



## LAUSUNTO SUORITEPERUSTEEN TUNNUSMERKEISTÄ JA INVESTOINTIMENON KÄSITTELYSTÄ TALOUSARVION TOTEUTUMISVERTAILUSSA

### 1. Lausuntopyyntö

Kuntayhtymä A pyytää kirjanpitolautakunnan kuntajaostolta lausuntoa käyttöomaisuuteen kuuluvien laitehankintojen hankintamenon käsittelystä talousarvion toteutumisvertailussa sekä menon suoriteperusteisessa kirjaamisessa sovellettavista tunnusmerkeistä.

Tapausesimerkkinä hakemuksessa on esitetty kuntayhtymän tekemän hankintasopimuksen kahden suunnan yleisangiografialaitteiston hankinnasta 29.8.2003. Laitteiston hankinta on sopimuksessa aikataulutettu siten, että

- laitteiston asentamisen edellyttämät tilaajalle kuuluvat rakennustekniset työt ovat valmiit 12.12.2003
- laitteisto toimitetaan asennuspaikalle 15.12.2003
- laitteen toimittaja aloittaa laiteasennustyöt 15.12.2003
- asennus on täysin valmis ja tilaajan suorittamaan koekäyttöön luovutettavissa 2.2.2004
- hankinnan hyväksymiseksi tarvittava vastaanottotarkastus pidetään 9.2.2004
- omistus- ja hallintaoikeus siirtyy, kun tilaaja on vastaanottanut laitteiston vastaanottotarkastuksessa. Vaaranvastuu siirtyy tilaajalle samalla, kun omistusoikeus siirtyy
- takuu-aika alkaa siitä päivästä, jolloin hankinta on hyväksytty ja vastaanotettu.

Laitteen hankintahinta 1.089.452 euroa (alv 0 %) suoritetaan seuraavasti:

1. maksuerä 108.945,20 euroa, joka on 10 % hankintahinnasta, maksetaan kun sopimus on allekirjoitettu ja hankinnanaikainen vakuus jätetty tilaajalle

2. maksuerä 817.089,00 euroa, joka on 75 % hankintahinnasta, maksetaan kun laitteisto on toimitettu asennuspaikalle ja asennustyöt aloitettu
3. maksuerä 163.417,80 euroa, joka on 15 % hankintahinnasta, maksetaan kun tilaaja on hyväksynyt laitteiston vastaanotetuksi vastaanottotarkastuksessa ja kun takuuajan vakuus on jätetty tilaajalle.

Hakija pyytää kuntajaostolta lausuntoa kyseisen laitehankinnan kirjanpito-käsittelystä seuraavien asioiden osalta:

### *1. Suoriteperusteen tunnusmerkit*

Voidaanko laite katsoa kirjanpitolain 2:3.1 §:n tarkoittamalla tavalla vastaanotetuksi, kun laitteisto toimitetaan asennuspaikalle vai onko suoriteperusteen tunnusmerkkinä pidettävä omistus- ja hallintaoikeuden ja vaa-ranvastuun siirtymistä tai mahdollisesti jotakin muuta hankintaprosessin vaihetta. Mikäli omistusoikeus ja toisaalta hallintaoikeus siirtyisivät eri ajankohtina, niin kumman siirtymisajankohta tässä tapauksessa olisi merkitsevä, jos suoriteperusteen tunnusmerkkinä on pidettävä omistus- ja hallintaoikeuden siirtymistä.

### *2. Investointimenettelyn käsittely talousarvion toteutumisvertailussa*

Hakija pyytää lausuntoa kuntalain 68.2 §:n talousarvion toteutumisvertailumainintaan viitaten siitä, mitä on hakemuksessa mainitussa laitehankinnan tapauksessa pidettävä investointimenon talousarvion investointiosan toteutumisvertailuun merkitsemisen perusteena. Hakija on viitannut kuntajaoston rahoituslaskelmayleisohjeen tekstiin käyttöomaisuuden ennakkomaksujen käsittelystä kuten käyttöomaisuusinvestoinnit. Onko hyvän kirjanpitotavan mukaista merkitä kyseisestä laitehankinnasta ennen sen suoriteperusteista vastaanottamista maksettavat ennakkomaksut investointimenona talousarvion toteutumisvertailuun vain onko talousarvion toteutumisvertailu laadittava tältä osin suoriteperusteiseen investointimenoon perustuen. Ratkaisutavalla ei ole vaikutusta tilikauden tulokseen, koska investoinnin hankintameno kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi.

Kyseistä laitehankintaa varten on varattu määräraha vuoden 2003 talousarvioon.

### *3. Suoriteperusteen tunnusmerkit käyttöomaisuusinvestoinneissa yleensä*

Koska laitehankintainvestointien suoriteperusteen tunnusmerkkejä koskeva ratkaisu on perusteltua liittää laajempaan viitekehykseen, hakija pyytää kuntajaostolta kannanottoa myös suoriteperusteen tunnusmerkeistä käyttöomaisuusinvestoinneissa yleensä.

## 2. Perustelut

Kuntalain (365/1995) 67 §:n mukaan kirjanpitolautakunnan kuntajaosto antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolain ja kuntalain tilinpäätöstä (68 §), toimintakertomusta (69 §) ja tilikauden tuloksen käsittelyä (70 §) koskevien pykälien soveltamisesta. Tilinpäätökseen kuuluvat tuloslaskelma, tase ja niiden liitetiedot sekä talousarvion toteutumisvertailu ja toiminta kertomus (68.2 §).

Kirjanpitolaissa säädetään menon kirjaamisperusteeksi tuotannon tekijän vastaanottaminen ja tulon kirjaamisperusteeksi suoritteiden luovuttaminen (suoriteperuste) (KPL 2:3.1 §). Käyttöomaisuuden ja muun pysyviin vastaaviin kuuluvan aineellisen omaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi (KPL 5:5.1 §).

Pysyvien vastaavien aineellisten hyödykkeiden ennakkomaksuihin merkitään hyödykkeiden toimittajille maksetut suoritukset ennen kuin hyödyke on otettu vastaan. Taloudelliselta luonteeltaan toimittajille maksetut ennakkomaksut ovat saamisia ja saamisten tavoin niitä käsitellään tilinpäätöksessä. Saamiset merkitään taseeseen nimellisarvoon, kuitenkin enintään niiden todennäköiseen arvoon (KPL 5:2.1 § 1 k).

Keskeneräiset hankinnat ovat yleensä itselle tehtäviä pysyvien vastaavien hyödykkeitä kuten esimerkiksi keskeneräinen itselle rakennettava poistosuunnitelman pienhankintarajan ylittävä rakennus tai kone taikka laite. Keskeneräiset hankinnat merkitään kyseiseen tase-erään yleensä aktivoitujen menojen määräisenä. Aktivoitu määrä voi olla pienempikin, mikäli siitä on tehtävä arvonalennuskirjaus (KPL 5:13 §).

Pysyvien vastaavien aineellisten hyödykkeiden ennakkomaksuja ja keskeneräisiä hankintoja ei jaksoteta käyttöomaisuuden tavoin. Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat siirretään hyödykkeen suoriteperusteen mukaisella vastaanottohetkellä asianomaista hyödykettä kuvaavaan tase-erään. Kuluvan käyttöomaisuuden poistojen tekeminen suunnitelman mukaan aloitetaan käyttöönottoajankohdasta.

Kirjanpitolautakunnan lausunnossa 1295/1994 on käsitelty menon kirjauskypsyyttä osakkeiden omistusoikeuden tai hallintaoikeuden siirtymiseen perustuen. Lausunnossa on katsottu osake luovutetuksi ja tulo kirjauskypsäksi silloin, kun osakkeiden hallinnan siirto on myyjän ja ostajan välillä sitovaan kauppa- tms. sopimukseen perustuen tapahtunut. Lausunnossa tarkastellaan lisäksi suoriteperusteen toteutumista tilanteissa, joissa osakkeen hallinta ja omistusoikeus siirtyvät ostajalle eriaikaisesti. Siinä tapauksessa, että tarkoituksena on myös omistusoikeuden luovuttaminen, vaikka se tapahtuu myöhemmin kuin hallinnan luovuttaminen, suoriteperusteinen kirjaus tehdään hallinnan luovutuksen perusteella. Omaisuuden hallinnan käyttäminen kirjausperusteena on lausunnon mukaan perusteltua sen vuoksi, että pelkkä omistusoikeuden siirto ei mahdollista omaisuuden hyödyntämistä kirjanpitovelvollisen tulonmuodostamis- tms. prosessissa, vaan hyödyntäminen edellyttää omaisuuden hallintaa.

Tilikauden aikana juoksevassa kirjanpidossa kirjaukset voidaan tehdä maksuperusteella, mutta tilikauden päättyessä maksuperusteiset kirjaukset, vähäisiä liiketapahtumia lukuun ottamatta, on oikaistava ja täydennettävä suoriteperusteen mukaisiksi ennen tilinpäätöksen laatimista (KPL 3:4 §). Suoriteperusteen mukaan menon kirjaamisajankohtana on tuotannon tekijän vastaanottohetki, mikä yleensä vastaa tavarain tai palvelun todellista luovutushetkeä myyjältä ostajalle. Jos hankinnan yhteydessä on erikseen sovittu hallintaoikeuden siirtymisen ajankohdasta ennen omistusoikeuden siirtymistä, se vastaa suoriteperusteen mukaista menon syntymishetkeä.

Kunnan ja kuntayhtymän taseen pysyvien vastaavien aineellisten hyödykkeiden tase-erä *Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat* sisältää aineellisten hyödykkeiden ennakkomaksut ja valmisteilla olevista investoinneista aiheutuneet hankintamenot. Maksusuoritukset voivat koskea sekä omaa valmistusta että ostoja ulkopuolisilta (Kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta 6.4.1999). Ennakkomaksu kirjataan pääsääntöisesti maksuperusteella sen suoritus- tai erääntymispäivän mukaisesti.

Kunnan ja kuntayhtymän rahoituslaskelman laatimisesta annetussa yleisohjeessa (23.4.1999) rahoituslaskelmaan merkittäville investoinneille tarkoitetaan pysyviin vastaaviin käytettyjä varoja tilivuoden aikana. Investointimenot ja niihin saadut rahoitusosuudet esitetään rahoituslaskelmassa bruttomääräisinä. Investointimenot ovat sekä aineettomia ja aineellisia käyttöomaisuusinvestointeja että pysyvien vastaavien sijoitukset -ryhmässä esitettävien osakkeiden ja osuuksien ostoja. Investoinnit, käyttöomaisuuden myynnit sekä rahoitusosuudet investointeihin esitetään rahoituslaskelmassa suoriteperusteisena. Käyttöomaisuuden ennakkomaksut käsitellään kuten käyttöomaisuusinvestoinnit. Ennakkomaksut on tämän vuoksi perusteltua esittää kirjanpidon mukaisesti myös talousarvion toteutumisvertailussa määrärahojen käyttönä kohdassa Käyttöomaisuusinvestoinnit.

Suomen Kuntaliitto on antanut suositukset Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma (2000) ja Kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätös-malli (2001). Ensiksi mainitussa ovat suositukset talousarvion ja -suunnitelman laatimisesta ja jälkimmäisessä muun muassa suositukset talousarvion toteutumisvertailun laatimisesta. Talousarviosuosituksessa on esitetty, että kirjanpidon on tuotettava talousarvion määrärahojen ja tuloravioiden, myös investointiosan, seurannassa tarvittavat tiedot.

Talousarviosuosituksen mukaan talousarvion investointiosaan otetaan määrärahat pysyviin vastaaviin aktivoitavien aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden sekä käyttöomaisuusosakkeiden ja -osuuksien hankintamenoihin. Aktivoitavalla hankintamenolla tarkoitetaan tällöin menoa, joka kirjanpidossa kirjataan tasetilille. Käyttönä talousarvion toteutumisvertailussa esitetään kirjanpidon mukainen aktivoitujen menojen määrä.

### 3. Kuntajaoston lausunto

#### *1. Hankintamenon suoriteperusteinen kirjaaminen*

Hankintamenon suoriteperusteen tunnuspiirteet käyvät ilmi lausunnon perusteluosasta. Hakijan esittämässä tapauksessa suoriteperuste hankintamenon kirjaamisessa määräytyy laitteen vastaanottotarkastuksen ajankohdasta, ellei laitteen hallintaoikeuden siirtymisestä ole toisin sovittu. Jos hallinta- tai omistusoikeus siirtyy mainittua vastaanottotarkastusta myöhemmäksi, noudatetaan kirjaamisperusteena mainituista ajankohdista ensimmäisenä toteutuvaa.

Hankintamenosta suoritettavat ennakkomaksut kirjataan maksuperusteisesti maksun suoritus- tai erääntymispäivänä. Hakijan tapauksessa vuoden 2003 tilinpäätökseen merkitään ennakkomaksuna 1. ja 2. maksuerä. Vuoden 2004 kirjanpidossa mainitut ennakkomaksut ja 3. maksuerä merkitään laitteen hankintamenona taseen asianomaiseen käyttöomaisuuserään. Hankintamenosta tehdään poistot suunnitelman mukaan laitteen käyttöönottoajankohdasta alkaen.

#### *2. Investoinnin hankintamenon käsittely rahoituslaskelmassa*

Käyttöomaisuuden hankintamenon ennakkomaksu merkitään investointimenona tilinpäätöksessä esitettävässä rahoituslaskelmassa ja investointiosan toteutumisvertailussa. Hakijan esittämän laitehankinnan osalta 1. ja 2. maksuerä esitetään investointimenona vuoden 2003 tilinpäätöksessä ja 3. maksuerä investointimenona vuoden 2004 tilinpäätöksessä.