

31.5.2011

**Behandlingen av poster som hänför sig till byggande och grundliga renoveringar i den s.k. livscykelmodellen**

1 Begäran om utlåtande Staden A står i beråd att konkurrensutsätta ett sjukhus och en seniorcentral som en helhetstjänst enligt livscykelmodellen. I projektet ingår att bygga sjukhuset och seniorcentralen och att utföra underhåll, livscykelreparationer och övriga tjänster som specificeras. Dessutom ingår deltagande i planeringen, finansiering och första inredning och utrustning. Det egentliga vårdarbetet står staden för. De övriga tjänsterna avtalas som en del av upphandlingsförfarandet.

Sjukhuset ska få åtta rehabiliteringsavdelningar med 30 platser och ett rehabiliteringscenter som erbjuder rehabiliterande öppen service, en regional hälsostation, lokaler för mun- och tandvård samt ett laboratorium.

Seniorcentralen ska innehålla mångsidiga servicelokaler som är avsedda för seniorer och förlagda till det öppna servicecentret. Det öppna servicecentret ska också inrymma mötes- och motionslokaler för andra kommuninvånare samt ett bibliotek, en restaurang, en livsmedelsaffär och andra servicelokaler som behövs i vardagslivet. I samband med seniorcentralen ska det också byggas bostadsgrupper med gemensamma utrymmen för cirka 160 boende, men de ingår inte i det avtal om helhetsservice som ingås mellan beställaren och serviceproducenten.

Andra lokaler i byggnaden är bland annat sociala utrymmen och arbetsrum för personalen och de lokaler som behövs för fastighetsskötseln.

I projektet eftersträvar staden i första hand en modell där den anbudsgivare som tilldelas kontraktet grundar och registrerar ett finländskt aktiebolag för projektet (projektbolag), som ska svara för projektfinansieringen, byggandet (själv eller som byggherre) i enlighet med planerna och för underhåll under avtalsperioden så att sjukhuset och seniorcentralen står till stadens förfogande från ibruktage till utgången av avtalsperioden enligt den fastställda användbarhetsnivån. I modellen förutsätts inte att projektbolaget äger objektet, men projektbolaget får tillträde till det så att bolaget kan genomföra tjänster och underhåll (s.k. koncession). Efter avtalsperioden överförs ansvaret för underhållet på staden.

Sökanden ber bokföringsnämndens kommunsektion ta ställning till om de kostnader som helhetsserviceavtalet föranleder under avtalstiden kan upptas i resultaträkningen som kostnad för helhetsservice enligt prestationsprincipen och om återstående betalningar som hänför sig till det långvariga avtalet om helhetsservice kan uppges som ansvar i noterna till balansräkningen.

**2 Den s.k. livscykelmodellen**

Inom den offentliga sektorn avses med livscykelmodellen i korthet att beställaren (nedan även staden) konkurrensutsätter och beställer ett projekt, till exempel planering, byggande, finansiering och underhåll av ett sjukhus, som en helhetstjänst av en privat serviceproducent. Typiskt för sådana projekt är att de används för offentliga ändamål och att de inte har någon eftermarknad. Beställaren behåller sin rätt att bestämma om tidsplanen för projektet och om den service beställaren önskar. Beställaren ställer både tekniska och

strukturella krav på projektet och också särskilda användbarhetskrav. I praktiken åtar sig serviceproducenten att mot en helhetsserviceavgift ansvara för de avtalade uppgifterna under avtalsperioden.

Också benämningarna PPP-modellen, privatfinansieringsmodellen och partnerskapsmodellen används om motsvarande avtal om helhetsservice. I det aktuella fallet har avtalsperioden planerats bli 30 år, varav cirka tre år går åt till planering och byggande av sjukhuset och 27 till upprätthållande. Serviceproducenten ska genomföra planerna enligt de krav som ställts upp i avtalet. Staden betalar ingen avgift för helhetsservicen i planerings- och byggnadsskedet. Avgiften betalas först när sjukhuset tas i bruk. Under användningstiden bestäms ersättningen till serviceproducenten utgående från lokalernas användbarhet och i vilken mån användbarhetskraven uppfyllts.

Under användningstiden betalar staden på de grunder som anges närmare i avtalet en avgift för helhetsservice som innehåller både en kostnadsandel för byggandet och en andel för de överenskomna tjänsterna och justeringar av dem under avtalsperiodens gång.

Staden äger markområdet som ska bebyggas och överlåter nyttjanderätten till byggnaden på serviceproducenten. Byggnaden byggs i stadens namn och för dess räkning. Stadens ägande- och besittningsrätt har ändå begränsats betydligt i det aktuella fallet. Enligt avtalsvillkoren kan staden inte sälja eller inteckna byggnaden och har inte heller andra rättigheter som normalt hör till byggnadens ägare. Stadens rätt att använda lokalerna bestäms i serviceavtalet mellan staden och serviceproducenten. Serviceproducenten har tillgång till och för underhållsuppgiften även använder- och besittningsrätt till lokalerna på det sätt som bestäms i serviceavtalet. Till exempel har ansvaret för underhålls- och reparationsarbeten i byggnaden fastställts i serviceavtalet.

### 3 Motiveringar till utlåtandet

#### 3.1 Lagstiftning

##### *Bokföringslagen (1336/1997)*

Enligt 3 kap. 2 § 1 mom. i bokföringslagen ska bokslutet ge riktiga och tillräckliga uppgifter om resultatet av den bokföringsskyldiges verksamhet och om dennes ekonomiska ställning (rättvisande bild). De tilläggsupplysningar som behövs för detta ska lämnas i noterna.

Enligt bokföringslagen är grunden för bokföring av en utgift mottagande av en produktionsfaktor och grunden för bokföring av en inkomst överlåtelse av en prestation, dvs. prestationsprincipen (2 kap. 3 §). Utgifter och inkomster får även bokföras enligt kontantprincipen, varvid leverantörsskulder och kundfordringar ska kunna utredas kontinuerligt. När bokslutet upprättas ska bokföring enligt kontantprincipen, med undantag för noteringar som gäller affärshändelser av ringa betydelse, rättas och kompletteras enligt prestationsprincipen (BokfL 3 kap. 4 §).

Till bestående aktiva i balansräkningen hör poster som är avsedda att stadigvarande ge intäkter under flera räkenskapsperioder (4 kap. 3 §). Anskaffningsutgiften för materiella tillgångar som hör till bestående aktiva ska aktiveras och tas upp under sin verkningstid som kostnad genom avskrivningar enligt plan (5 kap. 5 §).

Med anskaffningsutgift avses de rörliga utgifterna för anskaffning och tillverkning av en tillgång. Till anskaffningsutgiften får också räknas fasta utgifter som sammanhänger med anskaffningen och tillverkningen, om beloppet är väsentligt jämfört med anskaffningsutgiften. Under vissa förutsättningar kan också tillverkningstidens ränteutgifter räknas in i anskaffningsutgiften för tillgångar bland bestående aktiva. (4 kap. 5 §)

### 3.2 Kommunsektionens allmänna anvisningar

Kommunsektionen har i den allmänna anvisningen om upprättande av balansräkning för kommuner och samkommuner (2010) kompletterat bokföringslagens definition av begreppet bestående aktiva så att kommunens bestående aktiva utgörs av immateriella och materiella tillgångar vilkas stadigvarande verkningstid omfattar flera räkenskapsperioder samt aktier och andelar i investeringar som stöder kommunens verksamhet och övriga placeringar, oberoende av om tillgångarna och placeringarna är avsedda att ge inkomst eller inte.

Enligt den allmänna anvisningen om noter till bokslutet för kommuner och samkommuner ska i de noter som gäller kommunens övriga ekonomiska ansvar (47) presenteras det återstående sammanlagda beloppet (eller en uppskattning) av ansvar till följd av betydande avtal om samarbete och partnerskap, t.ex. avtal som baserar sig på livscykelmodellen e.d.

### 3.3 Utlåtanden av kommunsektionen

Bokföringsnämnden har tidigare gett ett utlåtande i samma ärende, 1868/1.3.2011 *Rakentamiseen ja peruskorjaukseen liittyvien erien käsittelystä elinkaarimallissa*, men sökanden hade då begärt det för serviceproducentens räkning. Bokföringsnämnden konstaterade i sitt utlåtande, med hänvisning till sina tidigare utlåtanden 1734/2004 och 1764/2005, att projektbolaget som verkar som serviceproducent kan behandla utgifterna för byggande av sjukhuset som övriga utgifter med lång verkningstid bland bestående aktiva och att poster som har karaktär av grundlig renovering av byggnaden kan aktiveras som utgifter med lång verkningstid bland bestående aktiva. Övriga utgifter med lång verkningstid ska avskrivas så att den ovillkorliga maximala avskrivningstiden på 20 år enligt 5 kap. 11 § i bokföringslagen beaktas i avskrivningsplanen.

I de tidigare utlåtanden som bokföringsnämnden hänvisar till i det nämnda utlåtandet har nämnden tagit ställning till bland annat frågor som gäller den s.k. livscykelmodellen. I sitt utlåtande 1734/2004 har bokföringsnämnden konstaterat att sökanden, serviceproducenten kan aktivera de grundläggande investeringar som hänför sig till vägbyggandet och utgifter med karaktär av ombyggnad av vägen och konstruktionerna som övriga utgifter med lång verkningstid bland bestående aktiva i balansräkningen och avskriva dem under deras verkningstid. Enligt utlåtandet ska man i avskrivningsplanen ändå beakta den ovillkorliga maximala avskrivningstiden på 20 år enligt 5 kap. 11 § i bokföringslagen för övriga utgifter med lång verkningstid. Alla utgifter i anknytning till årligt underhåll och reparationsarbeten som sannolikt inte längre ger upphov till motsvarande inkomster ska med stöd av 5 kap. 1 § i bokföringslagen bokföras som årliga kostnader.

I motiveringen till sitt utlåtande 1734/2004 behandlade bokföringsnämnden tolkningen av prestationsprincipen i livscykelmodellen. Bokföringsnämnden konstaterade att "med tanke på tolkningen av prestationsprincipen är det väsentligt huruvida de tjänster som producerats i livscykelmodellen bör delas upp på byggnads- och underhållskomponenter eller om de kan behandlas som en helhet. Vilket avgörandet i saken blir inverkar i praktiken på i vilket stadium av avtalsperioden väginvesteringen inkomstförs i serviceproducentens bokföring."

Bokföringsnämnden sade vidare i motiveringen att "i avtalsförhållanden kan prestationerna i allmänhet alltid fritt fastställas av parterna. Endast i undantagsfall kan tvingande lagstiftning, i allmänhet som säkerhet för den avtalspart som bedöms vara svagare, ställa begränsningar för den generella avtalsfriheten. Om avtalsvillkoren beskriver avtalsparternas verkliga syfte och verkliga transaktioner, finns det i allmänhet ingen bokföringsmässig grund för att fastställa dem på nytt. Om avtalets juridiska form emellertid inte mots-

varar affärshandlingens verkliga innehåll, kan både 3:2.1 § i BFL och principen om betoning av innehållet, som har ansetts höra till god bokföringssed, leda till motsatt slutresultat."

Utgående från beskrivningen i ansökan ansåg bokföringsnämnden inte att det fanns förutsättningar för att behandla serviceavgifterna i serviceproducentens bokföring på ett sätt som avviker från avtalet. Enligt utlåtandet utgjorde den beskrivna helhetsserviceavgiften en helhetsersättning som avtalsparterna slagit fast för byggandet och underhållet av vägen. Prestationen, dvs. helhetsserviceavgiften, skulle behandlas som en helhet också i bokföringen, varvid serviceproducenten i sin omsättning skulle inkomstföra de avgifter denne fått för helhetsservicen utan skyldighet att specificera dem.

I sitt utlåtande 1764/2005 har bokföringsnämnden till stor del hänvisat till sina svar i utlåtande 1734/2004.

Bokföringsnämnden har behandlat prestationsprincipen enligt bokföringslagen bland annat i sitt utlåtande 1994/1295. Enligt motiveringen till utlåtandet baserar sig prestationsprincipen enligt bokföringslagen bland annat på överlåtelse av egendom med stöd av ett bindande köpe- e.d. avtal. Med överlåtelse avses en händelse där besittningen av egendom som säljs övergår till köparen, och köparen börjar använda eller på något annat sätt utnyttja egendomen i sin egen inkomstproduktionsprocess. Vid överlåtelsen övergår samtidigt merparten av eller all den risk och nytta som är förknippad med egendomen. I praktiken sker överlåtelsen av egendomen i allmänhet genom att själva egendomen eller en handling som ger rätt till besittning av den fysiskt överläts till köparen.

Bokföringsnämnden framhöll särskilt att överlåtelsen av besittningen inte gäller överlåtelse på basis av hyresavtal, där det inte ens är meningen att äganderätten ska överlätas.

I bokföringsnämndens motivering till utlåtandet sägs också att när prestationsprincipen granskas ur två bokföringsskyldigas – köparens och säljarens – perspektiv samtidigt, sammanfaller tidpunkterna enligt prestationsprincipen i köparens och säljarens bokföring. Om inte säljaren överlåter prestationen kan köparen inte ta emot den som egen produktionsfaktor och vice versa. Tidpunkten då köparen tar emot produktionsfaktorn och säljaren överlåter prestationen ska motsvara varandra, eftersom prestationen eller produktionsfaktorn bara kan utgöra egendom för antingen säljaren eller köparen. Av denna motsvarighetsprincip följer att en utgift hos en bokföringsskyldig ska motsvara en inkomst hos en annan. I sällsynta fall, till exempel i utrikeshandeln eller när en inkomst bokförs som intäkt enligt tillverkningsgrad i enlighet med 16 § 2 mom. i bokföringslagen (1572/1992) kan det uppstå situationer där köparens utgift och säljarens inkomst uppkommer vid olika tidpunkter på grund av att olika bokföringsgrunder tillämpats.

### 3.4 Utlåtande av statens bokföringsnämnd

Statens bokföringsnämnd har gett Vägförvaltningen ett utlåtande (23/26.8.2002) om bokföring av de serviceavgifter som grundar sig på avtalet om motorvägen Träskända – Lahtis på riksväg 4. Det var fråga om ett avtal om helhetsservice som ingåtts med ett privat bolag. Avtalet omfattade både en investeringsdel och en underhållsdel.

I vägprojektet som genomfördes enligt livscykelmodellen skulle händelserna i bokföringen enligt utlåtandet behandlas enligt följande:

- anskaffningsutgiften skulle aktiveras i det skedet då vägen tagits emot för användning, antingen enligt en utredning av leverantören eller enligt uppskattning
- anskaffningsutgiften skulle avskrivas enligt plan

- ett belopp som motsvarar anskaffningsutgiften skulle upptas som leverantörsskuld bland aktiva i balansräkningen.
- avgiften för helhetsservicen innehöll både en investeringsdel och en servicedel, och leverantörsskulden avkortades månatligen i samband med betalningen av serviceavgifterna så att skulden skulle vara betald när avtalet gick ut.
- övriga delar av serviceavgiften bokfördes månatligen bland köp av tjänster i resultaträkningen.

Bokföringslagen tillämpas inte i statens bokföring, utan den regleras i förordningen om statsbudgeten (1111/1998). Till exempel i 42 d § 1 mom. i förordningen finns bestämmelser om prestationsprincipen som motsvarar bestämmelserna i 2 kap. 3 § i bokföringslagen.

Observera att bokföringsnämnden i sitt utlåtande 1734/2004 ansåg att helhetsserviceavgiften i den andra avtalspartens bokföring utgjorde en helhetsersättning för både byggande och underhåll av vägen.

### 3.5 Tidigare utlåtanden av kommunsektionen

I Kommunsektionens utlåtande 69/23.9.2005 var det enligt inlösningsavtalet fråga om inlösnings av en lagerlokal i en industrihall vilken byggts och finansierats av en företagare. Inlösningsen skulle ske efter fem år, och under de fem åren hade företagaren tillgång till byggnaden och betalade inte hyra till kommunen. I det här skedet hade varken ägande- eller besittningsrätten ännu övergått till kommunen.

Enligt utlåtandet skulle anskaffningsutgiften för byggnaden upptas i kommunens balansräkning först när ägande- eller besittningsrätten övergått till kommunen. Den bindande inlösningsskyldigheten skulle antecknas i noterna till bokslutet.

En annan del av utlåtandet gällde att kommunen genom hyres- och inlösningsavtal förbundit sig att hyra en lägenhet av hyresvärden för 10 år och att senast när hyrestiden gick ut genom en särskild överlåtelsehandling lösa in de aktier i fastighetsaktiebolaget som gav besittningsrätt till lägenheten. Äganderätten till aktierna övergick till kommunen först när den särskilda överlåtelsehandlingen undertecknats och inlösningspriset betalats. Den skuldandel som hänförde sig till aktierna i samband med inlösningsen övergick till kommunen. Besittningsrätten till den lägenhet som aktierna gällde övergick till kommunen i det skede då kommunen började betala hyra till hyresvärden. Lägenheten som kommunen förfogade över enligt avtalet användes i kommunens serviceverksamhet så att den hyrdes ut vidare till en företagare för företagsverksamhet. Kommunen hade rätt att helt eller delvis överföra hyresavtalet på en tredje part utan att höra hyresvärden.

Anskaffningsutgiften för aktierna skulle i detta fall aktiveras i balansräkningen till beloppet av inlösningspriset och de direkta kostnaderna för anskaffningen efter att besittningsrätten till den lägenhet som aktierna berättigade till övergått till kommunen.

### 4 Kommunsektionens ställningstagande

Enligt begäran om utlåtande byggs byggnaden i stadens namn och för dess räkning. Enligt avtalsvillkoren kan staden inte sälja eller inteckna byggnaden och har inte heller andra rättigheter som normalt hör till byggnadens ägare. Stadens rätt att använda lokalerna bestäms i serviceavtalet mellan staden och serviceproducenten. Serviceproducenten har tillgång till och för underhållsuppgiften även användar- och besittningsrätt till lokalerna på det sätt som bestäms i serviceavtalet, men inte äganderätt. Serviceproducenten kan därmed använda lokalerna som produktionsfaktor på ett liknande sätt som

om det var fråga om ett hyresavtal. Serviceproducenten har ett helhetsansvar för byggnaden och dess användbarhet under hela avtalstiden.

I det aktuella fallet har staden äganderätt till byggnaden, men stadens ägande- och besittningsrätt har genom avtal begränsats så att staden inte kan använda byggnaden såsom eget produktionsmedel. Staden betalar en helhetsserviceavgift för användningen av byggnaderna till avtalsperiodens slut. Helhetsserviceavgiften innehåller både en finansieringsandel för investeringar och kostnader för användning, underhåll och produktion av andra avtalade tjänster, men fördelningen på olika delar specificeras inte på något sätt och inga uppskattningar ges i serviceavtalet. När avtalstiden går ut övergår lokalerna på staden utan extra betalning.

Bokföringsalternativen i det aktuella helhetsserviceavtalet är antingen den bokföringsmässiga behandling som tillämpas vid avbetalningsköp, såsom i utlåntagandet av statens bokföringsnämnd, eller den som tillämpas vid hyrning, såsom i bokföringsnämndens utlåtande. Enligt principen om innehåll föreför kommunsektionen med hänvisning till bokföringsnämndens ovan nämnda utlåtanden tolkningen att helhetsserviceavgiften i detta fall bör behandlas såsom hyrning. Motiveringen är att stadens ägande- och besittningsrätt har begränsats betydligt i det aktuella avtalet och att staden inte kan använda byggnaden som ett eget produktionsmedel. Avtal som baserar sig på livscykelmodellen kan vara olika till sitt innehåll, så man måste alltid granska innehållet i det enskilda avtalet och avgöra bokföringsförfarandet utgående från det verkliga innehållet i avtalet.

Med hänvisning till bokföringsnämndens ovan nämnda utlåtanden anser kommunsektionen att staden bör bokföra de helhetsserviceavgifter som baserar sig på helhetsserviceavtalet såsom årliga kostnader, vilket staden också föreslagit i sin begäran om utlåtande. I noterna till bokslutet ges en uppskattning av det totala beloppet av de återstående serviceavgifter som avtalet föranleder.

#### 5 Kommunsektionens utlåtande

Utgående från de uppgifter som presenterats i begäran om utlåtande anser kommunsektionen att staden bör bokföra de helhetsserviceavgifter som baserar sig på helhetsserviceavtalet såsom årliga kostnader. I noterna till bokslutet ges en uppskattning av det totala beloppet av de återstående serviceavgifter som avtalet föranleder.