

LAUSUNTO JÄSENKUNTIEN PALAUTUS- JA LISÄKANTOMAKSUOSUUKSIEN SEKÄ KÄYTTÖOMAISUUDEN POISTOJEN KÄSITTELYSTÄ KUNTAYHTYMÄN TILINPÄÄTÖKSESSÄ

Lausuntopyyntö

Koulutuskuntayhtymä A on pyytänyt kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausuntoa vuoden 1997 tilinpäätöksen kirjanpidollisesta käsittelystä seuraavissa asioissa:

- 1) Onko kuntayhtymän perussopimuksessa sellaista lainvastaisuutta, jolla on vaikutusta vuoden 1997 tilinpäätöksen laatimiseen?
- 2) Käsitelläänkö jäsenkuntien ennakkomaksujen palautus tai maksuosuuksien lisäkanto tulosvaikutteisesti ottaen huomioon myös erityismaksusuudet vai käsitelläänkö jäsenkuntien ennakkomaksujen palautus tai maksuosuuksien lisäkanto "osingonjakona" tai peruspääoman sijoituksena tuloslaskelman ulkopuolella?
- 3) Tehdäänkö käyttöomaisuuden poistot suunnitelman mukaan?

Lausuntopyynnössään kuntayhtymä viittaa voimassaolevaan perussopimukseen ja JHTT-tilintarkastajalta pyytämäänsä lausuntoon.

Koulutuskuntayhtymä on perustettu 1995 ja se on aloittanut täysimittaisesti toimintansa 1.1.1997. Kuntayhtymän perussopimus on laadittu ja hyväksytty ennen kunnallisen kirjanpitojärjestelmän muutosta. Perussopimuksen mukaan kunkin varainhoitovuoden tilinpäätöksen osoittama investointimenojen ja -tulojen erotus jaetaan jäsenkuntien kesken omistusosuuksien mukaisesti. Jäsenkunnan omistusosuus kuntayhtymän varoista ja vastuu sen veloista määräytyy kolmen edellisen vuoden oppilasmäärien mukaan määrättyjen tilastopäivinä laskettujen oppilasmäärien keskiarvona.

Jäsenkunnan osuudesta investointimenoon vähennetään investointimenoon tuleva kuntakohtainen valtionosuus ja vuokra-arvon pääomakorvaus varainhoitovuonna voimassa olevien perusteiden mukaan ja erotus jää jäsenkunnan suoritettavaksi.

Kuntayhtymän toimintamenot jaetaan perussopimuksen mukaan jäsenkuntien kesken käytön mukaisissa suhteissa oppilaitosmuodoittain lukuun ottamatta yhteisiä toimintamenoja, jotka jaetaan oppilaitosmuodoittain laskettujen kokonaisoppilasmäärien käytön suhteessa. Lainojen korkomenot jaetaan kuitenkin omistusosuuksien suhteessa. Jäsenkunnan on lisäksi maksettava kuntayhtymälle erityismaksuosuutta määräosuus kuntayhtymän palveluksessa olevan viranhaltijan tai työntekijän, joka on jäsenkunnassa henkilökohtaisista tuloistaan verovelvollinen, varainhoitovuonna saamasta palkasta. Erityismaksuosuus otetaan huomioon ao. toiminnan käyttötulona määrättäessä jäsenkuntien maksuosuuksia käyttömenoihin.

Perussopimuksen mukaan jäsenkunnilta peritään varainhoitovuoden kustannusten kattamiseksi ennakkoja lukuun ottamatta erityismaksuosuuksissa. Ennakkojen perusteena ovat talousarvion mukaiset menot ja tulot sekä arvioidut oppilasmäärät. Perussopimuksen mukaisia maksuennakoita eivät jäsenkunnat kuitenkaan ole maksaneet vuonna 1997.

Lausunnossaan JHTT-tilintarkastaja toteaa, että oppilaitosten nykyisen (1.1.1997 voimaan tulleen) rahoitussysteemin mukaan kunnilta ei pääsääntöisesti peritä suoraan maksuosuuksia ja niiden ennakoita, vaan rahoitus tulee suoraan valtiolta ja valtio vähentää maksamansa laskennallisen kuntien osuuden kunnille maksettavista valtionosuuksista. JHTT-tilintarkastaja katsoo lausunnossaan, että uudesta rahoitusjärjestelmästä huolimatta kuntayhtymän tulos tulee laskea perussopimuksen mukaan oppilaitoksittain ja ennakoiden ylittävä maksuosuus tulee periä jäsenkunnalta lisäkantona ja maksuosuuden ylittävä ennakko palauttaa jäsenkunnalle.

Lausunnon perustelut

Kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta (8.1.1996)

Kuntajaoston tilikarttamalli-suositus kunnille ja kuntayhtymille (16.12.1996)

Kuntajaoston tuloslaskelman laatimisesta antaman yleisohjeen (*luku 2.1*) mukaan kuntayhtymässä myyntituottoja ovat jäsenkuntien maksuosuudet ja korvaukset suoritteista, jotka kuntayhtymä on luovuttanut jäsenkunnan asukkaalle.

Kuntajaoston tilikarttamalli -suosituksen mukaan ammattikoulutuksen kuntayhtymän käyttökustannuksiin saama valtion täyden yksikköhinnan mukainen rahoitus sekä valtion suorittama investointilisä kirjataan myyntituottoihin valtiolta. Ammatillisten oppilaitosten vuokriin ja vuokra-arvoihin tarkoitettu valtionosuus sisältyy yksikköhinnan rahoitukseen eikä sitä erotella kuntayhtymän myyntituotoksi kirjattavasta valtion rahoituksesta.

Tilikarttamalli -suosituksen (*luku 2.1.4*) mukaan korvaus, jonka kuntayhtymän jäsenkunta maksaa suoritemäärään tai sijaissuoritemäärään (esimerkiksi

asukasmäärään) perustuvan laskutuksen mukaisena kuntayhtymälle, merkitään kuntayhtymän kirjanpitoon jäsenkunnan korvauksena tai maksuosuutena.

Jäsenkunnalta erikseen perittävät, palvelujen hintoihin sisällyttömät maksuosuudet kuntayhtymän investointimenuun tai pitkäaikaisen lainan lyhennykseen merkitään kirjanpitoon jäsenkunnan pääomasijoituksena kuntayhtymään. Jäsenkunnalta erikseen perittävät, palvelujen hintoihin sisällyttömät maksuosuudet lainan korkomenoon kirjataan kuntayhtymän saamana avustuksena jäsenkunnalta.

Kirjanpitolaki (10.8.1993/655)

Kuntajaoston yleisohje suunnitelman mukaisista poistoista (tarkistettu 15.12.1997)

Kuntajaoston lausunto (15/15.12.1997)

Jäsenkunnan maksuosuuden kirjanpidollinen käsittely kuntayhtymän investointiin samoin kuin suunnitelmanmukaisten poistojen kattaminen kuntayhtymän tilinpäätöksessä riippuu siitä, miten asia kuntayhtymän perussopimuksessa tai erikseen on sovittu.

Kuntajaoston lausunnossa (15/15.12.1997) on esitetty vaihtoehtoisia menettelytapoja investointimenuun jäsenkuntaosuuden käsittelyyn ja investoinnin poistojen kattamiseen tulolaskelmassa. Esitetyistä vaihtoehdoista Länsi-Pirkanmaan kuntayhtymän voimassa olevan perussopimuksen huomioon ottaen tulee kysymykseen jäsenkunnan maksuosuuden käsitteleminen pääomasijoituksena kuntayhtymän peruspääomaan.

Kuntayhtymän voimassa oleva perussopimus on laadittu hallinnolliseen kirjanpitoon soveltuvaksi eikä se siten anna suoraan perustetta investoinnin maksuosuuden kirjaimiseen nyt sovellettavassa kirjanpitojärjestelmässä. Jäsenkunnan maksuosuuden merkitseminen peruspääomaosuuden lisäykseksi on kuitenkin perusteltua sen vuoksi, että jäsenkunnan maksuosuus on otettavissa tulevissa tilinpäätöksissä huomioon jäsenkunnan peruspääomaosuutena, mikäli uudessa perussopimuksessa päädytään investointiosuuksien käsittelyyn pääomasijoituksena.

Investointien jäsenkuntaosuuksien vähentäminen hankintamenuun edellyttää kuntajaoston käsityksen mukaan jäsenkuntien sopimusta, koska jäsenkuntien pääomarahoitus kuntayhtymään ei näin tule otetuksi huomioon jaettaessa kuntayhtymän peruspääomaa jäsenkuntien osuuksiin.

Kirjanpitolain (1572/92) 16 §:n mukaan käyttöomaisuuden hankintamenu aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi. Poistojen arvo-perustana on tilinpäätöksessä käyttöomaisuuden hankintamenu. Käyttöomaisuuden hankintamenuun tarkoitetaan kirjanpitolain 13 §:n 1 momentin pääsäännön mukaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneita muuttuvia menoja. Käyttö-

omaisuuden hankintamenosta vähennetään kuntajaoston poisto-ohjeen (luku 2.1.2) mukaisesti siihen saatu valtionosuus.

Kuntajaoston lausunto

Kuntayhtymän vuoden 1997 tilinpäätös voidaan laatia perussopimuksen estämättä kirjanpitolain ja kirjanpitolautakunnan ohjeiden mukaisesti. Valtion yksikköhintarahoituksessa sekä vuokriin ja vuokra-arvoihin saadussa valtionosuudessa noudatetaan perusteluissa mainittuja kuntajaoston ohjeita ja suosituksia.

Valtionosuuden yksikköhintarahoituksen ylittävät käyttökustannusten korvaukset jäsenkunnilta toimintamenoihin kirjataan myyntituottoihin erikseen kohtaan *Jäsenkuntien maksusuudet ja korvaukset kuntayhtymille*. Saman tulokohtaan oikaisuna kirjataan mahdollinen ennakon palautus jäsenkunnalle. Erityismaksusuusukorvaukset ja korvaukset lainan korkomenoihin kirjataan toiminta-avustuksena tulokohtaan *Muut tuet ja avustukset*.

Jäsenkuntien korvaukset maksusuutena investointimenoihin kirjataan pääomasijoituksena kuntayhtymän peruspääomaan. Investointimenojen jäsenkuntaosuudet voidaan myös kirjata hankintamenon vähennykseksi, mikäli jäsenkuntien kesken näin erikseen sovitaan.

Kuntayhtymän käyttöomaisuusinvestoinnit tulee aktivoida taseeseen lukuun ottamatta pienhankintoja, jotka kuntayhtymäkokouksen tai -valtuuston hyväksymän poistosuunnitelman mukaan voidaan kirjata suoraan tuloslaskelmaan kuluksi. Mikäli käyttöomaisuuden hankintamenoa varten on saatu valtionosuutta, on se vähennettävä taseeseen aktivoitavasta investoinnin hankintamenosta. Suunnitelman mukaiset poistot tehdään rahoitusosuudella vähennetystä hankintamenosta ja ne merkitään tuloslaskelmaan kohtaan *Poistot käyttöomaisuudesta ja muista pitkävaikutteisista menoista*.