

10.11.2015

LAUSUNTO KUNTAYHTYMÄN ALIJÄÄMÄN KIRJAAMISESTA JÄSENKUNNAN KIRJANPIDOSSA

1 Tausta

Kirjanpitolaki edellyttää, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan tilikauden tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tätä korostaa myös kuntalain alijäämän kattamista koskevien kriteerien kiristyminen ja erityisen vaikeassa taloudellisessa asemassa olevien kuntien arviointimenettely. Kuntayhtymien alijäämien käsittely jäsenkuntien kirjanpidossa on ollut tulkinnanvarainen ja kuntajaosto on päättänyt selvittää asiaa oma-aloitteisella lausunnolla.

Kuntajaosto antoi asiasta lausunnon 110. Tällä lausunnolla täydennetään annetun lausunnon kirjaamista koskevia ohjeita ja samalla lausunto 110 kumotaan.

2 Lausunnon perustelut

2.1 Oikea ja riittävä kuva

Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (*oikea ja riittävä kuva*) (KPL 3:2.1 §).

Tilinpäätöksen oikeaa ja riittävää kuvaa voidaan arvioida seuraavien esimerkkien avulla.

Esimerkki 1:

Kuntayhtymän tulo-rahoituksen voidaan katsoa olevan riittävä, mikäli kuntayhtymän hinnoittelu vastaa toiminnasta ja investoinneista aiheutuneita kustannuksia ja palvelujen käyttöä. Vuosittaiset vähäiset tilikausien yli- ja alijäämien vaihtelut ovat mahdollisia. Maksuosuuksien vastatessa aiheutuneita kustannuksia myös jäsenkuntien tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan kuntayhtymältä ostettujen palvelujen kuluista.

Esimerkki 2:

Jos kuntayhtymän tuotot ja kulut eivät pitkällä aikavälillä kerry oikeassa suhteessa, kuntayhtymän taseeseen kertyy pitkäkestoista ja olennaista alijäämää, jota ei pystytä kattamaan palveluista kertyvillä tai muilla toiminnan tuloilla. Mikäli maksuosuudet ovat liian pienet suhteessa palvelujen tuottamisesta aiheutuneisiin kustannuksiin, jäsenkuntien tilinpäätökset eivät anna oikeaa ja riittävää kuvaa kuntayhtymältä ostettujen palvelujen kuluista. Kuntien tilinpäätökset eivät ole myöskään vertailukelpoisia esimerkeissä kuvatuissa tilanteissa.

Voimassa olevan kuntalain 65.2 §:n mukaan talousarvio ja -suunnitelma on laadittava siten, että edellytykset kunnan [kuntayhtymän] tehtävien hoitamiseen turvataan. Tämä tarkoittaa, että talousarvioon otetaan tehtävien edellyttämät määrärahat ja tuloarviot. Tämä edellyttää kuntayhtymältä muun muassa palvelujen oikeaa hinnoittelua.

2.2 Vastaiset menot ja menetykset sekä pakollinen varaus

Kirjanpitolain 5:14 §:n 1 momentin mukaan tuotoista on vähennettävä velvoitteista vastaisuudessa aiheutuvat sellaiset menot ja menetykset, jos:

- 1) ne kohdistuvat päättyneeseen tai aikaisempaan tilikauteen;
- 2) niiden toteutumista on tilinpäätöstä laadittaessa pidettävä varmana tai todennäköisenä;
- 3) niitä vastaava tulo ei ole varma eikä todennäköinen; sekä
- 4) ne perustuvat lakiin tai kirjanpitovelvollisen sitoumukseen sivullista kohtaan.

Jos 1 momentissa tarkoitettujen menojen tai menetyksien täsmällistä määrää tai toteutumisaikajankohdtaa ei tiedetä, se merkitään taseen pakollisiin varauksiin (KPL 5:14.3 §).

5:14.1 §:ssä tarkoitettujen menojen ja menetyksien merkitään tuloslaskelmaan ja taseeseen niiden todennäköiseen määrään. KPL 5:14.3 §:ssä tarkoitettujen menojen ja menetyksien merkitään tuloslaskelmaan ja taseeseen enintään niiden todennäköiseen määrään. (KPL 5:14.4 §)

Kuntalain 83 §:n mukaan jäsenkunnat vastaavat perussopimuksen mukaisesti kuntayhtymän sellaisten menojen rahoituksesta, joita ei muuten saada katetuiksi. Edellä mainittuun säännökseen perustuva rahoitusriski saattaa realisoitua jäsenkunnan erotessa kuntayhtymästä, kuntayhtymän purkamisessa tai kuntayhtymän tehtävän lakkauttamisessa tai siirtämisessä jäsenkunnalle tai toiselle kuntayhtymälle.

2.3 Kuntajaoston aikaisemmat lausunnot

Kuntajaoston kuntayhtymän ylijäämän palauttamista koskevassa lausunnossa 36/1998 on annettu kirjausohjeet tilanteessa, jossa kuntayhtymä on päättänyt palauttaa ylijäämää jäsenkunnille tai periä alijäämää jäsenkunnilta. Jos alijäämän kattamisperusteeksi on sovittu peruspääomaosuuksien suhde, se kirjataan lausunnon mukaan jäsenkunnassa avustusmenoksi. Jos alijäämän kattamisen jakoperusteeksi on sovittu palvelujen käytön suhde, kirjataan alijäämän periminen jäsenkunnassa asiakaspalvelujen ostoksi.

3 Kuntajaoston lausunto

Kuntajaosto katsoo, että kohdan 2.1. esimerkissä 2. jäsenkunnan tulee kirjata kirjanpitoonsa osuus kuntayhtymään kertyneestä alijäämästä pakollisena varauksena, mikäli kuntayhtymän alijäämää ei todennäköisesti saada lähitulevaisuudessa katetuksi esimerkiksi kuntayhtymän päättämällä muilla toimenpiteillä. Mikäli kuntayhtymän alijäämän kattamistoimenpiteisiin ei ole ryhdytty taikka niitä ei ole suunniteltu, on kuntajaoston käsityksen mukaan jäsenkunnalla tällöin oltava erityiset perusteet, mikäli se katsoo, että pakollisen varauksen tekemisen edellytykset kunnan tilinpäätöksessä eivät täyty.

Ottaen lisäksi huomioon tilinpäätökseltä ja toimintakertomukselta edellytettävä oikean ja riittävän kuvan vaatimus (KPL 3:2.1 §) tulee kunnan antaa kuntayhtymän alijäämän käsittelystä selostus tilinpäätöksessä. Jos edellistä tilikautta koskevat tiedot eivät ole vertailukelpoisia päättyneen tilikauden tietojen kanssa, on myös tästä esitettävä selvitys liitetietoina (KPA 2:2.1 § 4-kohta).

Kunnan tilinpäätöstä laadittaessa pakollisen varauksen määrä tarkistetaan vastaamaan sitä osuutta kuntayhtymän tilinpäätöksen osoittamasta alijäämästä, jota ei kyetä kattamaan kuntayhtymän muilla tuloilla.

Mikäli osuus kuntayhtymän alijäämästä merkitään jäsenkunnan kirjanpitoon pakollisena varauksena, se eliminoidaan konsernitilinpäätöstä laadittaessa, jottei alijäämä tule huomioduksi kahteen kertaan jäsenkunnan konsernitilinpäätöksessä.

Mikäli jäsenkunta katsoo kohdan 2.1 esimerkin 2 kaltaisessa tilanteessa, että kuntayhtymän alijäämä ei täytä pakollisen varauksen tekemisen edellytyksiä, esitetään jäsenkunnan osuus kuntayhtymän alijäämästä liitetiedoissa muuna vastuusitoumuksena. Menettelystä annetaan vastuusitoumuksia koskevilla liitetiedoissa selostus, jossa kuvataan keskeiset perusteet ja oletukset.

Tilanteessa, jossa kuntayhtymän tilinpäätöksen osoittamasta alijäämästä aiheutuu kuntayhtymän jäsenkunnalle muita kuin vähäisiä vastaisia velvoitteita, suosittaa kuntajaosto, että tämän alijäämävastuun käsittely kunnan tilinpäätöksessä dokumentoidaan.

Täydennys aikaisempaan lausuntoon

Kirjanpitolautakunnan lausuntoon 1750/2005 perustuen myös kuntajaoston yleisohjeissa on tilinpäätösperiaatteiden muutosten ja aikaisempia tilikausia koskevien virheiden käsittely muutettu yhdenmukaiseksi. Siten myös kunnan kirjanpidossa tilinpäätösperiaatteiden muutokset ja aikaisempia tilikausia koskevien olennaisten virheiden oikaisut tehdään oman pääoman erää *Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä* oikaisemalla. Oikaisuja ei tehdä tulosvaikutteisesti vaan takautuvasti. Oikaisuja tehdessä olennaisuuden periaate tulee ottaa huomioon. Vähäiset aikaisemmille tilikausille kuuluvat erät merkitään tuloslaskelmassa ja taseessa nimikettään vastaavan erään.

Koska lausunnolla 110 muutettiin aikaisempaa vakiintunutta kirjauskäytäntöä ja sitä voidaan pitää muutoksena tilinpäätösperiaatteissa, kuntayhtymälle aikaisempien tilikausien aikana kertynyt olennainen alijäämä voidaan kirjata *Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä* erää oikaisemalla. Tilikaudelle kohdistuva osuus alijäämästä kirjataan tulosvaikutteisesti. Kunnan sovelta- ma kirjausmenettely tulee selostaa tilinpäätöksen laatimisperiaatteissa.

Menettelyä vastaava oikaisu on tehtävä myös vertailuvuotena olevan edellisen tilikauden päättävään taseeseen. Vertailuvuoden tuloslaskelmaa ei sen sijaan ole välttämätöntä saattaa vertailukelpoiseksi, mutta oikean ja riittävän kuvan sitä vaatiessa, on muutoksen tulosvaikutuksesta tilikausien vertailun mahdollistamiseksi annettava liitetieto. Jos vertailulaskelmaa kuitenkin oikaistaan, tulee tehtyjen muutosten ja niiden perusteiden vastaavasti käydä ilmi liitetiedoista.

Jos toimintakertomuksessa tai tilinpäätöksen liitetiedoissa esitetään tilinpäätöksiä tai tunnuslukuja useammalta tilikaudelta, on myös nämä saatettava mahdollisuuksien mukaan vertailukelpoiksi tai ainakin selkeästi mainittava niiden osalta mahdollinen vertailukelvottomuus. Oikaisuja tehtäessä tulee ottaa huomioon olennaisuuden periaate.