

21.2.2005 Dnro 501/58/2004

Valtion kirjanpitolautakunnan lausunto hakemukseen, jossa ulkoasiainministeriö on pyytänyt lausuntoa kehitysyhteistyövaroilla hankitun omaisuuden sekä kansainvälisille kehityspankeille ja -rahastoille sopimusten perusteella suoritettujen maksujen kirjaamisesta ja esittämisestä ministeriön tilinpäätöksessä.

Suomen valtio osallistuu varsinaiseen kehitysyhteistyöhön ulkoasiainministeriön pääluokkaan momentille 24.30.66 budjetoidulla kehitysyhteistyömäärärahalla. Vuonna 2004 määräraha on 409.955.000 euroa.

Kehitysyhteistyötä tehdään useissa eri muodoissa. Näitä ovat muun muassa YK-järjestöjen kanssa tapahtuva monenkeskinen kehitysyhteistyö, maa- ja aluekohtainen kehitysyhteistyö, Euroopan Kehitysrahaston toiminnan rahoitukseen osallistuminen, humanitaarinen apu, tuki kansalaisjärjestöjen kehitysyhteistyölle sekä korkotuki.

Kehitysyhteistyövaroilla hankitun omaisuuden kirjaaminen

Erityisesti kahdenväliseen kehitysyhteistyöhön ja kansalaisjärjestöjen kehitysyhteistyöhön kuuluvissa hankkeissa tehdään kehitysyhteistyövaroilla koneiden, laitteiden, ajoneuvojen tms. omaisuuden hankintoja. Hankkeen toteutuksesta vastaa yleensä kansalaisjärjestö, yritys tai muu yhteisö.

Kehitysyhteistyövaroilla hankittu omaisuus kirjataan hankkeen kirjanpidossa taseeseen. Ulkoasiainministeriön kirjanpidossa omaisuuden hankinnat on käsitelty juoksevina menoina, koska hankkeiden alusta alkaen on selvää, että hankkeen toteuttajan hankkimat omaisuuserät jäävät hankkeen päätyttyä avunsaajamaan omaisuudeksi. Kyseessä on lahjaluonteinen tuki, jota koskevat omaisuuden luovutusasiakirjat tehdään hankkeen päätyttyä.

Ulkoasiainministeriö on hakemuksessaan esittänyt kirjaamistapaan vaikuttavana näkökohtana myös sen, että hankkeiden monimuotoisuuden ja suuren määrän vuoksi on hankala selvittää, milloin omaisuuserien hankinnat on tehty. Lisäksi hankintoja tehdään useassa erässä, minkä johdosta poistojen tekeminen niistä olisi ongelmallista, mikäli omaisuutta käsiteltäisiin käyttöomaisuutena. Kyseiset omaisuuserät olisivat ministeriön kirjanpidossa käyttöomaisuutena vain hankkeen elinkaaren ajan eli käytännössä 3–4 vuotta, joka olisi melko lyhyt aika. Näiden omaisuuserien aktivointi käyttöomaisuudeksi vaikuttaisi myös ministeriön tilinpäätöksen laadintaan, koska

nykykäytännön mukaan poistot käyttöomaisuudesta sisältyvät oman toiminnan kuluihin. Kehitysyhteistyövaroilla tehdyt hankinnat ovat kuitenkin siirtotalouden kuluja, joihin tulisi sisällyttää käyttöomaisuudeksi kirjattujen omaisuuserien poistot. Tämä puolestaan edellyttäisi ministeriön käsityksen mukaan tiliviraston tuotto- ja kululaskelman kaavan muuttamista.

Edellä mainituilla perusteilla ulkoasiainministeriö on pyytänyt valtion kirjanpitolautakunnalta lausuntoa siitä, kirjataanko kehitysyhteistyövaroilla hankkeisiin tehdyt koneiden, laitteiden, ajoneuvojen tms. omaisuuserien hankinnat ministeriön kirjanpidossa juokseviksi menoiksi vai pitääkö ne aktivoida käyttöomaisuutena tai mahdollisesti vaihto-omaisuutena taseeseen.

Hakemuksen täydennykseksi on saatu ulkoasiainministeriön käyttämät vakiosopimusmallit, joita sovelletaan ministeriön ja hankkeen toteuttajan väliseen suhteeseen sekä Suomen valtion ja avunsaajavaltion väliseen suhteeseen.

Kansainvälisille kehityspankeille ja -rahastoille suoritettut maksut

Ulkoasiainministeriö on vuosien kuluessa suorittanut osuuksien nimellä sopimukseen perustuvia maksuja kansainvälisille kehityspankeille ja -rahastoille, joita ovat mm. Aasian, Afrikan ja Latinalaisen Amerikan kehityspankit. Maksuja on avustuksen ja jäsenmaksun luonteisina erinä pidetty kehitysapuna ja suoraan kuluksi kirjattavina menoina. Niitä ei ole tulkittu arvopapereiden hankintamenoiksi eikä saamisiksi, joihin liittyy tuoton ja takaisinmaksun odotus taikka jotka on tarkoitus tai voidaan myydä. Maksut, joita tähän mennessä on suoritettu yhteensä 30 miljoonaa euroa, on tällä perusteella jätetty kirjaamatta ministeriön taseeseen.

Ulkoasiainministeriö on lausuntopyynnössään viitannut valtion kirjanpitolautakunnan 25.8.2003 antamaan lausuntoon 25/2003 ja todennut, että lautakunta on kyseisessä lausunnossa korostanut yleisiä periaatteita edellä mainittuihin maksuihin verrattavien erien käsittelyssä tiliviraston tilinpäätöksessä ja sen liitteissä ottamatta kuitenkaan kantaa siihen, miten ao. hakemuksessa mainittuja eriä tulisi käsitellä tiliviraston kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä.

Edellä mainituilla perusteilla ulkoasiainministeriö on pyytänyt lausuntoa siitä, tuleeko sen kansainvälisille kehityspankeille ja -rahastoille suorittamat maksut, jotka perustuvat kansainvälisiin sopimuksiin, aktivoida taseeseen.

Lausunnon perustelut

Kehitysyhteistyövaroilla hankitun omaisuuden kirjaaminen

Kehitysyhteistyöhankkeissa koneiden tms. omaisuuserien hankintoja tekee yleensä hankkeen toteutuksesta vastaava valtion talousarviotalouden ulkopuolinen yhteisö. Hankkeen toteuttajana voi virastojen ja laitosten osallistumisesta kehitysyhteistyöhön annetun lain ja asetuksen (382/1989 ja 383/1989) sallimissa rajoissa olla myös ulkoasiainministeriö itse tai muu valtion virasto tai laitos. Edellä mainittujen hankkeen toteuttajatahojen tekemien hankintojen lisäksi on mahdollista, että ulkoasiainministeriö hankkii ja luovuttaa hankkeen käytettäväksi omaisuutta ilman, että ministeriö osallistuu hankkeen käytännön toteutukseen. Kaikki edellä mainitut hankinnat

rahoitetaan kehitysyhteistyömomentin määrärahalta. Momentin määrärahan käyttämiseen liittyy valtuusmenettely.

Suomen valtion ja avunsaajavaltion välisen vakiosopimuksen ehtojen mukaan ulkoasiainministeriön rahoituksella hankkeeseen hankitut tavarat, materiaalit, ajoneuvot, koneet, laitteet ja muut hyödykkeet tulevat hankkeen valmistuttua avunsaajavaltion omaisuudeksi, ellei erikseen ole toisin sovittu. Hankkeen kestoaikana nämä hyödykkeet ovat sopimusehtojen mukaan hankkeen yksinomaisessa käytössä.

Ulkoasiainministeriön ja hankkeen toteuttajan välisen vakiosopimuksen mukaan ne hyödykkeet, jotka hankkeen toteuttaja on hankkinut ulkoasiainministeriön rahoituksella, ovat hankkeen kestoaikana toteuttajan käytössä. Sopimusehtojen mukaan hyödykkeiden omistusoikeus siirtyy avunsaajavaltiolle valtioiden välisen sopimuksen määräämänä ajankohtana tai, ellei tällaista ajankohtaa ole määritelty sopimuksessa, silloin kun hankkeen toteuttajan suorite valmistuu.

Talousarvioasetuksen 5 §:n 3 momentin 2 kohdan mukaan talousarviossa siirtomenoihin luetaan muun muassa ulkomaille vastikkeetta tapahtuvat varainsiirrot. Kehitysyhteistyöhankkeen puitteissa hankitun omaisuuden luovuttaminen avunsaajavaltiolle on tällainen varainsiirto. Liikekirjanpidossa nämä varainsiirrot kirjataan siirtotalouden menoiksi ja kuluiksi. Lausuntopyyntöissä on kyse siitä, milloin siirtotalouden menon on eri tilanteissa katsottava syntyvän valtiolle.

Valtion talousarviotalouden ulkopuolisen tahon toteuttamat hankkeet

Valtion talousarviotalouden ulkopuolisen toteuttajan kehitysyhteistyöhankkeeseen ulkoasiainministeriön rahoituksella hankkimat koneet tms. hyödykkeet ovat Suomen valtion omaisuutta siihen asti, kunnes hanke on päättynyt ja hyödykkeiden omistusoikeus on sopimuksen mukaisesti luovutettu avunsaajavaltiolle. Hankitut hyödykkeet eivät kuitenkaan ole hankkeen kestoaikana ulkoasiainministeriön eivätkä muutoinkaan Suomen valtion vaan valtion talousarviotalouden ulkopuolisen hankkeen toteuttajan hallinnassa. Lisäksi hyödykkeiden hankinnasta lähtien on selvää, että ne jäävät hankkeen päättyttyä avunsaajavaltion omaisuudeksi. Näissä olosuhteissa kehitysyhteistyöhankkeeseen hankitun hyödykkeen hankintamenoa ei voida katsoa liikekirjanpidossa talousarvioasetuksen 42 d §:n (1111/1998) 1 momentissa tarkoitetuksi tuotannontekijän hankinnasta aiheutuvaksi menoksi. Sen sijaan kysymyksessä on siirtotalouteen kuuluva vastikkeeton meno, joka talousarvioasetuksen 42 d §:n 3 momentin (1175/2002) nojalla kirjataan liikekirjanpidossa samoin kuin talousarviokirjanpidossa.

Talousarviokirjanpidossa muut kuin rakennerahastohankkeisiin liittyvät siirtomenot kirjataan talousarvioasetuksen 5 a §:n 3 momentin (1175/2002) ensimmäisen ja toisen virkkeen kohdentamisperusteiden mukaisesti, ellei talousarviosta muuta johdu. Ensimmäisen virkkeen mukaan siirtomenon kohdentamisperusteena on valtionavun myöntöpäätöksen tekeminen (myöntöpäätösperuste) tai muu vastaava sitoutuminen menoon (muu sitoumusperuste). Toisen virkkeen mukaan silloin, kun oikeus saada valtionapu tai muu suoritus perustuu lakiin ja siirtomenon myönnettävistä ja maksettavasta määrästä säädetään yksityiskohtaisesti laissa tai maksettavaksi tuleva määrä määräytyy yksityiskohtaisesti lain nojalla (lakisääteinen siirtomeno), kohdentamisperusteena on kuitenkin menon maksettavaksi tulevan määrän yksityiskohtaista vahvistamista koskevan päätöksen tekeminen (maksatuspäätösperuste).

Kehitysyhteistyövaroilla hankitun omaisuuden luovuttamisessa avunsaajavaltiolle ei ole kysymys valtionavusta eikä valtionavustuksesta, vaan talousarvioon ja sopimukseen perustuvasta vastikkeettomasta varainsiirrosta ulkomaille. Lähtökohtaisesti kyse ei siten ole lakisääteisestä siirtomenosta. Kehitysyhteistyöhankkeiden toteuttamiseen liittyy kuitenkin usein valtuusmenettely. Ne kehitysyhteistyöhankkeiden menot, jotka ovat seurausta valtuuksien käytöstä, ovat lakisääteisiin siirtomenoihin rinnastettavia menoja, koska tällaiset menot on talousarvion täydellisyyssperiaatteen mukaan otettava talousarvioon ilman harkintaa. Valtuuksien käytöstä aiheutuvien menojen kohdentamisperuste talousarviossa ja kirjausperuste liikekirjanpidossa on siten maksatuspäätösperuste, ellei talousarviosta muuta johdu.

Ne kehitysyhteistyöhankkeen toteuttajalle maksettavat menot, jotka eivät ole seurausta valtuuksien käytöstä, eivät puolestaan ole lakisääteisiin siirtomenoihin rinnastettavia menoja. Näiden menojen osalta kohdentamisperuste talousarviossa ja kirjausperuste liikekirjanpidossa on siten muu sitoumusperuste, ellei talousarviosta muuta johdu. Muu menoon sitoutuminen tarkoittaa muun muassa sopimuksen perusteella sitoutumista. Koska kehitysyhteistyöhankkeeseen hankitun omaisuuden siirtymisestä avunsaajavaltiolle on etukäteen sovittu, muun sitoumusperusteen nojalla liikekirjanpidon siirtotalouden meno ja kulu syntyy näiden menojen osalta silloin, kun hankkeen toteuttaja ostaa hankkeeseen ulkoasiainministeriön rahoituksella hyödykkeitä, jotka Suomen valtion ja avunsaajavaltion välisen sopimuksen mukaan siirtyvät avunsaajavaltion omaisuudeksi hankkeen päätyttyä. Käytännössä hankkeen toteuttajan ostamien hyödykkeiden kirjaaminen siirtotalouden menoksi tapahtuu hankkeen toteuttajan laskun perusteella. Muun sitoumusperusteen mukaisesti syntyvien siirtotalouden menojen ja kulujen sekä valtuuksien käytöstä aiheutuvien maksatuspäätösperusteisten siirtotalouden menojen ja kulujen syntymisajankohtien erolla ei näin ollen useinkaan ole olennaista merkitystä.

Edellä mainituilla perusteilla kirjataan siirtotalouden menoksi ja kuluksi myös ulkoasiainministeriön muuten kuin hankkeen toteuttajana hankkimat koneet tms. hyödykkeet, jotka varainhoitovuoden aikana luovutetaan hankkeen toteuttajan hallintaan hankkeessa käytettäviksi. Menokirjaus tehdään liikekirjanpidossa tililajiin 828 ”Muut siirtotalouden kulut ulkomaille” kuuluvalla tilillä. Koska siirtotalouden meno ja kulu on kaikissa edellä mainituissa tilanteissa jo syntynyt, ei kone- tms. hyödykehankintaa aktivoida ulkoasiainministeriön ja siten valtion taseeseen käyttö- eikä vaihto-omaisuudeksi.

Sitä vastoin, jos ulkoasiainministeriö on muuten kuin hankkeen toteuttajana hankkinut kehitysyhteistyötä varten koneita tms. hyödykkeitä, mutta niitä ei ole varainhoitovuoden päättymiseen mennessä luovutettu valtion talousarviotalouden ulkopuolisen hankkeen toteuttajan hallintaan, tililajiin 828 ”Muut siirtotalouden kulut ulkomaille” kuuluvalla tilille kirjattuja hyödykkeiden hankintamenoja ei voida tilinpäätöksessä kirjata vielä siirtotalouden kuluiksi tuotto- ja kululaskelmaan. Vaikka tällaiset hyödykkeet on tarkoitettu luovutettavaksi kehitysyhteistyöhankkeisiin, ne eivät ole vielä hankkeen toteuttajan hallinnassa eikä niitä vielä koske ehto hyödykkeiden siirtymisestä avunsaajavaltion omaisuudeksi hankkeen päätyttyä. Kun näitä hyödykkeitä ei käytetä tuotannontekijöinä valtion omassa tuotantotoiminnassa, ne ovat talousarvioasetuksen 66 §:n 4 momentin (600/1997) mukaisina sellaisenaan edelleen luovutettavaksi tarkoitettuina hyödykkeinä valtion vaihto-omaisuutta.

Talousarvioasetuksen 66 g §:n 1 momentin (600/1997) mukaan varainhoitovuoden päättyessä jäljellä olevan vaihto-omaisuuden hankintameno aktivoidaan. Jos muun kuin maksullisen toiminnan vaihto-omaisuuden todennäköinen hankintameno on varainhoitovuoden päättyessä hankintamenoa pienempi, erotus on kuitenkin kirjattava kuluksi.

Ulkoasiainministeriöllä varainhoitovuoden päättyessä olevan, kehitysyhteistyöhanke varten hankitun vaihto-omaisuuden hankintameno aktivoidaan tililajiin 828 ”Muut siirtotalouden kulut ulkomaille” kuuluvalta tililtä taseeseen tiliä 1529 ”Muu valmis vaihto-omaisuus” veloittaen. Jos kuitenkin omaisuuden todennäköinen hankintameno (jälleenhankintahinta) on varainhoitovuoden päättyessä alkuperäistä hankintamenoa pienempi, erotus on kirjattava ns. hinnanalentumisvähennyksenä kuluksi. Sitä vastaavaa osaa hankintamenosta ei siis aktivoida. Tällöin hinnanalentumisvähennys sisältyy tiliviraston ja valtion tuotto- ja kululaskelmassa siirtotalouden kuluihin eikä toiminnan kuluihin.

Kun tilille 1529 aktivoidut vaihto-omaisuushyödykkeet luovutetaan valtion talousarviotalouden ulkopuolisen hankkeen toteuttajan hallintaan, ne siirretään tililajiin 828 ”Muut siirtotalouden kulut ulkomaille” kuuluvalla tilille.

Jos alun perin tiliviraston omaan toimintaan käyttöomaisuudeksi hankittu hyödyke luovutetaan kehitysyhteistyötä varten valtion talousarviotalouden ulkopuolisen hankkeen toteuttajan hallintaan, hyödykkeen poistamatta oleva hankintameno siirretään ao. käyttöomaisuustililtä tililajiin 828 ”Muut siirtotalouden kulut ulkomaille” kuuluvalla tilille.

Valtion itsensä toteuttamat hankkeet

Ulkoasiainministeriön tai muun valtion viraston tai laitoksen itsensä kokonaan tai osittain toteuttamia kehitysyhteistyöhankkeita on arvioitava eri tavoin kuin valtion talousarviotalouden ulkopuolisen tahon toteuttamia hankkeita. Jotta virasto tai laitos ylipäätään voisi osallistua kehitysyhteistyöhankkeen toteuttamiseen, tämän toiminnan on sovelluttava viraston tai laitoksen tehtävien mukaiseen toimialaan. Virastojen ja laitosten osallistumisesta kehitysyhteistyöhön annetun lain 2 §:n mukaan kehitysyhteistyötehtäviin osallistuminen edellyttää, että tehtävät soveltuvat viraston tai laitoksen varsinaiseen toimintaan. Lisäksi säännöksessä edellytetään, että kehitysyhteistyöhön osallistuminen ei aiheuta varsinaiselle toiminnalle erityistä haittaa. Jos nämä edellytykset täyttyvät, hankkeen toteuttamiseen osallistuminen on rinnastettavissa kyseisen tiliviraston varsinaiseen toimintaan.

Koska kyse on hanketta toteuttavan viraston tai laitoksen varsinaiseen toimintaan rinnastettavasta toiminnasta, kehitysyhteistyöhankkeissa tehdyt koneiden tms. omaisuuserien hankinnat ovat talousarvioasetuksen 42 d §:n 1 momentin (1111/1998) ja 66 §:n 3 momentin (600/1997) mukaisia liikekirjanpidossa suoriteperusteella kirjattavia käyttöomaisuushankintoja. Tällöin niitä käsitellään hanketta toteuttavan tiliviraston kirjanpidossa yleisten käyttöomaisuutta koskevien säännösten mukaisesti.

Valtiokonttorin poistosuunnitelmien laatimisesta ja poistojen kirjaamisesta liikekirjanpidossa antaman määräyksen (2/03/98; muut. 24/03/01) mukaan käyttöomaisuuden hankintameno on tilinpäätöksessä aktivoitava taseeseen ja kirjattava kuluksi suunnitelman mukaisina poistoina, jos tuotannontekijän taloudellinen pitoaika ylittää

yhden vuoden ja sen arvonlisäveroton hankintameno on vähintään tuhat euroa. Aktiivoidusta käyttöomaisuudesta poistosuunnitelman mukaan tehdyt poistot kirjataan tililajiin 482 ”Poistot aineellisesta käyttöomaisuudesta” kuuluvalla tilillä siihen asti, kunnes hyödyke Suomen valtion ja avunsaajavaltion välisen sopimuksen mukaisesti luovutetaan avunsaajavaltiolle hankkeen päätyttyä tai – jos valtio toteuttaa hanketta vain osan sen kestoajasta – kunnes hyödyke luovutetaan valtion talousarvioletalouden ulkopuolisen toteuttajan hallintaan. Kun hyödyke luovutetaan avunsaajavaltiolle tai valtion talousarvioletalouden ulkopuolisen toteuttajan hallintaan, hyödykkeen poistamatta oleva hankintameno siirretään ao. käyttöomaisuustililtä tililajiin 828 ”Muut siirtotalouden kulut ulkomaille” kuuluvalla tilille. Jos hyödykettä ei jostakin syystä luovuteta avunsaajavaltiolle tai valtion talousarvioletalouden ulkopuoliselle hankkeen toteuttajalle, omaisuus jää myös liikekirjanpidossa valtion käyttöomaisuudeksi. Kehitysyhteistyöhankkeissa hankittua käyttöomaisuutta käsitellään edellä mainitulla tavalla riippumatta siitä, toteuttaako hankkeen ulkoasiainministeriö itse vai toinen tilivirasto.

Kansainvälisille kehityspankeille ja -rahastoille suoritettut maksut

Valtion kirjanpitolautakunta on lausunnossaan 25/2003 (25.8.2003) ottanut yleisellä tasolla kantaa kansainvälisille rahoituslaitoksille annettujen sitoumusten perusteella pääomaosuuksina suoritettujen maksujen kirjanpidolliseen luonteeseen sekä niiden kirjaamiseen ja käsittelyyn tilinpäätöksessä. Lausunnossa on esitetty tyyppitapauskittain perusteet, joiden nojalla tilivirastot voivat määritellä, millaisesta liikekirjanpidon menosta kulloinkin on kysymys. Tämän vuoksi lautakunta ei ota yksityiskohdaisesti kantaa myöskään ulkoasiainministeriön tiedustelemien, kansainvälisille kehityspankeille ja -rahastoille suoritettujen maksujen osalta, vaan lautakunta viittaa edellä mainittuun lausuntoonsa ja erityisesti sen lausunto-osan kolmeen ensimmäiseen kappaleeseen, jotka kuuluvat seuraavasti:

”Sellaista kansainväliselle rahoituslaitokselle pääomaosuutena suoritettua maksua, joka on rinnastettavissa valtionapuun tai -tukeen taikka säätiön peruspääoman sijoitukseen tai yleishyödyllisen yhdistyksen liittymis- tai jäsenmaksuun, ei aktivoida tilinpäätöksessä taseeseen vaan se kirjataan kuluksi. Pääomaosuuksien maksamisesta valtiolle mahdollisesti koituvaa välillistä hyötyä ei oteta huomioon, kun menojen kahtiajaossa kuluiksi ja aktivoiduiksi menoiksi arvioidaan sitä, saadaanko menosta todennäköisesti vielä sitä vastaava vastine.

Jos valtion kansainväliselle rahoituslaitokselle pääomaosuutena suorittamaan maksuun liittyy osakeyhtiön osakkeeseen tai osuuskunnan jäsenosuuteen verrattavissa olevan omistusosuuden saaminen, jonka vaikutusaika tuotannontekijänä tai muu taloudellinen vaikutusaika ulottuu useammalle kuin yhdelle varainhoitovuodelle, kyseinen omistusosuus aktivoidaan tilinpäätöksessä taseeseen joko käyttöomaisuutena tai muuna pitkäaikaisena sijoituksena. Jos omistusosuuden hankinta kohdistuu valtion varsinaiseen suoritustuotantoon ja on sen kannalta hyödyllinen pitkävaikutteisena tuotannontekijänä, omistusosuus kuuluu käyttöomaisuuteen. Jos sitä vastoin omistusosuus hankitaan pitkäaikaiseksi sijoitukseksi siten, että valtio todennäköisesti saa sen nojalla osinkoa tai muuta voitto-osuutta sekä realisointituloja omistusosuuden joskus tuonnempana tapahtuvassa luovutuksessa tai rahoituslaitoksen purkamisen yhteydessä, se kuuluu muihin pitkäaikaisiin sijoituksiin.

Käyttöomaisuuteen tai muihin pitkäaikaisiin sijoituksiin kuuluvat kansainvälisten rahoituslaitosten omistusosuudet merkitään taseeseen lähtökohtaisesti rahoituslaitokselle pääomaosuutena suoritettua maksun määräisenä. Jos rahoituslaitokselle pääomaosuutena suoritettua menosta on varainhoitovuoden jälkeen edelleen odotettavissa vastinetta, mutta ei todennäköisesti menon määrää vastaavasti, menosta on tehtävä kertaluonteinen poisto, jotta taseeseen tulee aktivoituksi vain odotettua vastinetta vastaava määrä. Mikäli esimerkiksi muihin pitkäaikaisiin sijoituksiin kuuluvaan omistusosuuteen liittyvät tulonodotukset ovat todennäköisesti pysyvästi pienemmät kuin sen hankintameno ja mikäli tätä eroa on pidettävä olennaisena, omistusosuuden hankintamenoa on kirjattava tulonodotusten puuttumista vastaavalta osalta poistona kuluksi. Odotettua vastinetta ja poistamatta olevan hankintamenoa eroa voidaan yleensä pitää olennaisena, jos hankintamenoa todennäköisesti saatava vastine on vähintään 20 prosenttia hankintamenoa pienempi.”

Ulkoasiainministeriön hakemuksessa annettujen tietojen mukaan kansainvälisille kehityspankeille ja -rahastoille suoritettua maksut ovat avustuksen ja jäsenmaksun luonteisia erinä, joita ei ole katsottu arvopapereiden hankintamenoiksi eikä saamisiksi, joihin liittyy tuoton ja takaisinmaksun odotus taikka jotka on tarkoitus tai voidaan myydä. Pelkästään näiden tietojen perusteella arvioituina kyseiset maksut eivät ole käyttöomaisuuden hankintamenoja eivätkä muita pitkäaikaisia sijoituksia, jotka tulisi aktivoida ulkoasiainministeriön taseeseen.

Valtion kirjanpitolautakunnan lausunto

Kehitysyhteistyövaroilla hankittu omaisuuden kirjaaminen

Valtion talousarviotalouden ulkopuolisen kehitysyhteistyöhankkeen toteuttajan hankkeeseen ulkoasiainministeriön rahoituksella hankkimat koneet, laitteet, ajoneuvot tms. hyödykkeet, jotka hankkeeseen sovellettavien Suomen valtion ja avunsaaja-valtion välisen sopimuksen ehtojen mukaan jäävät hankkeen päätyttyä avunsaaja-valtion omaisuudeksi, kirjataan, jos menot ovat seurausta talousarviossa myönnetyn valtuuden käytöstä, ulkoasiainministeriön kirjanpidossa siirtotalouden menoksi ja kuluksi silloin, kun menon maksatuspäätös tehdään (maksatuspäätösperuste), ellei talousarviosta muuta johdu.

Edellä mainitut menot, jotka eivät ole seurausta valtuuden käytöstä, kirjataan ulkoasiainministeriön kirjanpidossa siirtotalouden menoksi ja kuluksi silloin, kun hankkeen toteuttaja ostaa hyödykkeet hankkeeseen (muu sitoumusperuste), ellei talousarviosta muuta johdu.

Edellä mainituilla kirjausperusteilla kirjataan siirtotalouden menoksi ja kuluksi myös ulkoasiainministeriön muuten kuin hankkeen toteuttajana hankkimat koneet tms. hyödykkeet, jotka varainhoitovuoden aikana luovutetaan hankkeen toteuttajan hallintaan hankkeessa käytettäväksi. Menokirjaukset tehdään liikekirjanpidossa tililajiin 828 ”Muut siirtotalouden kulut ulkomaille” kuuluvalla tilillä. Koska siirtotalouden meno ja kulu on kaikissa edellä mainituissa tilanteissa jo syntynyt, ei kone- tms. hyödykehankintaa aktivoida ulkoasiainministeriön taseeseen.

Sen sijaan sellaiset ulkoasiainministeriön kehitysyhteistyöhanketta varten muuten kuin hankkeen toteuttajana hankkimat koneet tms. hyödykkeet, joita ei varainhoitovuoden päättymiseen mennessä ole vielä luovutettu valtion talousarviotalouden ulkopuolisen toteuttajan hallintaan, aktivoidaan tililajiin 828 ”Muut siirtotalouden kulut ulkomaille” kuuluvalta tililtä taseeseen vaihto-omaisuudeksi tiliä 1529 ”Muu valmis vaihto-omaisuus” veloittaen. Jos kuitenkin omaisuuden todennäköinen hankintameno (jälleenhankintahinta) on varainhoitovuoden päättyessä alkuperäistä hankintamenoa pienempi, erotus kirjataan ns. hinnanalentumisvähennyksenä kuluksi, joka sisällytetään tuotto- ja kululaskelmassa siirtotalouden kuluihin. Kun tilille 1529 aktivoidut vaihto-omaisuushyödykkeet seuraavana varainhoitovuonna luovutetaan valtion talousarviotalouden ulkopuolisen toteuttajan hallintaan, ne siirretään tililajiin 828 ”Muut siirtotalouden kulut ulkomaille” kuuluvalla tilille.

Jos alun perin tiliviraston omaan toimintaan käyttöomaisuudeksi hankittu hyödyke luovutetaan kehitysyhteistyötä varten valtion talousarviotalouden ulkopuolisen hankkeen toteuttajan hallintaan, hyödykkeen poistamatta oleva hankintameno siirretään ao. käyttöomaisuustililtä tililajiin 828 ”Muut siirtotalouden kulut ulkomaille” kuuluvalla tilille.

Ulkoasiainministeriön tai muun tiliviraston itse toteuttamissa kehitysyhteistyöhankkeissa hankitut koneet, laitteet, ajoneuvot tms. hyödykkeet ovat kyseisen tiliviraston käyttöomaisuutta siihen asti, kunnes hyödykkeet Suomen valtion ja avunsaajavaltion välisen sopimuksen mukaisesti hankkeen päätyttyä luovutetaan avunsaajavaltiolle tai – jos valtio toteuttaa hanketta vain osan sen kestoajasta – kunnes hyödyke luovutetaan valtion talousarviotalouden ulkopuolisen hankkeen toteuttajan hallintaan. Tähän luovutukseen asti hanketta toteuttava tilivirasto tekee käyttöomaisuuden hankintamenoista poistosuunnitelman mukaiset suunnitelmapoistot, jotka kirjataan tililajiin 482 ”Poistot aineellisesta käyttöomaisuudesta” kuuluvalla tilille. Kun hyödyke luovutetaan avunsaajavaltiolle tai valtion talousarviotalouden ulkopuolisen toteuttajan hallintaan, hanketta toteuttanut tilivirasto siirtää hyödykkeen poistamatta olevan hankintamenon ao. käyttöomaisuustililtä tililajiin 828 ”Muut siirtotalouden kulut ulkomaille” kuuluvalla tilille.

Kansainvälisille kehityspankeille ja -rahastoille suoritettut maksut

Lautakunta viittaa aiemmin antamaansa lausuntoon 25/2003, joka koskee kansainvälisille rahastoille annettujen sitoumusten ja niiden perusteella pääomaosuuksina suoritettujen maksujen kirjaamista ja esittämistä tiliviraston tilinpäätöksessä. Pelkästään hakemuksessa esitettyjen tietojen perusteella arvioituina ulkoasiainministeriön kansainvälisille kehityspankeille ja -rahastoille suorittamat maksut eivät ole käyttöomaisuuden hankintamenoja eivätkä muita pitkäaikaisia sijoituksia, jotka tulisi aktivoida ministeriön taseeseen.

Puheenjohtaja

Eero Prepula

Sihteeri

Niko Ijäs