

22.3.2011

Kuntayhtymän vuotuisen maksuosuuden määräytyminen ja käsittely jäsenkunnan kirjanpidossa

1 Lausuntopyyntö ja sen perustelut

1.1 Lausuntopyyntö

A:n kunta on pyytänyt kuntajaoston lausuntoa siitä, minkä määräisenä kunnan tulee kirjata sosiaali- ja terveydenhuollon kuntayhtymältä ostettujen palveluiden ostot vuoden 2010 tilinpäätökseen. Lausuntopyynnön ja sen liitteenä olevien sopimusten perusteella hakijan tarkoittamia kirjaamisvaihtoehtoja ovat maksuosuuden kirjaaminen

1. kuntien yhteisen palvelusopimuksen kohdan 2.3 mukaisesti määräytyvänä kiinteänä ja sitovana vuosimaksuna,
2. kuntakohtaisen palvelusopimuksen 2.3 mukaisesti ja yhteisestä palvelusopimuksesta poikkeavasti määräytyvänä 20.570.233 euron kiinteänä maksuosuutena, tai
3. kuntien yhteisen palvelusopimuksen kohdan 2.3 viimeisen kappaleen mukaisesti määräytyvänä maksuosuutena, jossa otetaan huomioon aiheuttamisperiaatteen mukaisesti määritelty palvelujen käyttö.

1.2 Lausuntopyynnön perusteluja

Kunta on jäsenenä B:n kuntayhtymässä, jonka perussopimus on tullut voimaan 2009 ja toiminta käynnistynyt vuoden 2010 alusta. Perussopimuksessa on sovittu mm. jäsenkunnilta palveluista perittävistä maksuista, niiden määräytymisperusteista sekä palvelujen hinnoitteluperusteista. Erikseen laadittu kuntien yhteinen strateginen palvelusopimus sisältää mm. tarkemmat määräykset kuntien maksuosuusprosentin määräytymisestä, kuntien vuosimaksuista sekä tähän vaikuttavasta aiheuttamisperiaatteen mukaisesta palvelujen käytöstä.

Perussopimuksen määräykset

Kuntayhtymän perussopimuksen 22.1 §:n mukaan kuntayhtymä rahoittaa toimintansa jäsenkunnilta palvelusopimuksen mukaisesti perittävillä maksuilla ja asiakkailta perittävillä asiakasmaksuilla sekä muilla tuloilla.

Perussopimuksen 22.2 §:n mukaisesti palvelusopimusten mukaisten maksujen perusteena on kunnan asukkaiden palvelujen käytöstä aiheutuneet kustannukset, jotka yhteenlaskettuna kunkin kunnan osalta muodostavat kunnan maksuosuuden.

Kuntayhtymän valtuusto hyväksyy 22.9 §:n mukaisesti talousarvion hyväksymisen yhteydessä palvelusopimusten mukaiset palvelujen hinnoitteluperusteet ja siten talousarviovuonna kuntayhtymän käytettävissä olevat tulot. Kuntayhtymän hallitus vahvistaa vuosittain käytössä olevat valtuuston hyväksymien hinnoitteluperusteiden mukaisesti määräytyvät hinnat.

Perussopimuksen 22.10 §:n mukaisesti kuntayhtymän tulee järjestää palvelusopimusten mukaiset palvelut sopimusten perusteella talousarvioon sisällytettyjen tulojen puitteissa eikä jäsenkunnilta perittävien maksujen määrää voi talousarviovuoden aikana muuttaa, ellei jäsenkunnan kanssa siitä erikseen sovita.

Kuntien yhteisen palvelusopimuksen mukaan määräytyvä maksuosuus

Tuotettaviin palveluihin liittyen on erikseen laadittu kuntien yhteinen strateginen palvelusopimus 2010–2012 sekä lisäksi kuntakohtainen palvelusopi-

mus 2010 ja palvelusuunnitelma 2011–2012 kuntayhtymän ja kunnan kesken.

Kuntien yhteisen strategisen palvelusopimuksen 2010–2012 kohdassa 2.3 määritellään B:n kuntayhtymän laskutus kullekin jäsenkunnalle. Laskutus kullekin kunnalle perustuu kunnalle määriteltyyn maksuosuusprosenttiin seuraavasti:

- vuoden 2010 maksuosuusprosentti perustuu kuntayhtymälle siirtyvien tehtävien vuoden 2009 talousarvioon sekä vuosien 2008 ja 2007 tilinpäätöksiin. Maksuosuutta määriteltäessä otetaan huomioon mahdolliset rakenteelliset muutokset ja palvelujen erilaiset ostot piiriltä em. vuosien aikana siten, että talousarvio 2009 ja tilinpäätökset 2008 ja 2007 ovat eri kuntien välillä vertailukelpoiset.

Vuonna 2011 maksuosuusprosentti muodostuu kuntien tilinpäätösten 2007, 2008 ja 2009 mukaan, vuonna 2012 kuntien tilinpäätösten 2008 ja 2009 sekä piirin tilinpäätöksen 2010 mukaan jne.

- Kuntakohtainen maksuosuusprosentti määräytyy aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Lisäksi sopimuksessa määritellään tarkemmat määräytymisperusteet eri palvelujen osalta.

Kuntayhtymän hyväksytyt talousarvion perusteella sekä kunkin kunnan maksuosuusprosentin perusteella määritetään jokaiselle kunnalle kiinteä vuosimaksu. Näin määritelty vuosimaksu on sitova eikä kuntayhtymällä ole takautuvaa laskutusoikeutta eikä oikeutta muuttaa maksuosuutta kesken toimintavuoden, ellei kunnan kanssa muuta sovita. (Lausuntopyynnön vaihtoehto 1)

Mikäli aiheuttamisperiaatteen mukaisesti määritelty palvelujen käyttö on ollut kunnalle määriteltyä vuosimaksua suurempi tai pienempi, tämä huomioidaan ao. kunnan vuosimaksua määritettäessä korottavana tai alentavana tekijänä kunkin vuoden osalta aina kuntayhtymän tilinpäätöksen vahvistamisvuotta seuraavan vuoden alusta lukien.

Kuntakohtaisen palvelusopimuksen mukaisesti määräytyvä maksuosuus

Kuntayhtymän ja kunnan välisen vuodelle 2010 solmitun palvelusopimuksen kohdan 2.3 *Kunnan maksuosuus ja sen laskentaperusteet* mukaisesti hakijan maksuosuudeksi vuodelle 2010 on sovittu yhteensä 20.570.233 euroa. (Lausuntopyynnön vaihtoehto 2)

Kunnan maksuosuus on sopimuksessa määritelty kuntien yleisestä palvelusopimuksesta poiketen siten, että vuoden 2009 vertailukelpoiseen talousarvioon on hyväksytty kustannusten nousu 1,9 % sekä toiminnalliset muutokset vuodelle 2010. Lisäksi sopimuksen mukaisesti voidaan neuvotella 30.4.2010 mennessä tarvittavista muutoksista palvelusopimukseen. Mainittuja neuvotteluja ei ole voitu käydä, koska kuntayhtymän raportointijärjestelmä saatiin käyttöön vasta 17.12.2010.

Kunnan palvelusopimusten mukaisista palveluista aiheutuvat kustannukset vuonna 2010 ovat käytettävissä olevien tietojen mukaan arviolta noin 19,5 miljoonaa euroa. (Lausuntopyynnön vaihtoehto 3)

2 Lausunnon perustelut

1.1 Yleisiä tilinpäätösperiaatteita

Suoriteperuste

Kirjanpitoon on merkittävä liiketapahtumina menot, tulot ja rahoitustapahtumat sekä niiden oikaisu- ja siirtoerät (KPL 1336/1997, 2:1 §).

Suoriteperusteiden mukaisesti menon kirjaamisperusteena on tuotannon tekijän vastaanottaminen ja tulon kirjaamisperusteena suoritteiden luovuttaminen

(KPL 2:3 §). Tilikauden aikana juoksevassa kirjanpidossa kirjaukset voidaan tehdä maksuperusteella (KPL 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 (KPL 3:4 §).

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

Varovaisuuden periaate

Tilinpäätöstä laadittaessa noudatettavana yleisenä tilinpäätösperiaatteena on myös tilikauden tuloksesta riippumaton varovaisuus (KPL 3:3.1 §). Se edellyttää erityisesti, että tilinpäätöksessä otetaan huomioon ainoastaan tilikaudelle kuuluvat voitot, kaikki poistot ja arvonalennukset vastaavista sekä velkojen arvon lisäykset samoin kuin kaikki päättyneeseen tai aikaisempiin tilikausiin liittyvät, ennakoitavissa olevat vastuut ja mahdolliset menetykset, vaikka ne tulisivat tietoon vasta tilikauden päättymisen jälkeen. Edellä olevasta saadaan poiketa vain erityisestä syystä, jollei poikkeaminen perustu lakiin tai sen nojalla annettuun muuhun sääntökseen tai määräykseen. Liitetietoihin on sisällytettävä selostus poikkeamien perusteista sekä laskelma poikkeamisen vaikutuksesta tilikauden tulokseen ja taloudelliseen asemaan.

Aiheuttamisperiaate

Aiheuttamisperiaate on keskeinen kohdistamisperuste budjetoinnissa, kirjanpidossa sekä kustannuslaskennassa. Aiheuttamisperiaatteen mukaan tuotot ja kustannukset kohdistetaan sille laskentakohteelle, joka sen on aiheuttanut. Aiheuttamisperiaatetta noudatetaan myös varallisuus- ja pääomaerien kohdistamisessa taseessa (mm. hankintamenon määrittelyssä KPL 4:5.1 §) sekä pääomakustannusta ja -tuottoa laskettaessa. Kustannukset ja tuotot tulee jaksottaa aiheuttamisperiaatteen mukaan myös ajan suhteen tietyille laskentakaudelle. (Kustannuslaskentaopas kunnille ja kuntayhtymille, Suomen Kuntaliitto, 2009)

Oikeat ja riittävät tiedot

Tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (KPL 3:2 §). Jotta tämä toteutuisi, kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä tulee noudattaa muun muassa edellä mainittuja periaatteita.

2.2 Kuntajaoston yleisohjeet ja lausunnot

Kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta (2011)

Yleisohjeen mukaan edellä mainittuja kirjanpitolaisten säännöksiä ja periaatteita noudatetaan myös kunnan ja kuntayhtymän kirjanpidossa ja tilinpäätöksen laadinnassa (luku 1).

Kuntajaoston lausunto 78/28.11.2006

Kuntajaoston on antanut kuntayhtymälle lausunnon kuntalaskutuksesta terveydenhuoltopiirissä. Lausuntopyyntöön mukaan hakijan tarkoituksena oli kirjata jäsenkunnalle palautettavat tasausmaksut maksuperusteella toimintakuluihin.

Lausuntopyyntöissä pyydettiin ottamaan kantaa myös siihen, onko ns. kapi-taatiolaskutus kaikilta osin kirjanpitosäännösten mukainen laskutustapa.

Kuntajaosto totesi lausunnon perusteluosassa, että 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 kuluksi hyvän kirjanpitotavan mukaista.

Kuntajaoston kannanoton mukaan ennakkomaksuna saadun tulon ja lopullisen tulon erosta syntyvät tulonoikaisut kirjataan kuitenkin alkuperäisen tulo-tilin oikaisuna.

Lausunnon mukaan kuntayhtymässä jäsenkuntalaskutukseen perustuvat tulot kirjataan suoriteperusteen mukaisesti tuotoksi tilikaudelle, jolla palvelusuorite on luovutettu, laskutus- tai maksuajankohdasta riippumatta. Tuloutumatta oleva osuus tulosta merkitään myyntisaamiseksi ja ennakkomaksuna saadun tulon ja lopullisen tulon erotus kirjataan tulonoikaisuna. Lausunnon kannanotossa kuntajaosto totesi realisointiperiaatteen mukaisesti, että tulo realisoituu kirjattavaksi tilikaudelle, jolla suorite luovutetaan ja meno realisoituu kirjattavaksi tilikaudelle, jolla tuotannontekijä vastaanotetaan. Kirjauskypsyys määräytyy realisointiperiaatteen mukaisesti riippumatta siitä, onko hyödyke laskutettu tai maksettu.

Jäsenkunnan kirjanpidosta kuntajaosto totesi, että vastaavasti jäsenkunnan tulee kirjata vastaanotettuja palvelusuoritteita vastaava meno suoriteperusteisesti tilikauden asiakaspalvelujen ostoksi ja maksamaton osa ostovelaksi. Ennakkomaksuna maksetun menon ja lopullisen menon erotus kirjataan meno-oikaisuna.

Kuntajaoston lausunto 68/3.5.2005

Tässä lausunnossa olivat kyseessä jäsenkuntien rahoitusosuudet, jotka määräytyivät prosenttiosuutena vuosittain kuntiin kertyvästä laskennallisesta verorahoituksesta. Jäsenkunnan rahoitusosuus ei siten ollut suhteessa siihen, miten kunnan asukkaat kuntayhtymän palveluita käyttivät, eikä rahoitusta myöskään oikaistu mitenkään jälkepäin. Tässä tapauksessa edellä mainitulla tavalla määräytyvä käyttötalouden rahoitusosuus kuntayhtymälle tuli jäsenkunnissa kirjata tuloslaskelman erään *Palvelujen ostot*.

Kuntajaoston lausunto 55/10.9.2002

Lausunnossa oli kysymys potilasvakuutusvastuun kirjaamisesta sairaanhoitopiirin kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä. Lausunnossaan ja sen kannanotossa kuntajaosto katsoi, ettei lausunnon 42 kirjaamisohjeiden muuttamiseen ole perusteista, vaan sairaanhoitopiiri merkitsee edelleen potilasvakuutusvastuuta koskevat erät kirjanpitoonsa ja tilinpäätökseensä kyseisen lausunnon mukaisesti kuluksi tilikaudelle, jolloin sattunutta vahinkoa vastaava korvausvastuu on syntynyt. Maksuvastuusta seuraavana vuonna maksettava osa tulee kirjata lyhytaikaisiin siirtovelkoihin ja muu osa pakolliseksi varaukseksi todennäköiseen arvoon. Vaikka vastuusta aiheutuvat maksut tapahtuvat poikkeavasti vasta myöhemminä vuosina, kulu- ja varauskirjaukset tehdään suoriteperiaatetta noudattaen riippumatta todellisesta maksamisajankohdasta.

Lausunnon 55 kannanotossa kuntajaosto totesi edelleen, että "se, miten kunnat ja kuntayhtymät järjestävät keskinäiset suhteensa, ei ole kirjanpito-kysymys eikä siten kuntajaoston toimivaltaan kuuluva asia. Kuntayhtymän alijäämäisen tuloksen tai kassaylijäämän muodostumisen estäminen on kuitenkin perusteltua ja mahdollista. Alijäämä voidaan estää ottamalla vahinkovastuu huomioon palvelujen hinnoissa tai erillismaksuosuuksina. Kassaylijäämä on taas vältettävissä merkitsemällä vuosittain maksettavan määrän ylittävä osuus vuotuisesta vahinkovastuun lisäyksestä siirtosaamiseksi jäsenkunnilta. Jäsenkunnat merkitsisivät vastaavan osan kuntayhtymän laskutuksesta siirtovelaksi. Näin toteutuisi potilasvakuutusjärjestelmän tarkoitus

olla keräämättä kunnilta maksuja etukäteen vuotuista maksuosuutta enempää.”

2 Kuntajaoston kannanotto

Lähtökohtaisesti lausuntopyynnössä on kysymys siitä, kirjaako hakija palvelujen ostoista aiheutuvina menoina tilivuodelle talousarvion perusteella määritetyn kiinteän maksun vai palvelujen käytön perusteella aiheutuneet menot.

Kuntien yhteisessä palvelusopimuksessa on sovittu, että jokaiselle jäsenkunnalle määritetään kiinteä vuosimaksu, joka on sitova, ellei kunnan kanssa muuta sovita. Toisaalta palvelusopimuksen mukaan tätä sitovaa maksua oikaistaan aina, jos aiheuttamisperiaatteen mukaisesti määritelty palvelujen käyttö on kunnalle määritettyä vuosimaksua suurempi tai pienempi ottamalla muutos huomioon korottavana tai laskevana tekijänä kunkin vuoden osalta kuntayhtymän tilinpäätöksen vahvistamisvuotta seuraavan vuoden alusta lukien. Edellä mainitun perusteella viimesijaisesti sopimuksen tarkoituksena näyttäisi olevan oikaista jäsenkuntien palvelujen ostoja käytön mukaiseksi jälkikäteen.

Kirjanpidon suoriteperusteen mukaan tulo kirjataan tilikaudelle, jona suorite luovutetaan ja meno taas kirjataan tilikaudelle, jona tuotannontekijä vastaanotetaan. Palvelusopimuksen mukaisesti tapahtuva ostojen oikaisu käytön mukaisesti jälkikäteen edellyttää, että menot kirjataan sille tilikaudelle, jolloin palvelut vastaanotetaan, riippumatta siitä, tapahtuuko oikaisu tilivuoden aikana vai myöhemmin. Tällä tavoin sekä ostetut palvelut että niistä aiheutuvat menot kohdistuvat samalle tilivuodelle. Palvelujen ostot jaksotetaan tällä tavoin luonteensa mukaisiin menoihin ja toisaalta maksamatta oleva osuus merkitään ostovelkoihin ja liikaa ennakoon maksettu meno oikaistaan menoja vähentäen ja kirjaamalla vastaava osa siirtosaamisiin.

Kirjanpidon suoriteperiaate merkitsee myös sitä, että toisen talousyksikön luovuttamasta suoritteesta saama tulo ja toisen talousyksikön saman suoritteen vastaanottamisesta aiheutuva meno kohdistuu samaan ajankohtaan. Näin ollen myös kuntayhtymän tulisi jaksottaa palveluista saatavat tulot tuotoksi sille tilikaudelle, jolloin palvelusuoritteet on asiakkaille luovutettu.

3 Kuntajaoston lausunto

Kuntajaosto ei toimivaltansa puitteissa voi ottaa kantaa sopimusten tulkintaa koskevaan kysymykseen jäsenkunnan maksuosuuden oikeasta määrästä. Maksuosuuden kirjaamisen kannalta merkitystä on kuitenkin sillä, millä perusteella velvoite maksuosuuden suorittamiseen syntyy.

Jos maksuosuus viime kädessä määräytyy toteutuneen suoritekäytön mukaisesti, jäsenkunta kirjaa maksuosuuden tilivuodelle, jona palvelusuorite on vastaanotettu. Jälkikäteen laskutettavat menot kirjataan luonteensa mukaisiin menolajeihin ja ostovelkoihin ja liikaa ennakoon maksettu meno oikaistaan menoja vähentäen ja kirjaamalla vastaava osa siirtosaamisiin.

Jos maksuosuus määräytyy arvioidun käytön tai muun laskennallisen perusteen mukaan eikä maksuosuutta jälkikäteen tarkisteta toteutuneen suoritekäytön mukaiseksi, jäsenkunta kirjaa sovitun laskennallisen maksuosuuden tilikaudelle, jona velvoite maksuosuuden suorittamisesta sopimuksen mukaan toteutuu.