

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto

31.8.2004

## LAUSUNTO KUNTIEN YHDISTYMISAVUSTUSTEN KIRJAAMISESTA

Vuonna 2005 on tulossa kerralla aikaisempaa useampia kuntien yhdistymisiä, ja myöhemmin tapahtuvia liitoksia on vireillä. Jotta yhdistymisavustukset jatkossa kirjattaisiin kaikissa yhdistyvässä kunnissa yhdenmukaisesti, kuntajaosto katsoo tarpeelliseksi antaa ko. avustusten kirjaamisesta omaaloitteisesti lausunnon.

### 1 Lausunnon perustelut

#### 1.1 Lainsäädäntö

Kuntien yhdistymisavustuksista on säädetty kuntajakolain (1997/1196, muutettu 2001/1447) 10 luvussa (38–40 §). Muutetut säännökset ovat tulleet voimaan vuoden 2002 alusta. Yhdistymisavustuksia ovat laskennallinen yhdistymisavustus (38 §), valtionosuuksien vähenemisen korvaaminen (39 §) ja investointi- ja kehittämishankkeiden tuki (40 §). Investointi- ja kehittämishankkeiden tuki on säädetty määräaikaisena ja se on voimassa vielä 2005 tapahtuvissa kuntajaon muutoksissa.

Kuntajakolakia ollaan muuttamassa lähinnä investointi- ja kehittämishankkeiden tuen jatkamisen ja valtionosuuksien menetyksen korvaamisen perusteiden osalta. Lainmuutos tulisi voimaan vuoden 2006 alusta.

#### 1.1.1 Laskennallinen yhdistymisavustus

Nykyisen lain mukaisen laskennallisen yhdistymisavustuksen suuruus määräytyy laskennallisista perusteista muutoksen kohteena olevien kuntien asukaslukujen perusteella laissa tarkemmin säädetyllä tavalla. Yhdistymisavustus on tarkoitettu korvaamaan niitä poikkeuksellisia kustannuksia tai tulojen vähennyksiä, joita kuntien yhdistyminen aiheuttaa. Avustuksen määrä koko avustuskaudella on enintään 6 727 517 euroa. Avustus maksetaan viiden vuoden aikana siten, että avustus on vuosittain supistuva ensimmäisen vuoden määrästä. Ensimmäisenä voimaantulovuotta seuraavana vuotena avustuksen määrä on 80, toisena 60, kolmantena 40 ja neljäntenä 20 prosenttia voimaantulovuoden määrästä. Silloin kun yhdistymisavustusta saa useampi kuin yksi kunta, avustus jaetaan kuntien kesken asukaslukujen suhteessa. Sisäasiainministeriö maksaa avustuksen vuosittain kunkin vuoden kesäkuun loppuun mennessä.

#### 1.1.2 Valtionosuuksien vähenemisen korvaus

Kuntien yhdistymisen valtionosuuksiin aiheuttama mahdollinen vähennys korvataan viiden vuoden ajan, kuntajaon muutoksen voimaantulovuonna ja sitä seuraavina neljänä vuotena. Korvauksen määrä lasketaan vertaamalla muutoksen kohteena oleville kunnille muutosta edeltävänä vuotena myönnettyjä yleistä valtionosuutta, verotuloihin perustuvaa valtionosuuksien tasausta

ja tehtäväkohtaisia käyttökustannusten valtionosuuksia samalla alueella muutoksen jälkeen toimivien kuntien muutoksen voimaantulovuonna saamiin vastaaviin valtionosuuksiin. Voimaantulovuotta seuraavana vuotena korvauksen määrä on 80, toisena 60, kolmantena 40 ja neljäntenä 20 prosenttia voimaantulovuoden määrästä. Sisäasiainministeriö maksaa korvaukset yhdistymisavustusten yhteydessä. Mainittakoon, ettei tätä korvausta ole yhdistyneille kunnille maksettu, koska myöntämisen ehdot eivät ole toteutuneet.

### 1.1.3 Investointi- ja kehittämishankkeiden tuki

Vuosien 2003 ja 2004 alussa tapahtuneissa ja vielä 2005 alussa toteutuviissa kuntajaon muutoksissa on käytössä lisäksi nykyisen lain säännösten mukainen harkinnanvarainen investointi- ja kehittämishankkeiden tuki. Sisäasiainministeriö voi myöntää kunnille kuntajaon muutoksen edistämiseksi tukea elinkeinotoimen, yhdyskuntarakenteen, ympäristönsuojelun, opetus- ja kulttuuritoimen sekä sosiaali- ja terveydenhuollon investointi- ja kehittämishankkeisiin. Tuen määrä ratkaistaan tapauskohtaisesti kunkin kuntajaon muutospäätöksen yhteydessä. Kunta voi asettaa tuen kuntajaon muutoksen ehdoksi. Tällöin kuntajaon muutos voidaan tehdä vain, jos tuki hyväksytään. Valtion talousarvion perustelujen yhteydessä on päätetty tuen enimmäismääräksi 1 681 879 euroa muutostapausta kohti.

### 1.2 Avustusten kirjauksiin liittyviä säännöksiä ja ohjeita

#### *Suoriteperuste*

Tulojen ja menojen pääsääntöiseksi kirjaamisperusteeksi on kirjanpitolaissa säädetty suoriteperuste (KPL 2:3.1 §). Sen mukaan tulo syntyy silloin, kun suorite luovutetaan ja meno silloin, kun tuotannontekijä vastaanotetaan. tilikauden aikana juoksevassa kirjanpidossa kirjaukset voidaan tehdä maksuperusteella, mutta tilikauden päättyessä maksuperusteiset kirjaukset, vähäisiä liiketapahtumia lukuun ottamatta, on oikaistava ja täydennettävä suoriteperusteen mukaisiksi ennen tilinpäätöksen laatimista (KPL 3:4 §). Suoriteperusteen mukaan menon kirjaamisajankohtana on tuotannontekijän vastaanottohetki, mikä yleensä vastaa tavarain tai palvelun todellista luovutushetkeä myyjältä ostajalle. Jos hankinnan yhteydessä on erikseen sovittu hallintaoikeuden siirtymisen ajankohdasta ennen omistusoikeuden siirtymistä, se vastaa suoriteperusteen mukaista menon syntymishetkeä.

#### *Suoriteperustetta vastaava tapa*

Kaikissa kirjanpitoon otettavissa liiketapahtumissa perusteena ei ole suoriteperusteen luovuttaminen tai tuotannontekijän vastaanottaminen. Suoriteperustetta vastaavan tavan käsite sisältyy KPL 4:6.1 §:ssä siirtovelkojen ja saamisten määritelmiin. Suoriteperustetta vastaavana tapana voidaan pitää mm. päätöseen perustuvaa kirjaamista (KILA 1998/1542 kohta 2.2.1), ts. kun velvoittavalla päätöksellä oikeus saada tulo tai velvollisuus maksaa meno on syntynyt. Myös korkojen jaksottamista ajan kulumisen perusteella pidetään suoriteperustetta vastaavana kohdistamistapana (esim. KILA 1995/1317). Välittömien verojen kohdalta suoriteperustetta vastaavaa tapaa kirjanpitolautakunta on tulkinnut niin, että tuloverot tulee kohdistaa sille tilikaudelle, jolta ne maksumpanaan (KILA 1990/1083).

### *Maksuperuste*

Kirjanpitolain mukaan tulojen ja menojen kirjaamisessa voidaan käyttää myös maksuperustetta, mutta myyntisaamisten ja ostovelkojen määrä on kyettävä jatkuvasti selvittämään (KPL 2:3.2 §). Tällöin tulot ja menot kirjataan kirjanpitoon silloin, kun tuloista saadaan maksu tai meno maksetaan. Maksuperusteiset kirjaukset on kuitenkin vähäisiä liiketapahtumia lukuun ottamatta oikaistava ja täydennettävä suoriteperusteen mukaisiksi ennen tilinpäätöksen laatimista (KPL 3:4 §).

### *Kuntajaoston yleisohjeet ja lausunnot*

Kuntajaoston tuloslaskelmasta antaman yleisohjeen (1999) mukaan tuloslaskelmaan merkitään omaksi ryhmäkseen tuet, avustukset ja muut tulonsiirrot valtiolta, Euroopan Unionilta ja muulta yhteisöltä silloin, kun tuki tai avustus ei ole kunnan suoritteidensa perusteella saama korvaus eikä investoinnin rahoitusosuus. Tähän erään kuuluvaksi on mainittu muun muassa yhdistymisavustukset. Suomen Kuntaliiton tililuettelomallissa (2003) tukien ja avustusten määritelmää on täydennetty siten, että ne ovat tulonsiirtoja, jotka eivät ole korvausta suoritteiden myynnistä eivätkä rahoitusosuutta investointimenoon ja joita ei kirjata tuloslaskelmassa suoraan erään Valtionosuudet.

Edellä mainitun yleisohjeen mukaan suoraan tuloslaskelman valtionosuuksiin sisältyvät käyttötalouden valtionosuudet ja -avustukset, jotka perustuvat yleiseen valtion ja kuntien väliseen kustannustenjakoon ja joilla ei ole käyttökorkvauksen ja maksun luonnetta. Näitä valtionosuuksia ovat laskennallisen järjestelmän mukaan määräytyvät sosiaali- ja terveystoimen valtionosuudet sekä opetus- ja kulttuuritoimen valtionosuudet sekä kuntien yleinen valtionosuus ja harkinnanvarainen rahoitusavustus. Yleisohjeen mukaan käyttökustannusten valtionosuudet kirjataan tilinpäätöksessä valtionosuusviranomaisen tilitysten ja päätösten mukaan suoriteperustetta vastaavalla tavalla.

Valtion ns. täyden korvauksen periaatteella maksamat korvaukset kunnan suoritteista sisältyvät myyntituottoihin ja ne kirjataan suoriteperusteella.

Investointi- ja kehittämishankkeiden tuki maksetaan yhdistymisvuoden alussa. Kuntajaoston yleisohjeessa taseen laatimisesta (1999) tuloennakoina siirtovelaksi kirjattavina erinä on mainittu muun muassa etukäteen saadut valtionosuudet sekä tuet ja avustukset (luku 9.1.8).

Yleisohjeissa ei ole erikseen mainittu, miten useille vuosille ajoittuvassa aktivoitavassa hankkeessa investointiavustus tai muu rahoitusosuus tuloutetaan. Käyttöomaisuuteen ja muuhun pitkävaikutteiseen menoon saadut valtionosuudet ja avustukset vähennetään hankintamenosta.

Kuntajaosto on lausunnossaan 2004/64 käsitellyt suoriteperusteen tunnusmerkkejä ja investointimenon käsittelyä kirjanpidossa sekä ennakkomaksun kirjaamista. Ennakkomaksujen osalta siinä on todettu, että ne kirjataan pääsääntöisesti maksuperusteen mukaan.

## 2 Kuntajaoston kannanotto

Laskennallisen yhdistymisavustuksen kirjaamisperusteena voitaisiin käyttää suoriteperustetta vastaavaa tapaa, jolloin avustukset kirjattaisiin päätöksen ja jaotuksen toteutumisen perusteella voimaantulovuodelle. Tuolloin myönnettujen avustusten saamisen voitaisiin katsoa toteutuvan ja määrä on selvillä, vaikka maksatus tapahtuukin viiden vuoden aikana. Toisaalta laskennallisen yhdistymisavustuksen kirjaamista maksuperusteella voidaan perustella sillä, että avustus myönnetään korvaamaan kuntien yhdistymisestä aiheutuvia poikkeuksellisia kustannuksia tai tulojen vähennyksiä, jotka syntyvät useamman vuoden aikana yhdistymisen jälkeen.

Valtionosuuden vähenemisen korvauksen kirjaamisperusteena maksuperustetta voidaan pitää tarkoituksenmukaisena, koska tämä korvaus on tarkoitettu nimenomaan korvaamaan yhdistymisvuoden ja sen jälkeisten vuosien menetettyjä valtionosuuksia.

Investointi- ja kehittämishankkeiden tuen kirjaamisen perusteena pidetään tuettavien investointi- ja kehittämishankkeiden menojen syntymistä. Mikäli hankkeet ajoittuvat useammalle vuodelle, niin tuki tuloutetaan eri vuosille menojen syntymisen suhteessa kokonaiskustannusarviosta. Siltä osin kuin etukäteen maksettua tukea ei vielä ole tuloutettu hankkeiden rahoitusosuutena, se merkitään taseeseen siirtovelaksi.

Liitetiedoissa on saaduista avustuksista, tuista ja korvauksista ja niiden käsittelystä kirjanpidossa ilmoitettava tarpeelliset lisätiedot.

## 3 Kuntajaoston lausunto

Laskennallinen yhdistymisavustus ja valtionosuuden vähenemisen korvaus kirjataan tuloksi maksuperusteella maksuvuosille. Perusteena maksuperusteelle kirjaamiselle on, että yhdistymisestä aiheutuvat poikkeukselliset menot ja mahdolliset valtionosuuden menetykset syntyvät useamman vuoden aikana yhdistymisestä ja yhdistymisavustus ja valtionosuuden menetyksen korvaus on myönnetty näitä menoja ja tulonmenetyksiä korvaamaan. Nämä avustukset ja korvaukset merkitään tuloslaskelman erään Tuet ja avustukset.

Investointi- ja kehittämishankkeiden tuki tuloutetaan tuettavien menojen syntymistä vastaavasti. Mikäli hankkeet ajoittuvat useammalle vuodelle, tuki tuloutetaan eri tilivuosille menojen syntymisen suhteessa kokonaiskustannusarviosta. Etukäteen kunnalle maksettu tuki, siltä osin kuin sitä ei ole tuloutettu hankkeiden rahoitusosuutena, merkitään taseeseen siirtovelaksi.

Liitetiedoissa on saaduista avustuksista, tuista ja korvauksista ja niiden käsittelystä kirjanpidossa ilmoitettava tarpeelliset lisätiedot.