

28.11.2000 1(4)

LAUSUNTO KUNTAYHTYMÄN PERUSPÄÄOMAN JA JÄSENKUNNAN KUNTAYHTYMÄOSUUDEN KIRJAAMISESTA

1 Lausuntopyyntö

Suomen Kuntaliitto on pyytänyt lausuntoa kuntayhtymän muun peruspääoman korotuksen tai alennuksen kuin jäsenkunnan pääomasijoituksen tai sen palautuksen kirjaamisesta sekä kirjataanko em. muutos ja muusta kuin perustamishankkeen valtionosuudesta johtuva peruspääoman jakosuhteen muutos jäsenkunnan kirjanpidossa kuntayhtymäosuuden muutoksena.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston antaman yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista (6.4.1999) luvun 2.12 Avustuksella, valtionosuudella tai muulla rahoitusosuudella katettu hankintameno mukaan kuntayhtymän perustamishankkeeseensa saama valtionosuus vähennetään hankkeen hankintamenosta ja poistolaskennassa arvoperustana pidetään saadulla rahoitusosuudella vähennettyä hankintamenon määrää. Kuntayhtymän perustamishankkeeseen saama valtionosuus ei vaikuta kuntayhtymän peruspääoman määrään, mutta se voi vaikuttaa peruspääoman jakaantumiseen jäsenkuntien kesken. Peruspääoman uudelleenjaosta tai sen tekemättä jättämisestä kuntayhtymän saaman valtionosuuden perusteella päättävät jäsenkunnat.

Jäsenkunnassa kuntayhtymän peruspääoman jäsenkuntaosuuden valtionosuudesta johtuvaa muutosta ei kirjata tuloslaskelmaan eikä taseeseen. Kuntayhtymän taseeseen merkitty jäsenkunnan peruspääomaosuus ei tämän jälkeen vastaa jäsenkunnan taseeseen merkittyä kuntayhtymäosuutta. Olennaisista kuntayhtymäosuuksien arvon muutoksista annetaan selvitys kunnan tilinpäätöksen liitetiedoissa. Kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoissa annetaan selvitys peruspääoman jakautumisesta jäsenkuntien kesken.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston antaman yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta (6.4.1999) mukaan AJos aikaisempien tilikausien kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä havaitaan virhe tai laskentakäytäntöä muutetaan, oikaisukirjaukset tulee tehdä sen tilikauden kirjanpitoon, jolloin virhe havaitaan. Korjauskirjauksia ei ole lupa tehdä suoraan taseen omaa pääomaa veloittaen tai hyvittäen, vaan virhe tai muutoksen vaikutus tulee tehdä sen tilikauden tuloslaskelmaan, jolloin virhe huomataan tai laskentakäytäntöä muutetaan.

Kuntayhtymän peruspääoma voi muuttua esimerkiksi, kun kuntayhtymään liittyy uusi jäsenkunta, jäsenkunta eroaa kuntayhtymästä, jäsenkunta lisää jäsenkuntaosuuttaan tai kuntakohtaisten sairaansijojen poistamisesta johtuvien lainaerien käsittelyn johdosta. Kuntayhtymä voi korottaa peruspääomaansa esimerkiksi siirrolla oman pääoman muista eristä tai alentaa peruspääomaansa esimerkiksi siirrolla oman pääoman muuhun erään, mikäli kuntayhtymän perussopimus mahdollistaa tämän.

Eräissä kuntayhtymissä on tehty korjauksia peruspääomaan, peruspääomaa on joko alennettu tai korotettu esimerkiksi siitä syystä, että jälkeen päin on huomattu, että peruspääoman muodostamisessa on tapahtunut jokin oleellinen ja huomattava virhe.

Hakija pyytää kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausuntoa:

1) Miten kuntayhtymän peruspääoman korotus tai alennus, joka ei ole jäsenkunnan pääomasijoitus tai sen palautus, kirjataan kuntayhtymän kirjanpidossa.

2) Tuleeko 1)-kohdassa mainittu muutos ja sellainen, muusta kuin perustamishankkeen valtionosuudesta johtuva peruspääoman jakosuhteen muutos, kirjata jäsenkunnan kirjanpidossa kuntayhtymäosuuden muutoksena.

2 Lausunnon perustelut

Kuntalaki (365/95) 78 §

Kuntalain 78 §:n mukaan kuntayhtymä perustetaan kuntien välisellä valtuustojen hyväksymällä sopimuksella (perussopimus), jossa on sovittava mm. jäsenkuntien osuudesta kuntayhtymän varoihin ja vastuusta sen veloista sekä muista kuntayhtymän taloutta koskevista asioista. Kuntalain 83 §:n mukaan kuntayhtymän sellaisten menojen rahoituksesta, joita ei muuten saada katetuiksi, vastaavat jäsenkunnat siten kuin kuntien välisestä vastuunjaosta on perussopimuksessa sovittu.

Taloutta koskevien perussopimuksen määräysten sisältöä ei kuntalaissa ole juurikaan säännelty. Hallinnon yleisten oikeusperiaatteiden edellyttämää yhdenvertaisuusperiaatetta noudattaen talouden perusteiden on kohdeltava kuntia tasapuolisesti, eivätkä kuntayhtymä tai jotkut jäsenkunnat saa perusteettomasti hyötyä toisten jäsenkuntien kustannuksella.

Kirjanpitolaki (1336/1997)

Kirjanpitolain 5:13 §:n mukaan, jos pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen tai sijoituksen todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämä tulo tai sen arvo palvelutuotannossa on pysyvästi vielä poistamatonta hankintamenoa pienempi, on erotus kirjattava arvonalennuksena kuluksi.

Kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta (6.4.1999)

Yleisohjeen mukaan, jos aikaisempien tilikausien kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä havaitaan virhe tai laskentakäytäntöä muutetaan, oikaisukirjaukset tulee tehdä sen tilikauden kirjanpitoon, jolloin virheet havaitaan. Korjauskirjauksia ei ole lupa tehdä suoraan taseen omaa pääomaa veloittain tai hyvittäen, vaan virhe tai muutoksen vaikutus tulee tehdä sen tilikauden tuloslaskelmaan, jolloin virhe huomataan tai laskentakäytäntöä muutetaan. Jotta korjauskirjaukset eivät vääristäisi tuloslaskelman ja taseen tilikauden tuloksesta ja taloudellisesta asemasta antamaa kuvaa, olennaiset aikaisemmille tilikausille kuuluvat tulosvaikutteiset erät merkitään satunnaisiin tuottoihin ja kuluihin ja näistä annetaan tieto tuloslaskelman ja taseen liitteenä. Vähäiset aikaisemmille kausille kuuluvat erät voidaan merkitä tuloslaskelmassa ja taseessa nimikettään vastaavaan erään.

Kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta (6.4.1999)

Kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän suunnitelman mukaisista poistoista (6.4.1999)

Kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoista (5.9.2000)

Yleisohjeiden mukaan A jäsenkunnassa kuntayhtymän peruspääoman jäsenkuntaosuuden valtionosuudesta johtuvaa muutosta ei kirjata tuloslaskelmaan eikä taseeseen. Kuntayhtymän taseeseen merkitty jäsenkunnan peruspääomaosuus ei tämän jälkeen vastaa jäsenkunnan taseeseen merkittyä kuntayhtymäosuutta. Olennaisista muutoksista annetaan selvitys kunnan tilinpäätöksen liitetiedoissa. Kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoissa annetaan selvitys kuntayhtymän peruspääoman jakautumisesta jäsenkuntien kesken.

Kuntajaoston yleisohjeen kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta (1999) sekä suunnitelman mukaisista poistoista (1999) mukaan käyttöomaisuusosakkeiden ja -osuuksien arvonalentumiset merkitään kunnan kirjanpidossa tuloslaskelmaan arvonalentumiseksi kirjanpitolain 5:13 §:n mukaisesti.

Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän konsernitilinpäätöksen laatimisesta (5.9.2000)

Kunnan konsernitilinpäätökseen kuntayhtymän tase- ja liitetiedot yhdistellään aina rivi riviltä peruspääomaosuuden suhteessa äänivaltasäännöksistä riippumatta. Oman pääoman yhdistelyssä kunnan osuus kuntayhtymän omasta pääomasta vähennetään kunnan taseessa olevasta kuntayhtymäosuuden kirjanpitoarvosta. Jos kunnan osuus kuntayhtymän omasta pääomasta on suurempi kuin kuntayhtymään pääomasijoituksena annettu määrä, esitetään tämä positiivinen erotus konsernitaseen muussa omassa pääomassa omana eränä *Osuus kuntayhtymän oman pääoman lisäyksestä*. Jos kunnan osuus kuntayhtymän omasta pääomasta on pienempi kuin kuntayhtymään sijoitettu määrä, vähennetään erotus konsernitaseen muusta omasta pääomasta.

Kuntayhtymän perussopimus

Kuntayhtymien perussopimuksissa on erilaisia määräyksiä oman pääoman muutoksista, jotka on kussakin kuntayhtymässä päätöksenteossa otettava huomioon.

3 Kuntajaoston kannanotto

Käyttöomaisuuden lisäpoistot ja arvonalennukset merkitään tuloslaskelmaan ja taseeseen. Lisäpoistot ja arvonalennukset vaikuttavat tilikauden yli-/alijäämään. Koska lisäpoistot tai arvonalennukset eivät vaikuta kuntayhtymän rahoitustarpeeseen, niiden määrää ei ole tarpeen kattaa lisätuloilla vaan niitä vastaavalla määrällä voidaan tilinpäätösvuoden jälkeen alentaa peruspääomaa kirjaamalla vähennys edellisten tilikausien yli-/alijäämän tilille.

Mikäli perussopimus mahdollistaa peruspääoman korottamisen edellisten tilikausien ylijäämistä, peruspääomaa voidaan korottaa edellisten tilikausien ylijäämää vastaan tilivuotta seuraavan tilikauden kirjanpidossa tai myöhemmin.

4 Kuntajaoston lausunto

1. Käyttöomaisuuden lisäpoisto tai arvonalennus merkitään tuloslaskelmaan ja taseeseen. Kuntayhtymän kirjanpidossa pysyvien vastaavien käyttöomaisuuden lisäpoistojen tai arvonalennusten vähentäminen suoraan peruspääomasta ei ole hyvän kirjanpitotavan mukaista.
2. Kuntayhtymän peruspääomaa voidaan korottaa edellisten tilikausien ylijäämistä tai alentaa alijäämän kattamiseksi.
3. Jäsenkunnan kirjanpidossa kuntayhtymäosuuden pysyvä arvon alentaminen, joka ei aiheudu jäsenkuntauosuuden palautuksesta, merkitään tuloslaskelmaan arvonalentumiseksi.
4. Kuntayhtymän peruspääoman korotusta, joka tehdään oman pääoman muusta erästä, ei merkitä jäsenkunnan kirjanpidossa tuotoksi eikä kuntayhtymäosuuden korotukseksi.

Kuntayhtymän tilinpäätöksen liitetiedoissa annetaan selvitys peruspääoman jakautumisesta jäsenkuntien kesken. Olennaisista kuntayhtymäosuuksien arvон muutoksista annetaan selvitys kunnan tilinpäätöksen liitetiedoissa.