

9.3.2015

LAUSUNTO VESIHUOLTOLAIN MUUTOSTEN VAIKUTUKSISTA KUNNALLISTEN VESIHUOLTOLAITOSTEN KIRJANPITOON JA TILINPÄÄTÖKSEEN

1 Tausta

Vesihuoltolakia koskevat muutokset (22.8.2014/681) ovat tulleet voimaan 1.9.2014. Lain mukaan kunnan tai yrityksen tulee kirjanpidossaan eriyttää vesihuolto muista toiminnoista ja vesihuollolle on tilikausittain laadittava kirjanpitolain mukainen tase ja tuloslaskelma, rahoituslaskelma sekä esitettävä niiden liitteenä olevat tiedot.

Kuntajaosto on päättänyt antaa oma-aloitteisen lausunnon kirjanpitolain soveltamisesta kunnallisessa vesihuoltolaitoksessa. Tässä lausunnossa kunnallisella vesihuoltolaitoksella tarkoitetaan kunnan tai kuntayhtymän omana toimintana olevaa vesihuoltolaitosta (ei kunnallista osakeyhtiötä).

2 Kuntajaoston lausunto ja perustelut

2.1 Vesihuollon eriyttäminen kirjanpidossa

Vesihuoltolaitosten tulee vesihuoltolain (9.2.2001/119, myöhemmin VHL) 20.1 §:n mukaan jatkossakin eriyttää vesihuollon kirjanpito kunnan muista toiminnoista. Mikäli vesihuoltolaitos huolehtii huleveden viemäroinnistä vesihuoltolain 17 a §:n mukaisen kunnan päätöksen perusteella, myös huleveden viemäroinnin kirjanpito tulee eriyttää. Jos vesihuoltolaitos hoitaa vesihuollon lisäksi huleveden viemäroinnin, on kumpikin toiminto siis eriytettävä. Eriyttämisellä pyritään siihen, että tilinpäätöksen ja siinä esitettyjen tunnuslukujen perusteella voidaan läpinäkyvästi arvioida, missä määrin vesihuollosta ja huleveden viemäroinnistä perittävät maksut kattavat palvelujen tuottamisesta aiheutuvat kustannukset pitkällä aikavälillä, ja ovatko maksut kohtuullisia.

Vesihuoltolain muutoksen perustelujen mukaan eriyttämisellä tarkoitetaan taseen, tuloslaskelman ja rahoituslaskelman ja niiden liitetietojen laatimista vesihuollolle ja huleveden viemäroinnille. Lain perustelujen mukaan vesihuollon ja huleveden viemäroinnin eriyttäminen ei edellytä erillisten kirjanpitoyksiköiden muodostamista. Taseen ja tuloslaskelman laatimisessa tulee kuitenkin lain 20.1 §:n mukaan noudattaa kirjanpitolain säännöksiä. Tällä pyritään varmistamaan, että vesihuoltolaitosten laskelmien arvostus- ja jakotusperusteet pohjautuisivat yhdenmukaisiin periaatteisiin, ja että kunnallisten laitosten tuloslaskelmasta ja taseesta tulisi vertailukelpoinen osakeyhtiön tilinpäätöksen kanssa.

Kunnan kirjanpitovelvollisuudesta, kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä on soveltuvin osin voimassa, mitä kirjanpitolaissa säädetään. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolain ja kuntalain 68–70 §:n soveltamisesta. Kuntajaosto on antanut muun muassa yleisohjeen kunnallisen liikelaitoksen kirjanpidollisesta käsittelystä (2013) ja kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta (2013).

Kuntajaosto katsoo, että vesihuoltolaitoksen ja huleveden viemäröinnin kirjanpidollinen eriyttäminen muista toiminnoista, kirjanpitolain soveltaminen ja tilinpäätöslaskelmien esittäminen kuntajaoston liikelaitosohjeen mukaisina johtavat yhdessä siihen, että kunnallisen vesihuoltolaitoksen tilinpäätös on riittävän vertailukelpoinen osakeyhtiön tilinpäätöksen kanssa. Näin siitä huolimatta, että kuntajaoston kunnan ja kuntayhtymän liikelaitoksen kirjanpidollista käsittelyä koskevan yleisohjeen (2013, myöhemmin liikelaitosohje) mukaisessa tuloslaskelmakaavassa kunnan vesihuoltotoiminnasta tulouttamaa tuottoa (korvaus peruspääomasta) ei esitetä osakeyhtiön osingonjakoon vertailukelpoisella tavalla. Se esitetään kuitenkin läpinäkyvästi liikelaitoksen tuloslaskelmassa omalla rivillä.

Tähän asti kunnallisen vesihuoltolaitoksen toimintojen eriyttäminen on voitu Suomen Kuntaliiton Kunnallisen liiketoiminnan eriyttämistä koskevan suosituksen (2001) mukaan tehdä laskennallisesti, muuna taseyksikkönä tai kunnallisena liikelaitoksena. Suosituksen mukaiset laskennallisesti eriytetyn liiketoiminnan tilinpäätöslaskelmakaavat eivät ole vertailukelpoisia osakeyhtiöiden laskelmien kanssa erityisesti tasejatkuvuuden osalta. Suosituksen mukaisessa laskennallisesti eriytetyn liiketoiminnan tilinpäätöslaskelmakaavossa ei esitetä myöskään kunnalta/kuntayhtymältä saatuja tukia ja avustuksia, kunnalle/kuntayhtymälle maksettuja korkokuluja, pitkä- ja lyhytaikaisia saamisia tai lainoja kunnalta, rahoja ja pankkisaamisia eikä peruspääomaa. Peruspääoman sijasta kunnan sijoitusta kuvaa jäännöspääoma, jolla ei ole tasejatkuvuutta. Vesihuoltolaki edellyttää kirjanpidon eriyttämistä ja siten myös tilinpäätöksen johdettavuutta kirjanpidosta.

Edellä mainituista syistä kuntajaosto katsoo, että vesihuoltolaitoskokonaisuus (vesihuolto ja huleveden viemäröinti) tulee eriyttää kirjanpidollisesti joko kunnallisena liikelaitoksena tai taseyksikkönä. Sen sijaan huleveden viemäröinti voidaan eriyttää muusta vesihuoltolaitoksen toiminnasta laskennallisesti. Erityisesti sekaviemäröidyillä alueilla huleveden viemäröinnille ei käytännössä ole mahdollista laatia tuloslaskelmaa, tasetta ja rahoituslaskelmaa muulla tavoin kuin laskennallisesti.

2.2 Kunnallisen vesihuoltolaitoksen tilinpäätös

Vesihuoltolain 20.1 §:n mukaan vesihuollolle on tilikausittain laadittava tase, tuloslaskelma ja rahoituslaskelma sekä esitettävä niiden liitteenä olevat tiedot. Tase ja tuloslaskelma laaditaan kirjanpitolain (1336/1997) säännösten mukaisesti. Mitä VHL 20.1 §:ssä säädetään vesihuollon eriyttämisestä, sovelletaan myös 17 a §:ssä tarkoitettuun huleveden viemäröintiin.

Kunnallinen liikelaitos ja taseyksikkö

Mikäli vesihuoltolaitoksen liiketoimintakokonaisuus (esim. vesihuolto ja huleveden viemäröinti) on eriytetty kunnallisena liikelaitoksena tai taseyksikkönä, laaditaan liiketoimintakokonaisuudesta tilinpäätöslaskelmat (tuloslaskelma, tase, rahoituslaskelma) liikelaitosyleisohjeen mukaisesti.

Kuntajaosto katsoo, että tämän lisäksi tilinpäätöksessä esitetään erikseen vesihuollon ja huleveden viemäröinnin tilinpäätöslaskelmat soveltuvin osin liikelaitosohjeen kaavojen mukaisina.

Mikäli huleveden viemäröinti on eriytetty muista vesihuoltolaitoksen toiminnoista laskennallisesti, esitetään laskennallisesti eriytetyn toiminnon tilinpäätöslaskelmat (tase, tuloslaskelma ja rahoituslaskelma) soveltuvin osin liikelaitosohjeen kaavojen mukaisina.

Tilinpäätöksen liitteenä esitettävät tiedot

Vesihuoltolain perusteluissa liitteenä olevilla tiedoilla (VHL 20.1 §) viitataan muun muassa sellaisiin tietoihin, jotka käsittelevät sisäisesti eriytettyjen toimintojen yhteisten kustannusten jakoa, palvelujen veloitusperusteita ja käytettyjä lainakorkoja. Kun tuloslaskelmia ja taseita esitetään ensimmäistä kertaa esimerkiksi toimintamuotoa muutettaessa tai eriytettäessä vesihuolto muista toiminnoista, tulee laskelmien lisätietoina olla lisäksi selostus niistä periaatteista, joiden mukaan aloittavat taseet on muodostettu. Tiedot tulee esittää erikseen vesihuollosta ja huleveden viemäroinnistä osalta.

Kuntajaosto katsoo, että liitteenä esitettävät tiedot ovat luonteeltaan eriytetyn tilinpäätöksen lisätietoja, eikä niitä sisällytetä virallisiin liitetietoihin. Tiedot voidaan esittää tilinpäätöksessä erikseen esimerkiksi otsikon "Vesihuoltolain edellyttämät lisätiedot" alla.

Kuntajaosto katsoo, että kirjanpitolaissa (KPL 3:2.1 §) tarkoitettu oikean ja riittävän kuvan vaatimus edellyttää, että yhteiset tulot ja menot sekä tase-erät kirjataan eri toiminnoille tilinpäätöksen laatimisen yhteydessä mahdollisimman tarkasti aiheuttamisperiaatetta noudattaen. Yhteisten tulojen ja menojen ja tase-erien jakoperusteet esitetään tilinpäätöksessä kohdassa "Vesihuoltolain edellyttämät lisätiedot".

2.3 Kunnallisen vesihuoltolaitoksen toimintakertomus

Vesihuoltolaitoksen on laadittava kirjanpitolaissa tarkoitettu toimintakertomus. Siinä tulee esittää ymmärrettävässä muodossa vesihuoltolain 20 §:ssä tarkoitettut tilinpäätöstiedot sekä tiedot vesihuollon hintatasoa, tehokkuutta, laatua ja kannattavuutta kuvaavista tunnusluvuista. Hallituksen esityksen perustelujen mukaan vesihuoltolaitosten tunnuslukujen tulisi olla yhtenäisin perustein tuotettuja, ja niiden tuottamisessa hyödynnettäisiin vesihuoltolain 20 d §:ssä tarkoitettua vesihuollon tietojärjestelmää.

Toimintakertomuksessa tulee esittää 20 § 1 momentissa tarkoitettut tiedot myös 17 a §:n mukaisesta huleveden viemäroinnistä. Huleveden viemäroinnistä ei siten tarvitse laatia erillistä toimintakertomusta.

Kuntajaosto katsoo, että liikelaitoksena toimiva vesihuoltolaitos laatii toimintakertomuksen soveltuvin osin kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöstä ja toimintakertomusta koskevan yleisohjeen mukaisesti. Siinä on otettu soveltuvin osin huomioon kirjanpitolain vaatimukset toimintakertomukselle. Huleveden viemärointiä koskevat VHL: 20.1 §:n tarkoittamat tiedot esitetään vesihuoltolaitoksen toimintakertomuksessa erillisinä.

Muun taseyksikön toimintakertomusta koskevat tiedot ja liitetiedot sisältyvät kunnan tilinpäätöstietoihin ao. kohtiin.

Kuntajaosto katsoo, että taseyksikkönä toimivan vesihuoltolaitoksen tulee esittää toimintakertomusta koskevat tiedot, tilinpäätöslaskelmat ja liitetiedot (ml. vesihuoltolain edellyttämät lisätiedot) myös omana kokonaisuutena liikelaitosta vastaavalla tavalla.

Valtioneuvoston asetuksella ei ole toistaiseksi annettu tarkempia ohjeita tunnuslukujen laskemiseksi. Laissa mainittu vesihuollon tietojärjestelmäkään ei vielä valmis, joten sen avulla tunnuslukuja ei ole toistaiseksi mahdollista laatia.

Tästä syystä kuntajaosto katsoo, että kunnalliset vesihuoltolaitokset voivat esittää tilinpäätöksissään kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöstä ja toimintakertomusta koskevassa yleisohjeessa (2013) mainittujen liikelaitosta koskevien tunnuslukujen lisäksi tarpeelliseksi katsomansa hintatasoa, laatua ja tehokkuutta koskevia tietoja, kunnes laissa mainittu tietojärjestelmä on valmis tai tunnusluvut ovat muutoin tarkemmin määriteltä. Tunnusluvut esitetään erikseen vesihuollosta ja huleveden viemäroinnistä.