

31.5.2011

Rakentamiseen ja peruskorjaukseen liittyvien erien käsittely ns. elinkaarimallissa

1 Lausuntopyyntö

A:n kaupunki tulee kilpailuttamaan sairaalan ja seniorikeskuksen toteutuksen yhtenä kokonaisuutena ns. kokonaispalveluna elinkaarimallilla. Hanke sisältää sairaalan ja seniorikeskuksen rakentamisen, ylläpidon, elinkaarikorjaukset, tarkennettavat muut palvelut, osallistumisen suunnitteluun ja rahoituksen sekä ensikertaisen kalustamisen ja varustamisen. Varsinaisen hoitotyön toteuttaa kaupunki. Muiden palveluiden järjestämisestä sovitaan osana hankintamenettelyä.

Sairaalaan tulee kahdeksan 30-paikkaista kuntoutusosastoa ja kuntouttavaa avopalvelua tarjoava kuntoutuskeskus, ns. kuntoutuksen maailma, alueellinen terveysasema, suun terveydenhuollon tilat ja laboratorio.

Seniorikeskus tulee sisältämään avopalvelukeskukseen sijoituvia monipuolisia senioreille kohdennettuja palvelutiloja. Avopalvelukeskukseen sijoittuu myös muiden kuntalaisten käyttöön tarkoitettuja kokoontumis- ja liikuntatiloja, kirjasto, ravintola, elintarvikemyymälä sekä muita arkielämään kuuluvia palvelutiloja. Seniorikeskuksen yhteyteen tulee myös asuntoryhmiä yhteistiloineen noin 160 asukkaalle, mitkä eivät kuulu tilaajan ja palveluntuottajan väliseen kokonaispalvelusopimukseen.

Rakennusten muita tiloja ovat mm. henkilökunnan sosiaali- ja työtilat ja kiinteistönhoidon tarvitsemat tilat.

Kaupunki tavoittelee hankkeessa ensisijaisesti mallia, jossa voittanut tarjoaja perustaa ja rekisteröi hankkeen toteuttamista varten erillisen suomalaisen osakeyhtiön (projektiyhtiö), joka tulisi kokonaihoitopalveluna vastaamaan hankkeen rahoituksesta, rakentamisesta tai rakennuttamisesta tehtyjen suunnitelmien mukaisesti sekä sopimusaikaisesta kunnossapidosta siten, että sairaala ja seniorikeskus ovat kaupungin käytettävissä käyttöönotosta sopimusajan loppuun asti määritetyn käytettävyytason mukaan. Mallissa projektiyhtiön ei edellytetä omistavan kohdetta, vaan sille sallitaan pääsy kohteeseen, jotta se voi toteuttaa palvelut ja ylläpidon (ns. konsessio). Sopimusajan jälkeen vastuu kunnossapidosta siirtyy kaupungille.

Hakija pyytää kirjanpitolautakunnan kuntajaostolta lausuntoa, voiko se kirjata kokonaispalvelusopimuksesta aiheutuvat kulut sopimusaikana suoriteperiaatteen mukaisesti kokonaispalvelumaksukuluna tuloslaskelmaan ja esittää pitkäaikaiseen kokonaispalvelusopimukseen liittyvien jäljellä olevien maksujen yhteismäärän taseen liitetietovastuina.

2 Ns. elinkaarimalli

Ns. elinkaarimallilla julkisella sektorilla tarkoitetaan lyhyesti sitä, että tilaaja (myöhemmin tässä myös kaupunki) kilpailuttaa ja tilaa hankkeen, esimerkiksi sairaalan suunnittelu-, rakentamis-, rahoitus- ja ylläpitopalvelun kokonaispalveluna yksityiseltä palveluntuottajalta. Tyypillistä tällaiselle hankkeelle on, että ne tulevat julkiseen käyttöön eikä niillä ole jälkimarkkinoita. Tilaaja säilyttää päätäntävällän hankkeiden toteutusajataulussa sekä haluamastaan palvelusta. Tilaaja asettaa hankkeelle sekä teknisiä että rakenteellisia vaatimuksia sekä myös erityisiä käytettävyyksivaatimuksia. Käytännössä palveluntuottaja ottaa kokonaispalvelumaksua vastaan vastattavakseen sovitut tehtävät sopimuskauden ajaksi.

Vastaaventyypisistä kokonaispalvelusopimuksista käytetään myös nimityksiä PPP-malli, yksityisrahoitusmalli tai kumppanuussopimus.

Tässä käsiteltävässä tapauksessa sopimuskaudeksi on suunniteltu 30 vuotta, josta sairaalan suunnitteluun ja rakentamiseen menevä ajanjakso on noin kolme vuotta ja ylläpitoajanjakso 27 vuotta. Palveluntuottajan tulee toteuttaa suunnitelmat sopimuksessa asetettujen vaatimusten mukaisesti. Kaupunki ei maksa suunnittelu- ja rakennusvaiheessa kokonaispalvelumaksua, vaan maksua maksetaan, kun sairaala otetaan käyttöön. Käyttöaikana tilojen käytettävyys ja asetettujen käytettävyyksivaatimusten saavuttaminen määrittävät palveluntuottajan saaman korvauksen.

Käyttöaikana kaupunki maksaa sopimuksessa tarkemmin määritellyin perustein kokonaispalvelumaksua, joka sisältää sekä rakentamisen aiheuttaman kustannusosuuden että sovittujen palvelujen osuuden ja niiden tarkistuksen ajan kuluessa.

Kaupunki omistaa rakennettavan maa-alueen ja luovuttaa palvelusopimuksessa rakennuksen käyttöoikeuden palveluntuottajalle. Rakennus rakennetaan kaupungin nimissä ja lukuun. Kaupungin omistus- ja hallintaoikeutta on tässä tapauksessa kuitenkin sopimuksella merkittävästi rajoitettu. Sopimusehtojen mukaisesti kaupunki ei voi myydä eikä kiinnittää rakennusta eikä kaupungilla ole normaaleja rakennuksen omistajalle kuuluvia muitakaan oikeuksia. Kaupungin oikeudet käyttää tilaa määrittellään kaupungin ja palveluntuottajan välisessä palvelusopimuksessa. Palveluntuottajalla on pääsy sekä ylläpitotehtävää varten käyttö- ja hallintaoikeus tiloihin palvelusopimuksessa määritellyllä tavalla, esimerkiksi vastuu ylläpito- ja korjaustöihin rakennuksessa on määritelty palvelusopimuksessa.

3 Lausunnon perustelut

3.1 Lainsäädäntö

Kirjanpitolaki (1336/1997)

Kirjanpitolain 3:2.1 §:n mukaan tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (oikea ja riittävä kuva). Tätä varten tarpeelliset lisätiedot on ilmoitettava liitetiedoissa.

Kirjanpitolain mukaan menon kirjaamisperusteena on tuotannontekijän vastaanottaminen ja tulon kirjaamisperusteena suoritteiden luovuttaminen eli suoriteperuste (2:3 §). Meno ja tulo saadaan kirjata tilikauden aikana myös maksuun perustuen, jolloin ostovelat ja myyntisaamiset on voitava jatkuvasti selvittää. Tilinpäätöstä laadittaessa maksuperusteiset kirjaukset, vähäisiä liiketapahtumia lukuun ottamatta, on oikaistava ja täydennettävä suoriteperusteen mukaisiksi (3:4 §).

Taseen pysyviin vastaaviin kuuluvat sellaiset erät, joiden tarkoitus on tuottaa tuloa jatkuvasti useana tilikautena (4:3 §). Pysyviin vastaaviin kuuluvan aineellisen omaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan suunnitelman mukaan vaikutusaikanaan poistoina kuluksi (5:5 §).

Hyödykkeen hankintameno on luetaan sen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet menot. Hankintameno saadaan lukea lisäksi hankintaan ja valmistukseen liittyvien kiinteiden menojen määrä, jos se on olennainen hankintameno nähden. Tietyin edellytyksin myös valmistusaikaiset korkomenot voidaan lukea pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintameno. (4:5 §)

3.2 Kuntajaoston yleisohjeet

Kuntajaosto on yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta (2010) täydentänyt kirjanpitolain pysyvien vastaavien määritelmää siten, että kunnan pysyviä vastaavia ovat tulon tuottamisen tarkoituksesta riippumat-

ta aineettomat ja aineelliset hyödykkeet, jotka vaikuttavat jatkuvasti tuotantotekijöinä useana tilikautena sekä toimialasijoittamisen osakkeet ja osuudet ja muut sijoitukset.

Yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista mukaan tilinpäätöksen muita kunnan taloudellisia vastuita koskevissa liitetiedoissa (47) esitetään merkittävistä yhteistyö- ja kumppanuussopimuksista, esimerkiksi elinkaarimallitms. sopimuksista, aiheutuva jäljellä oleva yhteismäärä tai arvio siitä.

3.3 Kirjanpitolautakunnan lausunnot

Kirjanpitolautakunta on antanut hakijan samaa asiaa koskien, mutta palveluntuottajan lukuun, hakemaan lausuntopyyntöön lausunnon 1868/1.3.2011 *Rakentamiseen ja peruskorjaukseen liittyvien erien käsittelystä elinkaarimallissa*. Kirjanpitolautakunta on todennut lausunnossaan, aikaisempiin lausuntoihinsa KILA 1734/2004 ja 1764/2005 viitaten, että palveluntuottajana toimiva projektiyhtiö voi käsitellä sairaalan rakentamisesta aiheutuneita menoja pysyvien vastaavien muina pitkävaikutteisina menoina sekä aktivoida rakennuksen peruskorjaustyypiset erät pysyvien vastaavien muihin pitkävaikutteisiin menoihin. Muut pitkävaikutteiset menot tulee poistaa huomioon ottaen poistosuunnitelmassa KPL 5:11 §:ssä määritelty ehdoton 20 vuoden enimmäispoisto aika.

Kirjanpitolautakunta on edellä mainitussa lausunnossa viittaamissaan aikaisemmissa lausunnoissaan ottanut kantaa ns. elinkaarimalliin liittyviin kysymyksiin. Lausunnossaan KILA 1734/2004 kirjanpitolautakunta on todennut, että hakija, palveluntuottaja, voi aktivoida hakemuksessa kuvatut tien rakentamiseen liittyvät perusinvestoinnit sekä tien että rakenteiden perusrakennusluonteiset menot taseen pysyvien vastaavien muihin pitkävaikutteisiin menoihin ja poistaa vaikutusaikanaan. Lausunnon mukaan poistosuunnitelmassa tulee kuitenkin ottaa huomioon KPL 5:11 §:ssä määritelty ehdoton 20 vuoden enimmäispoisto aika muille pitkävaikutteisille menoille. Kaikki sellaiset vuosittaiseen huoltoon ja korjaustyöhön liittyvät menot, joista ei todennäköisesti enää kerry niistä vastaavaa tuloa, tulee kirjata KPL 5:1 §:n nojalla vuosikuluksi.

Lausunnon KILA 1734/2004 perusteluissa kirjanpitolautakunta käsitteli suoriteperusteen tulkitsemista elinkaarimallissa. Kirjanpitolautakunta totesi, että "suoriteperusteen tulkitsemisen kannalta olennaista on, tuleeko elinkaarimallissa tuotetut palvelut jakaa rakentamis- ja ylläpitokomponentteihin vai voidaanko niitä käsitellä yhtenä kokonaisuutena. Asian ratkaisu vaikuttaa käytännössä siihen, missä vaiheessa sopimuskautta tieinvestointi tuloutuu palveluntuottajan kirjanpidossa."

Kirjanpitolautakunta perusteli edelleen, että "sopimussuhteissa suoritteet ovat yleensä aina osapuolten vapaasti määriteltävissä. Vain poikkeustapauksissa pakottava lainsäädäntö voi, yleensä heikommaksi arvioidun sopijapuolen turvaksi, asettaa rajoitteita yleiselle sopimusvapaudelle. Jos sopimusehdot kuvaavat sopijapuolten todellista tarkoitusta ja todellisia transaktioita, ei yleensä ole olemassa kirjanpidollista perustetta niiden uudelleen määrittelylle. Jos sopimuksen oikeudellinen muoto ei kuitenkaan vastaa liiketoimen todellista sisältöä, sekä KPL 3:2 § että hyvään kirjanpitotapaan kuuluvaksi katsottu sisältöpainotteisuuden periaate voivat johtaa päinvastaiseen lopputulokseen."

Hakemuksessa esitetyn kuvauksen perusteella kirjanpitolautakunta ei nähnyt edellytyksiä sille, että palvelumaksuja tulisi käsitellä palvelusentuottajan kirjanpidossa sopimuksesta poikkeavalla tavalla. Lausunnon mukaan kuvattu kokonaihoitopalvelumaksu on sopijapuolten määrittelemä kokonaiskorvaus sekä tien rakentamisesta että sen ylläpidosta. Suoritetta eli kokonaihoitopalvelumaksua tuli käsitellä yhtenä kokonaisuutena myös kirjanpidossa, jol-

loin palveluntuottajan tuli tulouttaa liikevaihtoonsa saamansa kokonaisuhoito-palvelumaksut ilman erittelyvelvollisuutta.

Lausunnossaan 1764/2005 kirjanpitolautakunta on suurelta osin viitannut lausunnossaan 1734/2004 antamiinsa vastauksiin.

Kirjanpitolautakunta on käsitellyt kirjanpitolaissa tarkoitettua suoriteperustetta mm. lausunnossaan 1994/1295. Sen perustelujen mukaan kirjanpitolaissa ”tarkoitettu suoriteperuste perustuu sitovan kauppaa- tms. sopimuksen nojalla tapahtuvaan omaisuuden luovutukseen. Luovutuksena pidetään tapahtumaa, jolla myytävän omaisuuden hallinta siirtyy ostajalle ja ostaja ryhtyy käyttämään tai muutoin hyödyntämään omaisuutta omassa tulontuottamisprosessissaan. Luovutuksessa ostajalle siirtyy samanaikaisesti pääosa tai kaikki omaisuuteen liittyvistä riskeistä ja siitä saatavista hyödyistä. Käytännössä omaisuuden luovutus tapahtuu yleensä luovuttamalla itse omaisuus taikka sen hallinnan edellytyksenä oleva asiakirja fyysisesti ostajalle.”

Kirjanpitolautakunta erikseen perusteli, ettei edellä mainittu hallinnan luovuttaminen koske vuokrasopimukseen perustuvaa omaisuuden luovutusta, jossa ei ole tarkoituksenakaan luovuttaa omistusoikeutta.

Edelleen mainitun kirjanpitolautakunnan lausunnon perustelujen mukaan, ”kun suoriteperusteen toteutumista tarkastellaan samanaikaisesti kahden eri kirjanpitovelvollisen - sekä ostajan että myyjän - kannalta, samaistuvat suoriteperusteen mukaiset ajankohdat ostajan ja myyjän kirjanpidossa. Ellei myyjä luovuta suoritettaan, ostaja ei voi vastaanottaa sitä omaksi tuotannontekijäkseen eikä päivänvastoin. Ostajan tuotannontekijän vastaanottamisen ja myyjän suoritteiden luovuttamisen välillä tulee olla ajallinen vastaavuus, koska suorite taikka tuotannontekijä voi olla ainoastaan joko myyjän tai ostajan omaisuutta. Tästä vastaavuusperiaatteesta seuraa, että yhden kirjanpitovelvollisen meno vastaa toisen kirjanpitovelvollisen tulo ja päinvastoin. Harvoissa tapauksissa, kuten esim. ulkomaankaupassa taikka kirjattaessa tulo tuotoksi KPL 16.2 §:n (1572/92) nojalla valmistusasteen mukaan, saattaa syntyä tilanteita, joissa - kirjausperuste-erojen takia - ostajan meno ja myyjän tulo syntyvät eriaikaisesti.”

3.4 Valtion kirjanpitolautakunnan lausunto

Valtion kirjanpitolautakunta on antanut lausunnon 23/26.8.2002 Tiehallinnolle valtatie 4:n moottoritieosuutta Järvenpää-Lahti koskevaan sopimukseen perustuvien palvelumaksujen kirjaamisesta. Kysymyksessä oli kokonaispalvelua koskeva sopimus yksityisen yhtiön kanssa. Sopimus käsitti sekä investointiosan että kunnossapito-osan.

Lausunnon mukaan elinkaarimallilla toteutetussa tiehankkeessa tilaajan kirjanpidossa tapahtumat tuli käsitellä seuraavasti:

- hankintameno tuli aktivoida siinä vaiheessa, kun tie oli vastaanotettu käyttöön, joko toimittajalta saadun selvityksen perusteella taikka arvioiden
- hankintamenoista tehtiin poistot suunnitelman mukaan
- hankintamenoa vastaava määrä tuli merkitä ostovelaksi taseen vastattaviin
- kokonaispalvelumaksu sisälsi sekä investointiosuuden että palvelujen osuuden ja ostovelkaa lyhennettiin kuukausittain palvelumaksujen maksun yhteydessä siten, että velka tulee maksetuksi sopimuksen päättyessä
- muu osa palvelumaksusta kirjattiin kuukausittain tuloslaskelmaan palvelujen ostoihin.

Valtion kirjanpidossa ei noudateta kirjanpitolakia, vaan sen kirjanpitoa säännellään valtion talousarvioasetuksella (1111/1998). Esimerkiksi asetuksen 42

d.1 §:ssä on säädetty suoriteperusteesta vastaavalla tavalla kuin kirjanpitolain 2:3 §:ssä.

Tässä yhteydessä on syytä huomata kirjanpitolautakunnan aikaisemmin mainitussa lausunnossaan 1734/2004 katsoneen, että sopimuskumppanin kirjanpidossa kokonaihoitopalvelumaksu oli kokonaiskorvaus sekä tien rakentamisesta että sen ylläpidosta.

3.5 Kuntajaoston aikaisemmat lausunnot

Kuntajaoston lausunnossa 69/23.9.2005 oli kyseessä lunastussopimuksen mukaisesti yrittäjän rakentaman ja rahoittaman teollisuushallin varastotilan lunastaminen yrittäjältä viiden vuoden kuluttua. Tänä viiden vuoden aikana rakennus oli yrittäjän käytössä eikä yrittäjä maksanut vuokraa kunnalle. Tässä vaiheessa rakennuksen omistus- eikä hallintaoikeus eivät olleet vielä siirtyneet kunnalle.

Lausunnon mukaan rakennuksen hankintameno tuli merkitä kunnan taseeseen vasta tilojen omistus- ja hallintaoikeuden siirryttyä kunnalle. Sitova lunastusvelvoite tuli ilmoittaa tilinpäätöksen liitetietona.

Toisena osana edellä mainitussa lausunnossa oli, että kunta oli sitoutunut vuokra- ja lunastussopimuksilla vuokraamaan vuokranantajalta huoneiston 10 vuodeksi sekä sitoutunut lunastamaan kyseisten tilojen hallintaan oikeuttavat kiinteistöyhtiön osakkeet vuokranantajalta viimeistään vuokra-ajan päättyessä erikseen laadittavalla luovutuskirjalla. Omistusoikeus kunnalle siirtyi vasta erillisen luovutuskirjan allekirjoitushetkellä ja lunastushinnan tultua suoritetuksi. Lunastuksen yhteydessä osakkeisiin liittyvä velkaosuus siirtyi kunnan vastattavaksi. Hallintaoikeus osakkeisiin liittyviin tiloihin siirtyi kunnalle silloin, kun kunta oli aloittanut vuokranmaksun vuokranantajalle. Kunta käytti sopimusten perusteella hallitsemiaan tiloja palvelutoiminnassaan siten, että vuokrasi tilat edelleen yrittäjälle yritystoimintaan. Kunnalla oli oikeus vuokranantajaa kuulematta siirtää vuokrasopimus kolmannelle osapuolelle kokonaan tai osittain.

Tässä tapauksessa osakkeiden hankintameno tuli aktivoida taseeseen lunastushinnan ja välittömästi hankinnasta aiheutuneiden kulujen määräisenä osakkeisiin oikeuttavien tilojen hallinnan siirryttyä kunnalle.

4 Kuntajaoston kannanotto

Lausuntopyyntöön mukaan rakennus rakennetaan kaupungin nimissä ja lukuun. Sopimusehtojen mukaisesti kaupunki ei voi myydä eikä kiinnittää rakennusta eikä kaupungilla ole normaaleja rakennuksen omistajalle kuuluvia muitakaan oikeuksia. Kaupungin oikeudet käyttää tilaa määrittellen kaupungin ja palveluntuottajan välisessä palvelusopimuksessa. Palveluntuottajalla on pääsy- sekä ylläpitotehtävää varten käyttö- ja hallintaoikeus tiloihin palvelusopimuksessa määritellyllä tavalla, mutta ei omistusoikeutta niihin. Siten tilat ovat palveluntuottajalla vuokrauksen tapaisesti käytössä tuotannon tekijänä. Palveluntuottajalla on kokonaisvastuu rakennuksesta ja sen käytettävyydestä kokonaihoitopalvelumaksua vastaan koko sopimusajan.

Tässä käsiteltävässä tapauksessa tilojen omistusoikeus on kaupungilla, mutta kaupungin omistus- ja hallintaoikeutta on sopimuksella rajoitettu siten, ettei kaupunki voi käyttää rakennusta kuten omaa tuotantovälinettä. Kaupunki maksaa kokonaispalvelumaksua rakennusten käyttöönotosta sopimusajan loppuun. Kokonaispalvelumaksu sisältää sekä investoinnin rahoituksen osuuden että käyttö- ja kunnossapitokulut sekä sovittujen muiden palvelujen tuottamisesta aiheutuvat kulut, mutta niiden jakautumista eri osiin ei mitenkään erotella eikä esitetä arvioita palvelusopimuksessa. Sopimusajan päätyttyä tilat siirtyvät kaupungille ilman, että siirtymisvaiheessa enää maksettaiisiin lisävastiketta.

Käsiteltävänä olevassa kokonaispalvelusopimuksessa kirjausvaihtoehtoina ovat joko osamaksukaupan tapaan käsittely, kuten valtion kirjanpitolautakunnan lausunnossa, tai vuokrauksen tapaan käsittely, kuten kirjanpitolautakunnan lausunnoissa. Kuntajaosto tulkitsee asia ennen muotoa -periaatteella kirjanpitolautakunnan edellä mainittuihin lausuntoihin viitaten kokonaispalvelumaksun käsiteltäväksi tässä tapauksessa vuokrauksen tapaan. Perusteluna tälle on, että lausuntopyynnössä esitetyssä sopimuksessa kaupungin omistus- ja hallintaoikeutta on rajoitettu merkittävästi eikä kaupunki voi käyttää rakennusta siten kuin omaa tuotantovälinettä. Ns. elinkaarimallisopimukset saattavat olla sisällöltään erilaisia, joten aina joudutaan tarkastelemaan sopimuskohtaisesti sisältö ja tapauksittain sopimuksen tosiasiallisen sisällön perusteella johtamaan kirjaaminen kirjanpidossa.

Edellä mainittuihin kirjanpitolautakunnan lausuntoihin viitaten kuntajaosto katsoo, että kaupunki kirjaa kokonaispalvelusopimuksesta aiheutuvat kokonaispalvelumaksut tuloslaskelmaan vuosikuluksi, kuten on lausuntopyynnössä esittänyt. Tilinpäätöksen liitetietona esitetään arvio sopimuksesta aiheutuvien jäljellä olevien palvelumaksujen yhteismäärästä.

5 Kuntajaoston lausunto

Lausuntopyynnössä esitetyn perusteella kuntajaosto katsoo, että kaupunki kirjaa kokonaispalvelusopimuksesta aiheutuvat kokonaispalvelumaksut tuloslaskelmaan vuosikuluksi. Tilinpäätöksen liitetietona esitetään arvio sopimuksesta aiheutuvien jäljellä olevien palvelumaksujen yhteismäärästä.