvinä vuosina enemmän kuin huonoina vuosina. (Saario 1945, 243–246.)

Takapainotteisten poistojen lähtökohtana on hyödykkeen kasvava tulontuottamiskyky. Takapainotteisen poiston voidaan katsoa sotivan varovaisuuden periaatetta vastaan, koska sitä käytettäessä oletetaan tulevaisuuden olevan nykyisyyttä parempi, mikä voi johtaa liian hyvän kuvan antamiseen yrityksen tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Menetelmä kuitenkin mahdollistaa oikeamman poistotason silloin, kun hyödyke joudutaan hankintahetkellä hankkimaan liian suureksi ja sen käyttömäärä lisääntyy vuosien myötä. (Vahtera 1993, 25–26.) Tällainen voi olla tilanne esimerkiksi sähkölaitosta perustettaessa (Saario 1945, 247).

Tasapoistomenetelmässä hyödykkeen hankintameno, josta vähennetään mahdollinen jäännösarvo, jaetaan tasaisesti hyödykkeen pitoajalle eli laskukaava on seuraava:

$$\text{Tasapoisto} = \frac{\text{hankintameno} - \text{jäännösarvo}}{\text{pitoaika}}$$

Tasapoisto on maailmanlaajuisesti yleisimmin käytetty poistomenetelmä. Tasapoisto on yksinkertainen ja helppo laskea, minkä takia se on käyttökustannuksiltaan halvin poistomenetelmä. Parhaiten se soveltuu käytettäväksi silloin, kun muut menetelmät aiheuttavat kohtuuttomia kustannuksia. Tasapoistomenetelmä johtaa usein liian alhaiseen poistotasoon, eikä se ota huomioon tuloksen muodostumisessa ja hyödykkeen

käytössä tapahtuvia vaihteluita. (Vahtera 1993, 60–61.) Tasapoisto ei ota huomioon yleistä korjauskustannusten nousua hyödykkeen käyttöiän loppupuolella, mistä seuraa tuotteiden myyminen tappiolla viimeisinä vuosina (Saario 1945, 240–241).

Taulukossa 1 on vertailu tasapoiston ja menojäätännöspoiston käyttämisestä 100 000 euron hankintamenon jaksottamiseksi. Tasapoistona viiden vuoden aikana vuotuisesti poistoksi tulee 20 000 euroa ja aktiiva on poistettu taseesta viidennen vuoden jälkeen. 30 prosentin menojäätännöspoistoa käytettäessä viidennen vuoden jälkeen taseessa on jäljellä vielä 16 807 euroa ja viidennen vuoden poisto rasittaa tulosta vain 7 203 eurola. Esimerkin tasapoiston vuosimääräksi ja menojäätännöksen prosenttimääräksi valitsin kirjanpitolautakunnan kuntajaoston suositukset kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisille poistoille erälle Muut kuljetusvälineet (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2011b, 35).

Taulukko 1. 100 000 euron hankintamenon poistaminen tasapoisto- ja menojäätännöspoistomenetelmällä

Vuosi	Tasapoisto 5 vuotta		Menöjäätännöspoisto 30 %	
	Poisto €	Menöjäätännös €	Poisto €	Menöjäätännös €
1	20 000	80 000	30 000	70 000
2	20 000	60 000	21 000	49 000
3	20 000	40 000	14 700	34 300
4	20 000	20 000	10 290	24 010
5	20 000	0	7 203	16 807

### 2.2.2 Käytön mukaiset poistomenetelmät

Käytön mukaisia poistomenetelmiä käytetään ensisijaisesti erilaisten maa-ainesvarojen hankintamenon poistoissa. Tällaisen menetelmän edellytyksenä on seurantaljärjestelmä, jonka avulla käytön määrä voidaan todeta. Käytön mukainen poisto oikein laskettuna vastaa tulontuottamiskyvyn vähenemistä ja usein suoraan kertynyttä myyntituloa. Käytön mukainen poisto myös tasoittaa suhdannevaihteluista johtuvia eroja tuloksessa, sillä lama-aikana poistot ovat pienempiä ja korkeasuhdanteessa suurempia. (Vahtera 1993, 56–57.)

Käytön mukainen poisto ei automaattisesti ole hyvä menetelmä kaikille hyödykkeille, jossa sitä pystyttäisiin käyttämään. Menetelmän puutteeksi voidaan katsoa muun muassa se, ettei se ota huomioon mitään muita hyödykkeen hyödyllisyyteen tai arvoon

vaikuttavia tekijöitä kuin sen käytön. Esimerkiksi, jos kuorma-auton poistot tehtäisiin sen ajokilometrien mukaan, eikä sillä jonain vuonna ajettaisi lainkaan eikä siten tehtäisi poistoakaan, olisi sen tulontuottamiskyky silti heikentynyt. (Saario 1945, 252–253.)

### 2.3 Pysyvien vastaavien kirjanpito

Pysyvien vastaavien arvostamisessa pääsääntönä on erillisarvostus, eli kukin erä tulee arvostaa erikseen. Jotta tämä olisi mahdollista, tulee kirjanpitovelvollisen järjestää pysyvien vastaavien seuranta, mikä onnistuu parhaiten pysyvien vastaavien kirjanpidolla. Pysyvien vastaavien kirjanpito kannattaa yleensä laatia erillisenä osakirjanpitoa esimerkiksi taulukkolaskentaohjelman avulla. Yleensä kirjanpito laaditaan hyödykekohtaisesti, ja sen tulee käsittää kaikki hyödykkeet, joita käytetään kirjanpitovelvollisen tuotannossa huolimatta siitä, onko niiden hankintameno jo täysin poistettu. (Lepiniemi 2004, 60.)

Pysyvien vastaavien kirjanpidosta tulee selvittää ainakin hyödykkeen tunnistetiedot, hankintameno, hankinta-ajankohta, poistomenetelmä ja -aika, mahdolliset arvonnkorotukset ja niiden peruutukset sekä mahdolliset arvonalennukset ja niiden peruutukset. Lisäksi kirjanpitoon merkitään seuraavat:

- *tilikauden suunnitelmapoisto*
- *tilikauden kokonaispoisto*
- *kertyneet suunnitelmapoistot*
- *kertyneet kokonaispoistot*
- *suunnitelman mukaan poistamatta oleva hankintamenon osa*
- *poistoero*

(Kirjanpitolautakunta 2007.)

## 3 SUUNNITELMAN MUKAISET POISTOT KUNNISSA

Kuntien kirjanpituudistus vuodelta 1997 korvasi hallinnollisen kirjanpidon liikekirjanpidolla, mikä merkitsi oleellista ajattelutavan muutosta. Merkittävimpiin uudistuksiin kuuluivat muun muassa menon ja tulon käsitteiden muuttuminen ja niiden jaksoitus realisointiperiaatetta ja meno tulon kohdalle -periaatetta noudattaen sekä pysyvien vastaavien hankintamenon jaksottaminen suunnitelman mukaisin poistoin niiden ta-

loudelliselle pitoajalle. Samaisen uudistuksen myötä konsernin muodostavien kuntien tuli laatia myös konsernitase. (Kallio 2000, 40–41.)

Siirtymävaihe oli taseen pysyvien vastaavien osalta erityisen työläs, sillä ne piti arvoistaa uudelleen vuoden 1997 avaavaan taseeseen. Sen lisäksi suunnitelmapoistot edellyttivät poistosuunnitelman laatimista sekä pysyvien vastaavien seurantajärjestelmän luomista ja ylläpitämistä. (Kallio 2000, 53–54.)

Kunnissa meno–tulo-teorian soveltaminen on yrityksiä ongelmallisempaa, koska kunnilla pääsääntöisesti menot eivät ole tulonhankkimistarkoituksessa tehtyjä uhrauksia eivätkä tuota tuloa seuraavina tilikausina. Kunnissa sovelletaankin lisäksi meno tuotantontekijän kohdalle -periaatetta, kun jaksotetaan pitkävaikutteisten tuotantontekijöiden hankintamenoa (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2010, 8).

### 3.1 Suunnitelman mukaisten poistojen merkitys

Kunnan on tilinpäätöksensä liitetiedoissa annettava selvitys suunnitelmapoistojen perusteista ja niiden muutoksista. Kunnan tulee selvittää suunnitelmapoistojen laskenta-perusteet eli poistoajat ja poistomenetelmät ja niiden mahdolliset muutokset hyödyke-ryhmittäin. Poistosuunnitelmaa muutettaessa liitetietona täytyy esittää myös perusteet suunnitelman muuttamiselle. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2009, 19.)

Kunnan täytyy tilinpäätöksensä liitetiedoissa esittää myös keskimääräisten suunnitelmapoistojen ja keskimääräisten investointien omahankintamenojen vastaavuus silloin, kun niiden määrät eroavat olennaisesti toisistaan. Investoinnin omahankintameno tarkoittaa sitä osaa investoinnista, joka jää kunnan itsensä rahoitettavaksi valtionavustuksen tai muun rahoituksen jälkeen. Olennainen poikkeama on kymmenen prosenttia tai sitä suurempi ero. Jos kunnalla on tällainen ero, tulee myös eron syyt selvittää tilinpäätöksen liitetiedoissa. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2009, 17.)

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston (2009, 17) ohjeen mukaan *keskimääräinen poisto- ja investointitaso määräytyvät tilinpäätösvuotta edeltävän vuoden, tilinpäätösvuoden ja voimassa olevaan taloussuunnitelmaan (mukaan lukien liikelaitokset) otettujen poistonalaisten investointien omahankintameno keskimäärästä. Vaikka poistojen ensisijainen tarkoitus ei ole kattaa poistonalaisia investointeja, on tämä vertailu tarpeelli-*



nen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi, ja sen avulla voidaan myös nähdä mahdollinen poistosuunnitelman tarkastustarve (Kuntaliitto 2012, 3).

Kunnissa on yleistä, että poistoajat ovat liian pitkiä tai poistoprosentit liian pieniä. Tämä johtaa siihen, että poistoilla ei pystytä kattamaan korvausinvestointeja eikä keskimääräisiä poistonalaisten investointien omarahoitusmenoja. Kunnissa on usein valittu poistoajaksi kirjanpitolautakunnan ohjeen esimerkkiajoista pisin tai poistoprosenteista pienin, mikä on ristiriidassa suunnitelmapoistojen periaatteeseen ja poistoja koskevan yleisohjeen ohjeisiin. Koponen (2006) toteaa, että kunnissa varovaisuuden periaate on kääntynyt pääläelle, ja kunnissa varotaan, etteivät hyödykkeiden tasearvot nollaudu ennen niiden käytöstä poistoa ja tämän takia käytetään pitkiä poistoajoja. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto lisäsi vuonna 2011 yleisohjeeseen suunnitelman mukaisista poistoista suosituksen ohjeellisten poistoajojen alarajojen käyttämisestä, ellei pidemmän poistoajan käyttämiseen ole erityistä perustetta. Suositus alarajojen käyttämisestä esiintyi yleisohjeessa jo aikaisemminkin liitteessä 1, jossa on esitelty suositellut poistomenetelmät, mutta nyt suositus on lisätty myös ohjeen leipätekstiin. (Suomen kuntaliitto 2012b, 11.)

Kunnilta puuttuu verotuksen tuoma ohjaus suunnitelmapoistoja tehtäessä. Verotus kannustaa yrityksiä tekemään suunnitelmapoistot lyhyemmässä ajassa, kun taas kunnille poistosuunnitelma on yksinkertaisin tapa kaunistella tilinpäätöstä. Kuntien toisistaan hyvinkin paljon poikkeavat poistosuunnitelmat vaikeuttavat kuntien talousluku-  
jen vertailua, mikä on myös yksi syy kirjanpitolautakunnan kuntajaoston julkaisemalle uudelle suositukselle lyhyemmistä poistoajoista. (Mäntylä 2012.) Kunnan tehdessä ja merkatessa poistonsa oikein, tietää se palveluiden tuotantoon tarvittavien rakennusten, välineiden ja laitteiden kunnossapitoon tarvittavan rahamäärän. Poistojen ollessa alimitoitettut rahoittaa kunta investointinsa usein velkarahalla. (Hynynen 2011.)

### 3.2 Poistopohja

Pysyvien vastaavien suunnitelmapoistojen arvoperustana tilinpäätöksessä on niiden hankintameno eli hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot. Kirjanpitolain neljännen luvun viidennen pykälän mukaan hankintameno voidaan lukea lisäksi siihen kohdistuva osuus hankintaan ja valmistukseen liittyvistä kiinteistä menoista, mikäli niiden määrä on olennainen. Arvonlisäveron osuus hankintahinnasta ei kuulu poistojen arvoperustaan. Poistojen arvoperustaa määritettäessä hankintahinnasta

vähennetään myös saadun valtionavustuksen, investointiavustuksen tai muun rahoitusosuuden määrä. Taseen liitetiedoissa tulee kuitenkin ilmoittaa hyödykkeen koko hankintahinta ja siitä edellä mainituilla avustuksilla katettu määrä. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2011b, 14–15.)

Kun pysyviin vastaaviin kuuluvia hyödykkeitä korjataan, tulee korjauskustannukset lähtökohtaisesti vähentää vuosikuluina. Perusparannus sen sijaan voidaan aktivoida taseeseen joko erillisenä eränä tai osana korjattua hyödykettä. Perusparannukselle laaditaan siis joko oma poistosuunnitelma tai tarkistetaan peruskorjatun hyödykkeen suunnitelmaa vastaamaan uutta odotusta sen tulontuottamiskyvystä. (Leppiniemi 2011, 206.)

### 3.3 Poistokohteiden ryhmittely ja suositellut poistomenetelmät

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston mukaan kunnan pysyviä vastaavia ovat: *...tulon tuottamisen tarkoituksesta riippumatta aineettomat ja aineelliset hyödykkeet, jotka vaikuttavat jatkuvasti tuotannontekijöinä useana tilikautena sekä toimialasijoittamisen osakkeet ja osuudet ja muut sijoitukset*. Määritelmä on laajempi kuin kirjanpitolain määritelmä, joka määrittelee pysyviä eriä olevan sellaiset erät, jotka on tarkoitettu tuottamaan tuloa useana tilikautena (KPL 4:3). Kunnissa tuotannontekijöitä ei hankita välttämättä tulojen kerryttämisen vaan palvelujen tuottamisen takia, minkä takia määritelmää on hieman muokattu kirjanpitolain määritelmästä. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2010, 8.)

#### 3.3.1 Aineettomat hyödykkeet

Kunnan taseessa aineettomat hyödykkeet on eriteltävä kolmeen ryhmään: aineettomat oikeudet, muut pitkävaikutteiset menot sekä ennakkomaksut. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2010, 9.) Ohjeelliset poistomenetelmät näkyvät taulukossa 2. Menojään-  
nöspoittoa ei suositella aineettomille hyödykkeille lainkaan ja tätä noudattavat pääsääntöisesti kaikki näiden hyödykkeiden osalta.

Taulukko 2. Kunnan ohjeelliset poistoajat aineettomille hyödykkeille (Kirjanpitolaus-  
takunnan kuntajaosto 2010, 35)

Aineettomat hyödykkeet	Tasapoisto	Menojäännöspoisto
Kehittämismenot	2 - 5 vuotta *	ei suositella
Aineettomat oikeudet	5 - 20 vuotta *	ei suositella
Liikearvo	2 - 5 vuotta *	ei suositella
Muut pitkävaikutteiset menot		
Atk-ohjelmistot	2 - 5 vuotta *	ei suositella
Muut	2 - 5 vuotta *	ei suositella

\* erityisestä syystä voi olla enintään 20 vuotta

### Aineettomat oikeudet

Aineettomiin oikeuksiin kuuluvat kunnan erikseen luovutettavissa olevien käyttö- ja valmistusoikeuksien hankintamenot. Aineettoman oikeuden tuottaessa tuloa tai vaikuttaessa tuotannontekijänä jatkuvasti useana tilikautena, ja hankintamenon kerralla kuluksi kirjaamisella on olennaista vaikutusta kunnan tilikauden tulokseen, voi sen aktiivointi tulla kysymykseen. (Kirjanpitolaus-  
takunnan kuntajaosto 2010, 9.)

Kirjanpitolain mukaan *aineettomaan omaisuuteen kuuluvien vastikkeellisesti hankittujen toimilupien, patenttien, lisenssien sekä vastaavien oikeuksien ja varojen hankintameno aktivoidaan. Muun aineettoman omaisuuden hankintameno voidaan aktivoida erityistä varovaisuutta noudattaen...* Aineettoman omaisuuden aktivoitu hankintameno tulee poistaa enintään viiden vuoden kuluessa, jollei pidempää poistoaikaa voida pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena. Tällöin poistoaika voi olla enintään 20 vuotta. (KPL 5:5a.)

### Muut pitkävaikutteiset menot

Aktivoidut kehittämismenot, aktivoitu liikearvo, lainan pääoma-alennus ja lainan liikkeellelaskumenot sisällytetään muihin pitkävaikutteisiin menoihin, joihin voidaan kirjata myös esimerkiksi vuokrahuoneistojen peruskorjausmenot. Perustamis- ja tutkimusmenot kirjataan tilikauden kuluksi, kuten myös pääsääntöisesti kehittämismenot, jotka voidaan kuitenkin erityistä varovaisuutta noudattaen aktivoida. Liikearvon hankintameno voidaan aktivoida ja se tulee poistaa viiden vuoden kuluessa suunnitelma-  
poistoin, tai vaikutusajan ollessa tätä pidempi, enintään 20 vuoden kuluessa. (Kirjan-  
pitolaus-  
takunnan kuntajaosto 2010, 9–10.)

Erityistä varovaisuutta noudattaen voidaan aktivoida myös lainan ottamisesta aiheutunut pääoma-alennus, siihen rinnastettavat menot ja lainan liikkeelle laskusta aiheutuneet menot. Aktivoidut erät tulee kirjata kuluiksi vähintään samassa suhteessa kuin lainaa maksetaan takaisin. (KPL 5:10.)

### 3.3.2 Aineelliset hyödykkeet

Kunnan taseessa aineelliset hyödykkeet on ryhmiteltävä kuuteen ryhmään: maa- ja vesialueet, rakennukset, kiinteät rakenteet ja laitteet, koneet ja kalusto, muut aineelliset hyödykkeet sekä ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2010, 11.)

#### Maa- ja vesialueet

Taseen erään maa- ja vesialueet luetaan kunnan maa- ja metsäalueet, tontit, koskitilat ja vesialueet. Tontit voivat olla rakennettuja tai rakentamattomia tontteja. Maa-alueet ovat kunnan palvelutuotannossa käytettävää omaisuutta tai muita pitkäaikaisiin sijoituksiin rinnastettavaa omaisuutta, kuten myytäväksi tarkoitettuja tontteja. Maa-alueiden investointimeno käsitellään aina investointimenona ja kirjataan pysyviin vastaaviin käyttötarkoituksesta riippumatta. Jos tontti on tarkoitettu myytäväksi, voidaan se käyttötarkoituksen määrittämisen jälkeen siirtää vaihtuviin vastaaviin. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2010, 11.)

#### Rakennukset

Rakennuksiin luetaan asuin-, laitos-, hallinto-, koulu-, teollisuus- ja muut rakennukset, joita kunta käyttää palvelutuotannossaan, jotka ovat realisoitavissa tai joihin liittyy vähintään taseen arvoa vastaava tulonodotus. Rakennuksen hankintameno luetaan myös sen tekniset laitteet kuten hissit ja ilmanvaihtolaitteistot, joiden tiheämpi uusiminen tulee kuitenkin ottaa huomioon poistosuunnitelmaa laadittaessa. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2010, 12.) Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeen mukaiset poistomenetelmät rakennuksille ja rakennelmille näkyvät taulukossa 3.

Taulukko 3. Kunnan ohjeelliset poistoajat rakennuksille ja rakennelmille (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2010, 35)

Rakennukset ja rakennelmat	Tasapoisto	Menojäännöspoisto
Hallinto- ja laitosrakennukset	20 - 50 vuotta	5 - 10 %
Tehdas- ja tuotantorakennukset	20 - 30 vuotta	10 - 15 %
Talousrakennukset	10 - 20 vuotta	15 - 20 %
Vapaa-ajan rakennukset	20 - 30 vuotta	10 - 15 %
Asuinrakennukset	30 - 50 vuotta	5 - 10 %

#### Kiinteät rakenteet ja laitteet

Kiinteisiin rakenteisiin ja laitteisiin kuuluvat muun muassa maarakenteet, vesirakenteet ja johtoverkostot. Taulukko 4 selventää tähän erään kuuluvien hyödykkeiden suositeltuja poistomenetelmiä ja ryhmittelyjä.

Taulukko 4. Kunnan ohjeelliset poistoajat kiinteille rakenteille ja laitteille (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2010, 35)

Kiinteät rakenteet ja laitteet	Tasapoisto	Menojäännöspoisto
Kadut, tiet, torit ja puistot	15 - 20 vuotta	15 - 20 %
Sillat, laiturit ja uimalat	10 - 30 vuotta	10 - 25 %
Muut maa- ja vesirakenteet	15 - 30 vuotta	10 - 20 %
Vedenjakeluverkosto	30 - 40 vuotta	7 - 10 %
Viemäriverkko	30 - 40 vuotta	7 - 10 %
Kaukolämpöverkko	20 - 30 vuotta	10 - 15 %
Sähköjohdot, muuntoasemat, ulkovalaistuslaitteet	15 - 20 vuotta	15 - 20 %
Puhelinverkko, keskusasema ja alakeskukset	10 - 12 vuotta	20 - 22 %
Maakaasuverkko	20 - 25 vuotta	12 - 15 %
Muut putki- ja kaapeliverkot	15 - 20 vuotta	15 - 20 %
Sähkö-, vesi- yms. laitosten laitoskoneet ja laitteet	10 - 20 vuotta	15 - 25 %
Kiinteät nosto- ja siirtolaitteet	15 - 20 vuotta	15 - 20 %
Liikenteen ohjauslaitteet	10 - 15 vuotta	20 - 25 %
Muut kiinteät koneet, laitteet ja rakenteet	10 - 15 vuotta	20 - 25 %

## Koneet ja kalusto

Koneisiin ja kalustoon kuuluvat kunnan kuljetusvälineet, kuten henkilö- ja tavarakuljetuksiin tarkoitetut liikennevälineet. Näiden lisäksi koneisiin ja kalustoon luetaan muun muassa nosto- ja siirtolaitteet sekä maansiirtokoneet, soittimet ja huonekalut. Tarkempi erittely erän sisällöstä ja kirjanpitolautakunnan kuntajaoston ohjeellisista poistomenetelmistä näkyy taulukossa 5.

Taulukko 5. Kunnan ohjeelliset poistomenetelmät koneille ja kalustolle (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2010, 35)

Koneet ja kalusto	Tasapoisto	Menojäännöspoisto
Rautaiset alukset	15 - 20 vuotta	15 - 20 %
Puiset alukset ja muut uivat työkoneet	8 - 15 vuotta	20 - 27 %
Muut kuljetusvälineet	4 - 7 vuotta	25 - 30 %
Muut liikkuvat työkoneet	5 - 10 vuotta	25 - 30 %
Muut raskaat koneet	10 - 15 vuotta	20 - 25 %
Muut kevyet koneet	5 - 10 vuotta	25 - 30 %
Sairaala-, terveydenhuolto yms. laitteet	5 - 15 vuotta	20 - 30 %
Atk-laitteet	3 - 5 vuotta	30 - 40 %
Muut laitteet ja kalusteet	3 - 5 vuotta	30 - 40 %

### 3.4 Poistojen aloittaminen ja poistosuunnitelman muuttaminen

Poistojen tekeminen aloitetaan silloin, kun hyödyke otetaan käyttöön toiminnassa. Useiden hyödykkeiden käyttöönottoon liittyy koekäyttö, jota ei lueta poisto-aikaan. Sillä tilikaudella, kun hyödyke otetaan käyttöön, otetaan poistoissa huomioon käyttöönoton ajoittuminen tilikaudelle. Yksinkertaistamisen vuoksi on kuitenkin sallittua laskea käyttöönottilikaudelta koko tilikauden poisto tai puolet siitä, jos menettely ei olennaisesti vääristä suunnitelmapoistojen kokonaismäärää. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2011b, 23.)

Poistosuunnitelmaa voidaan joutua muuttamaan, jos hyödykkeeseen liittyvät tulonodotukset tai palvelutuotantokyky muuttuvat olennaisesti. Jos hyödykkeen tulonodotukset tai palvelutuotantokyky heikkenevät, voidaan joutua tekemään kertaluonteinen lisäpoisto, jotta hankintameno saadaan vastaamaan muuttuneita odotuksia. Jos taas odotukset paranevat olennaisesti, muutetaan poistosuunnitelmaa siten, että

poistamaton hankintameno jaksotetaan poistettavaksi uuden pitoajan kuluessa. Poistosuunnitelmaa muutettaessa aiempien tilikausien poistoja ei oikaista. Kun hyödyke poistetaan tuotannosta eikä sen aktivoitua hankintamenoa ole vielä kokonaan poistettu, tulee jäljellä oleva osa poistaa kokonaan käytöstäpoistotilikaudella. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2011b, 26–27.)

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston uusi suositus yleisohjeen poistoaikojen alarajojen käyttämisestä ei itsessään ole peruste muuttaa olemassa olevia poistosuunnitelmia, koska pääsääntöisesti poistosuunnitelmaa muutetaan vain, jos hyödykkeeseen liittyvät tulonodotukset ovat muuttuneet. Uusi suositus on kuitenkin annettu nimenomaan siksi, että kunnilla on hyvin yleistä, etteivät suunnitelmapoistot ja keskimääräiset poistonalaiset investointien hankintamenot vastaa toisiaan, mikä onkin tarpeeksi hyvä syy tarkastaa poistosuunnitelmaa. (Kuntaliitto 2012, 6.)

## 4 POISTOT KUNTAKONSERNISSA

Konsernitilinpäätöksen tarkoituksena on esittää konsernin taloudellinen asema ja tulos niin kuin konserniyritykset olisivat yksi yritys. Konsernitilinpäätöksen tulee siis näyttää konserniyritysten ja ulkopuolisten tahojen väliset tapahtumat, mutta ei konsernin sisäisiä liiketapahtumia. (Leppiniemi 2008, 197.)

### 4.1 Konsernin määritelmä

Kahta tai useampaa juridisesti itsenäistä yritystä kutsutaan konserniksi silloin, kun ne muodostavat pysyväksi tarkoitetun taloudellisen kokonaisuuden, jossa yhdellä yrityksellä on määräysvalta muissa konserniin kuuluvissa yrityksissä. Tätä määräysvallan omaavaa yritystä sanotaan emoyritykseksi ja muita tytäryrityksiksi. (Järvinen, Preppula, Riistama & Tuokko 2002, 12.)

Kuntakonsernin muodostavat sen emoyhteisö eli konsernitilinpäätöksen laativa kunta ja tytäryhteisöt, joissa kunnalla yksin tai yhdessä muiden kuntakonserniin kuuluvien yhteisöjen kanssa on määräysvalta. Kuntakonsernin määritelmä kuntalaissa vastaa konsernin määritelmää kirjanpitolaissa. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2011a, 6–7.)

Konsernisuhteen olennainen tunnusmerkki on emoyrityksen määräysvalta muissa konserniin kuuluvissa yrityksissä eli tytäryrityksissä. Yleensä määräysvalta perustuu omistukseen, eli emoyritys omistaa yli puolet tytäryrityksen äänimäärästä. Kirjanpitolain mukaan kirjanpitovelvollisella on määräysvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa myös, kun sillä on oikeus nimittää tai erottaa enemmistö kohdeyrityksen hallituksen tai vastaavan elimen jäsenistä, tai sitä johdetaan yhteisesti kohdeyrityksen kanssa tai se käyttää muulla tavoin tosiasiallisesti määräysvaltaa kohdeyrityksessä. (Järvinen et al. 2002, 12–13.)

## 4.2 Konsernitilinpäätös

Kirjanpitolain 6. luvun 1. pykälän mukaan emoyrityksen on laadittava konsernitilinpäätös, jos se on joko osakeyhtiö, avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö, jonka vastuunalaisena yhtiömiehenä on osakeyhtiö tai jos emoyhtiö on avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö, jonka vastuunalaisena yhtiönä on edellä mainittu avoin yhtiö tai kommandiittiyhtiö.

Kunnilla on vuodesta 1997 alkaen ollut velvollisuus laatia konsernitase ja sen liitetiedot. Vuonna 2007 voimaan tulleen kuntalain muutoksen (519/2007) myötä kunnan, joka tytäryhteisöineen muodostaa kuntakonsernin, tulee myös laatia ja sisällyttää tilinpäätökseensä konsernituloslaskelma ja konsernin rahoituslaskelma. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2011a, 5–6.) Konsernituloslaskelma ja konsernin rahoituslaskelma saadaan kuitenkin jättää laatimatta, jos sekä päättyneeltä tilikaudelta että sitä edeltävältä tilikaudelta tytäryhteisöjen yhteenlaskettu liikevaihto tai sitä vastaava tuotto on alle 200 000 euroa (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2011a, 12).

Konsernitilinpäätöksessä yhdistellään konsernin yritysten taseet ja tuloslaskelmat sekä niiden liitetiedot, ja se tulee laatia samalta päivältä kuin emoyrityksen tilinpäätös. Kaikkien konsernitilinpäätökseen kuuluvien ja siihen liittyvien asiakirjojen tulee muodostaa yhtenäinen kokonaisuus, ja niiden tulee olla selkeitä. (KPL 6:2.) Kuntalain 70. pykälä velvoittaa tytäryhteisön hallituksen tai sitä vastaavan toimielimen antamaan kunnanhallitukselle tarvittavat tiedot kuntakonsernin taloudellisen aseman arvioimiseen ja toiminnan tuloksen laskemiseen.

Konsernitilinpäätös on osa emoyrityksen tilinpäätöstä. Emoyrityksen oman erillistilinpäätöksen lisäksi sen tulee laatia konsernitilinpäätös yhdistelemällä konserniyritysten



tuloslaskelmat, taseet ja liitetiedot. Näiden lisäksi konsernitilinpäätöksen tulee sisältää rahoituslaskelma, jossa selvitetään konsernin varojen hankkiminen ja käyttö tilikauden aikana. Konsernista ei tarvitse laatia erillistä konsernitoimintakertomusta. (Leppiniemi 2008, 187.) Konsernitilinpäätöksen laadintaperiaatteiden tulee olla jatkuvasti samat, ellei niiden muuttamiseen ole erityistä syytä (KPL 6:4).

Konsernitilinpäätökseen yhdistellään myös sellainen kuntakonserniin kuulumaton yhteisö, jonka kanssa kuntakonsernilla on pysyvä yhteys omistussuhteen takia. Tällaista kutsutaan omistusyhteyshyönteiseksi. Jos ei muuta näytettä, pidetään omistusyhteyshyönteisenä sellaista yhteisöä, jonka osakepääomasta tai muusta vastaavasta pääomasta kuntakonserni omistaa vähintään viidesosan. Sellaista omistusyhteyshyönteistä, jossa kunnalla tai kuntakonsernilla on huomattava vaikutusvalta, kutsutaan osakkuusyhteyshyönteiseksi. Huomattavalla vaikutusvallalla tarkoitetaan sitä, että konserniyhteyshyönteisellä on mahdollisuus vaikuttaa toisen yhteisön taloudellisten ja operatiivisten päätösten tekoon, mutta sillä ei ole määräysvaltaa. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2011a, 8.)

Tytäryhteisöt yhdistellään konsernitilinpäätökseen rivi riviltä eli siinä sovelletaan niin sanottua täydellistä konsolidointia. Osakkuusyhteyshyönteisten osalta konsernitilinpäätöksessä käytetään pääasiassa pääomaosuusmenetelmää eli niin sanottua yhden rivin konsolidointia. Tämä tarkoittaa sitä, että osakkuusyhteyshyönteisen voitosta tai tappiosta sekä oman pääoman muutoksesta konsernitilinpäätökseen yhdistellään konsernin omistussuhteen vastaava määrä. Osakkuusyhteyshyönteisten kohdalla konsernitilinpäätökseen yhdisteleminen on siis suppeampaa, mutta vaikutus konsernin tulokseen ja edellisten tilikausien voittoon tai tappioon on sama kuin jos se yhdisteltäisiin yhtä laajasti kuin tytäryhteisö. (Järvinen et al. 2002, 308.)

Tilinpäätöksen laadintaperiaatteet tulee yhtenäistää myös osakkuusyhteyshyönteisten osalta, jos se on mahdollista, mutta koska konsernin emoyhteyshyönteisellä ei ole samanlaista määräysvaltaa osakkuusyhteyshyönteisissä kuin tytäryhteyshyönteisissä, ei yhtenäistämiseen tarvittavia tietoja ole välttämättä saatavilla. Jos tietojen puuttumisen takia tilinpäätösperiaatteita ei ole yhtenäistetty, tulee tästä olla maininta konsernitilinpäätöksen liitetiedoissa. (Kirjanpitolautakunta 2006.)

Kuntayhtymät yhdistellään kuntakonsernin tilinpäätökseen aina riippumatta äänivallasta ja siitä, kuinka paljon kunnan osuus kuntayhtymän varoista ja velvoitteista on.

Kuntayhtymät yhdistellään suhteellisella menetelmällä. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2011a.)

#### 4.3 Poistojen oikaiseminen konsernitilinpäätöksessä

Kirjanpitolain kuudennen luvun neljäs pykälä määrää, että konserniyritysten tilinpäätösten laadintaperiaatteet pitää muuttaa vastaamaan joko emon tai konsernin pääasiallisessa toiminnassa noudatettaviin tilinpäätösperiaatteisiin lukuun ottamatta epäolennaisia eroavuuksia. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto neuvoo yleisohjeessaan kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen laatimisesta erityisesti sellaisten tytäryhteisöjen poistot oikaistaviksi, jotka voivat tehdä poistonsa ilman ennalta laadittua suunnitelmaa. Käytännössä tällaisia kirjanpitovelvollisia ovat ammatinharjoittajat, yhdistykset ja säätiöt sekä kirjanpitovelvolliset, joiden toiminta perustuu kiinteistön hallintaan. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2011a, 21.)

Kirjanpitolautakunta toteaa lausunnossaan numero 1292, että emoyrityksen laskentaperiaatteista voidaan poiketa vain erittäin harvoissa tapauksissa. Tällaisina tapauksina kirjanpitolautakunta mainitsee uuden konserniyrityksen hankintatilikauden ja hyvin vähämerkitykselliset erät muissa konserniyrityksissä. Vielä erikseen kirjanpitolautakunta mainitsee, että koska kiinteistöyhtiöissä merkittävimmän tase-erän muodostavat pysyvien vastaavien hankintamenot ja niiden poistot taas suurimman erän tuloslaskelmassa, ei niiden laskentaperiaatteiden yhdistelemättä jättäminen konsernitilinpäätökseen ole hyvän kirjanpitotavan mukaista. Samassa lausunnossa kirjanpitolautakunta myöntää kuitenkin lausunnon pyytäjälle, että koska eräiden osakkuusyhtiöiden poijättäminen konsernitaseesta vaikuttaisi konsernin taseen loppusummaan ja taseen oman pääoman arvoon alle yhden prosentin verran, ei niiden yhdistely ole oikeiden ja riittävien tietojen antamiseksi tarpeellista. (Kirjanpitolautakunta 1994.)

Poistojen oikaiseminen on useassa tapauksessa hyvin työlästä ja aikaa vievää. Pelkistä tilinpäätöksen liitetiedoista saatavasta informaatiosta ei ole yleensä mahdollista laskea poistoja erilaisella menetelmällä, sillä liitetiedoissa esitetään yleensä hankintamenot tase-erittäin eikä hyödykekohtaisesti. Esimerkiksi erä rakennukset ja rakennelmat voi sisältää useita erillisiä hyödykkeitä, joilla kaikilla on oma poistosuunnitelmansa.

Vaikka samanlaiset hyödykkeet tulee poistaa samaa poistomenetelmää käyttäen, voi esimerkiksi edellä mainittu taseen erä sisältää erilaisia rakennuksia, kuten asuinrakennuksia ja talousrakennuksia, joiden taloudelliset vaikutusajat ja siten myös poisto-

suunnitelmat eroavat merkittävästi toisistaan. Ongelmaksi poistojen oikaisussa voi muodostua myös se, ettei erillistä käyttöomaisuuskirjanpitoa pidetä eikä poistosuunnitelmaa ole laadittu, kuten on tilanne useissa kiinteistöyhtiöissä.

## 5 POISTOSUUNNITELMAT KOUVOLA-KONSERNISSA

### 5.1 Konsernin rakenne

Kouvola-konsernin emoyhteisön muodostavat peruskunta eli Kouvolan kaupunki, vesihuoltoliikelaitos Kouvolan Vesi, tilaliikelaitos ja teknisen tuotannon liikelaitos. Kouvolan Vesi toimittaa Kouvolan asukkaille puhtaan veden, huolehtii viemäriverien johtamisesta ja jätevesien käsittelystä. Tilaliikelaitos hoitaa muun muassa kaupungin rakennusten peruskorjaukset. Teknisen tuotannon liikelaitos tuottaa käyttäjä- ja logistiikkapalveluja eli ruokapalveluja ja puhtaus- ja vahtimestaripalveluja sekä teknisiä työsuorituksia, kuten vesihuollon rakentaminen ja saneeraus ja yleisten viheralueiden kunnossapito. (Kouvolan kaupunki 2012b, 159–188.)

Vuoden 2011 lopussa Kouvola-konserniin kuului 20 tytäryhteisöä, joista suurin osa on kiinteistö- ja asunto-osakeyhtiöitä. Tytäryhteisöistä kaikki paitsi Asunto Oy Anjalankosken Niittypuisto on yhdistelty konsernitilinpäätökseen. Asunto Oy Anjalankosken Niittypuisto on Kouvolan Asunnot Oy:n tytäryhtiö, eikä Kouvolan Asunnot Oy tehnyt alakonsernitilinpäätöstä. (Kouvolan kaupunki 2012a, 145.)

Vuoden 2011 lopussa Kouvola-konserniin kuului 21 osakkuusyhteisöä, joista enemmistö on kiinteistö- ja asuntoyhtiöitä. Konsernin kannalta olennaiset kuusi osakkuusyhteisöä on yhdistelty konsernitilinpäätökseen. Konsernitilinpäätökseen on yhdistelty myös neljä kuntayhtymää ja yksi säätiö. (Kouvolan kaupunki 2012a, 34.) Konsernitilinpäätökseen vuonna 2011 yhdistellyt yhteisöt ja konsernin omistus sillä hetkellä niissä näkyvät kuvassa 1. Kouvola-konsernin rakenne on nähtävissä kokonaisuudessaan liitteessä 1, josta näkyy tuorein julkaistu tilanne (31.8.2012).



Kuva 1. Kouvolan konsernitilinpäätökseen 2011 yhdistellyt yhteisöt (Kouvolan kaupunki 2012a, 150–152)

## 5.2 Suunnitelman mukaiset poistot

Kouvolan poistot ja arvonalentumiset kasvoivat 1,5 miljoonaa euroa eli 8,2 prosenttia vuonna 2011 verrattuna vuoteen 2010 ollen yhteensä 19,9 miljoonaa euroa. Kaikista Kouvolan kuluista poistot ja arvonalentumiset ovat 4 prosentin luokkaa, eikä tilikauden tulorahoitus riittänyt kattamaan poistoja. (Kouvolan kaupunki 2012a, 10.)

Emoyhteisön poistojen määrä ei vastaa nettoinvestointeja. Tavoitteeseen, jonka mukaan kunta ei velkaantuisi lisää jokaisena vuonna, ei nykyinen tuloslaskelma siis pysty vastaamaan. Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston uusi suositus poistoajoille kasvatta-

nee Kouvolan poistoja jopa 50 prosenttia, kun kaupungin poisto-ohjelma uusitaan ja otetaan käyttöön vuoden 2013 alusta. (Kouvolan kaupunki 2012a, 11.)

Kouvolan käyttämät poistosuunnitelmat erilaisille pysyville vastaaville ovat kaikki kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeen mukaisia, mutta osa niistä eivät vastaa uutta suositusta siitä, että kuntien tulisi käyttää yleisohjeen poistoajoista lyhintä tai poistoprosenteista pienintä. Kouvolan koko poistosuunnitelma on liitteessä 2, jossa näkyvät myös kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeen mukaiset poistoajat. Menojäännöspoistoissa käytettäviä ohjeellisia prosentteja liitteessä ei näy, koska Kouvola käyttää kaikkien pysyvien vastaavien poistoissa tasapoistoja.

Kouvola on reagoinut kirjanpitolautakunnan kuntajaoston suositukseen yleisohjeen poistoajojen alarajojen käyttämisestä. Kaupunginvaltuusto hyväksyi 10.12.2012 kaupunginhallituksen päätöksen uudet keskeiset periaatteet noudatettavaksi poistosuunnitelmaan. Päätöksen mukaisesti ennen 31.12.2012 hankitun omaisuuden osalta käytetään aiemmin hyväksyttyä poistosuunnitelmaa ja uusille hankinnoille tehdään uudet poistosuunnitelmat, joita tehdessä otetaan huomioon kirjanpitolautakunnan kuntajaoston suositukset alarajoista. Poistosuunnitelmaa muutettiin siltä osin, että vuoden 2013 alusta lähtien vain yli 30 000 euron hankintameno voidaan hyväksyä investointimenoksi, kun aktivointiraja aikaisemmin oli 10 000 euroa. (Kouvolan kaupunginvaltuusto 2012.)

Kouvola poistaa erän aineettomat oikeudet viiden vuoden tasapoistoin (Kouvolan kaupunginvaltuusto 2012). Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto suosittelee erän poistoajaksi 5–20 vuotta (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2011b, 35), eli Kouvolan käyttämä poistosuunnitelma on paitsi ohjeen rajoissa, myös suosituksen mukainen eli lyhin ohjeen poisto aika.

Perustamis- ja järjestelymenot sekä tietokoneohjelmistot Kouvola poistaa viiden vuoden tasapoistoin (Kouvolan kaupunginhallitus 2012), mikä on kirjanpitolautakunnan kuntajaoston ohjeen pisin poisto aika. Kouvolan poistosuunnitelma näiden osalta on ohjeiden mukainen, mutta ei vastaa uutta suositusta lyhimmästä mahdollisesta poistoajasta. Muut pitkävaikutteiset menot Kouvola poistaa viidessä vuodessa. Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston suosituksen mukaan ne tulisi poistaa kahdessa vuodessa (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2011b, 35).

Taulukossa 6 näkyy Kouvolan poistosuunnitelmat erilaisille rakennuksille sekä kirjanpitolautakunnan kuntajaoston suositukset niiden poistamiselle eli yleisohjeen alarajat kullekin erälle. Taulukosta ilmenee, että Kouvolan käyttämät poistoajat ovat lähes poikkeuksetta pidemmät kuin nykyinen suositus. Esimerkiksi hallinto- ja laitosrakennusten poisto-aika on tuplasti nykyisen suosituksen verran ja jos niiden osalta Kouvola ottaa tulevaisuudessa käyttöön suosituksen mukaisen 20 vuoden poistoajan, kasvavat niiden osalta poistot merkittävästi ja täten vaikuttavat suuresti Kouvolan tulokseen.

Taulukko 6. Kouvolan kaupungin rakennusten suunnitelman mukaiset poistoajat ja kirjanpitolautakunnan kuntajaoston suosittamat poistoajojen alarajat (Kouvolan kaupunginhallitus 2012; Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2011b, 35)

Rakennukset	Tasapoisto	Kunta-kilan suositus
Asuinrakennukset	40 vuotta	30 vuotta
Hallinto- ja laitosrakennukset	40 vuotta	20 vuotta
Tehdas- ja tuotantorakennukset	30 vuotta	20 vuotta
Talousrakennukset	15 vuotta	10 vuotta
Muut rakennukset	30 vuotta	20 - 30 vuotta

Taulukko 7 näyttää Kouvolan kiinteiden rakenteiden ja laitteiden poistoajat sekä kirjanpitolautakunnan kuntajaoston suosittamat poistoajat. Kiinteät rakenteet ja laitteet on jaoteltu huomattavasti tarkemmin kuin taulukossa näkyy ja jaottelua voi tarkastella paremmin liitteestä 2. Taulukosta ilmenee, että erän muut kiinteät rakenteet ja laitteet Kouvola poistaa jo nyt suosituksen mukaan lyhimmillä poistoajalla, mutta useiden muiden osalta Kouvolan käyttämä suunnitelma ei ole nykyisen suosituksen mukainen ja jatkossa poistot näiden erien osalta voivat kasvaa merkittävästi.

Taulukko 7. Kouvolan kaupungin kiinteiden rakenteiden ja laitteiden suunnitelman mukaiset poistoajat ja kirjanpitolautakunnan kuntajaoston suosittamat poistoajojen alarajat (Kouvolan kaupunginhallitus 2012; Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2011b, 35)

Kiinteät rakenteet ja laitteet	Tasapoisto	Kunta-kilan suositus
Maa- ja vesirakenteet	15 - 20 vuotta	10 - 15 vuotta
Johtoverkostot ja laitteet	10 - 40 vuotta	10 - 30 vuotta
Muut kiinteät rakenteet ja laitteet	10 vuotta	10 - 15 vuotta

### 5.3 Poistosuunnitelmien eroavaisuudet konserniyhteisöissä

Konsernituloslaskelmaan konsernin yhteisöjen suunnitelmapoistot on oikaistu vastaamaan konsernin poistosuunnitelmaa yhteisöjen omien ilmoitusten perusteella. Jäännösarvojen ero on kirjattu tytäryhteisöjen poistojen oikaisuksi ja aiempien tilikausien ero edellisten tilikausien yli- tai alijäämän oikaisuksi. (Kouvolan kaupunki 2012b, 146.)

Suurin osa Kouvola-konsernin yhteisöistä käyttää kaupungin suunnitelmasta eroavaa poistosuunnitelmaa; vain muutama käyttää kaupungin suunnitelmaa. Ohjeistuksesta huolimatta yhteisöt eivät myöskään laske erilaisista poistosuunnitelmista johtuvia euronääräisiä eroja konsernitilinpäätöstä varten. Useimmat eroavista suunnitelmista tuovat kuitenkin hyvin vähäarvoisia eroavaisuuksia konsernitilinpäätökseen eikä niitä mielestäni olennaisuuden periaatteen mukaan ole tarpeen oikoa, jos oikominen aiheuttaisi paljon työtä.

Tytäryhteisöistä Kouvolan Teatteri Oy, Kiinteistöosakeyhtiö Korianjousi ja Kiinteistöosakeyhtiö Kouvolan Asentajankatu 9 käyttävät poistoissaan Kouvolan kaupungin poistosuunnitelmaa (Kouvolan Teatteri Oy 2012; Kiinteistö Oy Korianjousi 2012; Kiinteistö Oy Kouvolan Asentajankatu 9 2012). Kaupungin suunnitelmaa vastaaviksi poistonsa konsernitilinpäätöstä varten oikovat Kiinteistöosakeyhtiö Leinikintie 2, Kiinteistöosakeyhtiö Madekuja 1, Pohjois-Kymenlaakson Ympäristölaboratorio Oy ja Kouvolan Innovation Oy (Kiinteistö Oy Leinikintie 2 2012; Kiinteistö Oy Madekuja 1 2012; Pohjois-Kymenlaakson Ympäristölaboratorio Oy 2012; Kouvolan Innovation Oy 2012). Itse poistonsa oikovat käyttävät apuna Jonna Ranteen tekemää Excel- taulukkoa, joka laskee yhteisöjen tekemien poistojen ja kaupungin suunnitelman mukaan tehtävien poistojen erotuksen (Ranne 2012).

Kaakkois-Suomen Tieto Oy:llä ei ole poistettavia aktiivoita taseessaan (Kaakkois-Suomen Tieto Oy 2012), joten lasken sen tähän emoyhteisön poistosuunnitelmaa käyttävien ryhmään.

### 5.3.1 Vähäarvoiset erot tytäryhteisöjen poistosuunnitelmissa

#### Anjalankosken Jäähalli Oy

Anjalankosken Jäähalli Oy:llä on taseessaan vuonna 1998 valmistunut jäähalli, jonka hankintameno poistetaan 20 vuoden tasapoistoin, ja hallin peruskorjaus vuodelta 2008, joka poistetaan 30 vuoden tasapoistoin. Hallin vuosittaisen poiston suuruus on 27 914,15 euroa ja peruskorjauksen 10 255,76 euroa. (Anjalankosken Jäähalli Oy 2012, 15–17.) Kouvolan kaupungin poistosuunnitelmassa jäähalli luetaan erään muut rakennukset ja poistomenetelmänä on 30 vuoden tasapoisto. Hallin peruskorjauksen suunnitelma täsmää siis kaupungin suunnitelmaan ja itse jäähalli poistetaan lyhyemmässä ajassa kuin se poistettaisiin kaupungin suunnitelman mukaan. Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston (2011b, 35) yleisohjeen mukaan vapaa-ajan rakennukset tulisi poistaa 20–30 vuodessa ja suosituksen mukaan alarajaa käytettäessä Anjalankosken Jäähalli Oy:n suunnitelma täsmää ohjeeseen. Mielestäni olennaisuuden periaatteen mukaan Anjalankosken Jäähalli Oy:n poistosuunnitelmia rakennusten ja rakennelmien osalta ei tarvitse konsernitilinpäätöstä varten tällä hetkellä oikoa, vaikka poistot ovat hieman suuremmat kuin ne olisivat kaupungin suunnitelman mukaan.

Kaluston arvo Anjalankosken Jäähalli Oy:n taseessa 31.12.2011 on 1 339,81 euroa ja poistomenetelmänä käytetään 25 prosentin menojäännöspoistoa (Anjalankosken Jäähalli Oy 2012, 13). Poistomenetelmä ei täsmää kaupungin poistomenetelmään, mutta ero on hyvin epäolennainen, eikä sen oikomiseen mielestäni ole perusteita.

#### European Business Innovation Center Kymi Oy

European Business Innovation Center Kymi Oy on myynyt koneensa ja kalustonsa yhtä henkilöautoa lukuun ottamatta tilikaudella 1.1.2010–31.12.2010. Jäljelle jääneen auton hankintameno poistetaan 20 prosentin menojäännöspoistoin, ja sen arvioitu pitkäikäisyys on viidestä kymmeneen vuotta. Tasearvo vuoden 2011 tilinpäätöksessä on 13 338 euroa ja poiston suuruus 3334,50 euroa. (European Business Innovation Center Kymi Oy 2012.) Kaupungin suunnitelman mukaan henkilöautot poistetaan 10 vuoden tasapoistoin (Kouvolan kaupunki 2012a, 148). Poistomenetelmä eroaa hyvin vähän ja henkilöauton hankintameno on hyvin pieni suhteutettuna kaupungin lukuihin, eikä poistoja tarvitse mielestäni oikoa.



## Kouvolan Hansapysäköinti Oy

Kouvolan Hansapysäköinti Oy laskee poistot hankinta-arvosta hallituksen päätöksen mukaisesti kunakin vuonna. Poistoja ei ole tehty vuosina 2010 ja 2011 lainkaan. Taseessaan Kouvolan Hansapysäköinti Oy:llä on aktivoituna rakennuksia ja rakennelmia 2 809 607,44 euroa ja koneita ja kalustoa 193 416,12 euroa. (Kouvolan Hansapysäköinti Oy 2012, 1.) Kouvolan kaupunki omistaa 37,84 prosenttia Kouvolan Hansapysäköinti Oy:n osakkeista eli 1 063 155,46 euroa rakennusten ja rakennelmien tasearvosta ja 73 188,66 euroa koneiden ja kaluston tasearvosta. Tase-erään rakennukset ja rakennelmat kuuluu maanalaisia pysäköintialueita, jotka voidaan Kouvolan kaupungin suunnitelmassa lukea erään muut rakennukset, joiden poistomenetelmänä on 30 vuoden tasapoisto. Jos oletetaan, että Kouvolan Hansapysäköinti Oy ei ole tehnyt vielä lainkaan poistoja rakennuksista ja rakennelmista ja hankintameno on siis 2 809 607,44 euroa ja jäännösarvoa ei ole, laskettaisiin vuosittaisen poiston määrä seuraavasti:

$$\frac{2\,809\,607,44\ \text{€}}{30\ \text{v.}} = 93\,653,58\ \text{€}$$

Saadusta summasta olisi Kouvola-konsernin tulosta rasittava osuus 35 438,52 euroa. Jos summa suhteutetaan konsernin tuloslaskelman poistoihin vuodelta 2011, jotka olivat yli 33 miljoonaa euroa, voidaan eron todeta olevan vähäarvoinen, koska se olisi noin 0,1 prosenttia koko konsernin poistoista. Vaikka summaa haluttaisiin verrata vain emoyhteisön vuonna 2011 tehtyihin poistoihin, olisi se silti vain noin 0,2 prosenttia.

## Kuusankosken Tennishalli Oy

Kuusankosken Tennishalli Oy:llä on taseen erässä rakennukset ja rakennelmat aktivoituna 292 889,76 euroa ja kalustoa 5 700,44 euroa. Poistosuunnitelma poikkeaa huomattavasti kaupungin poistosuunnitelmasta: rakennukset poistetaan 2 prosentin ja kalusto 10 prosentin menojäännöspoistoin, eli poistot rasittavat tulosta hyvin vähän. (Kuusankosken Tennishalli Oy 2012.) Vaikka taas tekisin oletuksen alkuperäisen hankintamenon määrästä ja laskisin, mitä kaupungin suunnitelman mukainen poisto saattaisi suunnilleen olla, kertoisi saatu tulos, ettei oikominen ole olennaisuuden periaatteen mukaan tarpeellista.

## Asunto-osakeyhtiöt ja kiinteistöosakeyhtiöt

Asunto-osakeyhtiö Elopuisto tekee poistonsa ilman ennalta laadittua suunnitelmaa tuloksen mukaan. Rakennusten ja rakennelmien tasearvo vuoden 2011 tilinpäätöksessä oli 459 411,65 euroa ja koneiden ja laitteiden 301,46 euroa. Vuonna 2011 poistoja ei tehty lainkaan ja vuonna 2010 poistot rakennuksista ja rakennelmista olivat 19 142,00 euroa ja koneista ja laitteista 100 euroa. (Asunto Oy Elopuisto 2012.) Asunto-osakeyhtiö Elimäen Napansäde teki vuonna 2011 poistoja 24 930,75 euroa asuin- ja toimistorakennuksista, joiden tasearvo poistojen jälkeen oli 1 565 793,82 euroa kaikkien pysyvien vastaavien tasearvon ollessa yhteensä 1 683 208,82 euroa. Yhtiö tekee poistonsa tuloksen mukaan ilman ennalta laadittua suunnitelmaa. (Asunto Oy Elimäen Napansäde 2012.)

Kiinteistöosakeyhtiö Korian Liikekeskus teki vuonna 2011 poistonsa elinkeinoverolain maksimimäärien mukaan; rakennuksista ja rakennelmista 17 052,44 euroa ja koneista ja kalustosta 1 381,53 euroa. Taseen erän rakennukset ja rakennelmat arvo vuoden 2011 tilinpäätöksessä oli 409 258,49 euroa ja koneiden ja kaluston 4 144,60 euroa. (Kiinteistö Oy Korian Liikekeskus 2012.) Kiinteistöosakeyhtiö Pihlajakaran rakennusten ja rakennelmien tasearvo vuoden 2011 tilinpäätöksessä oli 177 457,46 euroa ja poistoja tehtiin 17 052,44 euroa. Koneiden ja kaluston tasearvo oli 24 767,76 ja poistoja niistä tehtiin 8 255,91 euroa. Yhtiö tekee elinkeinoverolain mukaiset maksimipoistot tuloksen niin salliessa. (Kiinteistö Oy Pihlajakara 2012.) Kiinteistöosakeyhtiö Päätie 19 ei tilinpäätöksessään mainitse poistoista mitään. Yhtiö ei ole tehnyt poistoja vuosina 2010–2011 ja aineellisten hyödykkeiden tasearvo on yhteensä 657 419,99 euroa. (Kiinteistö Oy Päätie 19 2012.)

Vaikka kaikkien näiden viiden konsernin kiinteistö- ja asunto-osakeyhtiötyttärien poistojen eroavaisuudet laskettaisiin kaupungin suunnitelman mukaisiksi oiottuina yhteen, olisi saatu summa konsernin tuloksen kannalta vähäarvoinen, kuten olisi myös yhteen laskettujen taseen pysyvien vastaavien erotukset. Vuoden 2011 tilinpäätöksistä laskettaessa esimerkiksi yllä mainittujen rakennusten ja rakennelmien yhteenlaskettu arvo omistuspääomien (kuva 1) huomioon ottaen on 2 251 174,21 euroa. Havainnollistamisen vuoksi oletetaan vastoin todellisuutta, että:

1) kaikkien yhteisöjen rakennukset ja rakennelmat ovat asuin- tai toimistorakennuksia tai niihin verrattavissa olevia rakennuksia,

- 2) jokainen mainituista kiinteistö- ja asunto-osakeyhtiöistä olisi tehnyt poistonsa rakennuksistaan ja rakennelmistaan vuosittain elinkeinoverolain maksimipoistoin eli neljän prosentin menojäännöspoistoin (EVL 34),
- 3) rakennukset on hankittu kaupparekisteriinmerkityksivuonna,
- 4) ja että hankintamenoihin ei ole tehty lisäyksiä tai vähennyksiä kuluneiden vuosien aikana,

ja näiden oletusten mukaan lasketaan kunkin yhtiön rakennusten ja rakennelmien alkuperäinen hankintameno. Jaetaan sitten hankintameno kaupungin suunnitelman mukaisiksi poistoiksi eli 40 vuoden tasapoistoiksi, jolloin saadaan konsernin vuosittaiseksi poistojen yhteissummaksi 124 050,95 euroa ja vuoden 2011 tilinpäätöksen taseen erän rakennukset ja rakennelmat arvoksi 2 185 248,70 euroa. Laskelma löytyy liitteenä 3. Vuoden 2011 konsernitilinpäätöksessä kyseisten yhtiöiden tase-erän rakennukset ja rakennelmat yhteissumma oli 2 251 174,21 euroa ja yhtiöiden kyseisestä erästä tekemien poistojen yhteismäärä 29 289,31. Tehtyjen poistojen ja hypoteettisen laskelman ero on 94 761,64 euroa, eli jos laskelma olisi pätevä, olisi konsernitilinpäätöksessä tämän verran liian vähän poistoja rasittamassa tulosta. Prosentuaalisesti ero on 76,4 prosenttia, mikä on huomattavan suuri. Rakennusten ja rakennelmien kirjanpitoarvon ero hypoteettisen laskelman ja vuoden 2011 tosiasiallisen tilanteen välillä ei ole suuri, mikä mielestäni kertoo siitä, että kyseiset yhtiöt ovat todennäköisesti tehneet poistoja niin kuin kirjanpitolaki edellyttää heiltä eli niin, että hankintamenot tulevat poistettua vaikutusaikanaan, vaikkei joka vuosi poistoja pystyttäisikään tekemään.

### 5.3.2 Olennaiset erot tytäryhteisöjen poistosuunnitelmissa

#### KSS Energia Oy

KSS Energia -konserni (jatkossa KSS Energia) on täysin Kouvolan omistuksessa. Konserniin kuuluu emoyhtiö KSS Energia Oy:n lisäksi seitsemän yhtiötä ja konserni tekee alakonsernitilinpäätöksen, joka yhdistellään Kouvolan konsernitilinpäätökseen. KSS Energian liikevaihto vuonna 2011 oli noin 109 miljoonaa euroa ja poistot ja arvonalentumiset noin 8,5 miljoonaa euroa (KSS Energia Oy 2012b, 11).

KSS Energia -konsernissa käytetään yhdenmukaistettuja poistoaikoja ja kaikkiin hyödykkeisiin käytetään menetelmänä tasapoistoa (KSS Energia Oy 2012a, 37), kuten Kouvola-konsernissakin. Poistoajat eroavat joiltain osin Kouvolan poistosuunnitel-

masta. Eroja selventää taulukko 8, jossa näkyvät KSS Energian ja Kouvolan kaupungin poistoajat vuosina. Taulukossa näkyy myös kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeen mukaisten poistoaikojen alarajat eli uudet suositukset.

Taulukko 8. Vertailu KSS Energian ja Kouvolan kaupungin poistoajoista pysyville vastaaville sekä kirjanpitolautakunnan kuntajaoston suositukset (KSS Energia Oy 2012a, 37; Kouvolan kaupunginvaltuusto 2012; Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2011b, 35)

Pysyvät vastaavat	KSS Energia	Kouvola	Kunta-kila
Aineettomat oikeudet	3 - 10 v.	5 v.	5 v.
Konserniliikearvo	10 v.	5 v.	2 v.
Rakennukset ja rakennelmat	5 - 30 v.	15 - 40 v.	10 - 30 v.
Voimalaitosten koneet ja laitteet	30 v.	10 v.	10 v.
Kaukolämpöverkosto	20 v.	30 v.	20 v.
Sähkön siirto- ja jakeluverkosto	15 - 30 v.	20 v.	15 v.
Koneet ja kalusto	5 - 15 v.	3 - 10 v.	3 - 5 v.

KSS Energian taseen erän aineettomat oikeudet hankintameno 31.12.2011 oli noin 6,6 miljoonaa euroa, tilikauden poistot 390 000 euroa ja kertyneet poistot noin 3,7 miljoonaa euroa, eli kirjanpitoarvo vuoden 2011 tilinpäätöksessä oli noin 2,9 miljoonaa euroa (KSS Energia Oy 2012a, 37). KSS Energian poistoaika aineettomille oikeuksille on kolmesta kymmeneen vuotta Kouvolan poistaessa ne viidessä vuodessa, mikä täsmää kirjanpitolautakunnan kuntajaoston ohjeiden alarajaan aineettomille oikeuksille (KSS Energia Oy 2012a, 37; Kouvolan kaupunginvaltuusto 2012, 148; Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2011b, 35). Todellisia eroja luvuissa on mahdotonta laskea tietämättä aineettomien oikeuksien erään kuuluvien yksittäisten pysyvien vastaavien hankintamenoja ja poistosuunnitelmia, mutta voidaan todeta, että esimerkiksi yksittäisen hyödykkeen poiston suuruusero voi pahimmillaan olla jopa sata prosenttia, koska KSS Energia poistaa sen kymmenessä ja Kouvola poistaisi hyödykkeen viidessä vuodessa. Jos aineettomat oikeudet olisivat KSS Energian ainoat pysyvät vastaavat, ei ero mielestäni olisi olennainen suhteutettuna siihen työmäärään, mitä sen oikominen vaatisi.

KSS Energia poistaa konserniliikearvonsa kymmenessä vuodessa ja Kouvola viidessä vuodessa, kun taas kirjanpitolautakunnan kuntajaosto suosittelee konserniliikearvoa poistettavaksi kahdessa vuodessa (KSS Energia Oy 2012a, 37; Kouvolan kaupunki 2012a, 148; Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2011b, 35). Ero on suuri jo nyt KSS

Energian poistoajan ollessa kaksinkertainen Kouvolan käyttämään poisto aikaan nähden, ja jos Kouvola jatkossa käyttää kirjanpitolautakunnan kuntajaoston suosittelemaa kahta vuotta konserniliikearvon poistossa, on KSS Energian poisto aika jo viisinkertainen. Luvutkaan eivät ole pieniä, sillä vuonna 2011 KSS Energia teki poistoja konserniliikearvosta noin 3,1 miljoonaa euroa ja kirjanpitoarvo vuoden 2011 tilinpäätöksessä oli noin 24,9 miljoonaa euroa (KSS Energia Oy 2012a, 37).

KSS Energian taseen erän rakennukset ja rakennelmat kirjanpitoarvo vuoden 2011 tilinpäätöksessä oli noin 6,9 miljoonaa euroa ja niiden poistot 500 000 euroa. Hyödykkeiden poisto aika vaihtelee viidestä kolmeen kymmeneen vuoteen, eikä todellista eron suuruutta ole mahdollista pelkän tilinpäätöksen avulla arvioida. Samanlainen erä on myös koneet ja kalusto, jonka kirjanpitoarvo vuoden 2011 tilinpäätöksessä oli noin 7,8 miljoonaa ja tilikauden poistot 696 000 euroa. Koneiden ja kaluston poistoajat vaihtelevat KSS Energiolla viidestä viiteentoista vuoteen ja erojen suuruutta on pelkän tilinpäätöksen avulla mahdotonta arvioida. (KSS Energia Oy 2012a, 37.)

KSS Energian pysyvien vastaavien suurin erä on lämpö- ja sähköverkosto, jonka kirjanpitoarvo vuoden 2011 tilinpäätöksessä oli noin 46,9 miljoonaa euroa (KSS Energia Oy 2012a, 37). Tämä luku on kahdeksan prosenttia Kouvola-konsernin kaikkien pysyvien vastaavien aineellisten hyödykkeiden kirjanpitoarvosta vuoden 2011 tilinpäätöksestä, eli kyseessä on suuri erä ja konsernitalinpäätöksen kannalta erittäin olennainen erä. Toisaalta esimerkiksi kaukolämpöverkoston KSS Energia poistaa kahdeskymmenessä vuodessa, mikä on myös kirjanpitolautakunnan kuntajaoston suositus, kun taas Kouvola käyttää kolmen kymmeneen vuoden poisto aikaa. Jos Kouvolan on tarkoitus tulevaisuudessa lyhentää poisto aikojaan, ei mielestäni tällaista eroa kannata lähteä selvittämään.

KSS Energian poistosuunnitelma eroaa monin osin Kouvolan poistosuunnitelmasta, ja koska Kouvola-konserni omistaa KSS Energian täysin, ovat erot suuria myös euro määräisinä. Suurimmat erot poistojen suuruudessa sekä tasearvoissa löytyvät KSS Energian lämpö- ja sähköverkoston hyödykkeistä ja erityisesti niiden erojen oikomiseen tulisi paneutua jatkossa. Mielestäni on kuitenkin hyvä pitää mielessä myös kirjanpitolautakunnan kuntajaoston suositukset niissä tapauksissa, joissa KSS Energia poistaa hyödykkeensä nopeammin kuin ne Kouvolan suunnitelman mukaan poistetta-

siin, koska Kouvolan suunnitelmaa mahdollisesti muutetaan, eivätkä nykyisen suunnitelman mukaiset poistoajat voi ainakaan pidentyä.

#### Kouvolan Asunnot Oy

Kouvola-konserni omistaa Kouvolan Asunnot Oy:n sataprosenttisesti (Kouvolan kaupunki 2012a, 34). Kouvolan Asunnot Oy:n toiminta keskittyy asuntojen hallintointiin ja vuokraukseen, ja sillä on omistuksessaan lähes 200 eri-ikäistä taloa (Kouvolan Asunnot Oy 2012b). Yhtiön pysyvien vastaavien suurin erä onkin asuinrakennukset, joiden kirjanpitoarvo vuoden 2011 tilinpäätöksessä oli noin 113,4 miljoonaa euroa ja niiden poistot noin 3,5 miljoonaa euroa (Kouvolan Asunnot Oy 2012a).

Kouvolan Asunnot Oy käyttää asuinrakennusten hankintamenojen poistomenetelmänä 50 vuoden tasapoistoa (Kouvolan Asunnot Oy 2012a). Poistoaika on kymmenen vuotta pidempi kuin Kouvolan suunnitelman mukainen poistoaika ja 20 vuotta pidempi kuin kirjanpitolautakunnan kuntajaoston suositus. Ero suunnitelmien välillä on suuri, ja yksinkertaistettuna voitaisiin sanoa Kouvolan Asunnot Oy:n poistojen olevan viidenneksen liian pienet Kouvolan konsernitilinpäätöksessä ja toisaalta taseen asuinrakennuksien arvon viidenneksen liian suuri. Jos Kouvola aikoo jatkossa käyttää uusien hankintojen kohdalla tiukempaa poistosuunnitelmaa, ovat erot vielä suurempia.

Vaikka ajateltaisiin, että Kouvolan Asunnot Oy:n tilinpäätöksen 2011 kirjanpitoarvo asuinrakennuksille olisi kaikkien asuinrakennusten alkuperäinen hankintameno, ja siitä ei siis olisi tehty lainkaan poistoja, saataisiin vuosittaiseksi poiston määräksi seuraavaa:

$$\frac{113\,417\,020,52 \text{ €}}{50 \text{ v.}} = 2\,268\,340,41 \text{ €}$$

ja jos samalla tavalla laskettaisiin poiston määrä Kouvolan suunnitelman mukaan, saataisiin vuosittaiseksi poiston määräksi:

$$\frac{113\,417\,020,52 \text{ €}}{40 \text{ v.}} = 2\,835\,425,51 \text{ €}$$

Ero on tasan viidennes eli hyvin merkittävä. Euromääräisenä tällä oletuksella laskettu ero olisi 567 085,10 euroa, mikä on noin 1,7 prosenttia Kouvola-konsernin poistoista vuodelta 2011. Tosiasiassa erotus on euromääräisenä huomattavasti suurempi, koska Kouvolan Asunnot Oy teki vuonna 2011 poistoja asuinrakennuksista 3 543 066,79 euroa. Jos yksinkertaistamisen vuoksi oletettaisiin, että Kouvolan Asunnot Oy:n vuonna 2011 tekemät poistot olisivat tasan viidenneskymmenesosa kaikkien sen asuinrakennusten hankintamenoista, voitaisiin laskea, mitä vuosittainen poisto Kouvolan suunnitelman mukaan olisi. Tulos näyttäisi seuraavalta:

$$\frac{3\,543\,066,79 \text{ €} * 50 \text{ v.}}{40 \text{ v.}} = 4\,428\,833,49 \text{ €}$$

Ero on luonnollisesti edelleen tasan viidennes, mutta kaava antaa hieman kuvaa siitä, kuinka suuria euromääräiset erot poistoissa näiden kahden eri poistosuunnitelman mukaan laskettuina voivat olla. Tämä kaava näyttää jo 885 766,70 euroa eroa vuosittaisessa poistossa. Jos sitten mietitään, että ero on näin suuri joka vuosi, näyttää konsernitilinpäätöksen taseen pysyvien vastaavien rakennusten erä huomattavasti liian suurta summaa ja samalla tuloslaskelman suunnitelman mukaiset poistot huomattavasti liian pientä summaa.

Kun otetaan huomioon vielä kirjanpitolautakunnan kuntajaoston suositukset eli se, että asuinrakennusten kohdalla tulisi jatkossa käyttää ohjeen alarajaa eli kolmeakymmentä vuotta, kasvavat erot entisestään. Jos Kouvola aikoo jatkossa käyttää uusien asuinrakennusten kohdalla tätä kolmenkymmenen vuoden poistoaikaa, ovat erot Kouvolan Asunnot Oy:n tekemissä ja Kouvolan suunnitelman mukaan tehtävissä poistoissa 40 prosenttia. Kouvolan Asunnot Oy:n asuinrakennukset lisääntyivät vuonna 2011 yhteensä 3 976 806,26 eurolla (Kouvolan Asunnot Oy 2012a), ja jos ajateltaisiin tämän summan olevan yhden asuinrakennuksen hankintameno, saataisiin vuosittaisen poiston erotukseksi seuraavaa:

$$\frac{3\,976\,806,26 \text{ €}}{30 \text{ v.}} - \frac{3\,976\,806,26 \text{ €}}{50 \text{ v.}} = 53\,024,08 \text{ €}$$

Luku ei ole kovin suuri suhteutettuna Kouvola-konsernin poistoihin, mutta Kouvolan Asunnot Oy:n asuinrakennuksiin tulee lisäksi todennäköisesti vuosittain ja pelkäs-

tään vuonna 2010 lisäys oli noin yhdeksän miljoonaa euroa (Kouvolan Asunnot Oy 2012a), eli jo muutamassa vuodessa ero voi olla hyvinkin suuri, ja siihen tulisi puuttua heti.

Kouvolan Asunnot Oy:n poistosuunnitelma eroaa muiltakin osin Kouvolan suunnitelmasta, mutta luvut ovat melko pieniä ja erot siten hyvin vähäarvoisia konsernitilinpäätöksen kannalta. Liitteessä 4 on eritelty suunnitelmien eroavaisuudet tarkemmin.

### 5.3.3 Erot osakkuusyhteisöissä

Erot poistosuunnitelmissa eivät näy suoraan Kouvolan konsernitilinpäätöksen erissä suunnitelman mukaiset poistot ja taseen pysyvät vastaavat, koska konsernitilinpäätöksen yhdistellään osakkuusyhteisöjen osalta vain konsernin osuus osakkuusyhteisön oman pääoman muutoksesta sekä tilikauden voitosta tai tappiosta. Suunnitelman mukaiset poistot vaikuttavat kuitenkin näihin, ja sen takia myös niiden laadintaperiaatteet tulee yhtenäistää, mikäli mahdollista.

#### Kymen Vesi Oy

Kouvola-konsernin osuus Kymen Vesi Oy:n osakkeista on noin 22 prosenttia, ja konsernin osuus tilikauden 2011 tuloksesta oli -16 737,91 euroa Kymen Vesi Oy:n tuloksen ollessa -75 537,28 euroa. Kymen Vesi Oy:n poistot vuonna 2011 olivat yhteensä noin 4,8 miljoonaa euroa, eli niiden vaikutus tilikauden tulokseen on merkittävä. (Kouvolan kaupunki 2012a, 152; Kymen Vesi Oy 2012, 10–13.)

Kymen Vesi Oy:n poistosuunnitelma eroaa jonkin verran Kouvolan poistosuunnitelmasta. Tarkkoja eroja poistoajoissa on kuitenkin mahdotonta selvittää julkisen toimintakertomuksen sisältämistä tiedoista, sillä poistosuunnitelma on ryhmitelty siinä hyvin tiiviiksi, eli eriä ei ole eroteltu tarpeeksi, jotta niitä voitaisiin hyvin verrata Kouvolan käyttämään poistosuunnitelmaan. Suurimmat erät Kymen Vesi Oy:n pysyvissä vastaavissa ovat vesijohto- ja viemäriverkostot, jotka Kouvola poistaa 40 vuoden tasapoistoin. Kymen Vesi Oy käyttää rakennuksissa ja rakennelmissa 10–50 vuoden poistoaikaa, ja koska ryhmän yhteispoistot vuonna 2011 olivat noin neljä miljoonaa, viemäriverkoston kirjanpitoarvo noin 50 miljoonaa ja vesijohtoverkoston noin 24 miljoonaa, olettaisin sen poistavan nämä suuret hankintamenot 50 vuoden tasapoistoin. Tämä on 10 vuotta pidempi aika kuin Kouvolan suunnitelmassa eli Kymen Vesi Oy:n



tekemät poistot näiden pysyvien vastaavien osalta ovat mahdollisesti viidesosan liian pienet. (Kouvolan kaupunginvaltuusto 2012; Kymen Vesi Oy 2012.)

Vaikka Kouvola-konsernin osuus Kymen Vesi Oy:stä ei ole kovin suuri, ovat poistosuunnitelmien erot mielestäni mahdollisesti olennaisia pysyvien vastaavien suurten hankintamenojen takia. Tulosvaikutukset Kouvolan konsernitilinpäätöksen erään osuus osakkuusyhteisöjen voitoista ovat mahdollisesti hyvinkin suuria, jos tilinpäätöksen laadintaperiaatteet saadaan yhtenäistettyä.

#### Kymenlaakson Ammattikorkeakoulu Oy

Tilikauden 2011 jälkeen Kymenlaakson Ammattikorkeakoulu Oy on jakautunut siten, että osa sen varoista ja veloista on siirtynyt Kyamk-kiinteistöt Oy:lle (Kymenlaakson Ammattikorkeakoulu Oy 2011). Tässä työssä käsittelem kuitenkkin jakautumatonta Kymenlaakson Ammattikorkeakoulu Oy:tä, koska se on yhdistelty konsernitilinpäätökseen tilikaudella 2011 ja toisaalta siksi, koska jakautumisessa taseen siirtyvät erät siirtyivät senaikaisissa arvoissaan Kyamk-kiinteistöt Oy:lle ja Kouvola-konserni omistaa näistä eristä aivan samansuuruisen osuuden kuin ennen jakautumistakin. Kouvola-konserni omistaa 47 prosenttia Kymenlaakson Ammattikorkeakoulu Oy:stä ja konsernin osuus tilikauden 2011 tuloksesta oli 978 140,42 euroa (Kouvolan kaupunki 2012a, 152).

Kymenlaakson Ammattikorkeakoulu Oy:n (KyAMK Oy) poistosuunnitelma eroaa jonkin verran Kouvolan poistosuunnitelmasta. Taulukosta 9 näkyy vertailu suunnitelmien välillä sekä kirjanpitolautakunnan kuntajaoston suosittemat poistoajat.

Taulukko 9. Vertailu KyAMK Oy:n ja Kouvolan kaupungin poistosuunnitelmista sekä kirjanpitolautakunnan kuntajaoston suosituksista poistoajoille (Kymenlaakson Ammattikorkeakoulu Oy 2012; Kouvolan kaupunginvaltuusto 2012; Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2011b, 35)

Pysyvät vastaavat	KyAMK Oy	Kouvola	Kunta-kila
Tietokoneohjelmistot	4 v.	5 v.	2 v.
Muut aineettomat oikeudet	5 v.	5 v.	2 - 5 v.
Rakennukset	40 v.	30 - 40 v.	20 - 30 v.
Kevyet varastot ja rakennelmat	20 v.	15 v.	10 v.
Raskaat koneet	10 v.	10 v.	5 - 10 v.
Ajoneuvot	6 v.	10 v.	5 v.
Kuljetusvälineet ja liikkuvat työkoneet	6 v.	10 v.	4 - 5 v.
Kevyet koneet	7 v.	10 v.	5 v.
Toimisto- ja opiskelijakalusto	10 v.	3 - 10 v.	3 v.
Atk-laitteet ja mittarit	4 v.	3 v.	3 v.
Muut laitteet ja kalusteet	5 v.	5 v.	3 v.

Kymenlaakson Ammattikorkeakoulu Oy:n pysyvien vastaavien merkittävin erä on rakennukset ja rakennelmat, jonka arvo vuoden 2011 tilinpäätöksessä oli noin 29,2 miljoonaa euroa ja poistot niistä 769 214 euroa (Kymenlaakson Ammattikorkeakoulu Oy 2012). Koska tilinpäätöksestä ei selviä, millaisia rakennuksia yhtiö omistaa, ei poistosuunnitelma näillä tiedoilla ole suoraan verrattavissa Kouvolan suunnitelmaan. Oletan suurimman osan rakennuksista olevan kuitenkin hallinto- ja laitosrakennuksia, joissa itsekin olen vierailut, ja jos näin on, täsmää niiden poistosuunnitelma Kouvolan käyttämään poistosuunnitelmaan, eli rakennukset poistetaan 40 vuoden tasapoistoin.

Toinen merkittävä erä Kymenlaakson Ammattikorkeakoulu Oy:n taseessa on atk-laitteet ja mittarit, jonka poistot vuonna 2011 olivat 686 991 euroa (Kymenlaakson Ammattikorkeakoulu Oy). Näiden osalta poistosuunnitelma eroaa Kouvolan suunnitelmasta ja kirjanpitolautakunnan kuntajaoston suosituksesta, ja poistoaika on vuoden eli kolmasosan pidempi. Jos euromääräinen ero voitaisiin laskea suoraan vuoden 2011 poiston määrästä, olisi se 228 997 euroa eli konsernitilinpäätöstä varten laskettu Kymenlaakson Ammattikorkeakoulu Oy:n tulos olisi tämän verran pienempi kuin mitä yhtiön oma tilinpäätös näyttää. Kouvolan konsernitilinpäätökseen tämä tuloksen pieneneminen vaikuttaisi 107 629 eurolla, mikä on 11 prosenttia konsernin osuudesta Kymenlaakson Ammattikorkeakoulu Oy:n tuloksesta vuoden 2011 tilinpäätöksessä.

Näiden perusteella mielestäni on tarkoituksenmukaista yhtenäistää Kymenlaakson Ammattikorkeakoulu Oy:n tilinpäätöksen laadintaperiaatteet suunnitelman mukaisten poistojen osalta, jos se vain on mahdollista. Erityistä huomiota tulisi kiinnittää erään atk-laitteet ja mittarit sekä uusien hankintojen osalta erään rakennukset, jos Kouvola aikoo omien uusien rakennushankintojensa osalta ottaa käyttöön 30 vuoden tasapoistot.

#### Kymenlaakson Jäte Oy

Kouvola-konsernin osuus Kymenlaakson Jäte Oy:stä on 47,48 prosenttia ja sen vuoden 2011 tuloksesta 406 935 euroa (Kouvolan kaupunki 2011a, 152). Yhtiön poistot vuonna 2011 olivat 757 710 euroa ja tilikauden tulos 584 262 euroa (Kymenlaakson Jäte Oy 2012). Poistojen osuus yhtiön kaikista kuluista ei ole erityisen suuri vaikka yhtiön poistosuunnitelma on pääsääntöisesti tiukempi kuin Kouvolan käyttämä suunnitelma. Mielestäni tämän takia ei ole tarpeen pyytää yhtiöltä tarkempia selvityksiä ja yhtenäistää poistosuunnitelmia konsernitilinpäätöstä varten.

#### Kymenlaakson Orkesteri Oy

Kouvola-konsernin osuus Kymenlaakson Orkesteri Oy:stä on 45 prosenttia ja tilikauden 2011 tuloksesta 137 euroa (Kouvolan kaupunki 2011a, 152). Kymenlaakson Orkesteri Oy teki poistoja 36 914 euroa vuonna 2011 (Kymenlaakson Orkesteri Oy 2012). Euromäärät ovat hyvin pieniä ja lisäksi poistokohteet eivät ole suoraan verrattavissa mihinkään Kouvolan poistettaviin eriin, sillä suurin osa Kymenlaakson Orkesteri Oy:n hankinnoista ovat soittimia, ei mielestäni ole lainkaan tarpeellista kiinnittää huomiota mahdollisesti toisistaan eroaviin poistosuunnitelmiin.

#### Tykkimäen Vapaa-aikakeskus Oy

Tykkimäen Vapaa-aikakeskus Oy:n osalta on mielestäni tarpeetonta tutkia poistosuunnitelmien eroavaisuuksia, sillä suurin osa yhtiön poistoista kertyvät huvipuistolaitteista, eli vertailukohdetta ei suoranaisesti ole Kouvolan kaupungin suunnitelmassa. Tykkimäen Vapaa-aikakeskus Oy poistaa laitteensa 10–15 vuodessa ja erän rakennukset ja rakennelmat 5–20 vuodessa (Tykkimäen Vapaa-aikakeskus Oy 2012), eli vaikka alettaisiin tutkia, mitä mihinkin erään kuuluu, todettaisiin erojen olevan aikamääräisesti hyvin pieniä.

## Kiinteistö Oy Korian Portti

Kouvola-konserni omistaa Kiinteistö Oy Korian Portista 39,92 prosenttia. Konsernin osuus tilikauden 2011 tuloksesta oli 2 871 euroa (Kouvolan kaupunki 2012a, 152). Kiinteistö Oy Korian Portti ei tehnyt poistoja vuonna 2011 lainkaan eikä poistojen tekotavasta ole mainintaa tilinpäätöksessä (Kiinteistö Oy Korian Portti 2012). Luvut ovat kuitenkin niin vähäarvoisia, että mielestäni ei olennaisuuden periaatteen nojalla ole tarpeen yrittää yhtenäistää poistosuunnitelmia.

### 5.3.4 Erot kuntayhtymissä

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston antamat yleisohjeet koskevat suurimmalta osin myös kuntayhtymiä. Näin suositus poistoaikojen alarajojen tai poistoprosenteista suurimpien käyttämisestä koskee myös kuntayhtymiä. Kouvolan konsernitilinpäätökseen on yhdistelty neljä kuntayhtymää, joista konsernitilinpäätökselle merkittävin on Kymenlaakson sairaanhoito- ja sosiaalipalvelujen kuntayhtymä, jota kutsutaan myös Careaksi.

#### Carea - Kymenlaakson sairaanhoito- ja sosiaalipalvelujen kuntayhtymä

Kouvola-konsernin osuus Careasta on 51,78 prosenttia ja osuus tilikauden 2011 tuloksesta noin 2,4 miljoonaa euroa (Kouvolan kaupunki 2012a, 151). Carean tilikauden 2011 poistot olivat yhteensä noin kuusi miljoonaa euroa ja sen keskimääräiset suunnitelman mukaiset poistot olivat vajaa kymmenen prosenttia suuremmat kuin keskimääräinen poistonalaisten investointien omahankintameno (Carea - Kymenlaakson sairaanhoito- ja sosiaalipalvelujen kuntayhtymä 2012). Tilanne poistojen ja investointien suhteen on varsin erilainen kuin Kouvolan, mitä osaltaan varmasti selittää se, että Carean poistosuunnitelma on huomattavasti tiukempi kuin Kouvolan. Carea poistaa lähes kaikki pysyvät vastaavansa lyhyemmässä ajassa kuin Kouvola ja Carean käyttämät ajat vastaavat paremmin uutta suositusta lyhyemmistä poistoajoista. Poistosuunnitelmat eivät ole suoraan verrattavissa erilaisten ryhmittelyjen takia, mutta pääpiirteet eroista selviävät liitteestä 5. Liitteessä on vertailu Kouvolan, Itä-Suomen päihdehuollon kuntayhtymän ja Carean käyttämistä poistosuunnitelmista sekä kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohjeen alarajan mukaiset poistoajat ja menojäännöspoistoprosentit.

Carean pysyvien vastaavien suurin erä on rakennukset, joiden poistamaton hankintameno 31.12.2011 oli noin 46 miljoonaa euroa. Carean rakennukset koostuvat asuinrakennuksista, sairaalarakennuksista ja huolto- ja muista rakennuksista. Sairaalarakennukset Carea poistaa 20–30 vuodessa riippuen siitä, ovatko ne puisia vai kivisiä. (Care - Kymenlaakson sairaanhoito- ja sosiaalipalvelujen kuntayhtymä 2012.) Kouvolan poistosuunnitelmassa sairaalarakennukset laskettaisiin todennäköisesti erään hallinto- ja laitosrakennukset, jotka Kouvola poistaa 40 vuodessa (Kouvolan kaupunginvaltuusto 2012). Carea poistaa siis esimerkiksi kiviset sairaalansa 10 vuotta nopeammin kuin Kouvola ne poistaisi. Jos ajateltaisiin, että puolet Carean vuoden 2011 rakennusten poistoista koostuivat kivisistä sairaalarakennuksista, saataisiin poistosuunnitelmien eroista johtuvaksi euromääräiseksi erotukseksi seuraavaa:

$$1\,789\,932,67 \text{ €} - \frac{1\,789\,932,67 * 30 \text{ v.}}{40 \text{ v.}} = 447\,483,17 \text{ €}$$

Kaavassa luku 1 789 932,67 euroa on puolet Carean vuoden 2011 rakennusten suunnitelman mukaisista poistoista. Saatu summa näyttää hieman sitä suuruusluokkaa, mitä erot poistosuunnitelmassa voivat tuottaa konsernitilinpäätökseen. Carea tekisi siis, jos nämä oletukset olisivat totta, pelkästään puolesta rakennustensa poistoista vajaa puoli miljoonaa euroa suuremmat poistot kuin ne Kouvola-konsernin mukaan tehtyinä olisivat. Liitteestä 5 voi nähdä, että erot ovat muidenkin pysyvien vastaavien erien osalta paikoin hyvin suuria ja koska Carean pysyvien vastaavien poistamaton hankintameno vuoden 2011 tilinpäätöksessä oli yhteensä noin 65 miljoonaa, ovat myös euromääräiset erot merkittäviä. Huomion arvoista on myös se, että Carean poistosuunnitelma vastaa paremmin kirjanpitolautakunnan kuntajaoston uusiin suosituksiin.

#### Itä-Suomen päihdehuollon kuntayhtymä

Kouvola-konsernin osuus Itä-Suomen päihdehuollon kuntayhtymästä on 6,22 prosenttia ja vuoden 2011 tuloksesta 161 euroa (Kouvolan kaupunki 2012a, 151). Kuntayhtymän poistosuunnitelma eroaa joiltain osin Kouvolan suunnitelmasta ja on pääasiassa tiukempi. Tarkemmin poistosuunnitelmia on vertailtu liitteessä 5. Itä-Suomen päihdehuollon kuntayhtymän osalta ei ole mielestäni tarpeen selvittää poistosuunnitelmien eroja tarkalleen, koska omistusosuus kuntayhtymässä on niin pieni, ja pysyvien vas-

taavien arvot eivät kokonaisuudessaan ole Kouvolan konsernitilinpäätökseen nähden kovin suuria.

#### Kymenlaakson Liitto

Kouvola-konsernin osuus Kymenlaakson Liitosta on 48,53 prosenttia ja tilikauden 2011 tappiosta noin kymmentuhatta euroa (Kouvolan kaupunki 2012a, 151). Kymenlaakson Liiton erä pysyvät vastaavat koostuu koneista ja kalustosta sekä puhelinosa- osakkeista ja arvot ovat hyvin vähäarvoisia Kouvola-konsernin tilinpäätöksen kannalta. Esimerkiksi koneiden ja kaluston tasearvo vuoden 2011 tilinpäätöksessä oli 264,09 euroa. Koneet ja kalusto poistetaan 30 prosentin menojäännöspoistoin. (Kymenlaakson Liitto 2012, 40–41.) Kymenlaakson Liiton poistosuunnitelman eroavaisuuksiin ei mielestäni kannata kiinnittää huomiota nyt, mutta uusien hankintojen osalta on hyvä ilmoittaa heti heidän käyttämänsä poistosuunnitelma, jotta mahdolliset erot voidaan heti alusta lähtien oikoa.

#### Uudenmaan päihdehuollon kuntayhtymä

Kouvola-konsernin osuus Uudenmaan päihdehuollon kuntayhtymästä on 5,74 prosenttia ja sen tilikauden 2011 tuloksesta 12 470 euroa (Kouvolan kaupunki 2012a, 151). Koska omistusosuus on niin pieni, eivät tilinpäätöksen laadintaperiaatteista johtuvilla eroavaisuuksillakaan ole kovin suurta vaikutusta Kouvolan konsernitilinpäätökseen. Kuntayhtymän pysyvien vastaavien kirjanpitoarvot ovat Kouvolaan nähden melko vähäarvoisia ja poistosuunnitelma on hyvin samankaltainen, minkä takia mielestäni ei ole tarpeen alkaa tarkemmin tutkia mahdollisia eroavaisuuksia.

### 5.4 Yhteenveto yhdisteltävien yhteisöjen poistoista

Kouvola-konserniin kuuluu paljon erilaisia yhteisöjä. Erilaisuus ja erilaiset tilinpäätöksen laadintaperiaatteet luovat haasteita konsernitilinpäätöksen laadintaan. Työssä olen tullut siihen tulokseen, ettei aivan kaikkien konsernin yhteisöjen erilaisia tilinpäätöksen laadintaperiaatteita ole tarpeen yhtenäistää olennaisuuden periaatteen nojalla, ja että konsernitilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan konsernin tuloksesta ja taloudellisesta asemasta ilman yhtenäistämistäkin.

Kouvola-konserniin yhdisteltävien tytäryhteisöjen poistot näkyvät suoraan konsernitilinpäätöksessä erässä suunnitelman mukaiset poistot. Samoin tytäryhteisöjen taseen aktiivat näkyvät konsernitilinpäätöksen taseessa. Osakkuusyhteisöjen osalta poistot eivät esiinny suoraan konsernitilinpäätöksen erässä suunnitelman mukaiset poistot, sillä konsernitilinpäätökseen yhdistellään konserniyritysten omistusosuutta vastaava määrä osakkuusyhteisöjen voitosta tai tappiosta ja oman pääoman muutoksesta.

Tytäryhteisöjen osalta erityistä huomiota tulee mielestäni kiinnittää KSS Energia Oy:n ja Kouvolan Asunnot Oy:n poistojen oikaisemiseen Kouvolan konsernitilinpäätöstä varten. Osakkuusyhteisöjen osalta Kymen Vesi Oy:n ja Kymenlaakson Ammattikorkeakoulu Oy:n erot ovat merkittävimpiä. Kymenlaakson Ammattikorkeakoulu Oy:n jakautumisesta johtuen tulee nykyään kiinnittää huomiota sekä sen itsensä että uuden yhtiön, Kyamk-kiinteistöt Oy:n poistosuunnitelmien eroavaisuuksiin. Kuntayhtymien osalta merkittäviä vaikutuksia konsernitilinpäätökseen eriävät tilinpäätöksen laadinta-periaatteet tuovat vain Carean kohdalla, josta Kouvolan osuus on suuri ja jonka pysyvien vastaavien arvot ovat huomattavia. Carean poistosuunnitelma vastaa kuitenkin paremmin kirjanpitolautakunnan kuntajaoston suosituksia ja tulevaisuudessa Kouvolan poistosuunnitelma saattaa mennä samaan suuntaan.

## 6 YHTEENVETO

Suunnitelman mukaisten poistojen tarkoitus on käytännössä jaksottaa hyödykkeen hankintameno järjestelmällisesti hyödykkeen taloudellisena pitoaikana kuluksi. Hyödykkeen taloudellisen pitoajan määrittely ei ole yksiselitteistä, ja taloudellinen pitoaika on yleensä hyödykkeen teknistä pitoaikaa lyhyempi muun muassa siksi, että taloudellisen pitoajan määrittelyssä tulee noudattaa varovaisuuden periaatetta.

Tarpeeksi suurien suunnitelmapoistojen tekoon yrityksiä kannustaa laki elinkeinotulon verottamisesta. Kunnilla ei ole tällaista kannustinta, ja onkin yleistä, että kunnat tekevät suunnitelmapoistonsa liian pitkien poistoaikojen tai liian pienien poistoprosenttien puitteissa. Kuntien liian pienet poistot johtavat siihen, että kunnat rahoittavat investointinsa yhä useammin velkarahalla. Tätä ongelmaa on puitu lehdistössä, ja kirjanpitolautakunnan kuntajaostokin on ottanut asiaan kantaa julkaisemalla muistion siitä suosituksesta, että kuntien tulisi käyttää suunnitelmapoistojen yleisohjeen ohjeellisista poistoajoista lyhintä aikaa tai poistoprosenteista suurinta prosenttia, ja lisäämällä suo-

situksien myös entistä selkeämmin yleisohjeeseensa. Tällä ohjeistuksella pyritään myös siihen, että kuntien talouden vertailukelpoisuus paranisi.

Kuntien itsensä tekemät poistot ovat siis ongelma niiden keskinäisessä vertailussa, mutta vielä haastavampaa on kuntakonsernien oikean taloudellisen aseman tarkastelu juurikin poikkeavien tilinpäätöksen laadintaperiaatteiden takia. Vaikka kuntien asukkaille tärkeämpää tietoa on juurikin kunnan itsensä taloudellinen tilanne, tulee kuntien laatia myös konsernitilinpäätöksensä oikein, jos ne muodostavat konsernin. Konsernitilinpäätöksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva konsernin taloudellisesta asemasta siten kuin konsernin yhteisöt muodostaisivat yhden yhteisön.

Opinnäytetyössä havaitsin useissa Kouvola-konsernin yhteisöissä käytettävän emoyhteisön tilinpäätösperiaatteista poikkeavia laadintaperiaatteita. Osa poikkeavista tilinpäätösperiaatteista johtuvista euromääräisistä eroista on oiottu yhteisöjen toimesta, mutta suurimmaksi osaksi poikkeamia ei ole oiottu. Suuri osa näistä tapauksista koin kuitenkin hyvin vähäarvoisiksi eroiksi, joita ei olennaisuuden periaatetta soveltaen ole ehdotonta oikoa, eikä oikomatta jättäminen ole mielestäni hyvän kirjanpitolaitoksen vastaista toimintaa. Näidenkin yhteisöjen osalta tulisi mielestäni kuitenkin painottaa erityisesti sitä, että yhteisöt ilmoittaisivat aina heti uusia hankintoja tehdessään niiden hankintamenot ja poistosuunnitelman, jotta uusien hankintojen osalta hankintamenon jaksottaminen voitaisiin alusta asti oikoa konsernitilinpäätökseen emoyhteisön suunnitelmaa vastaavaksi.

Työssä huomioin nykytilanteen lisäksi sen, miten eroavien poistosuunnitelmien osalta tilanne muuttuu, jos Kouvola ottaa käyttöönsä kirjanpitolautakunnan kuntajaoston suunnitelmapoistojen yleisohjeen tiukimmat poistotavat eli lyhimmän poistoajan tai pienimmän poistoprosentin. Useimmissa tapauksissa uuden suosituksen mukaiset poistoajat kasvattaisivat eroja entisestään, ja tähän tulisi kiinnittää erityistä huomiota. Kaikille Kouvolan tytäryhteisöille tulisi antaa selkeä ohjeistus siitä, miten uusien pysyvien vastaavien hankintamenot tulisi jaksottaa Kouvolan kaupungin poistosuunnitelman mukaan.

Työn teoriaosuudessa käyttämäni lähteet painottuvat vahvasti viranomaislähteisiin, koska kirjanpitoa säädellään erittäin tarkasti. Kirjanpidon sääntöjen ymmärtämiseksi ja niiden alkuperän selventämiseksi työssä käytin erityisesti Martti Saarion kahta teosta (1945 & 1958), jotka ovat vaikuttaneet Suomen nykyiseen kirjanpitolakiin suuresti.



Käyttämäni lähteet ovat luotettavia, ja vaikka jotkin niistä ovat hyvin vanhoja, ovat ne alkuperäisiä lähteitä ja siksi parhaita mahdollisia lähteitä tähän työhön.

Työn empiirisessä osiossa tutkin Kouvola-konserniin kuuluvien yhteisöjen tilinpäätöksiä ja niiden liitetietoja. Työssä esittelin yhteisöjen todellisia lukuja ja niiden osalta tutkimustulokset ovat valideja ja uudelleen toteutettavissa. Työssä käytin myös hypoteettisia lukuja, joiden avulla pystyin havainnollistamaan sitä, kuinka suuria euromääräiset erot konsernitilinpäätöksen osalta voivat mahdollisesti olla johtuen poikkeavista tilinpäätöksen laadintaperiaatteista. Näiden lukujen osalta tulee huomioda se tosiasia, että luvut ovat täysin tekaistuja, eivätkä saadut euromääräiset erot ole tosia. Tämän takia kyseiset tulokset eivät ole valideja eivätkä täysin toistettavissa. Mielestäni nämä hypoteettiset laskelmat auttavat kuitenkin ymmärtämään suuruusluokan, jossa nämä euromääräiset erot liikkuvat, ja ovat siksi olennainen osa tätä työtä. Todellisten euromääräisten erojen selvittäminen olisi ollut mahdotonta, ja työn tarkoitus olikin selvittää, minkä yhteisöjen osalta nämä erot on välttämätöntä laskea tulevaisuuden konsernitilinpäätöksiä varten.

Työn empiirisen osuuden tulosten osalta luotettavuutta arvioitaessa tulee ottaa huomioon se tosiasia, että kirjanpitolaissa mainitulle olennaisuuden periaatteelle ei ole mitään tarkkaa määritelmää, esimerkiksi prosentuaalista tai euromääräistä osuutta esimerkiksi juurikin poistojen eroavaisuuksista. Pääasiallisesti kaikkien konserniin kuuluvien yhteisöjen tilinpäätöksen laadintaperiaatteet tulee yhtenäistää ennen konsernitilinpäätöstä ellei tästä poikkeamiseen ole erityistä syytä. Olen työssä kuitenkin esittänyt, että mielestäni erojen vähäarvoisuuden takia yhtenäistäminen ei ole täysin tarpeellista oikean ja riittävän kuvan antamiseksi. Vaikka olen mielestäni perustellut näkemykseni järkevästi, eivät tutkimuksen tulokset ole luotettavia, koska ne edustavat vain omaa näkemystäni olennaisuudesta ja vähäarvoisuudesta. Parasta olisikin, jos kaikki mainitsemani eroavaisuudet tilinpäätöksen laadintaperiaatteissa saataisiin yhtenäistettyä jatkossa.

Erikseen haluan vielä mainita, että kun yritykset muodostavat konserneja, toimivat muodostetun konsernin eri yritykset usein samalla alalla tai selkeästi pääalaa tukevalla alalla, esimerkiksi huoltoyksikköinä. Tällaisissa tapauksissa tilinpäätöksen laadintaperiaatteet todennäköisesti yhtenäistetään heti konsernin syntymisvaiheessa ja jos konserni kasvaa, heti kun uusia yrityksiä liittyy konserniin mukaan. Kuntakonserniin kuu-

luu hyvin erilaisia yhteisöjä, joista useat ovat hyvin erikoistuneita, kuten esimerkiksi Kouvola-konsernissa tytäryhteisö KSS Energia Oy tai osakkuusyhteisöistä Tykkimäen Vapaa-aikakeskus Oy. On selvää, että toiminnan ollessa täysin erilaista emoyhteisön toiminnasta, ovat myös tilinpäätöksen laadintaperiaatteet hyvin erilaisia, ja niiden yhtenäistäminen vaatii paljon resursseja tilinpäätöksen laatijalta.

## LÄHTEET

Anjalankosken Jäähalli Oy. 2012. Tilinpäätös 2011.

Asunto Oy Elimäen Napansäde. 2012. Tilinpäätös 2011.

Asunto Oy Elopuisto. 2012. Tilinpäätös 2011.

Carea - Kymenlaakson sairaanhoito- ja sosiaalipalvelujen kuntayhtymä. 2012. Tilinpäätös 2011.

European Business Innovation Center Kymi Oy. 2012. Tilinpäätös 2011.

EVL = Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360.

Hynynen, E.-L. 2011. Kunnat matkalla Kreikan tielle. Suomen Kuvalehti 8.10.2011. Saatavissa: <http://suomenkuvalehti.fi/jutut/talous/kunnat-matkalla-kreikan-tielle> [viitattu 28.11.2012].

Itä-Suomen päihdehuollon kuntayhtymä. 2012. Tilinpäätös 2011.

Jormakka, R., Koivusalo, K., Lappalainen, J. & Niskanen, M. 2009. Laskentatoimi. Helsinki: Edita Prima Oy.

Järvinen, R., Prepula, E., Riistama, V. & Tuokko, Y. 2002. Konsernitilinpäätös. Porvoo: WS Bookwell Oy.

Kaakkois-Suomen Tieto Oy. 2012. Tilinpäätös 2011.

Kallio, O. 2000. Kirjanpito ja muu laskentatoimi. Teoksessa: Kuntalaki muuttui - entä käytännön talousjohtaminen. Helsinki: Kuntaliiton painatuskeskus.

Kiinteistö Oy Korianjousi. 2012. Tilinpäätös 2011.

Kiinteistö Oy Korian Liikekeskus. 2012. Tilinpäätös 2011.

Kiinteistö Oy Korian Portti. 2012. Tilinpäätös 2011.

Kiinteistö Oy Kouvolan Asentajankatu 9. 2012. Tilinpäätös 2011.

Kiinteistö Oy Leinikintie 2. 2012. Tilinpäätös 2011.

Kiinteistö Oy Madekuja 1. 2012. Tilinpäätös 2011.

Kiinteistö Oy Pihlajakara. 2012. Tilinpäätös 2011.

Kiinteistö Oy Päätie 19. 2012. Tilinpäätös 2011.

Kirjanpitoasetus 30.12.1997/1339.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. 2009. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista. Saatavissa:

[http://www.kunnat.net/fi/asiantuntijapalvelut/kuntatalous/kirjanpito/kirjanpitolautakunta-kuntajaosto/kuntajaosto-yleisohjeet/Documents/4\\_Yleisohje\\_Kuntajaisto\\_p091216095041D.pdf](http://www.kunnat.net/fi/asiantuntijapalvelut/kuntatalous/kirjanpito/kirjanpitolautakunta-kuntajaosto/kuntajaosto-yleisohjeet/Documents/4_Yleisohje_Kuntajaisto_p091216095041D.pdf) [viitattu 28.11.2012].

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. 2010. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta. Saatavissa:

[http://www.kunnat.net/fi/asiantuntijapalvelut/kuntatalous/kirjanpito/kirjanpitolautakunta-kuntajaosto/kuntajaosto-yleisohjeet/Documents/7\\_Taseyleisohje.pdf](http://www.kunnat.net/fi/asiantuntijapalvelut/kuntatalous/kirjanpito/kirjanpitolautakunta-kuntajaosto/kuntajaosto-yleisohjeet/Documents/7_Taseyleisohje.pdf) [viitattu 27.11.2012].

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. 2011a. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta. Saatavissa:

[http://www.kunnat.net/fi/asiantuntijapalvelut/kuntatalous/kirjanpito/kirjanpitolautakunta-kuntajaosto/kuntajaosto-yleisohjeet/Documents/9a\\_konsernitilinpaaotos2011\\_verkkoon.pdf](http://www.kunnat.net/fi/asiantuntijapalvelut/kuntatalous/kirjanpito/kirjanpitolautakunta-kuntajaosto/kuntajaosto-yleisohjeet/Documents/9a_konsernitilinpaaotos2011_verkkoon.pdf) [viitattu 28.9.2012].

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. 2011b. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista. Saatavissa:

[http://www.kunnat.net/fi/asiantuntijapalvelut/kuntatalous/kirjanpito/kirjanpitolautakunta-kuntajaosto/kuntajaosto-yleisohjeet/Documents/9\\_Poisto-ohje2011\\_verkkoon.pdf](http://www.kunnat.net/fi/asiantuntijapalvelut/kuntatalous/kirjanpito/kirjanpitolautakunta-kuntajaosto/kuntajaosto-yleisohjeet/Documents/9_Poisto-ohje2011_verkkoon.pdf) [viitattu 28.9.2012].

Kirjanpitolautakunta. 1994. Vähäisten kiinteistöyhtiömuotoisten tytär- ja osakkuusyri-  
tysten yhdistely ja suunnitelmapoistojen tekeminen konsernitilinpäätökseen yhdistel-  
täessä. Lausunto 1292/12.9.1994. Saatavissa:

<http://ktm.elinar.fi/ktm/fin/kirjanpi.nsf/717602942eb71ebdc22570210049e02b/013a68263124f7adc22567940021abd0?OpenDocument> [viitattu 6.10.2012].

Kirjanpitolautakunta. 2006. Yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta. Helsinki:  
Kauppa- ja teollisuusministeriö.

Kirjanpitolautakunta. 2007. Yleisohje suunnitelman mukaisista poistoista.

Koponen, J. 2006. Tuloslaskelma nolla – kunnan talous tasapainossa? Kuntatalous  
6/2006, s. 35–37.

Kouvolan Asunnot Oy. 2012a. Tilinpäätös 2011.

Kouvolan Asunnot Oy. 2012b. Yritys. Saatavissa:

<http://www.kouvolaanasumaan.fi/index.php?id=1> [viitattu 26.1.2013].

Kouvolan Hansapysäköinti Oy. 2012. Tilinpäätös 2011.

Kouvolan Innovation Oy. 2012. Tilinpäätös 2011.

Kouvolan kaupunginvaltuusto. 2012. Pöytäkirja 10.12.2012. Pykälä 119. Saatavissa:

[http://194.89.127.7/djulkaisu/cgi/DREQUEST.PHP?page=meeting\\_frames](http://194.89.127.7/djulkaisu/cgi/DREQUEST.PHP?page=meeting_frames) [viitattu  
26.1.2013].

Kouvolan kaupunki. 2012a. Kouvolan kaupungin tilinpäätös 2011. Saatavissa:

[http://www.kouvola.fi/material/attachments/talousjastrategia/newfolder\\_52/66TZuNjP  
b/KouvolanKaupunginTilinpaaotos2011.pdf](http://www.kouvola.fi/material/attachments/talousjastrategia/newfolder_52/66TZuNjPb/KouvolanKaupunginTilinpaaotos2011.pdf) [viitattu 29.11.2012].

Kouvolan kaupunki. 2012b. Toiminnan ja talouden osavuosisikatsaus konserniyhtiöt,

tammi-elokuu 2012. Saatavissa: [http://194.89.127.7/djulkaisu/kokous/20122491-4-  
11072.PDF](http://194.89.127.7/djulkaisu/kokous/20122491-4-11072.PDF) [viitattu 4.12.2012].

Kouvolan Teatteri Oy. 2012. Tilinpäätös 2011.

KPL = Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336.

KSS Energia Oy. 2012a. Tilinpäätös 2011.

KSS Energia Oy. 2012b. Vuosikertomus 2011. Saatavissa:

<http://www.kssenergia.fi/kss-energia/vuosikertomus> [viitattu 4.12.2012].

Kuntalaki 17.3.1995/365.

Kuntaliitto. 2012. Muistio poistosuunnitelmien tarkastamisesta. Saatavissa:

[http://www.kunnat.net/fi/asiantuntijapalvelut/kuntatalous/kirjanpito/kirjanpito-suositukset-julkaisut/Documents/Muistio\\_%20poistosuunnitelman\\_%20tarkistamisesta18062012.pdf](http://www.kunnat.net/fi/asiantuntijapalvelut/kuntatalous/kirjanpito/kirjanpito-suositukset-julkaisut/Documents/Muistio_%20poistosuunnitelman_%20tarkistamisesta18062012.pdf)  
[viitattu 27.1.2013].

Kuusankosken Tennishalli Oy. 2012. Tilinpäätös 2011.

Kymenlaakson Ammattikorkeakoulu 2011. Jakautumissuunnitelma. Saatavissa:

<http://194.89.127.7/djulkaisu/kokous/20112141-3-6905.PDF> [viitattu 26.1.2013].

Kymenlaakson Ammattikorkeakoulu Oy. 2012. Tasekirja 31.12.2011.

Kymenlaakson Jäte Oy. 2012. Tasekirja 31.12.2011.

Kymenlaakson Liitto. 2012. Tilinpäätös 2011.

Kymenlaakson Orkesteri Oy. 2012. Tilinpäätös 2011.

Kymen Vesi Oy. 2012. Toimintakertomus 2011.

Leppiniemi, J. 2004. Kirjanpidon ja tilinpäätöksen ongelmat – KILAn ratkaisuja ja ohjeita. Helsinki: WSOY.

Leppiniemi, J. 2008. Ratkaisuja tilinpäätäjän ongelmiin. Helsinki: WSOYpro.

Leppiniemi, J. 2011. Tilinpäätäjän käsikirja. Helsinki: WSOYpro.

Mäntylä, J-M. 2012. Kuntien poistot levällään. Talouselämä 36/2012, s. 11.

Pajunen, K. 2011. Martti Saario – Henkilökuva. Saatavissa:  
[http://lta.hse.fi/2011/4/lta\\_2011\\_04\\_d4.pdf](http://lta.hse.fi/2011/4/lta_2011_04_d4.pdf) [viitattu 22.12.2012].

Pihlanto, P. 2003. Meno-tulo-teoria IAS-maailman myllerryksessä. Tilintarkastus-Revision 12.9.2003.

Pohjois-Kymenlaakson Ympäristölaboratorio Oy. 2012. Tilinpäätös 2011.

Ranne, J. 2012. Haastattelut 3.10.2012 ja 19.12.2012. Kouvola: Kunnan Taitoa Oy.

Saario, M. 1945. Realisointiperiaate ja käyttöomaisuuden poistot tuloslaskennassa. Helsinki: Sanoma Oy.

Saario, M. 1959. Meno-tulo-kirjanpito. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Otava.

Suomen kuntaliitto. 2012a. Kuntalain säännökset kunnan talouden ohjauksesta muuttuvat. Saatavissa:  
<http://www.kunnat.net/fi/asiantuntijapalvelut/laki/hallintojuridiikka/kuntalain-kokonaisuudistust/kuntalain-saannokset-kunnan-talouden-ohjaus/Sivut/default.aspx> [viitattu 28.9.2012].

Suomen kuntaliitto. 2012b. Kuntatalous 2/2012. Helsinki: Kuntatalon painatuskeskus.

Tykkimäen Vapaa-aikakeskus Oy. 2012. Tilinpäätös 31.12.2011.

Uudenmaan päihdehuollon kuntayhtymä. 2012. Tilinpäätös 2011.

Vahtera, P. 1993. Suunnitelman mukaiset poistot – Käyttöomaisuuskirjanpito. Helsinki: Tilintarkastajien kustannus.

Vahtera, P. 1995. Poistokirja. Helsinki: Tilintarkastajien kustannus.

Valtiovarainministeriö. 2012. Kuntalain taloussäännösten uudistaminen. Saatavissa:  
[http://www.vm.fi/vm/fi/04\\_julkaisut\\_ja\\_asiakirjat/01\\_julkaisut/03\\_kunnat/20120411Kuntalain\\_taloussaeannoesten\\_uudistaminen.pdf](http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/03_kunnat/20120411Kuntalain_taloussaeannoesten_uudistaminen.pdf) [viitattu 28.9.2012].

Välimäki, T. 2004. Kirjanpidon ja verotuksen suhde 1950-luvulta 2000-luvulle. Pro gradu -tutkielma. Jyväskylän yliopisto, taloustieteiden tiedekunta. Saatavissa:

<https://jyx.jyu.fi/dspace/bitstream/handle/123456789/9162/G0000595.pdf?sequence=1>

[viitattu 22.12.2012].



# KOUVOLA-KONSERNI

## EMOYHTEISÖ: Kouvolan kaupunki liikelaitoksineen

### Tytäryhteisöt

#### Energiayhtiöt

KSS Energia Oy 100 %

#### Elinkeino- ja kehitysyhtiöt

European Business Innovation Center  
Kymi Oy 80 %  
Kouvolan Innovation Oy 100 %

#### Muut tytäryhtiöt

Anjalankosken Jäähalli Oy 94 %  
Kaakkois-Suomen  
Tieto Oy 100 %  
Kouvolan Hansapysäköinti Oy  
(äänivalta 65,7 %) 38 %  
Kouvolan Teatteri Oy 100 %  
Kuusankosken Tennis-  
halli Oy 87 %

#### Kiinteistö- ja asuntoyhtiöt

Asunto Oy Elimäen  
Napansäde 53 %  
Asunto Oy Elopuisto 84 %  
Kiinteistö Oy Korian  
Liikekeskus 59 %  
Kiinteistö Oy Korianjousi 58 %  
Kiinteistö Oy Kouvolan  
Asentajankatu 9 100 %  
Kiinteistö Oy Leinikintie 2 52 %  
Kiinteistö Oy Madekuja 1 68 %  
Kiinteistö Oy Pihlajakara 79 %  
Kiinteistö Oy Päätie 19 100 %  
Kouvolan Asunnot Oy 100 %  
Pohjois-Kymenlaakson  
Ympäristölaboratorio Oy 95 %

### Osakkuusyhteisöt

#### Muut osakkuusyhtiöt

Kaakkois-Suomen Ammatti-  
korkeakoulu Oy 24 %  
Kaakkois-Suomen Sosiaalialan  
Osaamiskeskus Oy 30 %  
Kyamk-kiinteistöt Oy 47 %  
Kymen Vesi Oy  
(äänivalta 18 %) 22 %  
Kymenlaakson ammatti-  
korkeakoulu Oy 47 %  
Kymenlaakson Jäte Oy 47 %  
Kymenlaakso Orkesteri  
Oy 45 %  
Tykkimäen Vapaa-aika-  
keskus Oy 46 %

#### Kiinteistö- ja asuntoyhtiöt

Anjalankosken Painotalo Oy 34 %  
Asunto Oy Anjalantie 2 31 %  
Asunto Oy Elimäen  
Eläkepuustelli 31 %  
Asunto Oy Kimmelmanni 45 %  
Asunto Oy Kouvolan  
Eväkujankaari 35 %  
Asunto Oy Kuntalantie 9 25 %  
Asunto Oy Hiidentie 8-10 26 %  
Asunto Oy Kuusankosken  
Rantapuisto 25 %  
Asunto Oy Lohitie 5 33 %  
Asunto Oy Siltapuisto 1 31 %  
Asunto Oy Valkealan  
Riihikaari 28 %  
Kiinteistö Oy Jaalanharju 39 %  
Kiinteistö Oy Korian  
Portti 40 %  
Kiinteistö Oy Myllykosken  
Liikekeskus 33 %  
Kuusankosken Pienteollisuus-  
talo Oy 22 %

### Kuntayhtymät

Itä-Suomen päihde-huollon  
kuntayhtymä 6 %  
Kymenlaakson liitto 49 %  
Kymenlaakson sairaan-  
hoito- ja sosiaalipalvelujen  
kuntayhtymä (alakonserni,  
äänivalta 48,9 %) 52 %  
Uudenmaan päihdehuollon  
kuntayhtymä 6 %

### Säätiöt

Jaalan, Elimäen ja Valkealan  
kehittämissäätiö

	<b>KOUVOLA</b>	<i>Suositus</i>
<i>Aktivointiraja €</i>	<b>10 000</b>	
<i>Poistomenetelmä</i>	<b>Tasapoistot</b>	
<b>Aineettomat hyödykkeet</b>		
<b>Aineettomat oikeudet</b>		
Aineettomat oikeudet	5	5-20
Perustamis- ja järjestelymenot	5	2-5
Tietokoneohjelmistot	5	2-5
<b>Muut pitkävaikutteiset menot</b>		
Tutkimus- ja kehittämismenot	5	2-5
Konserniliikearvo	5	2-5
Liikearvo	5	2-5
Muut pitkävaikutteiset menot	5	2-5
Muut pitkäaikaiset menot / osakehuoneistot	5	2-5
Muut pitkäaikaiset menot / vuokratut rakennukset	5	2-5
Muut pitkäaikaiset menot / iltatähti	5	2-5
Pelastuslaitokselle siirretty irtaimisto	5	2-5
<b>Aineelliset hyödykkeet</b>		
<b>Maa- ja vesialueet</b>	<b>ei poistoa</b>	<i>ei poistoa</i>
<b>Rakennukset ja rakennelmat</b>		
Asuinrakennukset	40	30-50
Hallinto- ja laitosrakennukset	40	20-50
Tehdas- ja tuotantorakennukset	30	20-30
Muut rakennukset	30	20-30
Talousrakennukset	15	10-20
<b>Kiinteät rakenteet ja laitteet</b>		
<b>Maa- ja vesirakenteet</b>		
Kadut, tiet, torit ja puistot, piha-alueet	20	15-20
Sillat, laiturit ja uimalat	20	10-30
Rautatiet	20	15-30
Tunnelit ja kalliosuojat	20	15-30
Ulkoilu- ja virkistysalueet	15	15-30
Muut maa- ja vesirakenteet	20	15-30
<b>Johtoverkostot ja laitteet</b>		
Vedenjakeluverkko	40	30-40
Viemäriverkko	40	30-40
Kaukolämpöverkko	30	20-30
Sähköjohdot, muuntoas., ulkoval.lait.	20	15-20
Puhelinverkko, keskusas. ja alakesk.	10	10-12
Maakaasuverkko	25	20-25
Muut putki- ja kaapeliverkot	15	15-20
<b>Muut kiinteät rakenteet ja laitteet</b>		
Sähkö-, vesi- yms. laitosten laitosk.	10	10-15
Kiinteät nosto- ja siirtolaitteet	10	10-15
Liikenteen ohjauslaitteet	10	10-15
Muut kiinteät koneet, laitteet ja rak.	10	10-15

	<b>KOUVOLA</b>	<i>Suositus</i>
<b>Koneet ja kalusto</b>		
<b>Kuljetusvälineet</b>	<b>10</b>	<i>5-10</i>
(henkilöautot, pakettiautot ja kuorma-autot)		
<b>Muut koneet ja kalusto</b>		
Raskaat koneet	<b>10</b>	<i>10-15</i>
Traktorit	<b>10</b>	<i>5-10</i>
Atk-laitteet	<b>3</b>	<i>3-5</i>
Muut laitteet ja kalusto	<b>5</b>	<i>3-5</i>
<b>Muut aineelliset hyödykkeet</b>		
Luonnonvarat	<b>ei poistoa</b>	
Arvo- ja taide-esineet	<b>ei poistoa</b>	
<b>Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat</b>	<b>ei poistoa</b>	
<b>Sijoitukset</b>		
Osakkeet ja osuudet	<b>ei poistoa</b>	

**Perusparannusten käsittely**

Perusparannusmeno alle 200.000 €suhteutetaan alkuperäisen hankkeen poistoaikaan, yli 200.000 €hankkeelle tehdään oma poistosuunnitelma.

Olettaen, että yhtiöt ovat tehneet poistonsa 4 %:n menojäännöspoiston kaupparekisteri-ilmoitusvuodesta alkaen (perustamisvuosi), lasketaan alkuperäinen hankintameno. Tästä lasketaan Kouvola-konsernin osuus, joka jaetaan 40 vuoden tasapoistoille Lasketaan vuoden 2011 loppuun mennessä kertyneet poistot, jonka jälkeen saadaan kirjanpitoarvo 31.12.2011. Laskelmassa oletetaan myös, ettei ole tehty minkäänlaisia vähennyksiä tai lisäyksiä.

Perustamisvuosi	As Oy Elimäen Napansäde		As Oy Elopuisto		Koy Korian Liikekeskus		Koy Pihlajakara		Koy Päätie 19	
	2005	1986	1978	59 %	1978	79 %	1993	100 %	Yhteensä	
Konsernin omistusosuus	53 %	84 %								
Rakennukset ja rakennelmat	1 565 793,82	459 411,65	409 258,49		177 457,46		653 743,80			3 265 665,22
Hankintameno-oletus	2 000 355,46	1 274 738,72	1 574 153,24		682 564,30		1 363 092,69			6 894 904,41
- Konsernin osuus	1 060 188,39	1 070 780,53	928 750,41		539 225,80		1 363 092,69			<b>4 962 037,82</b>
Tasapoisto 40 v.	26 504,71	26 769,51	23 218,76		13 480,64		34 077,32			<b>124 050,95</b>
Kertyneet poistot (v. 2011)	185 532,97	696 007,34	789 437,85		458 341,93		647 469,03			<b>2 776 789,12</b>
Kirjanpitoarvo (konserni) 31.12.2011	874 655,43	374 773,18	139 312,56		80 883,87		715 623,66			<b>2 185 248,70</b>

Konsernin todellinen osuus yhtiöiden tekemistä poistoista vuodelta 2011: 29 289,31 € ero: -94 761,64 € -76,39 %

Konsernin todellinen osuus yhtiöiden rakennuksista ja rakennelmista: 2 251 174,21 € ero: 65 925,51 € 3,02 %

Kouvola-konsernin poistot vuonna 2011 olivat 33 615 683,99 €

Laskettu poistojen ero sulhteuttuna näihin on hyvin pieni (alle 0,3 %).

## Kouvolan Asunnot Oy:n ja Kouvolan poistosuunnitelmien erot

POISTOSUUNNITELMA	Kouvolan Asunnot Oy	Kouvola	eron suuruus, %
Maa-alueet	ei poistoa	ei poistoa	0 %
Liittymismaksut	ei poistoa	ei poistoa	0 %
Väestösuojaoikeudet	10 v.	5 v.	100 %
Atk-ohjelmat	<b>5 v.</b>	<b>5 v.</b>	0 %
Asuinrakennukset	50 v.	40 v.	25 %
Rakennelmat	5 v.	15 - 30 v.	-67 - -83 %
Rakennuksen koneet ja laitteet	25 %	10 v.	*
Väestösuojat	10 v.	20 v.	-50 %
Koneet ja kalusto	25 %	5 - 10 v.	*
Toimistokoneet ja -kalusto	25 %	3 - 5 v.	*
Asfaltointi	10 v.	20 v.	-50 %

Poistosuunnitelmat eivät ole täysin vertailukelpoiset, koska ne on ryhmitelty eri tavalla.

Samalla tavalla poistetaan ainoastaan Atk-ohjelmat, ja siihenkin voi tulla muutos, jos

Kouvola aikoo alkaa käyttää Kilan suosittelemaa kolmen vuoden poistoaikaa.

Eron suuruus näkyy prosentteina Kouvolan suunnitelmasta, positiivinen prosenttiluku tarkoittaa, että Kouvolan Asunnot Oy:n poistoaika on pidempi ja negatiivinen, että se on lyhyempi.

\* Kouvolan Asunnot Oy käyttää menojäännöspoistoa, eron suuruus ei suoraan laskettavissa

	KOUVOLA	Itä-Suomi <sup>1</sup>	Carea <sup>2</sup>	Kunta-kila	
<b>AINEETTOMAT HYÖDYKKEET</b>					
<b>Aineettomat oikeudet</b>					
				<b>tasapoisto</b>	<b>mj-poisto</b>
Aineettomat oikeudet	5	5	3	5	ei suositella
Perustamis- ja järjestelymenot	5	3	3	2	ei suositella
Tietokoneohjelmistot	5	3	3	2	ei suositella
<b>Muut pitkävaikutteiset menot</b>					
Tutkimus- ja kehittämismenot	5	3	3	2	ei suositella
Konserniliikearvo	5	3	3	2	ei suositella
Liikearvo	5	3	3	2	ei suositella
Muut pitkävaikutteiset menot	5	3	3	2	ei suositella
<b>AINEELLISET HYÖDYKKEET</b>					
<b>Rakennukset ja rakennelmat</b>					
Asuinrakennukset	40	30	20-30	30	10 %
Hallinto- ja laitosrakennukset	40	30	20-30	20	10 %
Tehdas- ja tuotantorakennukset	30	20	15-20	20	15 %
Muut rakennukset	30	20	15-20	20	15 %
Talousrakennukset	15	15	15-20	10	20 %
<b>Kiinteät rakenteet ja laitteet</b>					
<b>Maa- ja vesirakenteet</b>					
Kadut, tiet, torit ja puistot, piha-alueet	20	20 %	10-20	15	20 %
Sillat, laiturit ja uimalat	20	25 %	10-20	20	25 %
Rautatiet	20	20 %	10-20	20	20 %
Tunnelit ja kalliosuojat	20	20 %	10-20	20	20 %
Ulkoilu- ja virkistysalueet	15	20 %	10-20	15	20 %
Muut maa- ja vesirakenteet	20	20 %	10-20	20	20 %
<b>Johtoverkostot ja laitteet</b>					
Vedenjakeluverkko	40	10 %	30	30	10 %
Viemäriverkko	40	10 %	15-30	30	10 %
Kaukolämpöverkko	30	15 %	20	20	15 %
Sähköjohdot, muuntoas., ulkoval.lait.	20	20 %	15	15	20 %
Puhelinverkko, keskusas. ja alakesk.	10	22 %	10	10	22 %
Maakaasuverkko	25	20 %	15-30	20	15 %
Muut putki- ja kaapeliverkot	15	20 %	15-30	15	20 %
<b>Muut kiinteät rakenteet ja laitteet</b>					
Sähkö-, vesi- yms. laitosten laitosk.	10	15 %	10	10	25 %
Kiinteät nosto- ja siirtolaitteet	10	20 %	10	10	20 %
Liikenteen ohjauslaitteet	10	25 %	10	10	25 %
Muut kiinteät koneet, laitteet ja rak.	10	25 %	10	10	25 %
<b>Koneet ja kalusto</b>					
<b>Kuljetusvälineet</b>	10	5	6	5	30 %
<b>Muut koneet ja kalusto</b>					
Raskaat koneet	10	10	6-8	10	25 %
Traktorit	10	10	8	5	30 %
Atk-laitteet	3	3	3	3	40 %
Muut laitteet ja kalusto	5	3	6-8	3	20-40 %

<sup>1</sup> Itä-Suomen päihdehuollon kuntayhtymä

<sup>2</sup> Carea = Kymenlaakson sairaanhoito- ja sosiaalipalvelujen kuntayhtymä  
Suunnitelmat eivät ole täysin vertailukelpoisia erilaisten ryhmittelytapojen takia.  
Vertailun ulkopuolelle on jätetty maa- ja vesialueet ja muut sellaiset, joita ei poisteta tai jotka poistetaan käytön mukaan.

(Kouvolan kaupunginvaltuusto 2012; Itä-Suomen päihdehuollon kuntayhtymä 2012; Carea - Kymenlaakson sairaanhoito- ja sosiaalipalvelujen kuntayhtymä 2012)