

LAUSUNTO KUNTALASKUTUKSESTA TERVEYDENHUOLTOPIIRISSÄ

1 Lausuntopyyntö ja sen perustelut

1.1 Lausuntopyyntö

Sairaanhoitopiiri A:n kuntayhtymä pyytää kuntajaoston lausuntoa suunniteltuun kuntalaskutukseen liittyen:

- 1 Onko jäljempänä esitetty laskutusjärjestelmä ja kirjauskäytäntö kirjanpitolain tai jonkun muun säännöksen vastainen ja jos on, niin millä tavalla ja miltä osin?
- 2 Voivatko kunnat ylipäättään itsehallintonsa puitteissa sopia kuntayhtymän perussopimuksessa kuntalaskutuksen järjestämisen siten kuin parhaaksi näkevät?
- 3 Onko kuntalaskutuksen tasausmaksut käsiteltävä kunnissa kirjanpidossa samalla tavalla kuin kuntayhtymässä?
- 4 Yhtenä vaihtoehtona kuntalaskutuksen järjestämisessä ja sen ennustettavuuden parantamisessa on esitetty ns. kapitaatiolaskutusta. Hakija kysyy, onko tämä ns. kapitaatiolaskutus kaikilta osin kirjanpitosäännösten mukainen laskutustapa ja jos on, niin miten siinä muuttuvien tekijöiden vaikutus olisi erilainen kuin hakijan esittämässä tasauslaskutusmallissa?
- 5 Onko kapitaatiolaskutuksella ja hakemuksessa esitetyllä laskutustavalla olennaista eroa kirjanpitosäännösten suhteen?

1.2 Lausuntopyynnön perusteluja

Sairaanhoitopiiri A:n kuntayhtymä muodostaa vuoden 2007 alusta terveydenhuoltopiirin, joka vastaa jäsenkuntien erikoissairaanhoidon lisäksi kuuden jäsenkunnan perusterveydenhuollosta ja kolmen jäsenkunnan sosiaalitoimeen kuuluvasta vanhustenhuollosta.

Sairaanhoitopiirin nykyisen tyyppistä kuntalaskutusta on tarkoitus kehittää uudessa terveydenhuoltopiirissä jäsenkuntien kannalta tasaavammaksi siten, että niiden talouden ennustettavuus tältä osin paranisi. Vuosimaksuun ja tasauslaskuun perustuvaa käytäntöä on sovellettu sairaanhoitopiirissä vuonna 2005 siten,

että tasauslasku on tulos- ja kassavaikutteinen. Sillä ei hakijan mukaan saavuteta alkuperäisen idean mukaista tasausta vuosimaksuna ja tasausmaksuna talousarvioiteitse.

Sairaanhoitopiiri on suunnitellut vuonna 2007 toimintansa aloittavan terveydenhuoltopiirin kuntalaskutusta seuraavasti: jäsenkunnilta perittävät korvaukset perustuisivat suoritehinnoitteluun, jonka perustana olisi omakustannushinta. Se sisältäisi toiminnan välittömät kustannukset, hallinnon yleiskustannukset ja pääomakustannukset. Jäsenkuntia laskutettaisiin yhdenmukaisin perustein.

Suoritteiden hinnoitteluperusteet vahvistaisi valtuusto talousarvion hyväksymisen yhteydessä. Suoritteiden yksikköhinnat vahvistaisi hallitus. Yksikköhintoja määrittäessä arvioitaisiin suoritteiden määrä ja asiakkailta perittävien maksutulosten sekä varsinaisen toiminnan muiden tulojen määrä. Yksikköhintoja voitaisiin tilivuoden aikana muuttaa hallituksen päätöksellä, mikäli muutokset eivät edellyttäisi valtuuston vahvistaman määrärahan korotusta.

Jäsenkunnan maksuosuus terveydenhuoltopiirille muodostuisi:

A) kiinteästä vuosimaksusta, joka laskettaisiin kuntayhtymän talousarvion kuntalaskutusosuuden yhteismäärästä jäsenkunnan suhteellisenä osuutena kuntayhtymän kolmen edellisen vuoden tilinpäätöksen mukaisen käytön keskiarvosta, ja

B) tasausmaksusta, joka määräytyisi tilivuonna jäsenkunnan maksaman vuosimaksun ja sen tilivuoden todellista käyttöä vastaavien kustannusten erotuksesta ja jonka kunta maksaisi kolmen tilivuotta seuraavan vuoden kuluessa.

Jäsenkunnan tasausmaksussa korkotekijä otettaisiin huomioon täysimääräisenä valtuuston vahvistaessa kuntayhtymän talousarvion.

Jos kuntayhtymän riittävän oman pääoman turvaaminen, korvausinvestointeihin varautuminen tai pitemmällä aikavälillä terve ja tasapainoinen taloudenhoito edellyttäisivät jälleenhankintahintaisten poistojen käyttöä palvelusuoritteiden hinnoittelussa, voitaisiin se toteuttaa valtuuston päätöksellä.

Sekä vuosimaksu että tasausmaksut eriteltäisiin toiminnoittain erikoissairaanhoidon, perusterveydenhoitoon ja sosiaalitoimeen. Vuosimaksu ja tasausmaksu merkittäisiin kirjanpitoon talousarvion määräisenä. Laskuttamatta olevaa osuutta ei merkittäisi kuntayhtymän eikä jäsenkuntien tilinpäätöksissä saataviin eikä velkoihin.

Vuosimaksu laskutettaisiin jäsenkunnilta talousarvioon otetun määräisenä. Laskutettu määrä kirjattaisiin kuntayhtymässä tilikauden tuotoksi ja jäsenkunnassa kuluksi.

Tasausmaksu laskutettaisiin jäsenkunnalta kolmen tilivuotta seuraavan vuoden kuluessa. Tasausmaksua ei otettaisi huomioon tilivuoden vuosimaksussa ja kuntalaskutushintoja laskettaessa eikä ko. vuoden talousarviovuoden kehystä määriteltäessä. Kuntayhtymän talousarvio olisi yli- tai alijäämäinen sen mukaan, miten tasausmaksut eri vuosilta toteutuisivat. Tilinpäätöksen tuloksen tekisi yli- tai ali-

jäämäiseksi vain tasausmaksujen määrä ja miten toiminnan tuotot ja kulut ovat tasausmaksun lisäksi toteutuneet. Tasausmaksu olisi mukana kunnalta perittäväsä vuosimaksun laskussa, kultakin vuodelta ja ajanjaksolta sekä toiminnolta erikseen esitettynä.

Tasausmaksu otettaisiin kuntayhtymän ja jäsenkunnan talousarvioon ja kirjanpitoon sen suuruisena kuin tasausmaksua kunakin tilivuotena kolmelta edelliseltä vuodelta maksetaan. Kuntayhtymässä tilivuoden tuotoksi kirjattaisiin vain kunkin kolmen edellisen vuoden tasausmaksusta 1/3. Tasausmaksutuloista ei merkittäisi laskuttamatonta osaa kuntayhtymän taseen myyntisaamisiin ja tasausmaksusaatavia jouduttaisiin seuraamaan kirjanpidon ulkopuolella. Vastaavasti jäsenkunnissa laskutetut tasausmaksut kirjattaisiin maksuperusteella kuluksi asiakaspalvelujen ostoihin, mutta laskuttamatta olevaa osaa ei merkittäisi taseen ostovelkoihin.

Joidenkin jäsenkuntien osalta kuntayhtymä saattaisi joutua tasauksessa maksamaan tasausmaksua, jos kunta olisi käyttänyt palveluja vähemmän kuin arvioitu. Näitä tilanteita varten on suunniteltu, että nämä tasaukset kirjattaisiin kuntayhtymässä maksuperusteella toiminnoittain toimintakuluihin. Palautettavaa tasausmaksua ei merkittäisi kuntayhtymän taseen velkoihin ja tasausmaksuvelkoja jouduttaisiin seuraamaan kirjanpidon ulkopuolella. Jäsenkunnissa maksetut palautukset tulisivat vastaavalta osin kirjattavaksi tilikauden tuotoksi. Maksamatonta osaa kunkin kolmen edellisen vuoden palautuksista ei merkittäisi jäsenkunnan taseeseen saataviin vaan niitä jouduttaisiin seuraamaan kirjanpidon ulkopuolella.

Esitetyllä järjestelyllä sekä jäsenkunnat että kuntayhtymä olisivat tarkasti selvillä kunkin vuoden maksuperusteisesta kuntalaskutuksesta terveydenhuoltopiirin eri toimintojen osalta.

2 Lausunnon perustelut

2.1 Säädösperusta

Kuntalaki 365/1995

Kuntayhtymän tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kuntayhtymän toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta ja tätä varten tarpeelliset lisätiedot on ilmoitettava liitetiedoissa (68.3 §). Lain perustelujen mukaan tämän säännöksen ottamisella kuntalakiin on haluttu korostaa erityisesti tilikauden tuloksen tulorahoituksen riittävydestä antaman kuvan oikeellisuutta.

Kuntayhtymän perussopimuksessa on mm. sovittava jäsenkuntien osuudesta kuntayhtymän varoihin ja vastuusta sen veloista sekä muista kuntayhtymän taloutta koskevista asioista (78.3 § 5 k). Muihin asioihin sisältyvät kaikki kuntayhtymän tulot ja menot sekä investoinnit ja niiden rahoitus sekä vieraan pääoman käyttö. Tähän kokonaisuuteen liittyvät mm. kysymykset kuntayhtymän palvelujen määrästä ja laadusta, käytöstä, hinnoittelusta sekä laskutuksesta.

Kirjanpitolaki 1336/1997

Kirjanpitoon on merkittävä liiketapahtumina menot, tulot, rahoitustapahtumat sekä niiden oikaisu- ja siirtoerät (2:1 §).

Menon kirjaamisperusteena on tuotannontekijän vastaanottaminen ja tulon kirjaamisperusteena suoritteen luovuttaminen (suoriteperuste) (2:3 §). Tilikauden aikana juoksevassa kirjanpidossa kirjaukset voidaan tehdä maksuperusteella (2:3 §), mutta tilikauden päättyessä maksuperusteiset kirjaukset, vähäisiä liiketapahtumia ja maatilatalouden harjoittamista koskevia kirjauksia lukuun ottamatta, on oikaistava ja täydennettävä suoriteperusteen mukaisiksi ennen tilinpäätöksen laatimista (3:4 §).

Siirtosaamisia ja siirtovelkoja koskevan kirjanpitolain 4:6 §:ään sisältyy suoriteperustetta vastaavan tavan käsite. Suoriteperustetta vastaavana kirjaamisena voidaan pitää muun muassa korkojen jaksottamista ajan kulumisen perusteella.

Tilinpäätöstä ja toimintakertomusta laadittaessa ja tilinavausta tehtäessä noudatettaviin periaatteisiin kuuluu myös tilikaudelle kuuluvien tuottojen ja kulujen huomioon ottaminen riippumatta niihin perustuvien maksujen suorituspäivästä (3:3.1 §). Tämän myös realisointiperiaatteeksi kutsutun periaatteen mukaan tulo realisoituu kirjattavaksi silloin, kun suorite luovutetaan asiakkaalle. Menot taas realisoituvat silloin, kun tuotannontekijä vastaanotetaan. Samoin tilinpäätöstä laadittaessa noudatettavana periaatteena on tilikauden tuloksesta riippumaton varovaisuus, joka edellyttää erityisesti, että tilinpäätöksessä otetaan huomioon ainoastaan tilikaudelle kuuluvat voitot sekä kaikki poistot ja arvonalennukset vastaavista sekä velkojen arvon lisäykset (3:3.1 §). Omaisuuden arvoa ei saa esittää taseessa liian suurena eikä velkojen arvoa liian pienenä.

Tulojen, menojen ja rahoitustapahtumien lisäksi kirjanpitoon kirjataan niiden oikaisu- ja siirtoeriä (KPL 2:1 §). Oikaisuerien avulla menot ja tulot saatetaan vastaamaan niiden toteutuneita maksuperusteisia määriä. Oikaisueriä aiheutuu suoriteperusteisesta kirjanpidosta, jossa menoja ja tuloja kirjattaessa ei välttämättä ole tiedossa lopullinen toteutuva määrä. Oikaisuierät joko lisäävät alun perin kirjattuja tuloja tai menoja (tulon- ja menonlisäykset) tai vähentävät niitä (tulon- ja menonvähennykset). Oikaisuierät esitetään tilinpäätöksessä luottotappioita lukuun ottamatta alkuperäistä tuotto-, kulu- tai aktiivaerää lisäävinä ja vähentävinä.

2.2 Kuntajaoston lausunto 36/1998

Lausunto koski kuntayhtymän taseeseen kertyneen ylijäämän palauttamista. Lausunnon perustelujen mukaan kuntayhtymä voi estää olennaisen tilikauden ylijäämän tai alijäämän syntyminen tai käsitellä jo kertyneen ylijäämän palautuksen ja alijäämän perinnän periaatteessa kolmella tavalla. Ensisijaisesti olennainen yli- tai alijäämän syntyminen ennakoidaan ja muutetaan yksikköhinnoittelua jo tilikauden aikana vastaamaan tilikauden kustannuksia. Toisena vaihtoehtona on, että taseeseen jo kertynyttä olennaista ylijäämää palautetaan alentamalla palvelujen hintoja, taikka olennaista alijäämää katetaan korottamalla palvelujen hintoja seuraavina tilikausina ja siten muutetaan taseen yli- tai alijäämää. Tällöin palvelujen hinnoittelu pysyy pitemmällä ajanjaksolla menoihin nähden oikeantasois-

na. Menettelytavasta on sovittava perussopimuksessa. Jos tulevien vuosien hinnoittelun kautta tapahtuvaa kertyneen ylijäämän palauttamista tai alijäämän kattamista ei voida toteuttaa, jäsenkunnat voivat erikseen sopia taseeseen kertyneen ylijäämän palauttamisesta tai alijäämän perinnästä ja niistä perusteista, joiden mukaan ylijäämä jaetaan jäsenkunnille tai miten alijäämä rahoitetaan jäsenkuntien suorituksin. Ylijäämä tulisi palauttaa ja alijäämä kattaa jäsenkuntien palvelujen käytön tai peruspääomaosuuksien suhteessa. Kulujen ja tuottojen kirjaamisen lähtökohtana on kuitenkin suoriteperuste.

2.3 Kuntayhtymän perussopimusmalli

Suomen Kuntaliiton kuntayhtymän perussopimusmallissa on suoritteiden hinnoittelusta ja laskutuksesta annettu suositus yleiskirjeessä 20/80/99, 18.5.1999. Sen mukaan suoritehinnoittelun perustana on omakustannushinta, joka sisältää suoritteen tuottamisesta aiheutuneet välittömät kustannukset, hallinnon yleiskustannukset ja pääomakustannukset. Välittömien ja hallinnon yleiskustannusten tulee perustua todellisiin kustannuksiin ja pääomakustannukset sisältävät suunnitelman mukaiset poistot. Yhtymävaltuusto vahvistaa hinnoitteluperusteet vähintään osajäsenyystasolla.

Olellaisen ylijäämän tai alijäämän syntyminen tulee ennakoida ja yksikköhintoja muuttaa tilikauden aikana vastaamaan todellisia kustannuksia.

Sairaanhoitopiirin kuntayhtymille on lisäksi suositeltu poikkeuksellisen suurten potilaskohtaisten kustannusten tasaamiseksi sekä erityisvelvoitteista aiheutuvien kustannusten kattamiseksi jäsenkunnilta perittävää asukaslukuun perustuvaa maksua.

Olellaisten ylijäämien palauttamisen ja alijäämien kattamisen käsittelystä on yleiskirjeessä viitattu kuntajaoston lausuntoon 36/1998. Poikkeuksellisen ratkaisuna kunnat voisivat keskenään erikseen sopia tilikauden jälkeen tapahtuvasta ylijäämän palauttamisesta tai alijäämän kattamisesta ja niiden perusteista. Jako-perusteiksi ylijäämän palauttamisessa ja alijäämän kattamisessa on esitetty ensisijaisena vaihtoehtona palvelujen käytön suhdetta ja toisena peruspääomaosuuksien suhdetta.

2.4 Muita perusteluja

Kuntalaskutuksessa ns. kapitaatilaskutuksella tarkoitetaan yleensä kustannusten jakamista jäsenkuntien asukasmäärien suhteessa riippumatta siitä, miten jäsenkunnat ovat kuntayhtymän palveluja käyttäneet. Asukasmäärään perustuvaa jäsenkuntalaskutusta voidaan pitää suoriteperustetta vastaavana tapana. Jos asukasluvun mukainen laskutus perustuu maksuvelvoitteen aiheuttamaan sopimukseen ja tilikaudelle suoriteperusteisesti kohdistuviin kuntayhtymän menoihin, on jäsenkuntaosuuksien kirjaaminen kuntayhtymässä tuotoksi ja jäsenkunnassa ku- luksi hyvän kirjanpitotavan mukaista.

3 Kuntajaoston kannanotto

Kuntajaosto vastaa lausunnossa vain kirjanpitolain ja kuntalain 68–69 §:n soveltamista koskeviin kysymyksiin. Laskutus- ja hinnoitteluperusteiden osalta kuntajaosto viittaa mitä edellä perussopimusmallissa on esitetty.

Jäsenkuntalaskutukseen perustuvat tulot kirjataan suoriteperusteen mukaisesti tuotoksi tilikaudelle, jolla palvelusuorite on luovutettu laskutus- tai maksuajankohdasta riippumatta. Tulo realisoituu kirjattavaksi tilikaudelle, jolla suorite luovutetaan ja meno realisoituu kirjattavaksi tilikaudelle, jolla tuotannon tekijä vastaanotetaan. Kirjauskypsyys määräytyy realisointiperiaatteen mukaisesti riippumatta siitä, onko hyödyke laskutettu tai maksettu. Näiden periaatteiden mukaan kuntayhtymän tilikaudelle kuuluvat tulot on kirjattava suoriteperusteella tilikauden tuotoiksi ja myyntisaamisiksi. Vastaavasti jäsenkuntien tulee kirjata vastaanotettuja palvelusuoritteita vastaava meno tilikauden asiakaspalvelujen ostoksi ja ostovelaksi.

Lausuntopyynnön mukaan hakijan tarkoituksena on kirjata jäsenkunnalle palautettavat tasausmaksut maksuperusteella toimintakuluihin. Ennakkomaksuna saadun tulon ja lopullisen tulon erosta syntyvät tulonoikaisut kirjataan kuitenkin alkuperäisen tulotilin oikaisuna.

4 Kuntajaoston lausunto

Kuntayhtymässä jäsenkuntalaskutukseen perustuvat tulot kirjataan suoriteperusteen mukaisesti tuotoksi tilikaudelle, jolla palvelusuorite on luovutettu laskutus- tai maksuajankohdasta riippumatta. Tuloutumatta oleva osuus tulosta merkitään myyntisaamiseksi. Ennakkomaksuna saadun tulon ja lopullisen tulon erotus kirjataan tulonoikaisuna.

Jäsenkunnan tulee kirjata vastaanotettuja palvelusuoritteita vastaava meno suoriteperusteisesti tilikauden asiakaspalvelujen ostoksi ja maksamaton osa ostovelaksi. Ennakkomaksuna maksetun menon ja lopullisen menon erotus kirjataan menonoikaisuna.