

22.11.2004 Dnro 581/58/2004

Valtion kirjanpitolautekunnan lausunto hakemukseen, jossa Tiehallinto on pyytänyt lausuntoa tieomaisuuden kirjanpitoa koskevista kysymyksistä.

Tiehallinnon tieomaisuus muodostuu tiepohjista, tierakenteista ja keskeneräisistä tiehankkeista. Tieomaisuuden kirjanpitoarvo on noin 15 miljardia euroa, mikä on noin 98 % Tiehallinnon taseen loppusummasta. Tieomaisuuden osuus koko valtion taseesta on myös merkittävä. Tieomaisuuden arvoa käytetään erilaisissa laskelmissa ja tilastoissa. Omaisuuden arvon muutosta käytetään perusteena muun muassa arvioitaessa tieinvestointien riittävyttä.

Tieomaisuus inventoitiin ensimmäisen kerran tilanteessa 31.12.1995 valtion kirjanpituudistusta varten. Inventointi- ja kirjanpitotietoja tarkistettiin lisäksi useita kertoja ennen aloittavan taseen 1.1.1998 lopullista hyväksymistä.

Yleisten teiden arvo määriteltiin vuonna 1995 erittelemällä tieomaisuus tiepohjiin, tierakenteisiin ja siltoihin sekä muihin tierakenteisiin. Tierakenteiden arvo laskettiin investointitietojen perusteella vuosilta 1950–1989. Vuosien 1990–1997 osalta investoinnit arvioitiin myöhemmin tarkemmin erikseen. Inventoidusta tieomaisuudesta tehtiin myös vastaavat poistot, jonka jälkeen saatu arvo kirjattiin aloittavaan taseeseen 1.1.1998.

Tieomaisuutta käsitellään Tiehallinnon kirjanpidossa ja muissa laskentajärjestelmissä omaisuuserittäin yhtenä kokonaisuutena erittelemättä yksittäisen tien tai tien osan arvoa. Tieomaisuuden arvo, sen muutokset ja poistosuunnitelman mukaiset poistot lasketaan omaisuuserittäin kokonaisuutena eikä niitä kohdisteta yksittäiselle tielle tai sen osalle. Menettelyn perusteena on ollut laskennan tarkoituksenmukaisuus. Tieosittain yksilöitävä tieto edellyttäisi Tiehallinnon tietojärjestelmien ja niiden tietosisällön perusteellista uudistamista sekä Tiehallinnon käsityksen mukaan moninkertaista ja hyötyihin nähden kohtuutonta työmäärää.

#### Tierakenteet

Tieomaisuus on määritelty käsitteenä tiepohjista, tierakenteista ja keskeneräisestä tuotannosta muodostuvaksi kokonaisuudeksi. Tierakenteet jaetaan kirjanpidossa edelleen alatileillä seuraavasti:

1240 Tierakenteet (summatili)  
 124001 Alusrakenteet  
 124002 Päällysteet  
 124003 Sillat  
 124004 Muut tierakenteet

Näitä omaisuuseriä ja myös keskeneräisiä tierakenteita käsitellään Tiehallinnon kirjanpidossa ja muissa laskentajärjestelmissä kokonaisuutena erittelemättä niitä yksittäisen tien tai tien osan mukaan.

Tieomaisuutta koskevat kirjaukset tehdään asianomaisille liikekirjanpidon tileille. Tierakenteita koskevat menot kirjataan tilivuoden aikana liikekirjanpidon 4-alkuisille tileille ja tilinpäätöksessä investoinneiksi katsottavat menot aktivoidaan 4700 Valmistus oman käyttöön -tilin kirjauksella taseeseen. Poistot tierakenteista lasketaan ja kirjataan kuukausittain.

Tieinvestointien aiheuttamat menot ja kustannukset selvitetään tarkemmin sisäisen laskennan avulla. Investointeja ja investointimenoja ei käsitellä tie- tai aluekohtaisina erinä vaan kokonaisuutena. Yksittäisen tiehankkeen kokonaiskustannusten selvittäminen vaatii aina erillisselvityksen.

Tiehallinto on tiedustellut tierakenteiden erittelystä kirjanpidossa:

1. Onko tierakenteiden erittely nykyisellä tavalla (alusrakenteet, päällysteet, sillat ja muut tierakenteet) liikekirjanpidossa riittävä vai onko tierakenteiden kirjanpitoa ja muuta laskentaa tarkoituksenmukaista tarkentaa esimerkiksi alue-, tieverkko- tai tieosakohtaiseksi ottaen huomioon mahdolliset kustannukset ja hyödyt sekä, jos sitä tulisi tarkentaa, niin miten?

Tiehallinto on ilmoittanut pitävänsä nykyistä tierakenteiden erittelyä riittävänä. Tiehallinto ei katso tarvitsevänsä alue-, tieverkko- tai tieosakohtaista kirjanpitoa omaisuuden hallinnassa ja laskennassa. Nykyisen seurannan muuttaminen esimerkiksi tieosakohtaiseksi edellyttäisi urakkasopimusten ja laskujen huomattavasti nykyistä tarkempaa erittelyä. Hankintamenettelyä on viime vuosina kehitetty kokonaisuutena, joten Tiehallinnon on tässä tilanteessa vaikea perustella osahinnoitteluun palaamista.

### Tiepohjat

Tiepohjat jaetaan tie- ja liitännäisalueisiin. Tiehallinto hankkii alueet käyttöönsä tieoikeudella eikä Tiehallinnolla ole niihin lain mukaan omistusoikeutta. Tiehallinto maksaa alueiden käyttöoikeudesta kuitenkin käytännössä niiden käypää arvoa vastaavan korvauksen. Tiehallinnolla on tie- ja liitännäisalueisiin pitkäaikainen käyttöoikeus, jota kutsutaan tieoikeudeksi.

Tiehallinto on viitannut tieoikeuden lakkaamisen osalta seuraaviin yleisistä teistä annetun lain (243/1954) ja oikeudesta entiseen tiealueeseen annetun lain (245/1954) säännöksiin:

- Laki yleisistä teistä 33 § (404/1963) 1 ja 3–4 momentti:

”Kun yleinen tie lakkautetaan muussa kuin jäljempänä 2 momentissa tarkoitettussa tapauksessa, tieoikeus teialueeseen lakkaa, mikäli tätä ei määrätä käytettäväksi muuhun tietarkoitukseen.”

”Kun maan käyttö tien liitännäisalueena lakkautetaan, lakkaa tieoikeus alueeseen.”

”Tieoikeuden lakattua on noudatettava, mitä oikeudesta entiseen teialueeseen annetussa laissa on säädetty.”

- Laki oikeudesta entiseen teialueeseen 1 § 1 momentti (773/1991, muut. 149/1999): ”Kun yleisistä teistä annetussa laissa tarkoitettu tieoikeus teialueeseen on lakannut sanotun lain 33 §:n nojalla, tiealue siirtyy tienpitäjältä, jos saman lain 34 §:stä tai jäljempänä olevista säännöksistä ei muuta johdu, asemakaava-alueella ja alueella, jolle kunta on päättänyt laadittavaksi asemakaavan, kunnan sekä muulla alueella viereisen kiinteistön omistajan hallintaan. Jollei alueen omistusoikeus kuulunut ennestään kunnalle tai viereisen kiinteistön omistajalle, tämä saa sen myös omistukseensa.”
- Laki oikeudesta entiseen teialueeseen 2 §: ”Tiemaan siirtyessä 1 §:n nojalla viereisen alueen omistajalle tienpitäjä voi, jos harkitsee syytä siihen olevan, vaatia alueen omistajalta kohtuullisen korvauksen tämän saamasta hyödyistä, mikäli hyötyä on pidettävä huomattavana. Korvausta ei voida vaatia tiemaan siirtyessä 1 §:n nojalla kunnalle.”

Kaavoitetulla alueella tiepohja on luovutettava korvauksetta kunnalle tai kiinteistön omistajalle. Kaavoittamattomalla alueella tiepohjan arvo ei yleensä ole huomattava.

Tiepohjat on tulkittu kirjanpidossa pitkävaikutteisiksi hyödykkeiksi ja aktivoitu taseeseen. Tiepohjien arvoksi määriteltiin 1.1.1995 yhteensä 2.200 miljoonaa markkaa (370 miljoonaa euroa). Koska omaisuuden tarkkaa hankintamenoa ei ollut enää käytettävissä, se arvostettiin kahdella eri menetelmällä lähes samaan arvoon. Tiepohjien arvo määriteltiin laskemalla taajama-alueiden tiepohjille käypä hinta ja arvioimalla haja-asutusalueiden tiepohjat arvottomiksi. Vastaavaan suuruusluokkaan päästiin arvioimalla valtion ennen vuotta 1995 näihin alueisiin käyttämät määrärahat.

Ennen vuoden 1957 alkua käyttöön otettuja tiepohjia ei ole aktivoitu taseeseen. Perusteena tälle on ollut se, että kunnilla on tielain mukaan ollut lunastusvelvollisuus tiepohjiin ennen vuoden 1957 alkua aloitetuissa hankkeissa. Käytännössä valtio on käyttänyt määrärahaa tiepohjiin vasta 1960-luvun puolivälin jälkeen.

Vuodesta 1996 tiepohjien kirjanpitoarvo on perustunut hankintamenuun (maanlunastus- ja siihen välittömästi liittyvät menot). Hankintahintana on käytetty maanhankintamäärärahan (momentti 31.24.87) menoja. Vuodesta 1998 lähtien tie- ja liitännäisalueiden hankintamenot on kirjattu tilille 1211 Tiepohjat.

Tiehallinto on tiedustellut tiepohjien kirjanpidosta ja siihen liittyvistä menettelyistä:

2. a) Onko tie- ja liitännäisalueiden kirjaaminen taseeseen valtion käyttöomaisuudeksi oikea menettely, vaikka Tiehallinnolla ei ole näihin alueisiin omistusoikeutta eikä niistä luovuttaessa saada rahallista korvausta?
- b) Onko tiepohjien alkusaldo tilanteessa 1.1.1998 määritelty riittävällä tarkkuudella ottaen huomioon omaisuuden laadun ja määrän?

c) Riittääkö tilinpäätöksessä tilin 1211 Tiepohjat tase-erittelyksi selvitys tilin muutoksista ja tapahtumalistaus?

Tiehallinto katsoo, että sen tieoikeudella haltuunsa ottamat tie- ja liitännäisalueet tulee kirjata taseeseen valtion pitkävaikutteisena hyödykkeenä. Menettely on yhdenmukainen Ratahallintokeskuksen menettelytapojen kanssa, vaikkakin ratapohjat ovat Ratahallinnon omaisuutta.

Lisäksi Tiehallinto katsoo, että tie- ja liitännäisalueet on arvostettu aloittavaan taseeseen 1.1.1998 tarkoituksenmukaisesti ja riittävällä tarkkuudella. Tiepohjien tasearvo on kasvanut vuodesta 1998 valtion lunastuksiin ja korvauksiin käyttämällä rahamäärällä. Tiehallinnon taseessa jakamattomana oleva aloittavan taseen 1.1.1998 alkusaldo on mahdollista kohdistaa tiepiireille maanhankintamäärärahan käytön perusteella. Tie- ja liitännäisalueiden tarkempi kohdistaminen alue- (esimerkiksi kunta-) tai tieosakohtaisesti on Tiehallinnon käsityksen mukaan tarpeetonta. Tiepohjien tarkempi määrittely ja arvostaminen edellyttävät laajahkoja lisäselvityksiä, joiden kustannukset voivat ylittää moninkertaisesti mahdollisesti saavutettavan hyödyn.

Tiehallinnon käsityksen mukaan tilin 1211 Tiepohjat tase-erittelyksi riittää selvitys tilikauden muutoksista ja tapahtumalistaus.

#### Päällysteet

Tierakenteisiin sisältyvät päällysteet arvostettiin aloittavaan taseeseen 1.1.1998, mutta niiden uusimista ja teiden uudelleenpäällystämistä ei ole aktivoitu taseeseen vuosina 1998–2001.

Vuodesta 1998 alkaen tieinvestoinneiksi on määritelty valtion talousarvion käyttösuunnitelman mukaisesti peruskorjaus-, laajennus- ja uusinvestoinnit (perustienpidon määrärahalla mom. 31.24.21 toteutettavat pienet investoinnit), tieverkon kehittämisinvestoinnit (tieverkon kehittäminen mom. 31.24.77) sekä EU- ja työllisyysrahoituksella toteutettavat investoinnit. Lisäksi investointimenoihin on määritelty sisältyvän investointihankkeiden suunnittelumenot (tie- ja rakennussuunnittelu) riippumatta siitä, miltä momentilta investointi on rahoitettu. Muut perustienpidon menot (tieverkon hoito ja ylläpito, liikenteen hallinta ja hallinto) on määritelty vuosikuluksi.

Päällysteiden ylläpitomenot käsiteltiin vuosina 1998–2001 vuosikuluina. Investointimenoina käsiteltiin ainoastaan investointeihin (peruskorjaus- tai rakennushankkeisiin) sisältyneet päällystysmenot. Perusteluna sille, että uudelleenpäällystäminen tulkittiin vuosikuluksi, olivat lähinnä päällystämisen määrittelyyn liittyvät rajausvaikeudet. Päällystämiseksi tai päällysteiden ylläpidoksi määriteltiin esimerkiksi myös päällysteiden jyrästä ja paikkaus. Menettely johti siihen, että tieomaisuuden arvo laski vuosina 1998–2001 noin 250 miljoonaa euroa verrattuna todelliseen arvon kehitykseen.

Tiehallinto päätti vuonna 2002, että uudelleenpäällystäminen on tulkittava pitkävaikutteiseksi toimenpiteeksi, jolla lisätään tierakenteen kantavuutta ja jatketaan päällysteen käyttöikä ja joka on tästä syystä määriteltävä investoinniksi. Vuoden 2002 tilinpäätöksessä aktivoitiin päällysteiden uusimisen menoja kyseiseltä tilivuodelta

79,2 miljoonaa euroa. Vastaava taseoikaisu vuosilta 1998–2001 jätettiin kuitenkin tekemättä.

Vuosien 1998–2001 päällystysmenot ovat olleet keskimäärin 60 miljoonaa euroa vuodessa. Niiden aktivoinnin vaikutus tierakenteiden tasearvoon olisi ollut vuonna 2002 noin 174 miljoonaa euroa. Päällysteiden pitoaika on poistosuunnitelman mukaan 10 vuotta.

Tiehallinto on tiedustellut uudelleenpäällystämisen kirjanpidosta ja mahdollisesta päällysteiden tasearvon oikaisusta:

3. a) Tuleeko päällystysmenojen vuosina 1998–2001 tekemättä jääneet noin 174 miljoonan euron aktivoinnit korjata Tiehallinnon ja valtion taseeseen?
- b) Onko tieinvestointien ja vuosikulujen määrittelyä tarkennettava yleisten teiden hoidon, ylläpidon, peruskorjaus- ja muiden investointien sekä investointien suunnittelun osalta ottaen huomioon Ratahallintokeskuksen ja Merenkulkulaitoksen vastaavat menettelyt?

Tiehallinto katsoo, että vuosien 1998–2001 päällystysmenojen osalta on perusteltua tehdä oikaisu taseeseen.

#### Tieomaisuuden siirrot

Tieomaisuuden siirtoihin liittyen Tiehallinto on ilmoittanut hakemuksessaan, että yleisiä teitä lakkautetaan vuosittain muutamia muuttamalla niitä kuntien kaduiksi tai kaavateiksi taikka yksityisteiksi. Vastaavasti joitakin katuja ja kaavateitä sekä vilkkaasti liikennöityjä yksityisteitä voidaan ottaa yleisiksi teiksi. Kyse on aina hallinnollisesta päätöksestä. Vaikutuksiltaan merkittävin tieomaisuuden siirto on ollut Kehä I:n ottaminen yleiseksi tieksi Helsingin kaupungin alueelta 3.9.1998.

Yleisen tien lakkauttaminen samoin kuin kadun, kaavatien taikka yksityistien muuttaminen yleiseksi tieksi merkitään Tiehallinnon tie- ja siltarekistereihin. Tierekisteri sisältää tiedot yleisistä teistä ja niiden ominaisuuksista sekä hallinnollisista päätöksistä, mutta ei kustannuksia tai muuta euromääräistä arvoa. Siltarekisteri sisältää vastaavat tiedot silloista.

Yleisten teiden lakkauttamisesta tai yleiseksi tieksi ottamisesta ei ole tehty tasevaikutteisia kirjauksia. Vastikkeetta tapahtuneista luovutuksista ei myöskään ole tehty kirjausta liikekirjanpitoon. Perusteena on toistaiseksi ollut se, että Tiehallinnolla ei ole ollut menettelytapaa lakkautettavien vanhojen teiden ja yleiseksi tieksi otettavien teiden arvon määrittämiseksi. Tien tai tien osan lakkauttaminen ja poislouvuttaminen on suhteellisen harvinaista. Lisäksi näiden tieosien kirjanpitoarvoa voidaan niistä tehdyt poistot huomioon ottaen pitää yleensä melko vähäisenä. Arvon määrittämistä vaikeuttaa myös se, että kirjanpidossa ei yksilöidä yksittäisen tien tai sen osan arvoa.

Lakkautettavan yleisen tien arvo olisi määritettävissä hankintahintaoletuksen perusteella, mutta yleiseksi tieksi ottamiseen liittyen Tiehallinnolla ei ole keinoja selvittää kuntien tai yksityisten tienpitäjien hankintamenoja. Yleiseksi tieksi ottamiseen

liittyy lisäksi se periaatteellinen kysymys, tulisiko tällainen tieomaisuus arvostaa hankintahintaan vai jollakin muulla perusteella.

Lisäksi tieomaisuuden siirroissa on eriteltävä tiepohja ja tierakenne. Vaikka tierakenteen arvo on määritettävissä, tiepohjan arvottamisessa on noudatettava tie- ja liiännäisalueiden käsittelystä annettavia hyvän kirjanpitotavan tulkintoja.

Tiehallinto on tiedustellut lausuntoa tieomaisuuden siirroista ja niiden kirjanpidosta:

4. a) Tuleeko Tiehallinnon vastuulle vastikkeetta siirtyvästä tai Tiehallinnolta kunnalle taikka kaupungille siirtyvästä tieomaisuudesta tehdä merkintä kirjanpitoon ja sitä vastaavat tase-erittelyt?
- b) Onko yleiseksi tieksi otettavan tieomaisuuden tai lakkautettavan tieomaisuuden kirjanpitoarvo määriteltävissä laskennallisesti käyttäen keskimääräisiä tieluokkakohtaisia arvoja, kun hankintameno ei ole muutoin tarkasti määriteltävissä?
- c) Onko vastikkeeton yleiseksi tieksi ottaminen rinnastettavissa saatuun lahjoitukseen, jonka arvo kirjataan satunnaisiin tuottoihin tilille 6099 ja lisäykseksi taseeseen asianomaiselle tilille?

Tiehallinto katsoo, että yleiseksi tieksi ottaminen ja yleisten teiden lakkauttaminen on perusteltua merkitä myös kirjanpitoon. Koska todellisen hankintameno määrittäminen on kuitenkin näissä tapauksissa mahdotonta, Tiehallinto voisi käyttää näiden tieosuuksien hankintameno arvioinnissa laskennallisesti määriteltyä tieluokkakohtaista keskimääräistä hintaa ottaen huomioon vastaavat poistot. Arvon määrittäminen perustettaisiin erillisselvitykseen.

Hakemuksen täydennykseksi on saatu lisäselvityksiä muun muassa Tiehallinnon käytössä olevista yleisten teiden luokitteluista sekä Ratahallintokeskuksen ja Merenkululaitoksen rata- ja väyläomaisuuden investointien kirjausmenettelyistä.

## **Lausunnon perustelut**

### 1. Tierakenteiden kirjaukset ja erittely kirjanpidossa

Valtion talousarviosta annetun asetuksen 42 §:n (1243/1992 muut. 600/1997) 1 momentin mukaan liikekirjanpitoon merkitään liiketapahtumina tulot, menot, rahoitustapahtumat sekä niiden oikaisu- ja siirtoerät.

Erilaiset liiketapahtumat merkitään kirjanpitoon tililuettelon tarkkuudella. Talousarvioasetuksen 42 b §:n (600/1997) 1 momentin mukaan liikekirjanpito käsittää vähintään tuotto- ja kululaskelman sekä taseen laatimiseksi tarvittavat tilit, jotka valtiokonttori määrää.

Talousarvioasetuksen 66 a §:n (600/1997) 1 momentin ensimmäisen virkkeen mukaan taseeseen merkitään riittävästi eriteltyinä vastaaviin kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden hankintamenojen ja muiden pitkävaikutteisten menojen poista-

maton osa sekä arvostuserät samoin kuin vaihto-omaisuuden aktivoitujen hankintamenot ja rahoitusomaisuus.

Valtiovarainministeriö on antanut talousarvioasetuksen 64 §:n (600/1997) 1 ja 2 momentin nojalla määräyksen (TM 0303, VM 22/01/2003) tiliviraston tuotto- ja kululaskelman, taseen sekä talousarvion toteutumalaskelman kaavasta. Tasekaava on vaikuttanut Valtiokonttorin Kirjanpidon tilit -määräyksellä (14/03/2002) annetun liikekirjanpidon tilikartan rakenteeseen muun muassa siten, että tilikartassa käyttöomaisuuden ja muiden pitkäaikaisten sijoitusten aineellisten hyödykkeiden tiliryhmässä on tililaji 124 Rakenteet, johon sisältyy tili 1240 Tierakenteet. Tilin kuvauksen mukaan se sisältää teiden kuluvat päällysteet ja muut pintarakenteet, valaistuslaitteet, melusteet jne.

Valtiokonttorin antama liikekirjanpidon tilikartta on laadittu nelinumeroisena. Tilivirastot voivat kirjanpidossaan alajaotella tilikartan mukaisia kirjaustilejä tarpeen mukaan. Tilin 1240 Tierakenteet alajaottelun tarpeeseen vaikuttaa muun muassa tilin sisältämän käyttöomaisuuden poistosuunnitelma silloin, kun poistokohteet jaotellaan pääkirjanpidossa eri poistoaikojen ja poistomenetelmien mukaan.

Talousarvioasetuksen 66 g §:n (600/1997) 2 momentin mukaan kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi. Pykälän 4 momentin mukaan tuotto- ja kululaskelmassa tai taseessa taikka niiden liitteenä on ilmoitettava varainhoitovuoden tuotoista vähennetyt kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden ja muiden pitkävaikutteisten menojen poistot tase-erien mukaan eriteltyinä sekä annettava selvitys suunnitelman mukaisten poistojen perusteista ja niiden muutoksista. Poistosuunnitelmat ja niiden muutokset on laadittava kirjalliseen muotoon sekä liitettävä taseerittelyihin.

Valtiokonttori on antanut talousarvioasetuksen 66 g §:n (600/1997) 5 momentin nojalla määräyksen 2/03/98 (muut. määräyksellä 24/03/01) poistosuunnitelmien laatimisesta sekä poistojen kirjaamisesta liikekirjanpidossa. Määräyksen mukaan tililajiin 124 Rakenteet sisältyvän käyttöomaisuuden poistoaika on 10–50 vuotta, josta voi poiketa vain perustellusta syystä.

Tiehallinnon käyttöomaisuuden poistosuunnitelman 2003 mukaan suunnitelman mukaiset poistot on laskettu tilivirastossa yhdenmukaisin periaattein käyttöomaisuushyödykkeiden taloudellisen käyttöiän mukaisina tasapoistoina alkuperäisestä hankintahinnasta. Tiliin 1240 Tierakenteet sisältyvä käyttöomaisuus on jaoteltu poistoajan perusteella poistokohderyhmiin seuraavasti:

1240 Tierakenteet:

Alusrakenteet	50 vuotta
Päällysrakenteet	10 vuotta
Sillat	50 vuotta
Muut tierakenteet	10 vuotta

Tili 1240 Tierakenteet on jaoteltu Tiehallinnon pääkirjanpidossa vastaavasti alatiileillä 124001–124004 alusrakenteisiin, päällysteisiin, siltoihin ja muihin tierakenteisiin. Tämä tierakenteiden erittely liikekirjanpidon tileillä, joka vastaa tierakentei-

den jaottelua poistokohderyhmiin, on pääkirjanpidossa riittävä Tiehallinnon voimassa oleva poistosuunnitelma huomioon ottaen.

Talousarvioasetuksen 59 §:n (600/1997) mukaan viraston ja laitoksen on pidettävä hallinnassaan olevasta kansallisomaisuudesta ja käyttöomaisuudesta käyttöomaisuuskirjanpitoa. Valtiokonttori voi antaa tarkempia määräyksiä käyttöomaisuuskirjanpidosta.

Käyttöomaisuuskirjanpidon sisältö riippuu sen tarkoituksesta. Käyttöomaisuuskirjanpidon keskeisenä tarkoituksena on yleensä käyttöomaisuuden suunnitelman mukaisten poistojen laskenta ja poistamatta olevan hankintamenon osan määrittely. Käytännössä käyttöomaisuuskirjanpito palvelee myös muita tarkoituksia kuten käyttöomaisuuden luettelointi sen valvontaa ja turvaamista varten sekä käyttöomaisuuden huomioon ottaminen kustannuslaskennassa ja muussa laskentatoimissa.

Käyttöomaisuuskirjanpito laaditaan pääsäännön mukaan hyödykekohtaisesti siten, että se käsittää kaikki käyttöomaisuushyödykkeet, joiden taloudellinen käyttöikä ei ole vielä päättynyt. Rakenteita sekä koneita ja laitteita, kalusteita ja muuta niihin verrattavaa käyttöomaisuutta koskeva käyttöomaisuuskirjanpito voidaan järjestää poistolaskentaa varten olennaisuuden periaate huomioon ottaen myös hyödykeryhmäkohtaisesti, jos tällä menettelyllä on vain vähäinen vaikutus suunnitelman mukaisten eli suunnitelmapoistojen määrään. Käyttöomaisuuskirjanpidosta tulisi kuitenkin hyödykkeen tai hyödykeryhmän osalta käydä ilmi ainakin seuraavat tiedot:

- tunnistetiedot kuten nimike, tyyppi ja numero;
- hankintameno;
- hankinta-ajankohta vähintään kuukauden ja vuoden tarkkuudella;
- käyttöönottoajankohta vähintään kuukauden ja vuoden tarkkuudella, jos se eroaa hankinta-ajankohdasta;
- poistomenetelmä;
- poisto-aika, jos se ei käy ilmi poistomenetelmää koskevasta tiedosta;
- mahdollinen jäännösarvo, jota vastaavaa osaa hankintamenosta ei poisteta suunnitelman mukaan.

Jos käyttöomaisuuden poistosuunnitelma on laadittu omaisuusryhmäkohtaisesti, poistomenetelmää, poisto-aikaa ja mahdollista jäännösarvoa koskevat tiedot voidaan sisällyttää käyttöomaisuuskirjanpitoon ilmoittamalla, mihin poistosuunnitelman omaisuusryhmään hyödyke tai hyödykeryhmä kuuluu. Lisäksi käyttöomaisuuskirjanpitoon merkitään vähintään poistosuunnitelman omaisuusryhmien tarkkuudella seuraavat tiedot:

- kauden suunnitelmapoisto;
- kertyneet suunnitelmapoistot;
- suunnitelman mukaan poistamatta oleva hankintamenon osa.

Talousarvioasetuksen 66 e §:n (600/1997) 1 momentin mukaan tase-erittelyissä on yksityiskohtaisesti ryhmittäin luetteloitava varainhoitovuoden päättyessä ollut kansallisomaisuus ja käyttöomaisuus tai niissä varainhoitovuoden aikana tapahtuneet lisäykset ja vähennykset, vaihto-omaisuus ja rahoitusomaisuus sekä muut pitkävai-



kutteiset menot ja pitkäaikaiset sijoitukset, jotka on merkitty taseeseen (aktivoitu), samoin kuin vieras pääoma.

Käyttöomaisuuden tase-erittelyissä on luetteloitava taseeseen sisältyvät käyttöomaisuuserät kokonaisuudessaan tai niissä varainhoitovuoden aikana tapahtuneet lisäykset ja vähennykset. Tase-erittelyjen on oltava yksityiskohtaiset siten, että niissä on täydellinen, pääsäännön mukaan hyödykekohtainen selvitys varainhoitovuoden päättyessä olleesta käyttöomaisuudesta tai sen lisäyksistä ja vähennyksistä varainhoitovuoden aikana. Käyttöomaisuuden tase-erittelyt saadaan yleensä käyttöomaisuuskirjanpidosta. Siltä osin kuin käyttöomaisuuskirjanpito on järjestetty olennaisuuden periaate huomioon ottaen hyödykeryhmäkohtaisesti, myös käyttöomaisuuden tase-erittelyt voidaan laatia samalla tarkkuudella. Mikäli tase-erittelyt laaditaan vain varainhoitovuoden aikana tapahtuneista käyttöomaisuuden lisäyksistä ja vähennyksistä, käyttöomaisuudesta pitää olla täydelliset erittelyt joltain aikaisemmalta varainhoitovuodelta sekä käyttöomaisuuden lisäyksistä ja vähennyksistä sen jälkeen laadittujen luetteloiden avulla on tarvittaessa voitava laatia täydellinen luettelo varainhoitovuoden päättyessä olleesta käyttöomaisuudesta.

Yleisten teiden tierakenteita käsitellään Tiehallinnon kirjanpidossa periaatteessa yhtenä käyttöomaisuushyödykkeenä, joka on jaettu kirjanpidossa edelleen alusrakenteista, päällysteistä, silloista ja muista tierakenteista koostuviin rakenneosiin. Käytännössä tierakenteita koskeva käyttöomaisuuskirjanpito on kuitenkin jaettu tiepiireille, joita on yhteensä yhdeksän. Tierakenteita koskevissa tase-erittelyissä on vastaavasti luetteloitu yleisten teiden alusrakenteisiin, päällysteisiin, siltoihin ja muihin tierakenteisiin varainhoitovuoden aikana tiepiireittäin kirjatut lisäykset ja vähennykset.

Tiehallinnon tierakenteita koskevasta käyttöomaisuuskirjanpidosta eivät käy ilmi tiepiirejä pienempien alueiden teitä eivätkä yksittäistä tietä tai tieosaa koskevat tiedot. Myöskään tierakenteiden tase-erittelyistä näitä tietoja ei ole yleensä mahdollista saada. Tämä merkitsee muun muassa sitä, että tierakenteiden hankintameno ja sen poistamaton osa sekä suunnitelman mukaiset poistot eivät käy selville Tiehallinnon kirjanpidosta tierakenteiden tiepiirikohtaisia rakenneosia (alusrakenteet, päällysteet, sillat ja muut tierakenteet) pienempien kokonaisuuksien osalta. Käytännössä tällaiset tiedot ovat kuitenkin liiketapahtumien kirjaamista varten tarpeen esimerkiksi silloin, kun yleinen tie tai sen osa on lakkautettu, vaurioitunut tai tuhoutunut. Varainhoitovuodesta 2005 alkaen viraston ja laitoksen kirjanpitoon, laskenta-toimeen ja tilinpäätösraportointiin sovellettavan talousarvioasetuksen 55 §:n (254/2004) huomioon ottaen tällaisia tietoja voidaan tarvita myös toiminnallisen tuloksellisuuden ja sen kehityksen kuvaamiseen Tiehallinnon tilinpäätöksessä. Lisäksi muun muassa tieinvestointien kustannusperusteisen budjetointitavan kehittäminen, tienpidon uusien hankinta- ja teettämismallien käyttöönotto sekä Euroopan unionin tasolla esitetty liikenteen hinnoittelun uudistaminen ovat omiaan lisäämään tie- ja tieosakohtaisten kirjanpitotietojen tarvetta.

Tiepiirejä pienempien alueiden teiden, yksittäisen tien ja tieosan tierakenteiden tietyn rakenneosan hankintameno, sen poistamaton osa ja suunnitelman mukaiset poistot on mahdollista määrittellä Tiehallinnon käyttöomaisuuskirjanpidossa olevien tietojen perusteella laskennallisesti esimerkiksi teiden ja siltojen pituuksien, pinta-alojen tms. tieverkosta tiepiireittäin kerättyjen mittalukujen mukaisia keskiarvoja

soveltaen. Yleisten teiden verkossa on kuitenkin kaikkien tiepiirien alueilla sellaisia osia, joiden alusrakenteiden, päällysteiden, siltojen ja muiden tierakenteiden todelliset hankintamenot laskennassa käytettävää pituus-, pinta-ala- tms. mittayksikköä kohti poikkeavat muun muassa tierakenteiden teknisissä ominaisuuksissa olevien erojen vuoksi niin huomattavasti toisistaan, että tällainen laskennalliseen keskiarvoon perustuva tieverkon osan hankintamenon, sen poistamattoman osan ja suunnitelman mukaisten poistojen määrittelyminen johtaa hyvin summittaiseen lopputulokseen. Toisaalta tierakenteiden tiepiirikohtaisiin rakenneosiin sisältyy siinä määrin todennäköiseltä taloudelliselta käyttöältään toisistaan poikkeavia osia, että niiden yhdistäminen käyttöomaisuuskirjanpidossa saman poistoajan mukaiseen ryhmään heikentää merkittävästi suunnitelmapoistojen ja suunnitelman mukaan poistamatta olevan hankintamenon laskemisen tarkkuutta.

Edellä mainituilla perusteilla valtion kirjanpitolautakunta katsoo, että tierakenteiden nykyinen erittely Tiehallinnon käyttöomaisuuskirjanpidossa ei ole riittävä. Tiepiirikohtaista käyttöomaisuuskirjanpitoa tulisi tarkentaa tie- ja tieosakohtaisen käyttöomaisuuskirjanpidon suuntaan. Tällöin on tarkoituksenmukaista ottaa huomioon ne yleisten teiden ja tierakenteiden luokittelut, joita noudatetaan tienpidon suunnittelussa, toimeenpanossa ja valvonnassa. Tierakenteiden rakenneosista sillat sekä muut tierakenteet (varusteet ja laitteet) tulisi lisäksi eritellä käyttöomaisuuskirjanpidossa tarkemmin hyödykeryhmittäin näihin rakenneosiin sisältyvien hyödykkeiden olennaisesti erilaiset taloudelliset käyttöiät huomioon ottaen. Tällöin myös siltoja sekä muita tierakenteita koskevaa poistosuunnitelmaa on mahdollista tarkentaa vastavasti.

Talousarvioasetuksen 61 §:n (600/1997) 1 momentin mukaan tilivirastojen tilinpäätökset on laadittava yhtenäisellä tavalla. Hyvään kirjanpitotapaan kuuluu yhtenäisten menettelytapojen noudattaminen laajemminkin tilivirastojen kirjanpidoissa. Tiehallinnon tierakenteita koskevaa käyttöomaisuuskirjanpitoa tarkennettaessa onkin tämän vuoksi syytä olla yhteydessä muihin valtion ns. väyläomaisuutta hallinnoiviin tilivirastoihin eli Merenkulkulaitokseen ja Ratahallintokeskukseen.

Kun tierakenteita koskevaa käyttöomaisuuskirjanpitoa tarkennetaan tie- ja tieosakohtaisen käyttöomaisuuskirjanpidon suuntaan, ei olemassa olevien tierakenteiden osalta voida valtion tieomaisuuden suuren määrän vuoksi vaatia samaa tarkkuutta kuin jatkossa käyttöomaisuuskirjanpitoon merkittävien uusien tierakenteiden osalta. Valtion kirjanpitolautakunta katsoo lisäksi, että olemassa olevista tierakenteista aloittavaan taseeseen 1.1.1998 sisältyneiden tierakenteiden osalta voidaan käyttöomaisuuskirjanpidon tarkentamisessa soveltaa karkeampaa laskennallista menettelyä kuin vuodesta 1998 lähtien hankittujen tierakenteiden osalta. Käyttöomaisuuskirjanpidon kehittämisen vielä vaatiman ajan huomioon ottaen tierakenteiden uuteen, nykyistä tarkempaan erittelyyn lienee mahdollista siirtyä Tiehallinnon käyttöomaisuuskirjanpidossa vuodesta 2006 alkaen. Käyttöomaisuuskirjanpidon tarkentamisessa noudatettavista periaatteista tulee sen luotettavuuden ja tarkastettavuuden varmistamiseksi laatia selostus, joka on säilytettävä kirjanpitoaineiston osana. Selostuksesta tulee käydä erikseen ilmi, mitä menettelyjä noudattaen käyttöomaisuuskirjanpitoa tarkennetaan ensinnäkin aloittavaan taseeseen 1.1.1998 sisältyneiden tierakenteiden osalta sekä toiseksi vuodesta 1998 lähtien hankittujen ja ennen nykyistä tarkemman käyttöomaisuuskirjanpidon käyttöönottoa hankittavien tie-

rakenteiden osalta. Siihen tulee sisällyttää myös selvitys uuden käyttöomaisuuskirjanpidon saldojen täsmäyttämistä pääkirjanpitoon.

## 2. Tiepohjien kirjaukset ja erittely kirjanpidossa

Talousarvioasetuksen 66 §:n (600/1997) 3 momentin mukaan käyttöomaisuutta ovat esineet, erikseen luovutettavissa olevat oikeudet ja muut hyödykkeet, joiden vaikutusaika tuotannontekijänä ulottuu useammalle kuin yhdelle varainhoitovuodelle.

Yleisistä teistä annetun lain 61 §:n (342/1998) mukaan tienpitäjälle tulevaa pysyvää käyttöoikeutta nimitetään tieoikeudeksi. Tieoikeus on kiinteistöön kohdistuvat muut oikeudet syrjäyttävä, ajallisesti rajoittamaton oikeus käyttää kiinteistöä tietarkoituksiin. Sekä maanomistajan että tienpitäjänä olevan Tiehallinnon kannalta tieoikeuden erottaminen tietarkoitukseen käytettävän maapohjan omistusoikeudesta on vailla merkitystä. Näillä perusteilla tie- ja liitännäisalueisiin jakautuvat tiepohjat ovat valtion käyttöomaisuutta.

Valtion kirjanpitolautakunta on antanut Valtiokonttorille lausunnon 1/1995 (27.2.1995) valtion virastojen ja laitosten sekä talousarvion ulkopuolisten valtion rahastojen omaisuuden arvostuksesta 31.12.1995 tilanteesta laadittavissa omaisuusraporteissa. Lautakunta on katsonut tässä lausunnossaan, että käynnistettäessä valtiotietarkoitushallinnossa liikekirjanpitoa vastaavaa kirjanpitoa on tarkoituksenmukaista siirtymävaiheen yksinkertaistamiseksi ja, koska hankintahinta ei kaikissa tapauksissa ole selvitettävissä, arvostaa omaisuus aloittavan taseen pohjana olevissa omaisuusraporteissa käypään arvoon lausunnossa tarkemmin määritellyllä tavalla. Edelleen lautakunta on katsonut, että omaisuusraporteissa on tärkeää noudattaa olennaisuuden periaatetta kiinnittämällä päähuomio arvoltaan merkittäviin omaisuseriin.

Valtiovarainministeriö on antanut määräyksen aloittavan taseen 1.1.1998 laadinnasta (TM 9705/31.10.1997). Määräyksessä todetaan, että valtion kirjanpitolautakunnan lausuntoa 1/1995 on käytetty siinä esitettyjen omaisuuden arvostamisen periaatteiden pohjana. Lisäksi Valtiokonttori on antanut 28.11.1997 täydentävän määräyksen aloittavan taseen laadinnasta ja siihen liittyvästä omaisuuden inventoinnista (11/03/97) sekä ohjeen varojen ja velkojen inventoinnista 31.12.1997 ja aloittavan taseen laadinnasta 1.1.1998.

Valtion kirjanpitolautakunta katsoo, että tiepohjien alkusaldo Tiehallinnon aloittavassa taseessa 1.1.1998 on määritelty lautakunnan lausunnossa 1/1995, valtiovarainministeriön määräyksessä (TM 9705/31.10.1997) sekä Valtiokonttorin 28.11.1997 antamassa täydentävässä määräyksessä (11/03/97) ja ohjeessa mainittuja periaatteita noudattaen riittävällä tarkkuudella.

Edellä tierakenteita koskevan käyttöomaisuuskirjanpidon osalta mainituilla perusteilla valtion kirjanpitolautakunta katsoo, että myöskään tiepohjien nykyinen erittely Tiehallinnon käyttöomaisuuskirjanpidossa ei ole riittävä. Tiepohjien tiepiirikoh- taista käyttöomaisuuskirjanpitoa tulisi tarkentaa tie- ja teosakohtaisen käyttöomaisuuskirjanpidon suuntaan. Tällöin tiepohjia koskeva tase-erittelykin voidaan laatia vastaavasti nykyistä yksityiskohtaisemmaksi.

### 3. Teiden uudelleenpäällystämisen kirjaukset ja tehtyjen kirjausten oikaiseminen

Teiden uudelleenpäällystämisestä aiheutuneiden menojen aktivoiminen taseeseen tai kirjaaminen suoraan kyseisen varainhoitovuoden kuluksi riippuu lähtökohtaisesti siitä, onko uudelleenpäällystämässä kysymys päällysteiden perusparannuksesta vai korjauksesta. Perusparannuksen ansiosta käyttöomaisuushyödykkeen tuotantokyky lisääntyy sen jäljellä olevana vaikutusaikana verrattuna ennen perusparannuksen tekemistä vallinneeseen tilaan. Perusparannus pidentää usein käyttöomaisuushyödykkeen vaikutusaikaa, mutta se voi merkitä myös hyödykkeen tuotantokapasiteetin kasvua alkuperäisen vaikutusajan pysyessä ennallaan. Käyttöomaisuushyödykkeen korjaus ei pidennä sen vaikutusaikaa eikä muutenkaan lisää sen tuotantokykyä ennen korjauksen tekemistä vallinneeseen tilaan verrattuna. Rajanve-to käyttöomaisuuden perusparannuksen ja korjauksen välillä ei ole käytännössä läheskään aina yksiselitteistä. Hyvään kirjanpitoon sisältyvän olennaisuuden periaatteen mukaan käyttöomaisuuden perusparannusmenoina käsitellään kirjanpidossa sellaiset menot, jotka lisäävät olennaisesti käyttöomaisuushyödykkeen tuotantokykyä, kun taas sellaiset menot, joilla käyttöomaisuushyödykkeen tuotantokykyä ei lisää tai sitä lisätään vain vähäisessä määrin, kirjataan lyhytvaikutteisiksi korjausmenoiksi.

Edellä mainituilla perusteilla menot olennaisesti päällysteen käyttöikää pidentävästä tai tierakenteen kantavuutta lisäävästä teiden uudelleenpäällystämisestä ovat käyttöomaisuuden perusparannusmenoja. Ne tulee aktivoita Tiehallinnon taseeseen ja kirjata vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi. Sitä vastoin menot sellaisesta päällysteiden paikkaamisesta, joka tierakenteen alkuperäisiin ominaisuuksiin verrattuna ei pidennä päällysteen käyttöikää eikä lisää tierakenteen kantavuutta, ovat käyttöomaisuuden korjausmenoja, jotka kirjataan suoraan kyseisen varainhoitovuoden kuluiksi.

Talousarvioasetuksen 42 §:n 1 momentin mukaan liikekirjanpitoon liiketapahtumina merkittäviä menojen oikaisueriä ovat muun muassa sellaiset erät, joilla korjataan kirjanpitoon aiemmin virheellisinä tehtyjä menokirjauksia. Tiehallinnon varainhoitovuosien 1998–2001 kirjanpidoissa on menetelty virheellisesti, kun teiden uudelleenpäällystämismenoja, jotka tosiasiallisesti ovat olleet aktivoitavia ja päällysteiden suunnitelman mukaisen 10 vuoden poistoajan kuluessa kuluiksi kirjattavia perusparannusmenoja, on kirjattu lyhytvaikutteisina menoina suoraan kuluiksi. Ottaen huomioon näiden virheellisesti kuluiksi kirjattujen menojen olennaisen suuren määrän tulee tehtyjä menokirjauksia oikaista siten, että päällysteiden poistosuunnitelman mukaan vielä poistamatta oleva osa uudelleenpäällystämisen menoista palautetaan käyttöomaisuuden hankintamenona kirjanpitoon. Toisaalta tämä aiempina varainhoituvuosina virheellisesti kuluiksi kirjattujen menojen kertaluonteinen oikaisuerä kirjataan tilille 6099 Muut satunnaiset tuotot.

Hakemuksessa on myös tiedusteltu tarvetta tieinvestointien ja vuosikulujen määrittelyyn tarkentamiseen yleisten teiden hoidon, ylläpidon, peruskorjaus- ja muiden investointien sekä investointien suunnittelun osalta viitaten yleisellä tasolla Ratahallintokeskuksen ja Merenkululaitoksen vastaaviin menettelyihin. Tältä osin valtion kirjanpitolautakunta tyytyy viittamaan siihen, mitä edellä on sanottu rajanvedosta taseeseen aktivoitavien ja suoraan kyseisen varainhoitovuoden kuluksi kirjattavien menojen välillä. Lisäksi valtion kirjanpitolautakunta korostaa hyvään kirjanpito-

paan kuuluvaa yhtenäisten menettelytapojen noudattamista väyläomaisuutta hallinnoivien tilivirastojen kirjanpidoissa myös menojen jaottelussa käyttöomaisuuteen kuuluvan väyläverkon perusparannus- ja muiksi investointimenoiksi sekä lyhytvaikutteisiksi korjaus-, ylläpito- ja muiksi hoitomenoiksi.

#### 4. Yleiseksi tieksi ottamisen ja yleisen tien lakkauttamisen kirjaukset

Yksityistien, kadun tai kaavatien muuttuessa hallinnollisella päätöksellä yleiseksi tieksi Tiehallinto saa käyttöomaisuutta vastikkeetta lahjoitukseen verrattavalla tavalla. Valtion kirjanpitolautakunta katsoo, että tällaisen vastikkeettoman saannon kirjauksissa lopputuloksen tulee olla sama kuin silloin, kun vastikkeetta on saatu rahaa ja tämä raha on käytetty kyseisen käyttöomaisuuden hankintaan. Näin ollen vastikkeetta saatu käyttöomaisuus arvostetaan kirjauksia tehtäessä kysyntään ja tarjontaan perustuvaan saantoajankohdan markkinahintaan, mikäli tällainen markkinahinta on luotettavasti määriteltävissä. Mikäli luotettavaa markkinahintaa ei ole käytettävissä, käyttöomaisuuden arvo määritellään jälleenhankintahintaisen nykykäyttöarvon mukaan. Se saadaan, kun vastaavan, uuden ja käyttämättömän omaisuuden todennäköisestä hankintahinnasta vähennetään omaisuuden iän ja käytön aiheuttama arvonalennus poistolaskennan avulla. Tiehallinto voi käyttää yleiseksi otetun yksityistien, kadun tai kaavatien arvon määrittelemisessä perustana sille kertyneitä tietoja laskennallisesti määritellyistä tieluokkakohtaisista keskimääräisistä hinnoista olennaisuuden periaatetta noudattaen.

Yleiseksi tieksi otetusta yksityistiestä, kadusta tai kaavatiestä on tehtävä käyttöomaisuudessa varainhoitovuoden aikana tapahtuneita lisäyksiä ja vähennyksiä koskevaan tase-erittelyyn merkinnät edellä tierakenteiden ja tiepohjien tase-erittelyjen osalta mainitulla tavalla.

Valtiokonttorin antaman liikekirjanpidon tilikartan mukaan tililuokka 6 Satunnaiset tuotot ja kulut sisältää sellaiset tuotto- ja kuluerät, jotka perustuvat tiliviraston tavanomaisesta toiminnasta poikkeaviin, kertaluonteisiin tapahtumiin. Tililuokan satunnaisen tuottojen tiliryhmän muiden satunnaisen tuottojen tililajiin sisältyy tili 6099 Muut satunnaiset tuotot, jonka kuvauksen mukaan tili sisältää muut kuin valtion virastoilta ja laitoksilta saadut satunnaiset tuotot. Tilille kirjataan myös talousarvion ulkopuolelta saadut lahjoitukset.

Koska vastikkeeton yleiseksi tieksi ottaminen on kirjanpidollisesti rinnastettavissa saatuun lahjoitukseen, tien hankintamenoksi edellä mainittuja periaatteita noudattaen määritelty kirjanpitoarvo kirjataan toisaalta satunnaiseksi tuotoksi tilille 6099 Muut satunnaiset tuotot.

Yleisen tien lakkauttamisessa muuttamalla se kunnan kaduksi tai kaavatieksi taikka yksityistieksi on kysymys hallinnolliseen päätökseen perustuvasta vastikkeettomasta luovutuksesta valtion talousarvion ulkopuolelle.

Valtiokonttorin poistosuunnitelmien laatimisesta sekä poistojen kirjaamisesta liikekirjanpidossa antaman määräyksen mukaan omaisuuden ilmaisluovutuksen yhteydessä sen mahdollinen jäljellä oleva menojäännös poistetaan kokonaan.

Kun Tiehallinnon kirjanpidosta ei käy erikseen selville yksittäisen tien tai sen osan poistamaton hankintameno, lakkautettavan yleisen tien jäljellä oleva menojäännös joudutaan sen poistamiseksi arvioimaan käytettävissä olevien tietojen perusteella. Tiehallinto voi tällöin käyttää laskennallisesti määriteltyä tieluokkakohtaista keskimääräistä hintaa vähennettynä tien ikää vastaavilla, poistosuunnitelman mukaisilla poistoilla olennaisuuden periaatetta noudattaen.

Yleisen tien muuttamisesta kunnan kaduksi tai kaavatieksi taikka yksityistieksi on tehtävä käyttöomaisuudessa varainhoitovuoden aikana tapahtuneita lisäyksiä ja vähennyksiä koskeviin tase-erittelyihin merkinnät vastaavasti kuin yleiseksi tieksi otetusta yksityistiestä, kadusta tai kaavatiestä.

### **Valtion kirjanpitolautakunnan lausunto**

Tierakenteiden nykyinen erittely Tiehallinnon käyttöomaisuuskirjanpidossa ei ole riittävä. Tiepiirikohtaista käyttöomaisuuskirjanpitoa tulisi tarkentaa tie- ja tieosakohtaisen käyttöomaisuuskirjanpidon suuntaan. Tierakenteiden rakenneosista sillat sekä muut tierakenteet tulisi lisäksi eritellä käyttöomaisuuskirjanpidossa tarkemmin hyödykeryhmittäin näihin rakenneosiin sisältyvien hyödykkeiden olennaisesti erilaiset taloudelliset käyttöiät huomioon ottaen. Tiehallinnon käyttöomaisuuskirjanpitoa tarkennettaessa on yhtenäisten menettelytapojen varmistamiseksi syytä olla yhteydessä valtion muuta väyläomaisuutta hallinnoiviin Merenkululaitokseen ja Ratahallintokeskukseen.

Kun tierakenteita koskevaa käyttöomaisuuskirjanpitoa tarkennetaan tie- ja tieosakohtaisen käyttöomaisuuskirjanpidon suuntaan, erittelytarkkuus voi valtion tieomaisuuden suuren määrän vuoksi jäädä olemassa olevien tierakenteiden osalta karkeammaksi kuin jatkossa käyttöomaisuuskirjanpitoon merkittävien uusien tierakenteiden osalta. Aloittavaan taseeseen 1.1.1998 sisältyneiden tierakenteiden osalta voidaan käyttöomaisuuskirjanpidon tarkentamisessa lisäksi soveltaa karkeampaa laskennallista menettelyä kuin vuodesta 1998 lähtien hankittujen tierakenteiden osalta. Käyttöomaisuuskirjanpidon tarkentamisessa noudatettavista periaatteista tulee laatia selostus, joka säilytetään kirjanpitoaineiston osana.

Yleisten teiden tie- ja liitännäisalueisiin jakautuvat tiepohjat, joihin Tiehallinnolla on laissa tarkoitettun tieoikeuden mukainen, pysyvä käyttöoikeus, ovat valtion käyttöomaisuutta. Tiepohjien alkusaldo Tiehallinnon aloittavassa taseessa 1.1.1998 on määritelty riittävällä tarkkuudella. Tiepohjien nykyinen, tiepiirikohtainen erittely käyttöomaisuuskirjanpidossa ei ole riittävä. Sitä tulisi tarkentaa tie- ja tieosakohtaisen käyttöomaisuuskirjanpidon suuntaan. Tällöin tiepohjia koskeva tase-erittelykin voidaan laatia vastaavasti nykyistä yksityiskohtaisemmaksi.

Menot yleisten teiden sellaisesta uudelleenpäällystämistä, joka olennaisesti pidentää päällysteen käyttöikää tai lisää tierakenteen kantavuutta, ovat käyttöomaisuuden perusparannusmenoja, jotka aktivoidaan taseeseen ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluiksi. Tällaisista Tiehallinnon varainhoitovuosien 1998–2001 kirjanpidoissa virheellisesti suoraan kuluiksi kirjatuihin uudelleenpäällystämisen menoista tulee näiden menojen olennaisen suuren määrän huomioon

ottaen palauttaa päällysteiden poistosuunnitelman mukaan vielä poistamatta oleva osa käyttöomaisuuden hankintamenona kirjanpitoon. Toisaalta tämä virheellisesti suoraan kuluiksi kirjattujen menojen kertaluonteinen oikaisuerä kirjataan tilille 6099 Muut satunnaiset tuotot.

Tie-, rata- ja vesiväyläverkkoja hallinnoivien tilivirastojen kirjanpidoissa tulee noudattaa yhtenäisiä menettelytapoja menojen jaottelussa käyttöomaisuuteen kuuluvan väyläverkon peruserän- ja muiksi investointimenoiksi sekä lyhytvaikutteisiksi korjaus-, ylläpito- ja muiksi hoitomenoiksi.

Yksitystien, kadun tai kaavatien muuttuessa yleiseksi tieksi valtiolle vastikkeetta saatu käyttöomaisuus merkitään kirjanpitoon arvostamalla se saantoajankohdan markkinahintaan tai, mikäli luotettavaa markkinahintaa ei ole käytettävissä, jälleenhankintahintaiseen nykykäyttöarvoon. Tiehallinto voi käyttää kirjanpitoarvon määrittelyssä perustana sille kertyneitä tietoja laskennallisesti määritellyistä tieluokkakohtaisista keskimääräisistä hinnoista olennaisuuden periaatetta noudattaen. Tämä vastikkeeton saanto kirjataan toisaalta satunnaiseksi tuotoksi tilille 6099 Muut satunnaiset tuotot. Yleiseksi tieksi otetusta yksityistiestä, kadusta tai kaavatiestä tehdään käyttöomaisuudessa varainhoitovuoden aikana tapahtuneita lisäyksiä ja vähennyksiä koskevaan tase-erittelyyn merkinnät edellä tierakenteiden ja tiepohjien tase-erittelyjen osalta mainitulla tavalla.

Kun yleinen tie lakkautetaan muuttamalla se kunnan kaduksi tai kaavatieksi taikka yksityistieksi, tien kirjanpidossa oleva hankintamenojäännös poistetaan kokonaan. Kun tien poistamaton hankintameno ei käy erikseen selville kirjanpidosta, se on arvioitava käytettävissä olevien tietojen perusteella. Tiehallinto voi tällöin käyttää laskennallisesti määriteltyä tieluokkakohtaista keskimääräistä hintaa vähennettynä tien ikää vastaavilla, poistosuunnitelman mukaisilla poistoilla olennaisuuden periaatetta noudattaen. Yleisen tien lakkauttamisesta tehdään käyttöomaisuudessa varainhoitovuoden aikana tapahtuneita muutoksia koskeviin tase-erittelyihin merkinnät vastaavasti kuin yksityistien, kadun tai kaavatien ottamisesta yleiseksi tieksi.

Puheenjohtaja

Eero Prepula

Sihteeri

Niko Ijäs