

17.12.1997

Valtion kirjanpitolautakunnan lausunto hakemukseen, jossa ympäristöministeriö on pyytänyt lausuntoa luonnonsuojelualueista Metsähallitukselle tehtävien vastikkeettomien siirtojen käsittelystä kirjanpidossa ja valtuusseurannassa.

Ympäristöministeriö pyytää valtion kirjanpitolautakunnalta lausuntoa siitä, millä tavoin VALKI- kirjanpidossa tulee käsitellä luonnonsuojelualan vastikkeeton siirto ympäristöministeriöltä Metsähallitukselle. Kysymyksessä on lausuntopyynnön mukaan säädöksiin perustuva vastikkeeton luovutus valtion talousarviotalouden ulkopuolelle.

Luonnonsuojelutarkoituksiin hankitut maa- ja vesialueet tullaan kirjaamaan niitä ostettaessa samannimiselle tilille kansallisomaisuuden tiliryhmässä. Kauppahinta voidaan sopimuksissa jaksottaa useammalle vuodelle. Tulevien vuosien maksuosuudet on liikekirjanpidossa tarkoitus kirjata ostovelkoihin. Omistusoikeus siirtyy ympäristöhallinnolle kauppasopimuksen allekirjoitushetkellä.

Ympäristöministeriö ehdottaa lausuntopyynnössään (tuotto- ja kululaskelmaan päätettävän) menotilin ”Vastikkeettomat luovutukset” perustamista tilikarttaan. Lisäksi ympäristöministeriö tiedustelee, miten valtuusseurannassa menetellään sen sitomisvaltuuden käytön suhteen, joka liittyy edellämainittuihin tulevien vuosien maksuosuuksiin.

### **Lausunnon perustelut**

Asiaa liittyvät säädökset ovat luonnonsuojelulaissa (1096/96), luonnonsuojeluasetuksessa (160/97), laissa Metsähallituksessa sekä ympäristöministeriön kirjanpidon osalta laissa valtion talousarviosta (423/88), asetuksessa valtion talousarviosta (1243/92 muutettu 600/97) ja viimeainittuun säädöksen nojalla annetuissa määräyksissä.

Luonnonsuojelulain 6 §:n mukaan luonnonsuojelu on ympäristöministeriön ja alueellisten ympäristökeskusten tehtävä. Luonnonsuojeluasetuksen 3 lukuun sisältyvät tarkemmat säännökset luonnonsuojelualueiden hankinnasta, hallinnasta ja hoidosta.

Luonnonsuojeluasetuksen 6 §:n mukaan ”ympäristöministeriö päättää luonnonsuojelutarkoituksiin käytettävien alueiden hankkimisesta valtiolle. Ympäristöministeriö voi siirtää edellä tarkoitetun hankintatehtävän kokonaan tai joiltain osin alueellisille ympäristökeskuksille.

Valtiolle luonnonsuojelutarkoituksiin hankitut alueet ovat ympäristöministeriön hallinnassa. Ympäristöministeriö voi luovuttaa valtiolle hankitun alueen ennen sen suoje-  
lualueeksi muodostamista Metsähallituksen hallintaan”.

Luonnonsuojeluasetuksen 7 §:n 1 momentin mukaan ”valtion omistamat luonnonsuo-  
jelualueet ovat Metsähallituksen hallinnassa, jollei aluetta muodostettaessa erikseen  
toisin säädetä tai päätetä. Luonnonsuojelualueiden hallinnasta vastaavat viranomaiset  
ja laitokset huolehtivat niiden hoitoon ja käyttöön liittyvistä tehtävistä ympäristöminis-  
teriön ohjeiden mukaisesti.”.

Metsähallituksesta annetun lain 6 §:ssä todetaan, että ”Metsähallituksen hallinnassa  
olevaan kansallisomaisuuteen kuuluvat luonnonsuojelualueet, erämaa-alueet ja muut  
niitä vastaavat alueet siten kuin asetuksella tarkemmin säädetään. Kansallisomaisuus  
kuuluu Metsähallituksen taseen muuhun omaan pääomaan. Kansallisomaisuudelle ei  
aseteta tuottovatimusta eikä sitä eikä sen arvonorotuksia saa siirtää peruspääomaan.”

Metsähallituksesta annetun asetuksen (1525/93) 8 §:n mukaan Metsähallituksen hal-  
linnassa olevaan kansallisomaisuuteen kuuluvat:

- 1) luonnonsuojelulain (71/23) nojalla perustetut luonnonsuojelualueet
- 2) erämaalailailla (62/91) perustetut erämaa alueet; sekä
- 3) valtioneuvoston vahvistamien suojeluohjelmien mukaiset alueet, Suomea sitovissa  
kansainvälisissä sopimuksissa tarkoitettut alueet, vahvistetuissa kaavoissa suojeluun  
varatut alueet ja luonnonsuojelutarkoituksiin hankitut alueet sen jälkeen, kun edellä  
mainitut alueet on asianmukaisessa järjestyksessä perustettu suojelualueeksi.

Metsähallituksen hallinnassa oli vuoden 1996 tilinpäätöksen mukaan erilaisia luon-  
nonsuojelualueita noin 4,48 miljardin markan arvosta. Ympäristöministeriön hallin-  
nassa oli vuoden 1996 omaisuusraportin mukaan 343 miljoonan markan arvosta mi-  
nisteriön ja alueellisten ympäristökeskusten suojelutarkoituksiin hankkimia luonnon-  
suojelualueita.

Valtiovarainministeriön määräyksessä aloittavan taseen laadinnasta (TM  
9705/31.10.1997) määrätään, että ”valtion omaisuus ja pääoma kohdistetaan sen tilivi-  
raston aloittavaan taseeseen, jolla on omaisuus- tai pääomaerän hallinta- ja hoitovas-  
tuu. Tiliviraston tulee merkitä aloittavaan taseeseensa kaikki tiliviraston hallinnassa ja  
hoidossa oleva valtion omaisuus ja pääoma. Aloittavassa taseessa kansallisomaisuutta  
ei pääsääntöisesti arvosteta. Poikkeuksena pääsääntöön on sellainen kansallisomai-  
suus, jota käytetään tai voidaan käyttää toimitiloina. Tällaisen kansallisomaisuuden  
arvo määritetään noudattaen samoja periaatteita kuin vastaavan käyttöomaisuuden ar-  
vostamisessa.”

Valtion kirjanpitolautakunta toteaa ongelman johtuvan siitä, että laki määrää Metsä-  
hallituksen hallintaan siirretyt luonnonsuojelualueet esitettäväksi Metsähallituksen ta-  
seessa, Metsähallitus on talousarviotalouden ulkopuolinen yksikkö. Laki on tehty ai-  
kana, jolloin talousarviotalouden kirjanpitoon ei kuulunut kaikki omaisuuserät käsittä-  
vää tasetta. Lautakunta ei kuitenkaan ota kantaa siihen tulisiko lakia muuttaa ja esittää  
lausuntopyynnössä tarkoitettut luonnonsuojelualueet ne hankkineen talousarviotalou-  
teen kuuluvan ympäristöministeriön taseessa eikä ulkopuolisen liikelaitoksen taseessa.

Siirrosta ei ole kysymys omistusoikeuden siirrosta. Luonnonsuojelualueet omistaa  
siirron jälkeenkin valtio. Jos olisi kysymys normaalista omaisuuden omistusoikeuden

siirrosta vastikkeetta talousyksiköltä toiselle tulisi se kirjanpidossa näkyä tulosvaikutteisenä.

Valtion kirjanpitolautakunta on päätenyt tässä tapauksessa suositteluamaan toistaiseksi, niin kauan kuin saadaan enemmän kokemuksia käytännön ongelmatilanteista liikekirjanpidossa, vastikkeettomien siirtojen kirjaamista suoraan kansallisomaisuuden ja valtion pääoman vähennyksinä ympäristöministeriön kirjanpidossa. Metsähallituksen kirjanpidossa siirrosta tehdään päinvastaiset kirjaukset.

Lautakunta katsoo, että kysymyksessä on alunperinkin ympäristöministeriön valtion puolesta tekemistä hankinnoista, joista aiheutuneet menot on lailla määrätty aktivoitavaksi kansallisomaisuutena Metsähallituksen taseessa ja merkittäväksi siinä muuhun omaan pääomaan eränä, jolle ei aseteta tuottovaatimusta. Hankintamenoa ei siten voida lautakunnan käsityksen mukaan kirjata ympäristöministeriön tilinpäätöksessä kuulusi vaan siirto tulee tehdä suoraan kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden vähennyksenä.

Menettelystä seuraa se puute, että siirretyt luonnonsuojelualueet eivät näy talousarvioletalouden taseessa, vaikka valtio omistaakin ne. Lautakunta katsoo sentakia, että valtion hankkimien luonnonsuojelualueiden vuotuiset siirrot talousarvioletalouden ulkopuolelle ja siirrettyjen alueiden kokonaismäärä tulee esittää taseen liitetietoina.

Talousarviokirjanpidossa luonnonsuojelualueiden hankinnasta aiheutuneet menot kirjataan talousarviomenoina niille vuosille, joiden talousarvioihin vastaavat määrärahat on otettu. Kirjaus tehdään kauppasopimuksen mukaisen maksuerän suorituksen tapahtuttua. Liikekirjanpidossa vähennetään samalla ostovelkaa maksua vastaavalla määrällä.

Valtuuksien seurannasta Valtiokonttori on antanut määräyksen 30.11.1995 (12/03/95). Sen mukaan valtuutta merkitään valtuuksien seurannassa käytetyksi juoksevasti sen mukaan kuin talousarviossa mainittuja sopimuksia, päätöksiä tai muita valtiota lopullisesti sitovia toimenpiteitä tehdään.

Lautakunnan käsityksen mukaan sillä, että liikekirjanpitoon merkitään koko kauppasopimuksen mukainen hankintahinta menoksi ja myöhempien aikojen maksusuudet ostovelaksi ei ole merkitystä valtuusseurannan kannalta. Valtuutta merkitään käytetyksi ja siitä aiheutuvaksi menoja tulevina vuosina kauppasopimuksen mukaisesti siten kuin Valtiokonttori valtuusseurannasta on määrännyt.

### **Valtion kirjanpitolautakunnan lausunto:**

Valtion kirjanpitolautakunta katsoo, että luonnonsuojelualueiden 1.1.1998 jälkeen syntyneet hankintamenot tulee kirjata kauppasopimuksen allekirjoituksen yhteydessä ja omistusoikeuden siirtyessä valtiolle kokonaisuudessaan, mukaanlukien tulevien vuosien maksuerät, kansallisomaisuuden lisäykseksi ympäristöministeriön liikekirjanpidossa.

Luonnonsuojelualueiden hallinnan määräajoin tapahtuva vastikkeeton siirto metsähallitukselle voidaan toistaiseksi kirjata ympäristöministeriön kirjanpidossa suoraan kansallisomaisuuden ja valtion pääoman vähennykseksi.

Ympäristöministeriön tilinpäätöksen liitteenä tulee esittää siirrettyjen luonnonsuojelun alueiden vuotuinen ja kumulatiivinen määrä.

Valtuuden seuraamisen osalta lautakunta toteaa, että menettelyillä liikekirjanpidossa ei ole merkitystä valtuusseurannan kannalta. Kauppasopimuksissa tehtyjä sitoumuksia seurataan valtuuden käyttönä ja käytöstä aiheutuvina menoina kuten Valtiokonttori on määrännyt.

Lisäksi valtion kirjanpitolausunto toteaa, että eriaikaisesta menoksi kirjaamisesta liikekirjanpidossa ja talousarviokirjanpidossa aiheutuu niiden välille ero, joka tulee talousarvioasetuksen mukaisessa täsmäytyksessä ottaa huomioon.

Puheenjohtaja

Tapio Leskinen

Sihteeri

Seppo Kivelä

Valtion kirjanpitolausunto nro 13/17.11.1997

Valtion kirjanpitolausunto hakemukseen, jossa ympäristöministeriö on

pyytänyt lausuntoa luonnonsuojelualueista Metsähallitukselle tehtävien vastikkeettomien siirtojen käsittelystä kirjanpidossa ja valtuus-seurannassa.

Ympäristöministeriö pyytää valtion kirjanpitolautakunnalta lausuntoa siitä, millä tavoin VALKI- kirjanpidossa tulee käsitellä luonnonsuojelualan vastikkeeton siirto ympäristöministeriöltä Metsähallitukselle. Kysymyksessä on lausuntopyynnön mukaan säädöksiin perustuva vastikkeeton luovutus valtion talousarviotalouden ulkopuolelle.

Luonnonsuojelutarkoituksiin hankitut maa- ja vesialueet tullaan kirjaamaan niitä ostettaessa samannimiselle tilille kansallisomaisuuden tiliryhmässä. Kauppahinta voidaan sopimuksissa jaksottaa useammalle vuodelle. Tulevien vuosien maksuosuudet on liikekirjanpidossa tarkoitettu kirjata ostovelkoihin. Omistusoikeus siirtyy ympäristöhallinnolle kauppasopimuksen allekirjoitushetkellä.

Ympäristöministeriö ehdottaa lausuntopyynnössään (tuotto- ja kululaskelmaan päätettävän) menotilin ”Vastikkeettomat luovutukset” perustamista tilikarttaan. Lisäksi ympäristöministeriö tiedustelee, miten valtuusseurannassa menetellään sen sitomisvaltuuden käytön suhteen, joka liittyy edellämainittuihin tulevien vuosien maksuosuuksiin.

### **Lausunnon perustelut**

Asiaa liittyvät säädökset ovat luonnonsuojelulaissa (1096/96), luonnonsuojeluasetuksessa (160/97), laissa Metsähallituksessa sekä ympäristöministeriön kirjanpidon osalta laissa valtion talousarviosta (423/88), asetuksessa valtion talousarviosta (1243/92 muutettu 600/97) ja viimeainittuun säädöksen nojalla annetuissa määräyksissä.

Luonnonsuojelulain 6 §:n mukaan luonnonsuojelu on ympäristöministeriön ja alueellisten ympäristökeskusten tehtävä. Luonnonsuojeluasetuksen 3 lukuun sisältyvät tarkemmat säännökset luonnonsuojelualan hankinnasta, hallinnasta ja hoidosta.

Luonnonsuojeluasetuksen 6 §:n mukaan ”ympäristöministeriö päättää luonnonsuojelutarkoituksiin käytettävien alueiden hankkimisesta valtiolle. Ympäristöministeriö voi siirtää edellä tarkoitettua hankintatehtävän kokonaan tai joiltain osin alueellisille ympäristökeskuksille.

Valtiolle luonnonsuojelutarkoituksiin hankitut alueet ovat ympäristöministeriön hallinnassa. Ympäristöministeriö voi luovuttaa valtiolle hankittuun alueeseen ennen sen suoje-lualueeksi muodostamista Metsähallituksen hallintaan”.

Luonnonsuojeluasetuksen 7 §:n 1 momentin mukaan ”valtion omistamat luonnonsuojelualueet ovat Metsähallituksen hallinnassa, jollei aluetta muodostettaessa erikseen toisin säädetä tai päätetä. Luonnonsuojelualan hallinnasta vastaavat viranomaiset ja laitokset huolehtivat niiden hoitoon ja käyttöön liittyvistä tehtävistä ympäristöministeriön ohjeiden mukaisesti.”.

Metsähallituksesta annetun lain 6 §:ssä todetaan, että ”Metsähallituksen hallinnassa olevaan kansallisomaisuuteen kuuluvat luonnonsuojelualueet, erämaa-alueet ja muut niitä vastaavat alueet siten kuin asetuksella tarkemmin säädetään. Kansallisomaisuus kuuluu Metsähallituksen taseen muuhun omaan pääomaan. Kansallisomaisuudelle ei aseteta tuottovastuuta eikä sitä eikä sen arvonorotuksia saa siirtää peruspääomaan.”

Metsähallituksesta annetun asetuksen (1525/93) 8 §:n mukaan Metsähallituksen hallinnassa olevaan kansallisomaisuuteen kuuluvat:

- 1) luonnonsuojelulain (71/23) nojalla perustetut luonnonsuojelualueet
- 2) erämaailailla (62/91) perustetut erämaa-alueet; sekä
- 3) valtioneuvoston vahvistamien suojeluohjelmien mukaiset alueet, Suomea sitovissa kansainvälisissä sopimuksissa tarkoitetut alueet, vahvistetuissa kaavoissa suojeluun varatut alueet ja luonnonsuojelutarkoituksiin hankitut alueet sen jälkeen, kun edellä mainitut alueet on asianmukaisessa järjestyksessä perustettu suojelualueeksi.

Metsähallituksen hallinnassa oli vuoden 1996 tilinpäätöksen mukaan erilaisia luonnonsuojelualueita noin 4,48 miljardin markan arvosta. Ympäristöministeriön hallinnassa oli vuoden 1996 omaisuusraportin mukaan 343 miljoonan markan arvosta ministeriön ja alueellisten ympäristökeskusten suojelutarkoituksiin hankkimia luonnonsuojelualueita.

Valtiovarainministeriön määräyksessä aloittavan taseen laadinnasta (TM 9705/31.10.1997) määrätään, että ”valtion omaisuus ja pääoma kohdistetaan sen tiliviraston aloittavaan taseeseen, jolla on omaisuus- tai pääomaerän hallinta- ja hoitovastuu. Tiliviraston tulee merkitä aloittavaan taseeseensa kaikki tiliviraston hallinnassa ja hoidossa oleva valtion omaisuus ja pääoma. Aloittavassa taseessa kansallisomaisuutta ei pääsääntöisesti arvosteta. Poikkeuksena pääsääntöön on sellainen kansallisomaisuus, jota käytetään tai voidaan käyttää toimitiloina. Tällaisen kansallisomaisuuden arvo määritetään noudattaen samoja periaatteita kuin vastaavan käyttöomaisuuden arvostamisessa.”

Valtion kirjanpitolautakunta toteaa ongelman johtuvan siitä, että laki määrää Metsähallituksen hallintaan siirretyt luonnonsuojelualueet esitettäväksi Metsähallituksen taseessa, Metsähallitus on talousarviotalouden ulkopuolinen yksikkö. Laki on tehty aikana, jolloin talousarviotalouden kirjanpitoon ei kuulunut kaikki omaisuserät käsittävää tasetta. Lautakunta ei kuitenkaan ota kantaa siihen tulisiko lakia muuttaa ja esittää lausuntopyyntöä tarkoitetut luonnonsuojelualueet ne hankkineen talousarviotalouden kuuluvan ympäristöministeriön taseessa eikä ulkopuolisen liikelaitoksen taseessa.

Siirrossa ei ole kysymys omistusoikeuden siirrosta. Luonnonsuojelualueet omistaa siirron jälkeenkin valtio. Jos olisi kysymys normaalista omaisuuden omistusoikeuden siirrosta vastikkeetta talousyksiköltä toiselle tulisi se kirjanpidossa näkyä tulosvaikutteisena.

Valtion talousarviosta annetun asetuksen 66 a §:n 1 momentin mukaan taseeseen merkitään riittävästi eriteltynä mm. kansallisomaisuuden, käyttöomaisuuden hankintamenojen ja muiden pitkävaikutteisten menojen poistamaton osa.

Valtion kirjanpitolautakunta katsoo edellä olevan perusteella, että luonnonsuojelualueiden hankinnot tulee ottaa aloittavaan taseeseen 1.1.1998 siten kuin valtiovarainministeriö asiasta on määrännyt ja kirjata uudet 1.1.1998 jälkeen hankitut luonnonsuojelualueet liikekirjanpidossa tilille 1007 Luonnonsuojelutarkoituksiin hankitut

maa- ja vesialueet. Edelleen lautakunta katsoo, että sopimuksen mukainen maksamaton kauppahinta tulee kirjata ostovelaksi.

Siirrettäessä luonnonsuojelualueen hallinta Metsähallitukselle tulee se Metsähallituksesta annetun lain 6 §:n perusteella merkitä sen muuksi omaksi pääomaksi. Omistaja, Suomen valtio, ei siirron yhteydessä vaihdu. Ympäristöministeriön taseessa tulee edellä olevien yleisten periaatteiden mukaisesti olla vain sen hallinnassa olevat luonnonsuojelualueet. Lautakunnan käsityksen mukaan ne luonnonsuojelualueet, joiden hallinta on siirretty Metsähallitukselle tulee kirjata ympäristöministeriön tuotto- ja kululaskelmaan kokonaisuudessaan poistoina kuluksi ja ao. omaisuuserän vähennyksiksi siltä osin kuin ne on hankittu 1.1.1998 jälkeen.

Luonnonsuojelualueiden hankinnasta aiheutuneet menot kirjataan talousarviomenoina talousarviokirjanpitoon niille vuosille, joiden talousarvioihin vastaavat määrärahat on otettu. Kirjaus talousarviokirjanpitoon tehdään sopimuksen mukaisen maksuerän suorituksen tapahduttua. Tällöin liikekirjanpidossa ostovelkaa vähennetään maksua vastaavalla määrällä.

Valtuuksien seurannasta Valtiokonttori on antanut määräyksen 30.11.1995 (12/03/95). Sen mukaan valtuutta merkitään valtuuksien seurannassa käytetyksi juoksevasti sen mukaan kuin talousarviossa mainittuja sopimuksia, päätöksiä tai muita valtiota lopullisesti sitovia toimenpiteitä tehdään.

Lautakunnan käsityksen mukaan sillä, että liikekirjanpitoon merkitään koko kauppasopimuksen mukainen hankintahinta menoksi ja myöhempien aikojen maksusuudet ostovelaksi ei ole merkitystä valtuusseurannan kannalta. Valtuutta merkitään käytetyksi ja siitä aiheutuvaksi menoja tulevina vuosina kauppasopimuksen mukaisesti siten kuin Valtiokonttori valtuusseurannasta on määrännyt.

### **Valtion kirjanpitolautakunnan lausunto:**

Valtion kirjanpitolautakunta ei lausunnossaan ota kantaa siihen periaattellisesti tärkeään kysymykseen, olisiko tarkoituksenmukaisempaa, että luonnonsuojelualueet olisivat talousarvitalouteen kuuluvan tiliviraston (ympäristöministeriön) taseessa vai sen ulkopuolisen talousyksikön (Metsähallitus) taseessa kuten laki tässä tapauksessa määrää.

Luonnonsuojelualueet eivät voi olla yhtäaikaan sekä ympäristöministeriön että Metsähallituksen taseessa. Näin ollen tulee niiden luonnonsuojelualueiden hankintameno, joiden osalta hallintaoikeuksien siirto Metsähallitukselle on tapahtunut tilivuoden aikana, kirjata ympäristöministeriön tuotto- ja kululaskelmaan poistoina kansallisomaisuudesta edellyttäen, että vastaava hankintahinta on otettu taseeseen. Vastikkeettomista luovutuksista aiheutuva poisto tulisi tuotto- ja kululaskelmassa tai tilinpäätöksen liitteessä esittää omana eränään.

Kauppasopimuksen allekirjoituksen yhteydessä ja omistusoikeuden siirtyessä valtiolle tulee hankintahinta 1.1.1998 jälkeen tapahtuvissa hankinnoissa kokonaisuudessaan kirjata kansallisomaisuuden lisäykseksi em. tilille.

Valtuuden seuraamisen osalta lautakunta toteaa, että menettelyillä liikekirjanpidossa ei ole merkitystä valtuusseurannan kannalta. Kauppasopimuksissa tehtyjä sitoumuksia seurataan valtuuden käyttönä ja käytöstä aiheutuvina menoina kuten Valtiokonttori on määrännyt.

Lisäksi valtion kirjanpitolautakunta toteaa, että eriaikaisesta menoksi kirjaamisesta liikekirjanpidossa ja talousarviokirjanpidossa aiheutuu niiden välille ero, joka tulee talousarvioasetuksen mukaisessa täsmäytyksessä ottaa huomioon.

Puheenjohtaja

Tapio Leskinen

Sihteeri

Seppo Kivelä