



EUROOPAN UNIONI

EUROOPAN PARLAMENTTI

NEUVOSTO

Bryssel, 3. huhtikuuta 2013
(OR. en)

2010/0374 (COD)

PE-CONS 77/12
ADD 15

STATIS 106
ECOFIN 1090
UEM 345
CODEC 3081
OC 768

SÄÄDÖKSET JA MUUT VÄLINEET

Asia: EUROOPAN PARLAMENTIN JA NEUVOSTON ASETUS Euroopan kansantalouden tilinpito- ja aluetilinpitojärjestelmästä Euroopan unionissa
(EKT 2010) – (Liite A – Luku 15)
YHTEINEN NÄKEMYS
Kroatian kuuleminen päättyy 17.4.2013

LUKU 15

SOPIMUKSET, LEASINGSOPIMUKSET JA LISENSSIT

JOHDANTO

- 15.01 Sopimukset koskevat ehtoja, joilla tavaroita, palveluja ja varoja tarjotaan asiakkaalle. Tavaroiden, palvelujen ja varojen myynnistä tehtyjen tavanomaisten sopimusten perusteella määräytyy taloustoimen arvo ja kirjausajankohta, joka tavaroiden ollessa kyseessä osoittaa omistajuuden vaihtumisen. Mahdolliset erot maksuajankohdan ja kirjausajankohdan välillä näkyvät kirjauksissa, jotka viedään rahoitustilille muihin saamisiin tai velkoihin.
- 15.02 Leasingsopimusten, lisenssien ja lupien pohjalta määritetään myös maksujen luokittelu ja varojen taloudellinen omistajuus; jotkin näistä sopimuksista muodostavat erillisen muun kuin rahoitusvaran.

15.03 Tässä luvussa käsitellään erilaisten monimutkaisten sopimusryhmien ja niiden perustana olevien virtojen ja varantojen kirjaamista seuraavissa seitsemässä kappaleessa:

- a) käyttöleasingin, resurssileasingin ja rahoitusleasingin erot;
- b) luonnonvaran käyttöluvut;
- c) tiettyihin toimintoihin oikeuttavat luvat
- d) julkisen ja yksityisen sektorin kumppanuudet;
- e) palveluntarjontasopimukset;
- f) myyntikelpoiset käyttöleasingsopimukset;
- g) yksinoikeudet tulevaisuudessa tuotettaviin tavaroihin tai palveluihin.

KÄYTTÖLEASINGIN, RESURSSILEASINGIN JA RAHOITUSLEASINGIN EROT

15.04 On olemassa kolme erityyppistä muita kuin rahoitusvaroja koskevaa leasingsopimusta (ks. taulukko 15.1):

- a) käyttöleasing

- b) resurssileasing
- c) rahoitusleasing.

Kukin näistä liittyy muun kuin rahoitusvaran käyttöön:

- Käyttö- ja resurssileasingin yhteydessä taloudellinen omistajuus ei muutu, ja juridinen omistaja on yhä myös taloudellinen omistaja. Resurssileasingiä käytetään vuokrattaessa luonnonvaroja, kuten maata ja radiotaajuuksia. Käyttöleasingiä käytetään puolestaan kaikkien muiden varojen tapauksessa vuokrattaessa muita kuin rahoitusvaroja.
- Rahoitusleasingin yhteydessä varan taloudellinen omistajuus muuttuu, eikä varan juridinen omistaja ole enää sen taloudellinen omistaja. Rahoitusleasingsopimus voidaan tehdä kaikenlaisista muista kuin rahoitusvaroista, joissakin tapauksissa myös luonnonvaroista.

15.05 Jokaisella omistuksen kohteella, kuten tavaralla ja palvelulla, luonnonvaralla, rahoitusvaralla ja velalla, on sekä juridinen että taloudellinen omistaja. Usein taloudellinen ja juridinen omistaja on sama. Kun näin ei ole, juridinen omistaja on siirtänyt varan käytöstä taloudellisessa toiminnassa aiheutuvan riskin ja siitä saatavan hyödyn taloudelliselle omistajalle. Juridinen omistaja ottaa vastavuoroisesti taloudelliselta omistajalta maksun jostain muusta riski- ja hyötykokonaisuudesta.

Taulukko 15.1 – Kolmen eri leasingsopimustyyppin kirjaaminen

Leasingsopimustyyppi	Käyttäjän kirjausmenetelmä
Käyttöleasing (ei luonnonvarojen)	<p>Käyttäjä ei ole muun kuin rahoitusvaran taloudellinen omistaja</p> <p>Leasingvuokramaksut kirjataan palvelusta suoritetuiksi maksuiksi, välituotekäytöksi tai julkisyhteisön, kotitalouksien ja KPVTY:jen kulutusmenoiksi</p>
Resurssileasing (ainoastaan luonnonvarojen)	<p>Käyttäjä ei ole luonnonvaran taloudellinen omistaja. Maksut ovat vuokraa (omaisuustuloa)</p>
Rahoitusleasing	<p>Käyttäjä on muun kuin rahoitusvaran taloudellinen omistaja; kyseinen muu kuin rahoitusvara on rahoitettu vuokralleantajalta saadulla lainalla. Maksut ovat enimmäkseen lainapääoman takaisinmaksua ja lainan korkoja.</p> <p>Osa korkomaksuista voidaan kirjata välillisiin rahoituspalveluihin (FISIM), kun lainanantaja on rahoituksen välittäjä. Maksut luokitellaan välituotekäytöksi tai julkisyhteisön, kotitalouksien ja KPVTY:jen kulutusmenoiksi.</p>

Taulukko 15.2 – Kolmen eri leasingsopimustyyppin kirjaaminen taloustoimen tyyppin mukaan luokiteltuna

Taloustoimen tyyppi	Käytön ja kyseessä olevan varan tyyppi
Väliuotekäyttö	Valmistettujen varojen käyttöleasing, esim. koneet sekä henkisiin omaisuusvaroihin kohdistuvat oikeudet Rahoitusleasingiin liittyvät välilliset rahoituspalvelut (FISIM)
Kiinteän pääoman kuluminen	Ainoastaan valmistetut varat ja ainoastaan taloudellisen omistajan osalta
Kulutusmenot	Kestokulutustavaroiden käyttöleasing. Kestokulutustavaroiden osto (myös rahoitusleasingillä tai osamaksulla rahoitettu) Rahoitusleasingiin liittyvät välilliset rahoituspalvelut (FISIM) loppukuluttajille
Muiden kuin rahoitusvarojen hankinta	
Kiinteän pääoman muodostus	Valmistettujen varojen hankinta (myös rahoitusleasingillä rahoitettu)
Luonnonvarojen hankinta	Luonnonvarojen hankinta, myös oikeus käyttää luonnonvara loppuun
Muiden valmistamattomien varojen hankinta	Luonnonvaran pitkäaikaisen käyttöoikeuden hankinta, esim. saaliskiintiö

Taloustoimen tyyppi	Käytön ja kyseessä olevan varan tyyppi
Omaisuustuloon liittyvät maksut	
Luonnonvaran vuokrat	Resurssileasing eli luonnonvaran käyttömaksu
Korot	Rahoitusleasing eli muun kuin rahoitusvaran osto, joka on rahoitettu samanaikaisesti lainalla
Rahoitustaloustoimi: laina	Rahoitusleasing eli muun kuin rahoitusvaran osto, joka on rahoitettu samanaikaisesti lainalla

- 15.06 *Määritelmä:* Tavarán ja palvelun, luonnonvaran, rahoitusvaran ja velan kaltaisten omistuksen kohteiden taloudellinen omistaja on institutionaalinen yksikkö, jolla on oikeus varan käytöstä taloudellisessa toiminnassa saatavaan hyötyyn sillä perusteella, että se on hyväksynyt myös käyttöön liittyvät riskit.
- 15.07 *Määritelmä:* Tavarán ja palvelun, luonnonvaran, rahoitusvaran tai velan kaltaisten kohteiden juridinen omistaja on institutionaalinen yksikkö, joka on laissa pysyvästi oikeutettu saamaan kohteisiin liittyvän hyödyn.

Käyttöleasing

- 15.08 *Määritelmä:* Käyttöleasingsopimus on leasingsopimus, jossa juridinen omistaja on myös taloudellinen omistaja, joka hyväksyy toimintaan liittyvät riskit ja saa kohteesta taloudellista hyötyä veloittamalla sen käytöstä tuotantotoiminnassa.
- 15.09 Yksi käyttöleasingin ominaispiirre on, että juridinen omistaja vastaa varan korjaamisesta ja huollosta.
- 15.10 Käyttöleasingissä varallisuuserä säilyy vuokralleantajan taseessa.

15.11 Valmistetuista varoista käyttöleasingsopimuksen nojalla suoritettuja maksuja kutsutaan leasingvuokramaksuiksi, ja ne kirjataan palvelumaksuiksi (ks. taulukko 15.2). Käyttöleasingsopimus tehdään usein laitteen, kuten ajoneuvon, nosturin tai poran, vuokrauksesta. Se voidaan kuitenkin tehdä mistä tahansa muusta kuin rahoitusvarasta. Vuokralleantajan suorittama palvelu käsittää muutakin kuin varan tarjoamisen, sillä se tarjoaa vuokralleottajalle myös mukavuuden ja turvan kaltaisia tekijöitä. Laitteiden tapauksessa vuokralleantaja eli laitteen omistaja pitää tavanomaisesti varastossaan hyvässä toimintakunnossa olevia laitteita, joita voidaan vuokrata välittömästi tai lyhyellä ennakkoilmoitusajalla. Vuokralleantajan on yleensä oltava laitteen käytön asiantuntija. Tämä on tärkeää vuokrattaessa monimutkaisia laitteita, kuten tietokoneita, sillä vuokralleottajalla ei välttämättä ole laitteen asianmukaisen huoltamisen edellyttämää ammattitaitoa tai laitteistoa. Vuokralleantaja voi myös sitoutua vaihtamaan laitteen vakavan tai pitkittyneen käyttöhäiriön tapauksessa. Rakennuksen vuokralleantaja vastaa puolestaan rakennuksen rakenteiden eheydestä ja näin ollen esimerkiksi luonnonkatastrofista aiheutuneesta vahingosta. Vuokralleantaja vastaa yleensä myös sen varmistamisesta, että hissit, lämmitys ja ilmastointi toimivat asianmukaisesti.

15.12 Käyttöleasing kehitettiin alun perin sellaisten käyttäjien tarpeisiin, jotka tarvitsevat tietyn tyyppisiä laitteita ainoastaan säännöllisin määräajoin. Useimmiten käyttöleasingsopimukset ovat lyhytaikaisia, mutta vuokralleottaja voi uusia sopimuksen määräajan päätyttyä ja sama käyttäjä voi käyttää samaa laitetta useaan otteeseen. Yhä monimutkaisempien laitteiden yleistyessä erityisesti elektroniikka-alalla vuokralleantajan tarjoamista huolto- ja varaosapalveluista on tullut tärkeitä tekijöitä, jotka voivat vaikuttaa käyttäjän päätökseen vuokrata laite sen ostamisen sijasta. Muita pitkäaikaista vuokrausta puoltavia tekijöitä ovat ostojen vaikutukset yrityksen taseeseen, kassavirtaan tai verotukseen.

Rahoitusleasing

15.13 *Määritelmä:* Rahoitusleasingsopimuksessa vuokralleantaja on varan juridinen omistaja, kun taas vuokralleottaja on taloudellinen omistaja, sillä toimintaan liittyvät riskit ovat vuokralleottajan vastuulla ja se saa varan käytöstä tuotantotoiminnassa aiheutuvan taloudellisen hyödyn. Vuokralleantaja hyväksyy vuokralleottajalta vastavuoroisesti muun riski- ja hyötykokonaisuuden lainaan liittyvien takaisinmaksujen muodossa. Vaikka vuokralleantaja on varan juridinen omistaja, se ei useinkaan ota vastaan varan fyysistä toimitusta vaan hyväksyy, että vara toimitetaan suoraan vuokralleottajalle. Yksi rahoitusleasingin ominaispiirre on se, että taloudellinen omistaja vastaa varan tarvittavasta korjaamisesta ja huollosta.

- 15.14 Rahoitusleasingsopimuksen nojalla juridinen omistaja antaa vuokralleottajalle lainan, jolla tämä hankkii varan. Tämän jälkeen varallisuuserä kirjataan vuokralleottajan taseeseen vuokralleantajan taseen sijasta, ja sitä vastaava laina kirjataan vuokralleantajan varoihin ja vuokralleottajan velkoihin. Rahoitusleasingsopimuksen nojalla suoritettuja maksuja ei katsota leasingvuokramaksuiksi vaan laskennallisen lainan korkomaksuksi ja lainapääoman takaisinmaksuksi. Jos vuokralleantaja on rahoituksen välittäjä, osaa maksusta pidetään myös palvelumaksuna (FISIM).
- 15.15 Rahoitusleasingsopimuksen kohteena oleva vara voi hyvin usein olla luonteeltaan täysin erilainen kuin vuokralleottajan tuotantotoiminnassaan käyttämä vara, esimerkiksi pankin juridisessa omistuksessa oleva liikennelentokone, joka on vuokrattu lentoyhtiölle. Lentokonetta tai sen kiinteän pääoman kulumista ei ole taloudellisesti järkevää kirjata pankin tileihin tai jättää pois lentoyhtiön tileistä. Rahoitusleasingin avulla vältetään tämä lentokoneen omistajuuden ja sen arvonalennusten ei-toivottu kirjauskäytäntö samalla, kun kummankin osapuolen nettovarallisuus säilyy asianmukaisella tasolla koko vuokra-ajan.

15.16 Rahoitusleasingaika käsittää yleensä varan koko taloudellisen käyttöiän. Tällöin laskennallisen lainan arvo on sama kuin leasingsopimuksen nojalla suoritettavien maksujen nykyarvo. Tämä arvo kattaa varan hankintamenon ja yleensä myös vuokra-ajalta kertyvän vuokralleantajan perimän maksun. Vuokralleantajalle suoritettavat säännölliset maksut voidaan kirjata neljänä eränä: korkomaksuiksi, laskennallisen lainan pääoman takaisinmaksuiksi, vuokralleantajan perimiksi maksuiksi ja välillisiksi rahoituspalveluiksi (jos vuokralleantaja on rahoituksen välittäjä). Jos sopimusehdoissa ei ole täsmennetty, kuinka kolme ensimmäistä erää on yksilöitävä, lainapääoman takaisinmaksun on oltava yhtä suuri kuin varallisuuden arvon aleneminen (kiinteän pääoman kuluminen), korkovelan yhtä suuri kuin varallisuuserän pääoman tuotto ja palvelumaksun yhtä suuri kuin maksettava kokonaismäärä, josta on vähennetty lainapääoman takaisinmaksu ja korkovelka.

15.17 Rahoitusleasing voi tulla kyseeseen myös silloin, kun vuokra-aika on varan koko taloudellista käyttöikää lyhyempi. Tällöinkin laskennallisen lainan arvo kattaa varan hankintamenon ja vuokralleantajan perimän maksun sekä leasingsopimuksen ehtojen mukaisesti suoritettavien palvelumaksujen arvon. Vuokralleantajalle suoritettavat säännölliset maksut on kirjattava korkomaksuiksi ja laskennallisen lainan pääoman takaisinmaksuiksi, vuokralleantajan perimiksi maksuiksi ja välillisiksi rahoituspalveluiksi (jos vuokralleantaja on rahoituksen välittäjä). Laskennallisen lainan arvo voi sisältää myös ennakkomaksuja, joilla rahoitetaan varan takaisinosto vuokra-ajan päättyessä. Vuokra-ajan päättyessä varallisuuserä voidaan siirtää vuokralleottajan taseeseen, mikäli niin on sovittu. Maksamatta olevien lainamäärien arvon on oltava sama kuin vuokra-ajan alussa määritelty varan odotettu markkinahinta vuokra-ajan päättyessä. Tässä vaiheessa vara voidaan palauttaa vuokralleantajalle, vuokralleottaja voi hankkia varan juridisesti omistukseensa tai voidaan tehdä uusi leasingsopimus.

Rahoitusleasing edellyttää, että vuokralleottaja ottaa kaikki varaan liittyvät riskit ja hyödyt. Näin ollen vuokralleottajan on vastattava kaikista hallussapitovoitoista ja -tappioista, jotka liittyvät varan odotettavissa olevaan arvoon vuokra-ajan päättyessä. Kun vuokralleottaja hankkii varan juridisesti omistukseensa vuokra-ajan päättyttyä, käteismaksut kirjataan tässä tapauksessa lainan takaisinmaksuiksi, sillä varallisuuserä on jo kirjattu vuokralleottajan taseeseen.

Jos vara palautuu vuokralleantajalle, varan ostoa koskeva taloustoimi kirjataan varan käyvän markkina-arvon mukaisesti. Tuotot käytetään maksamatta olevan lainamäärän takaisinmaksuun, ja näiden summien mahdollinen ero kirjataan pääomansiirtona. Vuokra-ajan aikana suoritettavat maksut käsittävät yleensä varan hankintaan liittyviä ennakkomaksuja, jolloin taloustoimen yhteydessä ei vaihdeta käteisvaroja, sillä laina on tuossa vaiheessa jo maksettu takaisin kokonaisuudessaan.

Jos sovitaan vuokra-ajan pidentämisestä, uusi sopimus on käytävä läpi sen selvittämiseksi, onko kyse rahoitusleasingsopimuksen jatkosta vai käyttöleasingsopimuksesta.

- 15.18 Rahoitusleasingsopimukset ovat yleensä voimassa monta vuotta, mutta sopimuksen keston perusteella ei voida päätellä, onko kyseessä käyttöleasing vai rahoitusleasing. Joissakin tapauksissa vara voidaan vuokrata lyhyeksi ajaksi, vaikka vuodeksi kerrallaan, mutta sopimukseen sisältyy tällöin ehto, jonka mukaan vuokralleottaja hyväksyy kokonaisvastuun varasta, myös sen huollosta ja poikkeuksellisesta vahingoittumisesta aiheutuvat kustannukset. Leasingsopimus kirjataan rahoitusleasingsopimukseksi eikä käyttöleasingsopimukseksi, vaikka vuokra-aika on lyhyt eikä vuokralleantaja välttämättä ole rahoituslaitos, jos vuokralleottaja hyväksyy suurimman osan varan tuotantokäyttöön liittyvistä riskeistä ja hyödyistä. Käytännössä voi kuitenkin olla hankalaa poiketa liikekirjanpidon käytännöistä ja niiden perustana olevista kansainvälisistä tilinpäätösstandardeista, joiden mukaan rahoitusleasing käsittää ainoastaan ne leasingsopimukset, jotka kestävät varan lähes koko taloudellisen käyttöiän.
- 15.19 Vaikka rahoitusleasingiin erikoistuneita yhtiöitä kutsuttaisiinkin kiinteistöyhtiöiksi tai lentokoneiden vuokrausyhtiöiksi, ne on luokiteltava rahoituksen välittäjiksi, jotka tarjoavat lainoja niiltä varoja vuokraaville yksiköille. Jos vuokralleantaja ei ole rahoituksen välittäjä, laskennalliseen lainaan liittyvät maksut jaetaan ainoastaan lainapääoman takaisinmaksuiksi ja koroiksi, mutta jos vuokralleantaja on rahoituslaitos, maksuihin sisällytetään palvelumaksua (FISIM) vastaava erä.

15.20 Yksi rahoitusleasingin muodoista on osamaksukauppa.

Määritelmä: Kyseessä on osamaksukauppa, kun kestävä tavara myydään ostajalle tulevaisuudessa maksettavaksi sovittuja maksueriä vastaan. Ostaja saa tavaran välittömästi haltuunsa, vaikka se on edelleen juridisesti vuokralleantajan omaisuutta vakuutena, kunnes vuokralleottaja on suorittanut kaikki sovitut maksuerät.

15.21 Osamaksukauppa rajoittuu tavallisesti kestokulutustavaroihin, ja useimmiten ostajana on kotitaloussektori. Osamaksusopimusten rahoittajat ovat yleensä erillisiä institutionaalisia yksiköitä, jotka toimivat läheisessä yhteistyössä kestävien tavaroiden myyjien kanssa.

15.22 Osamaksukaupan yhteydessä kestävä tavara kirjataan ostajan hankkimaksi sinä päivänä, jona tämä saa varan haltuunsa, ja tavara katsotaan ostetuksi markkinahinnalla, joka olisi maksettu vastaavan taloustoimen yhteydessä. Ostaja saa samanarvoisen laskennallisen lainan. Ostajan rahoittajalle suorittamat maksut kirjataan lainapääoman takaisinmaksuiksi ja korkomaksuiksi käyttämällä rahoitusleasingsopimuksissa sovellettua menetelmää. Osamaksusopimusten rahoittajien harjoittamaa tuotantotoimintaa kutsutaan rahoituksen välitykseksi. Rahoittajat eivät yleensä veloita suoraa maksua palveluistaan, joten niiden koko tuotos on välillistä rahoituspalvelua (FISIM), ja se lasketaan vähentämällä saatavista omaisuustuloista korkovelka. Kuten perinteisenkin rahoitusleasingin tapauksessa korkovelan summaa voi olla hankala havainnoida, joten se on arvioitava.

Resurssileasing

- 15.23 *Määritelmä:* Resurssileasing tarkoittaa sitä, että luonnonvaran omistaja antaa luonnonvaran vuokralleottajan käyttöön vuokrana kirjattavaa maksua vastaan.
- 15.24 Resurssileasingissä varallisuus kirjataan edelleen vuokralleottajan taseeseen, vaikka se on vuokralleottajan käytössä. Luonnonvaran arvon laskeminen kirjataan valmistamattomien varojen taloudellisen arvon häviämisenä (K.21, "luonnonvarojen ehtyminen"). Sitä ei kirjata kiinteän pääoman kulumista vastaavana taloustoimena, sillä kulutettavissa olevaa kiinteää pääomaa ei ole. Vuokraksi kirjataan ainoastaan resurssileasingin yhteydessä syntyvät velat.
- 15.25 Resurssileasingissä vuokrattava vara on tavanomaisesti maa-alue. Samalla tavoin kirjataan kuitenkin myös muiden luonnonvarojen, kuten puun, kalavarojen, veden, mineraalivarojen ja radiotaajuuksien, käyttö.

Luonnonvaran käyttöluvut

- 15.26 Luonnonvaran käyttöluvan voi myöntää julkisyhteisö, mutta sen voivat myöntää myös yksityiset omistajat, kuten maanviljelijät ja yritykset.

15.27 Luonnonvaran käyttöluupa voidaan kirjata kolmella eri tavalla (ks. taulukko 15.3).

- a) Vuokra-ajan päättyessä omistaja voi jatkaa varan käyttöluupaa tai perua sen.
- b) Omistaja voi sallia luonnonvaran pitkäaikaisen käytön siten, että käyttäjä valvoo tosiasiassa luonnonvaran käyttöä koko tämän ajan eikä omistaja välttämättä puutu lainkaan valvontaan.
- c) Omistaja sallii luonnonvaran käyttämisen loppuun.

Ensimmäinen vaihtoehto kirjataan resurssileasingsopimuksena, josta syntyy kirjattavaa vuokraa.

Toinen vaihtoehto voidaan kirjata vuokrana, minkä lisäksi voidaan luoda käyttäjän vara, joka on irrallinen itse luonnonvarasta mutta jossa luonnonvaran arvo ja sen käytön mahdollistava vara ovat yhteydessä toisiinsa.

Tämä varallisuuserä (luokka AN.222) kirjataan ainoastaan, jos sen arvo eli luvan haltijalle aiheutuva hyöty, joka ylittää luvan myöntäjälle syntyvän arvon, on realisoitavissa siirtämällä vara kolmannelle osapuolelle. Tällaiset luvat otetaan huomioon ensimmäisen kerran, kun varallisuuserät muuttuvat taloudellisesti merkittäviksi (luokka K.1, ks. 6.06 kohdan g alakohta). Jos varan arvoa ei realisoida, se on yleensä vuokra-ajan päättyessä lähellä nollaa.

Kolmannen vaihtoehdon tuloksena on luonnonvaran myynti (tai mahdollisesti lunastus).

Taulukko 15.3 – Kolmen eri luonnonvarojen käyttöluopatyyppin kirjaaminen

Käyttölaji	Kirjausmenetelmä
Väliaikainen käyttöluupa, mahdollisesti pitkäaikainen	Resurssileasing: vuokra (omaisuustuloa)
Käyttäjän toteuttama pitkäaikainen valvonta, riskit ja hyödyt käyttäjällä, luvan siirrettävyys realisointiarvolla	Vuokra ja uuden varan luominen luonnonvaran käyttöoikeutta varten
Luonnonvaran käyttö loppuun; pysyvä käyttö (kaikki riskit ja hyödyt käyttäjällä)	Luonnonvaran myynti

- 15.28 Luonnonvaran vuokra, uuden varan luominen ja luonnonvaran myynti erotetaan toisistaan pääasiassa riskien ja hyötyjen siirron perusteella. Luonnonvara on myyty, jos kaikki riskit ja hyödyt on siirretty. Uusi vara luodaan, jos riskien ja hyötyjen siirron tuloksena syntyy erillinen ja siirrettävä lupa, jolla on reaaliarvo. Voi olla harhaanjohtavaa käyttää muita arviointiperusteita, kuten ennalta sovittuja maksuja, etukäteen suoritettavia maksuja, luvan kestoa ja liikekirjanpidon käytäntöjä, sillä ne eivät välttämättä kuvasta riskien ja hyötyjen siirtoa.
- 15.29 Luonnonvaroja, kuten maa-alueita ja mineraalivaroja, voivat hankkia myös ulkomaiset yksiköt. Luonnonvarojen myyntiä ei kuitenkaan pidä kirjata myynniksi ulkomaiselle talousyksikölle. Tällaisissa tapauksissa luodaan nimellinen kotimainen yksikkö, jolla on luonnonvaran omistusoikeus ja jonka pääoman ulkomainen talousyksikkö omistaa. Samanlaista kirjauskäytäntöä sovelletaan, kun kotimaiset talousyksiköt hankkivat luonnonvaroja muualta maailmasta.
- 15.30 Tietyn tyypin luonnonvarasta (kuten öljystä ja maakaasusta) saatavat julkisyhteisöjen tulot voivat muodostua useanlaisista taloustoimista. Niitä ovat esimerkiksi seuraavat:
- a) resurssileasingistä saatava vuokra;

- b) valmistamattomien varojen luovutus, kuten luonnonvarojen myynti tai luonnonvarojen pitkäaikaista käyttöä koskevien lisenssien myynti;
- c) luonnonvaroja käyttävien julkisten yritysten osingot;
- d) luonnonvaroja käyttävien yritysten maksama yhtiövero.

Tiettyihin toimintoihin oikeuttavat luvat

15.31 Varan käyttöön myönnettävien lisenssien ja leasingsopimusten lisäksi lupa voidaan myöntää tiettyihin toimintoihin täysin riippumatta toiminnoissa käytettävästä varasta. Näiden lupien saamiselle ei ole kelpoisuusehtoja (kuten kokeen läpäiseminen edellytyksenä ajo-oikeuden saamiselle), vaan niiden tarkoituksena on rajoittaa toiminnon harjoittamiseen oikeutettujen yksittäisten yksiköiden määrää. Tällaisia lupia voivat myöntää julkisyhteisöt tai yksityiset institutionaaliset yksiköt, ja näitä kahta lupamenettelyä säännellään eri tavoin.

Taulukko 15.4 – Muiden kuin rahoitusvarojen käytön ja hankinnan kirjaaminen taloustoimen ja virran tyyppin mukaan

Taloustoimen tyyppi	Käyttö-/hankintalaji ja varan tyyppi ja maksulaji
Väliuotekäyttö	Valmistettujen varojen käyttöleasing, esim. koneet sekä henkisiin omaisuusvaroihin kohdistuvat oikeudet Yritysten säännölliset maksut vesihuollosta Rahoitusleasingin antamiseen liittyvät välilliset rahoituspalvelut (FISIM)
Kiinteän pääoman kuluminen	Ainoastaan valmistetut varat ja taloudellisen omistajan osalta
Kulutusmenot	Kestokulutustavaroiden käyttöleasing. Kestokulutustavaroiden osto (myös rahoitusleasingillä rahoitettu tai osamaksusopimuksella hankittu)
Muiden kuin rahoitusvarojen hankinta Kiinteän pääoman muodostus Luonnonvarojen hankinta Muiden valmistamattomien varojen hankinta	Valmistettujen varojen hankinta (myös rahoitusleasingillä rahoitettu) Luonnonvaran hankinta, myös oikeus käyttää luonnonvara loppuun Luonnonvaran pitkäaikaisen käyttöoikeuden hankinta, esim. saaliskiintiö Siirrettävät lomaosakejärjestelyt Kolmannelle osapuolelle siirrettävän sopimuksen hankinta Sopimukset tulevasta tuotannosta, esim. sopimukset jalkapalloilijoiden ja kirjailijoiden kanssa

Taloustoimen tyyppi	Käyttö-/hankintalaji ja varan tyyppi ja maksulaji
Omaisuustuloon liittyvät maksut Luonnonvaran vuokrat	Resurssileasing eli maksu luonnonvaran lyhytaikaisesta käytöstä Säännölliset maksut vedenotto-oikeudesta Rahoitusleasing eli muun kuin rahoitusvaran osto, joka on rahoitettu samanaikaisesti lainalla
Tulonsiirrot Muut tuotantoverot	Julkisyhteisöjen myöntämät tiettyihin toimintoihin oikeuttavat luvat, joihin ei liity kelpoisuusehtoja tai joista perittävä maksu on lupajärjestelmästä aiheutuviin hallintokustannuksiin verrattuna suhteettoman suuri Julkisyhteisöjen myöntämät päästöluvat kokonaispäästöjen hillitsemiseksi
Rahoitustaloustoimi: laina	Rahoitusleasing eli muun kuin rahoitusvaran osto, joka on rahoitettu samanaikaisesti lainalla
Muu varojen volyymin muutos	Luonnonvaran käyttäminen loppuun omistajan toimesta Laiton hakkuu, kalastus tai metsästys (kasvatettavien varojen tai luonnonvarojen korvaukseton haltuunotto)
Varojen hinnan muutos	Varallisuudeksi kirjattujen sopimusten, lisenssien ja lupien voimassaolon päättyminen

- 15.32 Kun julkisyhteisöt lupia myöntämällä rajoittavat esimerkiksi taksiautoiluun oikeutettujen ajoneuvojen tai kasinoiden määrää, ne itse asiassa luovat monopolivoittoja hyväksytyille toiminnanharjoittajille ja perivät osan voitosta lupamaksuna. Tällaiset maksut kirjataan muina veroina. Tätä periaatetta sovelletaan aina, kun julkisyhteisöt myöntävät lupia rajoittaakseen tietyn alan toimintaa harjoittavien yksiköiden määrää siten, että rajoitus on arvionvarainen eikä perustu ainoastaan kelpoisuusehtoihin.
- 15.33 Jos lupa on voimassa usean vuoden ajan, maksu on lähtökohtaisesti kirjattava suoriteperusteisesti siten, että tulevien vuosien lupamaksun summaa varten tehdään toinen saamisia tai velkoja koskeva kirjaus.
- 15.34 Luvan hankkimisen kannustimena on, että luvan haltija uskoo saavansa sen myötä oikeuden monopolivoittoihin, kun tulevaisuudessa saatavat tulot ovat suuremmat kuin niitä koskevien oikeuksien hankkimismaksut. Luvanhaltijalle syntyvä hyöty, joka ylittää luvan antajalle syntyvän arvon, katsotaan varaksi, jos luvanhaltija voi realisoida sen siirtämällä varan kolmannelle osapuolelle. Tämä varan tyyppi luokitellaan tiettyihin toimintoihin oikeuttavaksi luvaksi (AN.223).
- 15.35 Tiettyihin toimintoihin oikeuttava lupa kirjataan varallisuuseräksi ensin varojen volyymin muiden muutosten tiliin. Arvonlisäykset ja -vähennykset kirjataan uudelleenarvotustilille.

- 15.36 Luvan varallisuusarvoksi määritetään arvo, jolla se voidaan myydä, tai jos tällaista hintaa ei ole saatavilla, sen arvo arvioidaan tulevien monopolivoittojen nykyarvoksi. Jos lupa myydään edelleen, uusi omistaja saa oikeuden julkisyhteisöltä saatavaan hyvitykseen, jos lupa peruutetaan, sekä oikeuden hankkia monopolivoittoja.
- 15.37 Julkisyhteisöjen myöntämä tiettyihin toimintoihin oikeuttava lupa katsotaan varallisuudeksi ainoastaan, kun kaikki seuraavat edellytykset täyttyvät:
- a) Kyseisessä toiminnossa ei käytetä julkisyhteisölle kuuluvia varoja; jos julkisyhteisön varoja käytetään, varan käyttölupa katsotaan käyttöleasing-, rahoitusleasing- tai resurssileasingsopimukseksi tai mahdollisesti sellaisen varan hankinnaksi, joka edustaa käyttöluvan haltijalle myönnettyä lupaa käyttää varaa oman harkintansa mukaan pitkällä aikavälillä.
 - b) Luvan myöntämiselle ei ole asetettu kelpoisuusehtoja; tällaiset luvat katsotaan veroiksi tai palvelumaksuiksi.
 - c) Lupien määrä on rajallinen, joten luvan haltija voi tehdä monopolivoittoja kyseistä toimintaa harjoittamalla.
 - d) Luvan haltijan on pystyttävä myymään lupa kolmannelle osapuolelle.

Jos jokin edellä mainituista edellytyksistä ei täyty, maksut katsotaan veroiksi tai palvelumaksuiksi.

- 15.38 On huomattavasti harvinaisempaa, että muut yksiköt kuin julkisyhteisö voivat rajoittaa tietyn toiminnan harjoittamista. Rajoittaminen on mahdollista tilanteessa, jossa ammattialayhdistykseen kuulumisen on pakollista tai suositeltavaa ja jossa toimijoiden määrää rajoitetaan tiukasti. Esimerkkinä on kiinteistön omistaja, joka rajoittaa hotellikiinteistöllään toimivien yksiköiden määrää sallimalla ainoastaan yhden taksiyrityksen kuljettaa hotellivieraita. Tällaisissa tapauksissa luvat katsotaan palvelumaksuiksi. Maksut on lähtökohtaisesti kirjattava suoriteperusteisesti luvan voimassaoloajalta. Nämä luvat voitaisiin periaatteessa katsoa varallisuudeksi, jos ne ovat myyntikelpoisia, mutta näin ei yleensä tehdä.
- 15.39 Muun yksikön kuin julkisyhteisön myöntämä tiettyihin toimintoihin oikeuttava lupa katsotaan varallisuudeksi ainoastaan, kun kaikki seuraavat edellytykset täyttyvät:
- a) Kyseisessä toiminnossa ei käytetä luvanantajalle kuuluvia varoja; jos luvanantajan varoja käytetään, varan käyttölupa katsotaan käyttöleasing-, rahoitusleasing- tai resurssileasingsopimukseksi;

- b) Lupien määrä on rajallinen, joten luvan haltija voi tehdä monopolivoittoja kyseistä toimintaa harjoittamalla.
- c) Luvan haltijan on pystyttävä oikeudellisesti ja käytännössä myymään lupa kolmannelle osapuolelle.

Jos jokin edellä mainituista edellytyksistä ei täyty, maksut kirjataan palvelumaksuiksi.

15.40 Julkisyhteisöt myöntävät päästölupia kokonaispäästöjen hillitsemiseksi. Tällaisiin lupiin ei liity luonnonvarojen käyttöä, sillä ilmakehälle ei ole määritettyä arvoa, ja sitä ei siksi voida pitää taloudellisena varana; näin ollen lupamaksut luokitellaan veroiksi. Päästöluvut ovat myyntikelpoisia, ja niillä on tulevaisuudessa aktiiviset markkinat. Luvat ovat näin ollen varallisuutta, ja ne on arvotettava siihen markkinahintaan, jolla ne voidaan myydä.

Julkisen ja yksityisen sektorin kumppanuudet

15.41 Julkisen ja yksityisen sektorin kumppanuudet tarkoittavat kahden yksikön välillä tehtyjä pitkän aikavälin sopimuksia, joiden nojalla yksikkö hankkii tai muodostaa varan tai varoja, käyttää sitä jonkin aikaa ja luovuttaa sen tämän jälkeen muulle yksikölle. Tällaisia järjestelyjä tehdään yleensä yksityisen yrityksen ja julkisyhteisöjen välillä, mutta muutkin kumppanuudet ovat mahdollisia. Molemmat osapuolet voivat esimerkiksi olla julkisia yrityksiä tai toisena osapuolena voi olla voittoa tavoittelematon yhteisö.

Julkisyhteisöt ryhtyvät julkisen ja yksityisen sektorin kumppanuuteen useista syistä. Tarkoituksena on esimerkiksi tuotannon tehostaminen yksityisen liiketoiminnan avulla, rahoituslähteiden laajentaminen tai julkisyhteisöjen velan supistaminen.

Sopimusaikana juridinen omistajuus säilyy sopimuksen toimeksiantajalla. Sopimusajan päätyttyä sekä taloudellinen että juridinen omistajuus on julkisyhteisöllä.

Lisätietoja julkisen ja yksityisen sektorin kumppanuuteen liittyvistä kirjauksista on luvussa 20 (Julkisyhteisön tilit).

Palveluntarjontasopimukset

- 15.42 Palveluntarjontasopimuksilla yritykselle annetaan yksinoikeus tiettyjen palvelujen tarjontaan. Esimerkiksi julkisia palveluja koskevassa sopimuksessa yksityinen yritys tekee sopimuksen julkisyhteisön kanssa siitä, että se saa yksinoikeuden harjoittaa ja ylläpitää julkista palvelua sekä tehdä siihen investointeja tietyn ajanjakson ajan. Julkinen palvelu voi olla esimerkiksi vesilaitos tai maksullinen tie. Palveluntarjontasopimuksia ei pidä kirjata varallisuudeksi, jos ne eivät ole siirrettävissä tai niitä ei voida realisoida siirtämällä.

Myyntikelpoiset käyttöleasingsopimukset (AN.221)

- 15.43 Myyntikelpoiset käyttöleasingsopimukset ovat kolmannen osapuolen omistusoikeuksia, jotka liittyvät muihin kuin rahoitusvaroihin ja luonnonvaroihin. Sopimuksen haltijan tulisi saada leasingin yhteydessä taloudellinen hyöty, joka ylittää maksettavat maksut, ja sopimuksen haltijan olisi voitava realisoida hyöty siirtämällä se muille. Käyttöleasingin arvo on sopimuksen haltijalle koituva hyöty, joka ylittää sopimuksen myöntäjälle syntyvän arvon. Myyntikelpoiset käyttöleasingsopimukset voivat käsittää kaikenlaisia vuokra- ja käyttöleasingsopimuksia. Vuokralainen voi esimerkiksi vuokrata asunnon edelleen kolmannelle osapuolelle.

Yksinoikeudet tulevaisuudessa tuotettaviin tavaroihin tai palveluihin (AN.224)

- 15.44 Omistusoikeuksia voidaan siirtää kolmannelle osapuolelle myös tulevasta tuotannosta tehdyillä sopimuksilla. Tällaisten sopimusten arvo on sopimuksen haltijalle koitua hyöty, joka ylittää sopimuksen myöntäjälle syntyvän arvon. Niitä ovat esimerkiksi seuraavat:
- a) Yksinoikeus henkilön palkkaamiseen (esimerkiksi jalkapalloilija) tai kirjallisten teosten tai musiikkiteosten julkaisuun. Tällaisten oikeuksien arvo on voitto, joka saadaan siirtämällä oikeudet hinnalla, joka on suurempi kuin voimassaolevan sopimuksen irtisanomisesta aiheutuvat kustannukset.
 - b) Lomaosakejärjestelyt. Ainoastaan osa lomaosakejärjestelyistä on katsottava varan hankkimiseksi:
 - 1) Jos omistajalla on nimetty tila, joka on hänen käytettävissään jatkuvasti, kyseessä on todennäköisimmin taloa vastaava vara, jos omistajalla on oikeus toimia järjestelyä varten nimetyssä hallintoelimessä, tai jos hän voi myydä lomaosakkeen tai jättää sen perinnöksi.

- 2) Jos omistajalla on pysyvä sopimus, jonka nojalla hänellä on käytössään tietyllä ajanjaksolla ja määrätyn ajan tietyn tyyppinen majoitus, kyse on todennäköisesti ennakkoon maksetusta vuokrasta eli ennakkoon maksetusta kotitalouksien kulutusmenosta.
- 3) Tätä ennakkoon maksettua vuokraoikeutta voidaan vuokrata edelleen satunnaisesti tai se voidaan myydä jäljellä olevaksi vuokra-ajaksi siirrettävänä käyttöleasinginä.
- 4) Pistejärjestelmään osallistujalla voi olla ainoastaan varaan liittyvä saaminen.
