

15.11.96

**LAUSUNTO KUNTAKOHTAISTEN SAIRAANSIJOJEN POISTAMISESTA JOHTUVIEN
LAINAERIEN KÄSITTELYSTÄ KUNNISSA JA KUNTAYHTYMISSÄ 1.1.1997 ALKAEN**

Lausuntopyyntö

Suomen Kuntaliitto on esittänyt kirjeellään 6.3.1996, että kirjanpitolautakunnan kuntajaosto antaisi yleisohjeen lainaerien käsittelystä jäsenkuntien ja sairaanhoitopiirien vuoden 1997 aloittavassa taseessa. Kuntaliitto toteaa kirjeessään, että kuntakohtaisten sairaansijojen poistaminen on useimmissa sairaanhoitopiireissä hoidettu kuntayhtymän ja jäsenkuntien välisellä lainajärjestelyllä. Lainajärjestely on kuitenkin vielä kesken ja päättyy viimeistään vuonna 2001. Kirjausohjeen antaminen on Kuntaliiton mukaan tarpeen, koska lainajärjestelyn osalta kunnissa on ollut toisistaan poikkeavaa kirjanpitokäsittelyä ja koska näiden lainaerien käsittelyllä on vielä melko suuri taloudellinen merkitys.

Lausunnon perustelut

Säädöspohja

Erikoissairaanhoitolain (1062/89) voimaannpanosta annetun erillislain (1063/89) mukaan muodostetun sairaanhoitopiirin kuntainliiton (jäljempänä kuntayhtymä) tuli suorittaa korvaus siihen liitettyjen kuntainliittojen (jäljempänä kuntainliitto) jäsenkunnille sairaanhoitopiirille siirtävästä käyttöomaisuudesta. Korvaukset merkittiin em. voimaannpanolain mukaisesti sairaanhoitopiirin kuntayhtymän lainaksi ao. jäsenkunnille. Kuntayhtymän tuli maksaa laina takaisin kunnille korkoineen kymmenen (10) vuoden aikana siten, että suoritukset alkoivat voimaannpanolain 16.3 §:n poikkeusta lukuunottamatta vuodesta 1992. Lainan kuoletuksien ja korkoon tarvittavat varat kuntayhtymä oli edellä mainitun voimaannpanolain mukaan oikeutettu perimään jäsenkunniltaan vuotuisena maksusuutena edellisen kalenterivuoden käytön suhteessa.

Aikaisempi kirjaussuositus ja käytäntö

Kuntien keskusjärjestöjen yhteistyöelin (*Kunnallisen laskentatoimen uudistamistoimikunta*) antoi 9.12.1992 lainajärjestelyä koskevan kirjausohjeen, joka vastasi edellä mainittuja voimaannpanolain säännöksiä. Ohjeen mukaan siirtyvä käyttöomaisuus

merkittiin kuntayhtymän käyttöomaisuuteen bruttomääräisenä, mikä tarkoitti 1.1.1991 suoritettua käyttöomaisuuden arvostuksen mukaista nykyarvoa. Kuntayhtymän tuli merkitä lainana kuntainliiton jäsenkunnilta luovutetun käyttöomaisuuden nykyarvon ja kuntainliiton käyttöomaisuuden hankintamenoon saaman valtionosuuden erotus.

Kuntainliiton jäsenkunnalle keskusjärjestöjen kirjausohje antoi kaksi vaihtoehtoa. Ensimmäisessä vaihtoehdossa kunta kirjasi käyttöomaisuuden luovutusta vastaavan saatavan antolainaksi kuntayhtymälle ja käyttöpääoman lisäykseksi. Kunnan kuntainliitto-osuus poistettiin vastakirjauksin kunnan käyttöomaisuudesta ja käyttöpääomasta ja kunnan kuntayhtymäosuus lisättiin sen käyttöomaisuuteen ja käyttöpääomaan.

Toisessa kirjausvaihtoehdossa kunta kirjasi käyttöomaisuuden luovutusta vastaavan saatavan omaisuuden korvauksiin tai muihin saamisiin ja taseen vastattavissa jaksotettaviin tuloihin. Kunnan kuntainliitto-osuus poistettiin vastakirjauksin kunnan käyttöomaisuudesta ja käyttöpääomasta ja kunnan kuntayhtymäosuus lisättiin sen käyttöomaisuuteen ja käyttöpääomaan. Kunnan käyttöpääoma jäi tässä toisessa vaihtoehdossa pienemmäksi kuin ensimmäisessä vaihtoehdossa määrän, joka oli kirjattu jaksotettaviin tuloihin antolainojen sijasta.

Sairaanhoitopiireille tehdyn kyselyn mukaan kahdeksastatoista (18) sairaanhoitopiirin kuntayhtymästä kymmenen (10) kirjasi vuotuiserien lainan kuntien keskusjärjestöjen kirjausohjeen mukaisesti käyttöpääomaa vähentäen. Kuntien kirjausmenettelyä ei ole erikseen selvitetty, mutta useimmat em. kuntayhtymien jäsenkunnat lienevät noudattaneet keskusjärjestöjen antaman ohjeen jompaa kumpaa vaihtoehtoa. Kyselyn mukaan kahdessa sairaanhoitopiirissä ei merkitty vuotuiserien lainaa lainkaan ja kahdessa sairaanhoitopiirissä laina oli maksettu jo loppuun kyselyn ajankohtana.

Neljässä sairaanhoitopiirin kuntayhtymässä poikettiin kuntien keskusjärjestöjen kirjausohjeesta siten, että lainaerä merkittiin kuntayhtymän taseessa sekä lainaksi jäsenkunnille että lainasaamiseksi jäsenkunnilta. Lainaerä ei vähentänyt kuntayhtymän käyttöpääomaa eikä sitä kirjattu vuoden 1992 talousarviotuloksi. Jäsenkunnille em. kuntayhtymän kirjauskäytäntö on ollut ongelmallinen. Kuntayhtymän saatavakseen kirjaamaa erää ei ole voitu jakaa jäsenkuntien velaksi, koska jäsenkunnan maksuvelvoite määräytyy kuntayhtymän palvelujen vastaisen käytön perusteella. Jäsenkunnat ovat saattaneet merkitä velan taseisiinsa arvion mukaan. Eräät jäsenkunnat eivät ilmoituksensa mukaan ole merkinneet kuntayhtymän saatavakseen merkitsemää erää lainkaan velaksi taseisiinsa.

Kuntajaoston lausunto

Kuntakohtaisten sairaansijojen poistamisesta johtuvien lainaerien ja maksuosuuksien kirjanpidollisessa käsittelyssä on kunnissa ja kuntayhtymissä noudatettava 1.1.1997 alkaen mahdollisimman yhdenmukaista käytäntöä. Laina ja lainasaaminen on merkittävä oikeassa arvossa kirjanpitoon. Lainaerien ja maksuosuuksien kirjausten lisäksi kirjanpitokäytännön yhdenmukaisuus koskee

myös käyttöomaisuuden arvostamista ja merkitsemistä valtionosuudella vähennettynä kuntayhtymän taseeseen.

Valtionosuuden vähentäminen hankintamenosta

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston antaman poisto-ohjeen (8.1.1996) mukaan eri-koissairaanhoitopiirin kuntayhtymässä käytetään poistoperustan laskennan pohjana ennen vuotta 1991 hankitussa käyttöomaisuudessa erikoissairaanhoitolain voimaantulon (1063/89) mukaan tai sopimuksella erikseen määriteltyä käyttöomaisuuden arvoa, josta on vähennetty vuonna 1985 ja sen jälkeen saadut perustamiskustannusten valtionosuudet. Sairaalakuntainliitoilta sairaanhoitopiirin kuntayhtymälle siirtyneen käyttöomaisuuden arvostamisessa noudatetaan em. yleisohjetta. Tämän merkitsee samalla sitä, että kuntayhtymän muodostettu peruspääoma 1.1.1997 on vastaavaa valtionosuusvähennystä pienempi.

Kuntayhtymän jäsenkuntien taseessa olevia kuntayhtymäosuuksia joudutaan tarkistamaan vastaavalla määrällä kuin kuntayhtymän peruspääoma supistuu. Kuntayhtymäosuuksien vähennys kirjataan jäsenkunnissa peruspääomaa vastaan.

Laina- ja maksuosuudet

Voimaantulon (1603/89) lainajärjestelyn mukaiset velka- ja saatavasuhteet eivät muutu kirjanpitolain mukaiseen kirjanpitoon siirryttäessä niissä kunnissa, jotka ovat kirjauksissaan noudattaneet em. voimaantulolakia ja kuntien keskusjärjestöjen antamaa kirjaussuositusta.

Lainojen ja niiden vastaerien taseeseen merkitsemisessä on kuitenkin tehtävä seuraavat oikaisukirjaukset:

- kunta, joka on merkinnyt lainasaatavansa vastaerän jaksotettaviin tuloihin siirtää jäljellä olevan pääomaerän peruspääomaansa vuoden 1997 aloittavassa taseessa (ks. liite 2 sivu 4)
- kuntayhtymä, joka on merkinnyt vastaiset maksuosuudet saamisiksi jäsenkunnilta, eliminoi saamisen kirjaamalla sen peruspääomaa vähentäen (ks. liite 1 sivu 3)¹
- antolaina kuntayhtymälle merkitään kunnan taseessa kohtaan *Lainasaamiset kunnilta ja kuntayhtymiltä*
- laina kunnalle merkitään kuntayhtymän taseessa kohtaan *Lainat*

1

Hyvän kirjanpitotavan mukaista ei ole esittää taseessa saamista, jota toinen kirjanpitovelvollinen ei perustellusti voi kirjata taseessaan velaksi.

*kunnilta ja kuntayhtymiltä.**Peruspääoma ja kuntayhtymäosuudet*

Kuntayhtymän peruspääomaa ja jäsenkuntien kuntayhtymäosuuksia on vuoden 1997 aloittavassa taseessa vähennettävä valtionosuusvähennystä vastaavalla määrällä. Kuntayhtymä perii jäsenkunnilta lainan vuotuiserien lyhennyksiä ja korkoja vastaavat maksusuudet edellisvuoden käytön tai sopimuksessa sovitun muun perusteen mukaisesti. Vuotuiseran lyhennystä vastaava maksuosuus kirjataan kuntayhtymässä perussopimuksessa tai erillisessä sopimuksessa määrättyllä tavalla joko peruspääoman tai muun oman pääoman lisäyksenä ja kunnassa kuntayhtymäosuuksien lisäyksenä. Vuotuiseran korkoa vastaava maksuosuus kirjataan kuntayhtymässä tulosvaikutteisesti avustuksena jäsenkunnalta ja kunnassa avustuksena kuntayhtymälle.

Alla olevassa taulukossa on koottuna esitetty vuotuiserien lainan lyhennysten ja korkojen sekä vuotuiseriä vastaavien maksuosuuksien merkitseminen kuntayhtymän ja kunnan kirjanpidossa ja talousarviossa.

	Kuntayhtymä		Kunta	
	Kirjanpito	Talousarvio	Kirjanpito	Talousarvio
Lainan lyhennys kuntainliiton jäsenkunnalle	per Lainat kunnilta	<i>Rahoitusosa:</i> Pitkäaikaisten lainojen vähennys	an Lainasäämiset kuntayhtymiltä	<i>Rahoitusosa:</i> Antolainojen vähennys
Lainan korko kuntainliiton jäsenkunnalle	per Korkokulut	<i>Tuloslaskelmaosa:</i> Korkomeno	an Korkotuotto	<i>Tuloslaskelmaosa:</i> Korkotulo
Vuotuiseran lyhennystä vastaavan jäsenkunnan maksuosuuden suoritus kuntayhtymälle	an Peruspääoma tai an Muu oma pääoma	<i>Rahoitusosa:</i> Oman pääoman lisäys	per Kuntayhtymäosuudet	<i>Rahoitusosa:</i> Käyttömaisuusinvestoinnit
Vuotuiseran korkoa vastaavan jäsenkunnan maksuosuuden suoritus kuntayhtymälle	an Avustukset jäsenkunnalta	<i>Tuloslaskelmaosa:</i> Avustustulo	per Avustukset kuntayhtymälle	<i>Tuloslaskelmaosa:</i> Avustusmeno

Kirjausesimerkit

Liitteissä 1 ja 2 on esitetty kirjausesimerkit vuotuiserien lainan ja vuotuiseriä vastaavien maksuosuuksien kirjausmenettelystä kuntayhtymissä ja kunnissa.

Koska kirjauskäytäntö on useissa tapauksissa ollut epäyhtenäinen sekä kuntayhtymän ja sen jäsenkuntien kesken että samankin sairaanhoitopiiriin jäsenkunnissa, on kirjausesimerkkeihin otettu mallikirjaukset myös vuosien 1992-1996 osalta.

Kirjausesimerkkejä on yksinkertaistettu siten, että vuodet 1992-1996 on käsitelty yhtenä tilikautena. Samoin yhtenä tilikautena on käsitelty vuodet 1997-2001. Lopputulos olisi ollut sama, vaikka tilinpäätökset olisi esimerkissä tehty vuosittain.

Kuntayhtymästä on esitetty kirjausvaihtoehdot A ja B. Kunnasta on esitetty kirjausvaihtoehdot 1, 2 ja 3. Kirjausvaihtoehtojen vastaavuudet ovat seuraavat:

Kuntayhtymän kirjausvaihtoehtoa A vastaa kunnan kirjausvaihtoehto 1 tai kirjausvaihtoehto 2.

Kuntayhtymän kirjausvaihtoehtoa B vastaa kunnan kirjausvaihtoehto 3.

Vuodesta 1997 alkaen tilinpäätösten tuloslaskelmat ja taseet ovat yhdenmukaiset eri kirjausvaihtoehdoissa.

LIITTEET	Liite 1	Sairaansijojen poistamisesta aiheutuneiden lainajärjestelyjen käsittely kuntayhtymän kirjanpidossa
	Liite 2	Sairaansijojen poistamisesta aiheutuneiden lainajärjestelyjen käsittely kunnan kirjanpidossa