

LAUSUNTO YLIJÄÄMÄN PALAUTTAMISESTA

Lausuntopyyntö

Sairaanhoitopiirin kuntayhtymä pyytää kirjanpitolautakunnan kuntajaostolta lausuntoa vuoden 1997 ylijäämän jäsenkunnille palauttamisen jakoperusteista sekä mahdollisen alijäämän kantoperusteista sekä kannanottoa siihen, millä tavalla palautus kirjataan vuoden 1998 tilinpäätöksessä ja millä tavalla sairaanhoitopiirin perussopimusta tulisi ylijäämän/alijäämän käsittelyn osalta täsmentää.

Kuntayhtymän voimassa oleva perussopimus on tullut voimaan 1.1.1997 ja siinä on otettu huomioon kunnallisen kirjanpitojärjestelmän muutokset. Perussopimuksessa ei kuitenkaan ole mainintaa, missä suhteessa mahdollinen ylijäämä palautetaan jäsenkunnille tai alijäämä kannetaan jäsenkunnilta.

Kuntayhtymän vuoden 1997 tilinpäätös oli poistoeron ja rahastojen lisäyksen jälkeen 8.353.356 mk ylijäämäinen. Kuntayhtymän valtuusto päätti hallituksen esityksestä poiketen äänestyksen jälkeen, että ylijäämä on palautettava jäsenkunnille. Valtuusto ei kuitenkaan määritellyt, missä suhteessa palautus toteutetaan.

Lausunnon perustelut

Kuntalain 67 ja kirjanpitolain 8:2 §:n mukaan kirjanpitolautakunnan kuntajaoston tehtävänä on antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolain ja kuntalain 68, 69 ja 70 §:n soveltamisesta. Ko. kuntalain pykälissä säädetään tilinpäätöksestä, toimintakertomuksesta ja tilikauden tuloksen käsittelystä.

Kuntayhtymän perussopimuksesta säädetään kuntalain 78 §:ssä. Kuntayhtymä perusteetaan kuntien välisellä valtuustojen hyväksymällä sopimuksella (perussopimus), jossa on sovittava mm. jäsenkuntien osuudesta kuntayhtymän varoihin ja vastuusta sen veloista sekä muista kuntayhtymän taloutta koskevista asioista. Sairaanhoitopiirin kuntayhtymässä perussopimusta voidaan muuttaa, jos vähintään kaksi kolmannelta jäsenkunnista sitä kannattaa (79 §). Kuntalain 83 §:n mukaan kuntayhtymän sellaisten menojen rahoituksesta, joita ei muuten saada katetuiksi, vastaavat jäsenkunnat siten kuin kuntien välisestä vastuunjaosta on perussopimuksessa sovittu.

Sairaanhoitopiirin kuntayhtymän perussopimuksen 5 §:ssä on määräykset peruspääomasta ja jäsenkuntien osuuksista. Sen 3 momentin mukaan jäsenkuntien osuudet kuntayhtymän varoihin sekä vastuu veloista ja velvoitteista määräytyvät peruspääoma-

osuuksien suhteessa. Saman pykälän 5 momentin mukaan valtuusto päättää peruspääoman korottamisesta siirrolla muusta omasta pääomasta.

Perussopimuksen 21 §:n mukaan kuntayhtymän menot katetaan annetuista palveluista perittäville korvauksilla. Palveluhinnoittelun perusteena ovat todelliset kustannukset, jotka sisältävät toiminnan välittömät kustannukset, hallintokustannukset ja pääomakustannukset. Jäsenkuntia laskutetaan yhdenmukaisin perustein. Palveluiden hinnoitteluperusteet vahvistaa valtuusto talousarvion hyväksymisen yhteydessä. Palveluiden yksikköhinnat vahvistaa hallitus. Yksikköhintoja määrättäessä arvioidaan suoritteiden määrä ja asiakkailta perittävien maksutulojen ja varsinaisen toiminnan muiden tulojen määrä. Yksikköhintoja voidaan muuttaa toimintavuoden aikana.

Kirjanpitolauslautakunnan kuntajaosto on antanut 21.1.1998 lausunnon 22 jäsenkuntien palautus- ja lisäkantomaksuosuuksien sekä käyttöomaisuuden poistojen käsittelystä kuntayhtymän tilinpäätöksessä vastauksena kuntayhtymälle, joka kysyi käsitelläänkö jäsenkuntien ennakkomaksujen palautus tai maksuosuuksien lisäkanto tulosvaikutteisesti ottaen huomioon myös erityismaksuosuudet vai käsitelläänkö jäsenkuntien ennakkomaksujen palautus tai maksuosuuksien lisäkanto "osingonjakona" tai peruspääoman sijoituksena tuloslaskelman ulkopuolella.

Kuntajaoston lausunnon mukaan kuntayhtymän vuoden 1997 tilinpäätös voidaan laatia perussopimuksen estämättä kirjanpitolain ja kirjanpitolauslautakunnan ohjeiden mukaisesti. Valtionosuuden yksikköhintarahoituksen ylittävät käyttökustannusten korvaukset kirjataan myyntituottoihin erikseen kohtaan *Jäsenkuntien maksuosuudet ja korvaukset kuntayhtymille*. Saman tulokohdan oikaisuna kirjataan mahdollinen ennakon palautus jäsenkunnalle.

Kuntayhtymä voi estää yli- tai alijäämän syntyminen tai käsitellä mahdollisesti syntyneen ylijäämän palautuksen ja alijäämän perinnän periaatteessa seuraavilla tavoilla:

1. Olennaisen ylijäämän tai alijäämän syntyminen ennakoidaan ja otetaan huomioon jo tilikauden aikana yksikköhinnoittelua muuttamalla vastaamaan todellisia kustannuksia. Mikäli hinnoittelua muutetaan takautuvasti koskemaan myös ennen päätöstä tilivuoden aikana laskutettuja palveluja, kuntayhtymässä joudutaan oikaisemaan myyntituloja kunnilta ja kunnissa erikoissairaanhoidon asiakaspalvelujen ostomenoja. Jotta taseeseen ei synny olennaisia ylijäämiä tai alijäämiä, laskentatoimi on hoidettava ajantasaisesti siten, että se antaa kulloinkin oikeat perusteet tarvittavien hallinnollisten päätösten valmistelijoille ja päättäjille.
2. Mikäli olennaista ylijäämää tai alijäämää on kertynyt, on luontaisin tapa sekä palvelujen oikeantasaisen hinnoittelun että kirjanpitolain säännösten ja periaatteiden noudattamisen näkökulmasta, että taseen olennaiset ylijäämät palautetaan tai alijäämät katetaan seuraavana tilikautena tuloslaskelman yli- tai alijäämään vaikuttavilla ratkaisulla. Taseen ylijäämää voidaan pienentää alentamalla palvelujen hintoja ja näin tehdä alijäämäinen tilinpäätös. Vastaavasti taseen

alijäämä voidaan kattaa vaikuttamalla hinnoittelulla ylijäämän muodostumiseen. Tällöin palvelujen hinnoittelu pysyy myös pitemmällä ajanjaksolla oikeantasoisena. Kuntalain 70 §:n mukaan kuntayhtymähallituksen on toimintakertomuksessa tai sen antamisen yhteydessä tehtävä esitys tilikauden tuloksen käsittelyä sekä talouden tasapainottamista koskeviksi toimenpiteiksi.

3. Jäsenkunnat voivat erikseen keskenään sopia ylijäämän palauttamisesta tai alijäämän perinnästä ja niistä perusteista, joiden mukaan ylijäämä jaetaan jäsenkunnille ja miten alijäämä rahoitetaan jäsenkuntien suorituksin.

Sairaanhoitopiirin kuntayhtymän perussopimuksessa ei ole sovittu voidaanko ylijäämä palauttaa jäsenkunnille tai alijäämä periä jäsenkunnilta erikseen takaisin. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto ei ota kantaa siihen, onko perussopimusta muutettava tältä osin vai riittääkö valtuuston päätös ylijäämän palauttamiseen tai alijäämän perintään. Se sairaanhoitopiirin kuntayhtymän on erikseen selvítettävä. Jäsenkunnat ovat perussopimuksen 5 § 3 momentissa sopineet, että jäsenkuntien osuudet kuntayhtymän varoihin sekä vastuu veloista ja velvoitteista määräytyvät peruspääomaosuuksien suhteessa. Yli- tai alijäämä siirtyy tuloslaskelmasta omaan pääomaan, joten tilinpäätöksessä jäsenkunnan osuus ylijäämästä ja vastuu alijäämästä määräytyy peruspääomaosuuksien suhteessa. Tämä ei kuitenkaan vielä oikeuttane valtuustoa palauttamaan kuntayhtymän varoja jäsenkunnille tai rahoittamaan alijäämää jäsenkuntien suorituksin.

Jos ylijäämää palautetaan ja alijäämää peritään ja jakoperusteena on peruspääomaosuuksien suhde, niin ylijäämän palautus kirjataan kuntayhtymässä edellisten tilikausien ylijäämän vähennykseksi ja jäsenkunnassa muihin rahoitustuottoihin ja alijäämän perintä kirjataan jäsenkunnassa avustuskuluihin ja kuntayhtymässä edellisten tilikausien yli-/alijäämän tilille. Toisena vaihtoehtona on rahoittaa alijäämä peruspääomaa alentamalla, mikäli perussopimuksessa siitä on sovittu. Jos ylijäämän palautus kirjataan jäsenkunnassa muihin rahoitustuottoihin ja alijäämän rahoittaminen toimintakulujen ryhmään avustukset tai peruspääoman alentamisena, niin jäsenkuntien kirjanpito ei anna oikeaa kuvaa kunnan erikoissairaanhoidon menoista. Tästä syystä kuntajaosto katsoo, että menettelystä on oltava selvitys tilinpäätöksen liitetiedoissa.

Sairaanhoitopiirin kuntayhtymä on perussopimuksessaan muilta osin eriyttänyt pääomasijoittamisen ja palvelujen käytön rahoittamisen. Tilikauden tuloksen olennainen ylijäämä tai alijäämä aiheutuu ensisijaisesti siitä, etteivät tuotot ja kulut kerry oikeassa suhteessa palvelujen käytöstä ja niiden hinnoittelusta johtuen. Tämä puoltaisi ylijäämän palauttamista ja alijäämän rahoittamista jäsenkuntien suorituksin palvelujen käytön suhteessa. Tarvittaessa jakoperustetta voitaisiin vielä täsmentää esimerkiksi markkamääräisesti merkittävien palvelujen käytön suhteessa. Ylijäämän palautus kirjattaisiin palautusvuonna kuntayhtymässä toimintatuottoihin myyntituottojen oikaisuna ja jäsenkunnassa asiakaspalvelujen ostojen oikaisuna. Erillinen alijäämän periminen kirjattaisiin kuntayhtymässä tuloslaskelman kautta myyntituotoksi ja jäsenkunnassa

tuloslaskelman toimintakulujen ryhmään asiakaspalvelujen ostot. Ylijäämän palauttamisen ja alijäämän rahoittamisen peruspääomaosuutta oikeampi jakoperuste olisi palvelujen jäsenkuntakohtainen käyttö. Kuntien kirjanpito antaisi näin menetellen oikean kuvan erikoissairaanhoidon menoista. Jos sairaanhoitopiirin kuntayhtymä haluaisi, että jakoperusteena käytettäisiin palvelujen käytön suhdetta, se edellyttäisi perussopimuksen muuttamista.

Kuntajaoston lausunto

Kuntajaosto ei ota kantaa, mitkä ylijäämän palauttamisen jakoperusteet ja alijäämän kattamisen kantoperusteet tulisi olla, eikä myöskään siihen, millä tavalla sairaanhoitopiirin kuntayhtymän perussopimusta tulisi yli- ja alijäämän käsittelyn osalta täsmentää. Nämä asiat kuntayhtymän on erikseen selvitettävä.

Mikäli on sovittu ylijäämän palautuksesta tai alijäämän kattamisesta erikseen, jakoperusteesta riippuen kirjaukset ovat:

Jos ylijäämän palauttamisen ja alijäämän kattamisen jakoperusteeksi on sovittu peruspääomaosuuksien suhde, ylijäämän palautus jäsenkunnille kirjataan palautusvuonna kuntayhtymässä *edellisten tilikausien ylijäämän vähennykseksi* ja jäsenkunnassa tuloslaskelmaan *muuksi rahoitustuotoksi* ja alijäämän kattaminen kuntayhtymässä *edellisten tilikausien yli- ja alijäämän tilille* ja jäsenkunnassa *avustuskuluksi*. Alijäämän kattamisessa vaihtoehtona voi olla myös peruspääoman alentaminen, mikäli perussopimuksessa siitä on sovittu. Käytetystä menettelystä on annettava selvitys tilinpäätöksen liitetiedoissa.

Jos ylijäämän palauttamisen ja alijäämän kattamisen jakoperusteeksi on sovittu palvelujen käytön suhde, ylijäämän palautus kirjataan palautusvuonna kuntayhtymässä *myyntituottojen* oikaisuksi ja jäsenkunnassa erikoissairaanhoidon toimintakulujen *asiakaspalvelujen ostot* oikaisuksi ja alijäämän periminen kuntayhtymässä *myyntituotoksi* ja jäsenkunnassa *asiakaspalvelujen ostoksi*.