

20.8.2001 DNro 3/51/2001

Valtion kirjanpitolautakunnan lausunto hakemukseen, jossa puolustusministeriö on pyytänyt lausuntoa YK:n rauhanturvajoukoista aiheutuneiden kustannusten korvausten määrittelystä tuloksi taikka menojen oikaisu- tai siirtoeräksi sekä niistä johuttavien saamisten arvostamisesta tilinpäätöksessä.

Yhdistyneet kansakunnat (YK) ja Suomen valtio ovat 20.11.1998 tehneet sopimuksen, jossa YK on sitoutunut korvaamaan sopimuksen liitteissä tarkemmin määriteltyjen korvauserusteiden ja -hintojen mukaisesti Suomelle osan Makedonian rauhanturvaoperaatioon (UNPREDEP) osallistuneesta suomalaisesta rauhanturvajoukosta vuoden 1996 alusta lukien aiheutuneista kustannuksista.

Puolustusministeriön hallinnonalan vuodesta 1999 alkaen nettobudjetoidulle momentille 27.30.22 YK:n ja ETYJin rauhanturvaamistoiminnan kalusto- ja hallintomenot kirjataan tuloksi YK:n suorittamat kalusto- ja muut materiaalikorvaukset. Ulkoasiainministeriön hallinnonalan nettobudjetoidulle momentille 24.99.22 Suomalaisten rauhanturvajoukkojen ylläpitomenot kirjataan tuloksi YK:n suorittamat henkilöstökorvaukset.

Puolustusministeriön hallinnonalalla on noudatettu käytäntöä, jossa YK:lta saatavat kalusto- ja muut materiaalikorvaukset on kirjattu suoriteperusteen mukaisesti tuloksi sille vuodelle, jolloin korvattavat menot ovat syntyneet tai jota aikaa korvaukset koskevat (esim. ajoneuvokaluston hankintahinnan YK korvaa neljänä vuonna poistoja vastaavasti), ja maksamatta olevat korvaukset ovat tilinpäätöksessä saatavina.

Edellä mainitusta käytännöstä poiketen vuoden 1999 tilinpäätöksessä Makedonian rauhanturvaoperaatioon (UNPREDEP) liittyviä korvauksia ei kirjattu saataviksi. Puolustusministeriön näiden saatavien määrä ajalta 1.1.1996–30.4.1999 on 31.12.1999 ollut noin 17,5 milj. USD eli puolustusministeriön käyttämän tilinpäätöskurssin (1 USD = 5,902641 FIM) mukaan noin 103,4 milj. mk.

Yhdistyneet Kansakunnat on periaatteessa maksukykyinen velallinen. YK:lta saatavien korvausten määrää on kuitenkin erittäin vaikeaa arvioida etukäteen, koska

YK:n todellinen maksukyky riippuu siitä, miten jäsenvaltiot suorittavat jäsenmaksunsa. Jäsenmaksuja on mm. poliittisista syistä jätetty ainakin osittain maksamatta tai maksettu myöhästyneinä. YK ei ole 31.12.2000 mennessä suorittanut lainkaan edellä mainitun sopimuksen mukaisia kalusto- ja muita korvauksia ajalta 1.1.1996–30.4.1999.

Puolustusministeriö on pyytänyt valtion kirjanpitolautakunnalta lausuntoa seuraavista kysymyksistä:

1. Ovatko Makedonian rauhanturvaoperaatioon (UNPREDEP) osallistuneesta suomalaisesta rauhanturvajoukosta aiheutuneiden kustannusten korvaukset valtion talousarviosta annetun asetuksen 42 f §:n 1 momentissa tarkoitettuja suoritteiden myynnistä saatavia tuloja, joiden osalta tilinpäätöksessä on noudatettava liikekirjanpidossa suoriteperustetta, vai ovatko ne muita kuin edellä mainitussa säännöksessä tarkoitettuja tuloja tai mahdollisesti menon oikaisuja?
2. Jos valtion kirjanpitolautakunta katsoo, että näiden korvausten osalta tilinpäätöksessä on noudatettava liikekirjanpidossa suoriteperustetta, mitkä ovat näiden saatavien arvostuksessa noudatettavat periaatteet ja mikä on näiden saatavien valtion talousarviosta annetun asetuksen 66 c §:n mukainen todennäköinen arvo?

### **Lausunnon perustelut**

Valtion talousarviosta annetun asetuksen (TaA; 1243/1992) 42 §:n (600/1997) mukaan liikekirjanpitoon merkitään liiketapahtumina tulot, menot, rahoitustapahtumat sekä niiden oikaisu- ja siirtoerät. Talousarviokirjanpitoon merkitään talousarviotapahtumina talousarviotulot ja talousarviomenot sekä niiden oikaisu- ja siirtoerät.

Yhdistyneiden kansakuntien Makedonian rauhanturvaoperaatioon (UNPREDEP) liittyen suorittamat kalusto- ja muut materiaalikorvaukset on YK:n ja Suomen valtion tekemän sopimuksen mukaan tarkoitettu korvaamaan osan suomalaisesta rauhanturvajoukosta aiheutuneista menoista. Nämä korvaukset eivät pienennä aikaisemmin liian suurina kirjattuja menoja, joten ne eivät ole menonvähennyksinä menojen oikaisu- ja siirtoerä. Nämä korvaukset eivät myöskään määräydy niin välittömästi todella syntyneiden menojen perusteella, että ne olisivat menojen siirtoerä, vaan ne ovat liiketapahtumina tuloja.

TaA 42 c §:n (1111/1998) mukaan talousarviokirjanpidossa talousarviomenot ja talousarviotulot kirjataan varainhoitovuoden talousarvion mukaisesti. Talousarviokirjanpidossa talousarviomenot ja talousarviotulot voidaan varainhoitovuoden kuluessa kirjata myös maksun perusteella.

TaA 42 d §:n (1111/1998) 1 momentin mukaan liikekirjanpidossa tuotannon-tekijöiden hankinnasta aiheutuvan menon kirjaamisperusteena on tuotannon-tekijän vastaanottaminen. Suoritteiden myynnistä saatavan tulon kirjaamisperusteena on liikekirjanpidossa suoritteiden luovuttaminen (suoriteperuste). Saman pykälän 2 momentin mukaan liikekirjanpidossa muut kuin 1 momentissa tarkoitettut menot ja tulot kirjataan samoin kuin talousarviokirjanpidossa. Pykälän 3 momentin mukaan liikekirjanpidossa menot ja tulot voidaan varainhoitovuoden kuluessa kirjata myös maksuun perustuen (maksuperuste). Pykälän 4 momentin mukaan, jos kirjaukset tehdään liikekirjanpitoon maksuperusteen mukaan, velat ja saamiset on voitava jatkuvasti selvittää.

TaA 42 f §:n (1111/1998) 1 momentin mukaan, jos tuotannon-tekijän hankinnasta aiheutuneet menot ja suoritteiden myynnistä saadut tulot on varainhoitovuoden kuluessa kirjattu liikekirjanpitoon maksuperusteen mukaan, kirjaukset on oikaistava ja täydennettävä ennen tilinpäätöksen laatimista suoriteperusteen mukaisiksi. Saman pykälän 2 momentin mukaan, jos muita kuin 1 momentissa tarkoitettuja menoja ja tuloja ei ole liikekirjanpidossa kirjattu talousarviokirjanpidon mukaisesti, kirjaukset liikekirjanpidossa on oikaistava ja täydennettävä ennen tilinpäätöksen laatimista noudattamaan talousarviokirjanpitoa.

Yhdistyneiden kansakuntien Makedonian rauhanturvaoperaatioon (UNPREDEP) liittyen suorittamat kalusto- ja muut materiaalikorvaukset eivät ole TaA 42 d §:n 1 momentissa tarkoitettuja liiketaloudellisten tai julkisoikeudellisten suoritteiden luovutuksesta saatavia tuloja vaan saman pykälän 2 momentissa tarkoitettuja muita tuloja. Nämä tulot kirjataan liikekirjanpidossa samoin kuin talousarviokirjanpidossa.

Rauhanturvaamislain (514/1984) mukaan rauhanturvaamistoiminnan määrärahat budjetoidaan puolustusministeriön ja ulkoasiainministeriön pääluokissa. Talousarviossa puolustusministeriön pääluokassa vuodesta 1999 alkaen nettobudjetoidun momentin (arviomääräraha) 27.30.22 menojen ja tulojen erittelyssä ovat menot ja tulot bruttomääräisinä. Bruttotuloina on esitetty YK:n maksamat kalustokorvaukset ja muut rauhanturvaamistoimintaan liittyvät tulot. Talousarviokirjanpidossa nämä rauhanturvajoukosta aiheutuneiden kustannusten korvaukset kirjataan talousarviotuloina varainhoitovuoden talousarvion mukaisesti. Liikekirjanpidossa ne kirjataan samoin kuin talousarviokirjanpidossa.

Puolustusministeriön hallinnonalalla noudatetun käytännön huomioon ottaen talousarviossa vuodesta 1999 alkaen nettobudjetoidut korvaukset tulee kirjata siten, että ne ovat tilinpäätöksessä suoriteperusteen mukaisina. Korvaukset, joita ei ole kirjattu suoriteperusteella, on täydennettävä ennen tilinpäätöksen laatimista suoriteperusteen mukaisiksi. Sitä vastoin ne korvaukset, joiden saamiseen Suomen valtiolle on YK:n kanssa tehdyn sopimuksen perusteella syntynyt oikeus ennen vuotta 1999, mutta jotka eivät ole vuosien 1996–1998 talousarvioissa tuloina, kirjataan maksuperusteen mukaan. Myös näistä korvauksista johtuvat saamiset on voitava selvittää TaA 42 d §:n 4 momentin vaatimalla tavalla jatkuvasti esimerkiksi liikekirjanpidosta erillään olevasta velallisreskontrasta.

TaA 66 c §:n (600/1997) 1 momentin 1 kohdan mukaan tilinpäätökseen merkitään saamiset nimellisarvoon, kuitenkin enintään todennäköiseen arvoon.

Edellä mainitun säännöksen nojalla saamisten todennäköistä arvoa arvioitaessa joudutaan jokaisen saamisen osalta ottamaan periaatteessa yksilöllisesti huomioon tilinpäätöksen laatimishetkellä tiedossa olevat epävarmuustekijät. Kirjanpitoon merkityn saamisen arvon alentuminen on kirjattava, kun sen syntyminen on käynyt ilmeiseksi. Saaminen merkitään tällöin taseeseen ainoastaan siihen arvoon, jonka osalta maksusuorituksen odotetaan vielä tulevan, sekä arvon alentumista vastaava määrä saamisesta vähennetään tuotto- ja kululaskelmassa kuluna. Jos saamisesta ei odoteta enää lainkaan suoritusta, se on arvottomana saamisena poistettava kokonaan.

Kun hakemuksessa tarkoitettujen korvausten suorittaminen YK:n ja Suomen valtion tekemän sopimuksen mukaisesti on viivästynyt niin olennaisesti, että niistä johtuvista saamisista ei YK:n maksukäyttäytymisestä kokemuseräisesti kertyneet tiedot ja sitä koskevat odotukset huomioon ottaen todennäköisesti saada täysimääräistä suoritusta, kirjanpitoon merkityistä saamisista on poistettava tilinpäätöstä laadittaessa niiden todennäköisen arvon ylittävä määrä. Saamisen todennäköisen arvon arviointi kuuluu puolustusministeriön tilinpäätöksen laatijalle.

Valtion talousarvion yleisten soveltamismääräysten 12.4.1995 TM9509 kohdan 6.9. mukaisesti valtion saamisen perimisestä luopuminen saa tapahtua vasta sen jälkeen, kun on luotettavasti selvitetty, ettei saamista velallisen todetun varattomuuden tai muun siihen verrattavan syyn takia voida saada perittyä. Saman määräyksen kohdassa 6.10. todetaan tileistä poistamisesta. Mikäli saatava on merkitty hallinnollisessa kirjanpidossa (nyk. talousarviokirjanpidossa) tulorästiksi tai muuksi saamiseksi, päätöksen saatavan tileistä poistamisesta tekee asianomainen tilivirasto. Tileistä poisto tehdään tähän tarkoitukseen käytettävissä olevasta viraston tai laitoksen omasta määrärahasta.

### **Valtion kirjanpitolautakunnan lausunto**

Makedonian rauhanturvaoperaation (UNPREDEP) osallistuneesta suomalaisesta rauhanturvajoukosta aiheutuneiden kustannusten korvaukset YK:lta ovat liikekirjanpidossa muita kuin suoritteiden luovutuksesta saatavia tuloja. Nämä tulot kirjataan liikekirjanpidossa samoin kuin talousarviokirjanpidossa. Talousarviossa vuodesta 1999 alkaen nettobudjetoidut korvaukset kirjataan siten, että ne ovat tilinpäätöksessä suoriteperusteen mukaisina. Sitä vastoin ne korvaukset, joiden saamiseen Suomen valtiolle on YK:n kanssa tehdyn sopimuksen perusteella syntynyt oikeus ennen vuotta 1999, mutta jotka eivät ole vuosien 1996–1998 talousarvioissa tuloina, kirjataan maksuperusteen mukaan. Myös näistä korvauksista johtuvat saamiset on voitava selvittää jatkuvasti.

Suoriteperusteella kirjatusta korvauksista johtuneet saamiset arvostetaan tilinpäätöksessä enintään todennäköiseen arvoon. Kun korvausten suorittaminen YK:n ja

Suomen valtion tekemän sopimuksen mukaisesti on viivästynyt niin olennaisesti, että niistä johtuvista saamisista ei YK:n maksukäyttämisen kokemuksesta kertyneet tiedot ja sitä koskevat odotukset huomioon ottaen todennäköisesti saada täysimääräistä suoritusta, kirjanpitoon merkityistä saamisista on poistettava tilinpäätöstä laadittaessa niiden todennäköisen arvon ylittävä määrä.

Puheenjohtaja

Eero Prepula

Sihteeri

Pirjo Rautio