

4.10.2011 1 (3)

INVESTOINTIHYÖDYKKEEN VALMISTUKSEN KIRJANPIDOLLINEN KÄSITTELY

1 Lausuntopyyntö

Kaupunki A on pyytänyt pyytää kuntajaostolta lausuntoa investointimenojen kirjanpitokäsittelystä silloin, kun niihin liittyy sekä omaa valmistusta että määrältään olennaisia ulkoisia ostoja. Hakija esittää käsittelyksi seuraavaa:

Palkat ja sivukulut sekä matkakulut

Palkat ja sivukulut sekä matkakulut kirjataan tuloslaskelmaan. *Valmistus omaan käyttöön* -tilin kautta ko. erät aktivoidaan taseeseen pääsääntöisesti kuukausittain.

Varastosta ostot investointikohteelle - tasevarasto:

Varastosta ostot aktivoidaan taseeseen investointikohteille *Valmistus omaan käyttöön* -tilin kautta taseeseen pääsääntöisesti kuukausittain ja tulot kirjataan varastolle.

Ostolaskut:

Ostolaskut (esim. urakoiden maksuerät ja muut palveluiden ostot) aktivoidaan suoraan taseeseen. Vuoden aikana investoinnit kirjataan ao. pysyvien vastaavien tilille silloin kun se on mahdollista. Näistä voidaan mainita esi-merkkinä muun muassa *Maa- ja vesialueet* sekä *Koneet ja kalusto*.

Rakennusten ja kiinteiden rakenteiden kustannukset kirjataan rakentamisvaiheessa tilikauden aikana useimmiten tilille *Keskeneräiset hankkeet*. Vuoden aikana valmistuneet kirjataan tilinpäätöksessä ao. pysyvien vastaavien tileille. Vuodenvaihteessa keskeneräiset jäävät saldoksi tilille *Keskeneräiset hankkeet* vuoden aikana.

Hakijan mukaan mm. urakoiden maksuerien kirjaaminen investointikohteelle *Valmistus omaan käyttöön* -erää käyttäen muuttaisi hakijan aiempaa kirjauskäytäntöä ja heikentäisi vertailtavuutta muihin kaupunkiin, jotka eivät noudata samaa kirjaustapaa. Lisätietona hakija toteaa, että useimmiten kaupungin oman työn osuus (henkilöstö- ja matkakustannukset ja konevarikko) ovat hyvin vähäisiä verrattuna ostopalveluiden määrään investointihankkeille, monissa hankkeissa alle 10 % kaikista kuluista. Hakijan mielestä oletettavaa on, että etenkin tuloslaskelman palveluiden ostojen tilille tulisi huomattavasti investointeihin kohdistuvia kuluja, jotka on oikaistu erillisellä *Valmistus omaan käyttöön* -erällä.

2.1 Kirjanpitolaki

Kirjanpitolaissa ei ole erikseen säädetty omaan käyttöön otettujen hyödykkeiden kirjaamisesta. Kirjanpitoasetuksen (1339/1997) kululajikohtaisessa tuloslaskelmakaavassa (1:1.1 §) esitetään erän *Liikevaihto* jälkeen erä *Valmistus omaan käyttöön*.

Valmistus omaan käyttöön -erä on yhteinen oikaisuerä, tuloutuserä, useille menotileille. Tällöin tuloslaskelmasta ilmenevien menojen rakenne ei välttämättä anna oikeaa ja riittävää kuvaa kulurakenteesta. Kirjanpitolain (1336/1997) oikeiden ja riittävien tietojen vaatimuksen (3:2 §) täyttämiseksi voidaan tarvita liitetieto selventämään omaan käyttöön valmistuksen erän sisältöä, jos erä on tuloksen arvioinnin kannalta merkittävä.

Vaihtoehtoisesti voidaan käyttää menonsiirtoja, jolloin yksittäisiltä menotileiltä tehdään menonsiirtokirjaukset pysyvien vastaavien tilille, kun hyödyke otetaan omaan käyttöön pysyvänä vastaavana käytettäväksi.

Kirjanpitolain yleisiin tilinpäätösperiaatteisiin kuuluu johdonmukaisuus laatimisperiaatteiden ja -menetelmien soveltamisessa tilikaudesta toiseen (3:1 § 2-k). Tämä tarkoittaa, että valittua menettelytapaa noudatetaan jatkuvasti tilikaudesta toiseen.

2.2 Kuntajaoston yleisohjeet

Kuntajaoston yleisohjeessa kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta on kirjanpitolain mukaisesti esitetty kaksi vaihtoehtoista tapaa omaan käyttöön valmistuksen kirjausmenettelyistä.

Yleisohjeen mukaan omaan käyttöön valmistettavan aktivoitavan hyödykkeen valmistuksen arvo esitetään tuloslaskelmassa toimintatuottojen jälkeen omaa nimikkeensä *Valmistus omaan käyttöön*. Valmistus omaan käyttöön on tuloslaskelman oikaisua, jolla omaan käyttöön valmistuksen vaikutus tilikauden tulokseen eliminoidaan silloin, kun aktivoitavan hyödykkeen valmistuksen menoja sisältyy tuloslaskelman menoihin. Yleisohjeessa tätä menettelyä pidetään ensisijaisena. Tältä osin yleisohje poikkeaa kirjanpitolautakunnan lausunnossa 164/1976 esitetystä. Lausunnon mukaan omaan käyttöön valmistuksen aiheuttamat menot olisi ensisijaisesti pyrittävä hyvittämään eri menotileiltä jo tilikauden aikana. Jos tämä ei olisi mahdollista, menonsiirtoerät esitettäisiin hankintamenon perusteisesti tuloslaskelman kohdassa *Valmistus omaan käyttöön*. Jos kuluja peruuttava erä ei olisi oleellinen, se voitaisiin myös sisällyttää muihin muuttuviin kuluihin niitä vähentämättä. Tällaisten menojen määrä olisi selvitettävä erikseen kustannuslaskennan tai -laskelmien avulla.

Tuloslaskelmassa esitettyyn omaan käyttöön valmistuksen määrään ja taseeseen aktivoitavaan pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintamenuon ei voi sisältyä olennaisia sisäisiä katteita, vaan sisäiset katteet on eliminoidava pysyviin vastaaviin aktivoitavasta hankintamenuosta.

Toisena vaihtoehtona kuntajaoston yleisohjeessa on, että valmistus omaan käyttöön voidaan käsitellä myös siten, että tuloslaskelmaan kirjattuihin menoihin ei sisällytetä aktivoitavien pysyvien vastaavien hyödykkeen valmistusmenoja. Oman käytön osuus käsitellään menonsiirtona siten, että osuus vähennetään tuloslaskelmaan kirjatusta menoista ja aktivoidaan pysyviin vastaaviin. Tällöin mm. tuloslaskelman henkilöstökulut eivät sisällä aktivoitua ja henkilöstömenoja. Menonsiirtomenettelyssä tuloslaskelmassa ei käytetä toimintatuottojen jälkeen erää *Valmistus omaan käyttöön*.

Kuntajaoston yleisohjeessa ei ole ohjeistettu menojen kirjaamista suoraan aktiivaksi taseeseen, vaan annettu vaihtoehtoiset menettelyt oman valmistuksen menojen ja niiden oikaisun tulosvaikutteisesta kirjaamisesta.

3 Kuntajaoston kannanotto

Kunta voi hankkia pysyvien vastaavien hyödykkeitä joko rakentamalla itse tai rakennuttaa sen ulkopuolisella urakoitsijalla taikka ostaa jo olemassa olevan valmiin hyödykkeen.

Omajohtoinen rakentaminen

Kuntien taloustilastoinnissa omajohtoisella rakentamisella tarkoitetaan aktivoitavien pysyvien vastaavien hankinnassa sellaista rakennustoimintaa, jossa kunta tai kuntayhtymä kantaa kokonaisvastuun rakentamisesta. Kunta tai kuntayhtymä maksaa tällöin muun muassa työntekijöitten palkat sosiaalikutannuksineen eli toimii työnantajana yleensä pääosalle työntekijöitä. Sivu- ja alaurakat (esimerkiksi vesijohtotyöt, maalaustyöt) saatetaan teettää eri yrityksillä, mutta nämä vastaavat vain omasta osaurakastaan.

Kun kunta itse rakentaa pääasiallisesti hyödykkeen omaa henkilökuntaa käyttäen ja mahdollisesti voi käyttää joiltakin osin myös ali- tai sivu-urakoita, silloin toimintaa voidaan pitää valmistuksena omaan käyttöön. Kuntajaosto pitää perusteltuna tällaisen hankkeen kaikkien menojen kirjaamista tuloslaskelman kulutileille ja *Valmistus omaan käyttöön* -erän avulla aktivoitavaksi taseeseen. Jos kunnalla on merkittävästi omaa rakennustoimintaa, silloin

Valmistus omaan käyttöön -erän käyttäminen on järkevämpää kuin suorien menonsiirtojen käyttäminen tilitapahtumien suuren määrän vuoksi. *Valmistus omaan käyttöön* -erän käyttämisen etuna on myös, että muun muassa kaikki henkilöstökulut sisältyvät tuloslaskelmaan ja siten yksinkertaistavat niiden käsittelyä.

Rakennuttaminen

Rakennuttamisella tarkoitetaan kuntien taloustilastoinnissa sellaista rakentamista, jossa kunta tai kuntayhtymä teettää rakennushankkeen ulkopuolisilla urakoitsijoilla joko kokonaisurakkana tai jaettuina urakoina. Kunta tai kuntayhtymä vastaanottaa rakennuksen sen valmistuttua eikä toimi työnantajana rakentamisen aikana.

Kuntajaosto pitää perusteltuna rakennuttamalla hankitun pysyvän vastaavan hyödykkeen urakoista aiheutuvien menojen merkitsemistä ensisijaisesti suoraan taseeseen rakentamisvaiheen aikana keskeneräisiin hankkeisiin ja hankkeen valmistumistilikaudella siirtää asianomaiseen hyödykeryhmään. Jos tällaiseen hankkeeseen liittyy vähäisiä kunnan oman henkilöstön työstä aiheutuvia henkilöstö-, matka- ja muita kustannuksia, esimerkiksi rakennuttajan rakennustyön valvojan tai konevarikon kuluja tms. menoja, nämä menoerät kirjataan ensisijaisesti tuloslaskelmaan kuluksi ja siirretään *Valmistus omaan käyttöön* -erää käyttäen kyseiselle aktivoitavalle hankkeelle menoksi. Jos rakennuttajana toimii kunnan liikelaitos tai muu taseyksikkö, myös näissä tilanteissa menetellään samalla tavoin.

Toisena vaihtoehtona tällaiset menot voidaan kohdistaa suorina menonsiirtoina aktivoitavalle hankkeelle. Johdonmukaisuuden periaatteen mukaan kunnassa noudatetaan jatkuvasti valittua tapaa.

Ostaminen valmiina

Investointihyödykkeiden ostamisella valmiina tarkoitetaan kuntien taloustilastoinnissa sitä, että pysyvien vastaavien investointihyödyke tai arvopaperi on ostettu jo "olemassa olevana" siten, että koko kansantalouden tasolla ei ole tapahtunut pääomatarvaroiden lisääntymistä, vaan ainoastaan omistaja on vaihtunut (esim. osakkeet, osuudet, kalusto, maa- ja vesialueet, valmiit rakennukset ja rakennelmat, ns. valmiit tuotteet). Valmiina ostettujen aktivoitavien hyödykkeiden hankintamenot merkitään suoraan taseeseen luonteensa mukaiseen hyödyke-erään.

4 Kuntajaoston lausunto

Pysyvien vastaavien hyödykkeiden hankintamenojen kirjaamisessa menetellään edellä kannanotossa selostetulla tavalla. Valittua menettelytapaa noudatetaan jatkuvasti.