

7.10.2008

Kunnan kirjanpidon valvonnasta

1 Lausuntopyyntö

Hakija on X:n kaupungin tarkastuslautakunnan varajäsen. Hakija pyytää kirjanpitolain 8 luvun 1 §:ään viitaten, että työ- ja elinkeinoministeriö suorittaisi valvonnan siitä, onko X:n kaupungin kirjanpidon tilinpäätös vuodelta 2007 tehty kirjanpitolain säännösten ja siitä annettujen määräysten ja ohjeiden mukaisesti.

Hakijan käsitys tarkastuslautakunnan varajäsenenä on, että kaupungin tilinpäätös ja toimintakertomus vuodelta 2007 eivät anna kirjanpitolain 3 luvun 2 §:n ja kuntalain 68 §:n kolmannen momentin määräämällä tavalla oikeita ja riittäviä tietoja kunnan toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Niitä ei ole myöskään ilmoitettu tilinpäätöksen tai toimintakertomuksen liitetiedoissa.

Hakijan mielestä mainittujen lakien vaatimukset oikeista ja riittävästä tiedoista eivät täyty sen johdosta, että kaupungin kirjanpidon pysyvien vastaavien sijoituksiin kirjautuista Y Oy:n osakkeista ei ole tehty kirjanpitolain 5 luvun 13 §:n määräämää osakkeiden arvonalennusta, vaikka ko. sijoitukset tuottavat kaupungille vuosittaiset noin 700.000–800.000 euron suuruiset nettomenot eikä näkyvissä ole tuottoja, joilla ko. sijoitusten hankintameno niiden poistoaikana voitaisiin kattaa. Hakijan käsityksen mukaan mainitulla sijoituksella ei myöskään ole minkäänlaista markkina- ja myyntiarvoa ja arvonalennuskirjauksen suuruus pitäisi olla sijoituksen suuruinen eli 4 milj. euroa.

2 Lausunnon perustelut

Vaikka hakijana ei ole kunta tai kuntayhtymä, kuntien järjestö tai viranomainen, kuntajaosto asian yleisen merkittävyyden vuoksi antaa lausunnon.

2.1 Kunnan kirjanpitovelvollisuuden määräytyminen ja kuntajaoston toimivalta

Kunnan kirjanpitovelvollisuudesta säädetään kuntalaisissa. Kunnan kirjanpidossa ja tilinpäätöksen laadinnassa noudatetaan kuntalain ja soveltuvin osin kirjanpitolain säännöksiä. Kirjanpitolain ja kuntalain kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevien 68–70 §:n säännösten soveltamisesta antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolautakunnan kuntajaosto. (KuntaL 67 §) Kunnan kirjanpidossa kirjanpitolakia noudatetaan soveltuvin osin kirjanpitolautakunnan kuntajaoston antamien yleisohjeiden ja lausuntojen puitteissa. Kunnan tilinpäätöksen sisältö on säädetty kuntalain 68 §:ssä.

Kunta ei ole kirjanpitolaisissa tarkoitettu kirjanpitovelvollinen, sillä kirjanpitolain mukainen kirjanpitovelvollisuus ei koske julkisyhteisöä (KPL 1:1 § 2 mom.). Näin ollen kirjanpitolain 8 luvun 1 §:n mukaista työ- ja elinkeinoministeriön valvontaa kirjanpitolain noudattamisesta ei myöskään sovelleta kuntaan.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto suorittaa kuntalaisilla sille säädetty ja kirjanpitolautakunnan sille osoittamat tehtävät (A kirjanpitolautakunnasta 1 a §). Kuntajaosto voi antaa viranomaisten, kuntien järjestön tai kuntalain mukaisten kirjanpitovelvollisten

hakemuksesta ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolain ja kuntalain kirjanpitoa koskevien säännösten soveltamisesta (KuntaL 67 §, KPL 8:2.1 §). Kuntalain nojalla kirjanpito-velvollisia ovat kunnat ja kuntayhtymät, joiden kirjallisesta hakemuksesta kuntajaosto antaa ohjeita ja lausuntoja.

2.2 Kuntalain (365/1995) mukainen laillisuusvalvonta

Kuntalain 8 § mukaan valtiovarainministeriö seuraa yleisesti kuntien toimintaa ja taloutta. Läänihallitus voi kantelun johdosta tutkia, onko kunta toiminut voimassa olevien lakien mukaan.

Kunnallisvalitus on ensisijainen keino hakea muutosta valtuuston päätökseen hallinto-oikeudelta. Kunnallisvalituksen kunnan viranomaisen lopullisesta päätöksestä saa tehdä sillä perusteella, että päätös on syntynyt virheellisessä järjestyksessä, päätöksen tehnyt viranomainen on ylittänyt toimivaltansa tai päätös on muuten lainvastainen. (KuntaL 90 §)

Valitusoikeus on sillä, johon päätös on kohdistettu tai jonka oikeuteen, velvollisuuteen tai etuun päätös välittömästi vaikuttaa (asianosainen) sekä kunnan jäsenellä (KuntaL 92 §). Kunnallisvalitus on tehtävä 30 päivän kuluessa päätöksen tiedoksisaannista (KuntaL 93 §). Asianosaisen valitusaika alkaa päätöksen tiedoksi saamisesta. Asianosaisen katsotaan saaneen päätöksestä tiedon, jollei muuta näytetä, seitsemän päivän kuluttua pöytäkirjanotteen lähettämisestä (KuntaL 95.1 §). Kunnan jäsenen valitusaika luetaan aina siitä, kun valituksen kohteena olevan päätöksen sisältävä pöytäkirja on asetettu yleisesti nähtäväksi (KuntaL 95.2 §).

Kunnan hallinnon ja talouden tarkastuksesta on säädetty kuntalain 9 luvussa. Hallinnon ja talouden tarkastusta varten kunnassa on tarkastuslautakunta (71 §) ja tilintarkastajat (72 §). Tilintarkastajan tehtävänä on tarkastaa tilikauden hallinto, kirjanpito ja tilinpäätös ja tällöin tarkastettava muun muassa onko kunnan tilinpäätös ja siihen kuuluva konsernitilinpäätös laadittu tilinpäätöksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti sekä antavatko ne oikeat ja riittävät tiedot tilikauden toiminnasta, taloudesta, taloudellisesta kehityksestä ja taloudellisista vastuista (73 §).

2.3 Pysyvät vastaavat

Kuntajaosto on yleisohjeella kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta täydentänyt kirjanpitolain pysyvien vastaavien määritelmää siten, että *kunnan pysyviä vastaavia ovat tulon tuottamisen tarkoituksesta riippumatta aineettomat ja aineelliset hyödykkeet, jotka vaikuttavat jatkuvasti tuotannontekijöinä useana tilikautena sekä toimialasijoittamisen osakkeet ja osuudet ja muut sijoitukset* (Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta, luku 2.1, s. 8). Tämä pysyvien vastaavien käsitteen laajennus on nähty perustelluksi sen vuoksi, että kunnan palvelutuotannossa tuotannontekijöiden hankinnan tarkoituksena ei välttämättä ole tulojen kerryttäminen vaan palvelujen tuottaminen kuntalaisille, mitkä lakisääteisesti tai valtuuston päätöksellä rahoitetaan verovaroin.

Saman taseyleisohjeen mukaan pysyvien vastaavien tase-erä *Sijoitukset* sisältää kunnan toiminnan edistämiseksi hankitut arvopaperit, kunnan toimialaan liittyvät sijoitukset ja muut pitkäaikaiset sijoitukset. Toimialasijoituksia taseyleisohjeen mukaan ovat oman tai vieraan pääoman ehtoiset sijoitukset yhteisöihin, jotka hoitavat kunnan tehtäviä tai joiden toiminnan tarkoituksena on tukea kunnan tehtäviin liittyviä päämääriä kuten palvelutuotannon järjestämistä, elinkeinorakenteen muutosta tai työllisyyden

turvaamista kunnan tai seutukunnan alueella. Toimialasijoituksina pidetään pääsääntöisesti pääomasijoituksia investointien rahoittamiseen kuten investointien rahoittamiseen tarkoitettuja antolainoja sekä osake- ja pääomasijoituksia.

Hakemuksen mukana olevista asiakirjoista saatavan tiedon perusteella X Liikuntakeskus Oy on kunnan tytäryhtiö, jonka osakkeista kunta omistaa pääosan. Yhtiö omistaa uima- ja jäähallit, kuntosalin ym. tilat sisältävät rakennukset ja tuottaa kyseisiä palveluja kuntalaisille. Sijoitus liikuntakeskuksen osakkeisiin on tulkittavissa toimialasijoitukseksi kunnan tehtäviä hoitavaan ja kuntalaisille palveluja tuottavaan yhtiöön. Tällaisella yhtiöllä ei välttämättä ole sellaista kannattavuusvaatimusta, että se asiakasym. maksuilla yksinomaan voisi toimintaa harjoittaa, vaan kunnat ovat osakkaina ja avustavat toimintaa vaihtoehtona sille, että kunta itse ylläpitäisi kiinteistöä ja tuottaisi palvelut kunnan omana toimintana kuntalaisille.

Kuntajaoston yleisohjeen suunnitelman mukaisista poistoista (7.10.2008) mukaan suunnitelman mukaisten poistojen kohteena olevien pysyvien vastaavien arvonalentumiset käsitellään lisäpoistoina. Pysyvien vastaavien hyödykkeistä, jotka eivät ole suunnitelmapoistojen kohteena (maa- ja vesialueet, ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat, pysyvien vastaavien osakkeet ja osuudet sekä pysyviin vastaaviin merkityt taide-esineet), tehdään tarvittaessa KPL 5:13 §:n mukainen arvonalennuskirjaus. Osoituksena arvonalentumisesta saattavat olla esimerkiksi seuraavat seikat:

- Omaisuuserä on vahingoittunut.
- Hyödykkeen käyttömäärässä tai -tavassa palvelutuotannossa on tapahtumassa muutoksia lähitulevaisuudessa.
- Omaisuuserän tulonodotukset tai palvelutoimintaan liittyvät odotukset ovat tai tulevat olemaan odotettua huonommat.
- Kauden aikana on tapahtunut tai lähitulevaisuudessa on tapahtumassa merkittäviä haitallisia muutoksia teknologia- tai markkinaympäristössä (liikelaitos) tai kunnan toimintaympäristössä.

Luettelo ei ole tyhjentävä, mutta se tuo esiin seikkoja, jotka on suositeltavaa ottaa huomioon arvonalentumis- tai lisäpoiston kirjaustarvetta arvioitaessa. Jos pysyvien vastaavien osakkeiden hankintameno taloudellinen vaikutusaika on poikkeuksellisesti ennakoitavissa rajalliseksi, hankintameno poistetaan ennalta laaditun suunnitelman mukaan ennakoituna aikana.

Edelleen poistoyleisohjeen mukaan kunnan taseessa sijoituksiin kuuluviin pysyvien vastaavien toimialasijoittamisen osakkeisiin liittyvät tulonodotukset eivät tavallisesti rajoitu niistä juoksevasti kertyviin osinkotuloihin ja luovutuksen yhteydessä realisoituvaan myyntituloon. Pysyvien vastaavien osakkeet ja osuudet kunnassa ovat pysyvään käyttöön hankittuja toimialasijoittamisen osakkeita ja osuuksia kuten palvelutoiminnan toimitilojen hallintaan oikeuttavat osakkeet ja muut toimialasijoittamisen osakkeet ja osuudet. Niille on tunnusomaista, että osana kunnan tai kuntakonsernin pysyvien vastaavien kokonaisuutta niiltä puuttuu monesti itsenäisesti selvitettävissä oleva arvo.

Lisäpoiston tai arvonalentumiskirjauksen tarvetta harkittaessa hyödykkeen ja sijoituksen todennäköiset tulonodotukset ja arvo palvelutuotannossa arvioidaan varovaisuuden periaatetta noudattaen.

2.4 Liikuntalaki

Liikuntalain (1054/1998) mukaan yleisten edellytysten luominen liikunnalle on valtion ja kuntien tehtävä (2 §). Kunta saa valtionosuutta liikuntatoimen käyttökustannuksiin (5 §). Lisäksi valtio myöntää avustusta, ensisijaisesti kunnalle tai kuntayhtymälle sekä kunnan tai kuntayhtymän määräämisvallassa olevalle yhteisölle, liikuntapaikkojen sekä niihin liittyvien vapaa-aikatiilojen perustamishankkeisiin (8 §). Liikuntakeskuksen osakeomistus ja yhtiön toiminnan avustaminen voidaan katsoa tällaiseksi liikuntalain mukaiseksi yleisten edellytysten luomiseksi liikunnalle. Kunnan liikuntakeskukselle antamat avustukset ovat liikuntatoimen käyttökustannuksia, joihin kunta saa valtionosuutta.

3 Kuntajaoston kannanotto

Kuntajaosto toteaa, että kuntalaissa on säädetty valtiovarainministeriön tehtäväksi kuntien toiminnan ja talouden yleinen seuranta ja lääninhallitus voi kantelun johdosta tutkia, onko kunta toiminut voimassa olevien lakien mukaan.

Kunnan kirjanpidon ja tilinpäätöksen tarkastuksesta ja muutoksenhausta kunnan viranomaisen päätökseen on säädetty kuntalaissa. Kuntajaostolla ei ole toimivaltaa tarkastaa eikä valvoa yksittäisen kunnan tai kuntayhtymän kirjanpitoa ja tilinpäätöstä. Kuntajaosto antaa yleisiä neuvoja ja ohjeita kirjanpitolain ja kuntalain 68–70 §:n ja kirjanpitolain soveltamisesta sekä viranomaisen, kunnan tai kuntayhtymän (-hallituksen) tai kuntien järjestön kirjallisesta hakemuksesta antaa ohjeita ja lausuntoja yksittäiseen em. säännösten soveltamista koskevaan asiaan. Lisäksi kuntajaosto voi oma-aloitteisesti antaa ohjeita ja lausuntoja mainittujen säännösten soveltamisesta.

Kunnan omistamien toimialaosakkeiden arvoa ei voida tarkastella yksinomaan tuottojen kautta, vaan arvo muodostuu siitä, miten kyseisen osakeomistuksen avulla palveluja tuotetaan kuntalaisille. Käsiteltävänä olevassa tapauksessa niin kauan kuin liikuntakeskusyhtiö kunnan puolesta luo edellytyksiä liikunnalle ja tällä tavoin kunta järjestää palveluja kuntalaisille, arvonalennusta ei välttämättä tarvitse tehdä sen tuottojen vähäisyyden perusteella. Tilannetta voidaan verrata kunnan koulurakennuksen tai sairaalan ylläpitoon. Niidenkään maksutuotot ja muut varsinaiset tuotot eivät kata ylläpitokustannuksia, mutta niin kauan kuin siellä järjestetään kuntalaisille palveluja, lisäpoistoa ei tehdä tuottojen puuttumisen takia. Jos esimerkiksi koulu jää pois koulupalvelujen tuottamisesta ja sille ei ole sen jälkeen muutakaan käyttöarvoa kunnan palvelutuotannossa, siinä vaiheessa lisäpoisto on tehtävä.

4 Kuntajaoston lausunto

Kirjanpitolain mukainen kirjanpitovelvollisuus ei koske kuntaa vaan kuntalain mukaan kunnan kirjanpidossa noudatetaan kirjanpitolakia soveltuvin osin. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolain ja kuntalain 68–70 §:n soveltamisesta kunnan kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä, mutta kuntajaostolla ei ole kirjanpitolain 8:1 §:ssä tarkoitettua valvontaoikeutta eikä toimivaltaa tarkastaa eikä valvoa yksittäisen kunnan tai kuntayhtymän kirjanpitoa ja tilinpäätöstä. Kuntajaosto viittaa enempää kantaa ottamatta kuntalaissa säädettyyn laillisuusvalvontaan ja muutoksenhakukeinoihin.

Kuntalain mukaisesti kunnan tilintarkastajan tehtävänä on tarkastaa tilikauden hallinto, kirjanpito ja tilinpäätös ja tällöin tarkastettava mm. onko kunnan tilinpäätös ja siihen kuuluva konsernitalinpäätös laadittu tilinpäätöksen laatimista koskevien säännös-

ten ja määräysten mukaisesti sekä antavatko ne oikeat ja riittävät tiedot tilikauden toiminnasta, taloudesta, taloudellisesta kehityksestä ja taloudellisista vastuista.

Kuntajaoston yleisohjeiden mukaan kunnassa pysyvien vastaavien osakkeiden arvonalentumista harkittaessa ei oteta yksinomaan huomioon sijoituksen tulevaisuudessa kerryttämää tuloa, vaan myös niiden arvo palvelutuotannossa otetaan huomioon. Kunnan liikuntakeskustäryhtiön osakkeiden omistusta ei voida katsoa yksinomaan tuloa tuottavana sijoituksena vaan sijoitukseen perustuvan palvelutuotannon jatkuvuus ja palvelukyky otetaan arvonalennuksen harkinnassa huomioon. Arvonalennuksen tarpeellisuuden harkinta on kuitenkin aina tapauskohtaista ja harkinnassa noudatetaan varovaisuuden ja johdonmukaisuuden periaatteita.