



Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto

LAUSUNTO 126  
12.10.2021

## LAUSUNTO SOSIAALI- JA TERVEYDENHUOLLON COVID-19-EPIDEMIASTA AIHEUTUVIIN KUSTANNUKSIIN MYÖNNETTÄVÄN VALTIONAVUSTUKSEN JAKSOTTAMISESTA KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN KIRJANPIDOSSA

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto antaa oma-aloitteisen lausunnon sosiaali- ja terveydenhuollon covid-19-epidemiasta aiheutuviin kustannuksiin myönnettävän valtionavustuksen jaksottamisesta kunnan ja kuntayhtymän kirjanpidossa.

Vuoden 2021 kustannuksiin myönnettävä valtionavustus maksetaan asetuksen mukaisesti kahdessa erässä, joista ainakin toisen erän maksatus tapahtuu vasta vuoden 2022 aikana. Kunnat eivät välttämättä saa valtionavustuksen toista erää koskevaa päätöstä, tai avustusta ei ole maksettu kunnille ennen vuoden 2021 tilinpäätöksen valmistelua. Kuntajaosto antaa lausunnon valtionavustuksen yhdenmukaisen käsittelyn varmistamiseksi vuoden 2021 tilinpäätöksessä.

### Taustaa

Valtioneuvoston asetuksen (860/2021) 2 §:n mukaan avustusta myönnetään valtion talousarvioon varatun määrärahan puitteissa covid-19-epidemiasta aiheutuviin sosiaali- ja terveydenhuollon kustannuksiin. Avustus jakautuu toimintokohtaisiin avustuseriin, muiden välittömien kustannusten avustuserään, harkinnanvaraisen osuuteen sekä avustukseen 12 §:n mukaisten erityisten kustannusten kattamiseksi. Toimintokohtaisten avustuserien yksikkökorvausten euromäärät on annettu asetuksessa. Jos hakija osoittaa, että joistain toiminnoista sille aiheutuneet yksikkökustannukset ovat merkittävästi koko maan keskimääräisiä yksikkökustannuksia korkeammat, voidaan hakijalle harkinnanvaraisesti myöntää lisäavustus.

Avustusta haetaan valtionapuviranomaisena toimivalta sosiaali- ja terveysministeriöltä sen ilmoittamalla tavalla ja ilmoittamana ajankohtana. Avustusta haetaan erikseen vuoden 2021 tammikuun-elokuun ja syyskuun-joulukuun aikana syntyneisiin kustannuksiin. Asetuksen 10 §:ssä tarkoitettua avustusta muihin välittömiin kustannuksiin saa hakea koko vuoden osalta ensimmäisellä hakukerralla ja 11 §:ssä tarkoitettua harkinnanvaraista avustusta ja 12 §:ssä tarkoitettua korvausta erityisiin kustannuksiin saa hakea vain jälkimmäisellä hakukerralla.

## Perustelut

### Kirjanpitolaki

Kirjanpitolaissa menon kirjaamisperusteena on tuotannontekijän vastaanottaminen ja tulon kirjaamisperusteena suoritteen luovuttaminen (*suoriteperuste*). Meno ja tulo saadaan kirjata myös veloitukseen (*laskuperuste*) tai maksuun (*maksuperuste*) perustuen. Jos menot ja tulot kirjataan maksuperusteen mukaan, on ostovelat ja myyntisaamiset voitava jatkuvasti selvittää. (KPL 2:3 §) Vähäisiä kirjauksia, jotka on tehty laskuperusteisesti tai maksuperusteisesti, ei ole tarpeen oikaista ja täydentää suoriteperusteen mukaisiksi ennen tilinpäätöksen laatimista, ellei niiden yhteisvaikutus ole olennainen (KPL 3:4 §).

Tilinpäätöksessä esitettävä seikka on olennainen silloin, kun sen poistamisen tai väärin ilmoittamisen voidaan kohtuullisesti odottaa vaikuttavan päätöksiin, joita tiedon käyttäjät tekevät tilinpäätöksen perusteella (KPL 3:2a §).

Kirjanpitolain 5:1 §:n mukaisesti tilikauden tulot kirjataan tuotoiksi tuloslaskelmaan. Tuotoista vähennetään kuluina ne menot, joista ei todennäköisesti enää kerry niitä vastaavaa tuloa, samoin kuin menetykset. Tuottojen ja kulujen jaksottamisessa noudatettavan menon tulon kohdalle -periaatteen tarkoituksena on jaksottaa menot niille tilikausille, kun ne kerryttävät tuloja. Kirjanpitolain 5:2 §:n mukaan saamiset merkitään taseeseen nimellisarvoon, kuitenkin enintään todennäköiseen arvoon.

Tilinpäätöksen laatimisessa on noudatettava myös tilikauden tuloksesta riippumatonta varovaisuutta (varovaisuuden periaate) (KPL 3:3 § kohta 4). Tulouttamisessa on siten noudatettava riittävää pidättyvyyttä. Tilinpäätöksessä otetaan huomioon ainoastaan tilikaudella toteutuneet voitot.

### Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta

Suoriteperusteisuus on suoraan sovellettavissa menoihin ja tuloihin, jotka liittyvät tuotannontekijän vastaanottamiseen tai suoritteen luovuttamiseen. Verotuloja, valtionosuuksia, tukia, avustuksia, korvauksia tai rahoitustapahtumia kuten korkoja ei vastaa mikään määrätty tuotannontekijä tai suorite kunnan toimintaprosessissa. Näiden erien kohdistaminen tilikaudelle on kuntajaoston kirjanpito-ohjeissa määritelty erikseen esimerkiksi verohallinnon tilitysajankohdan perusteella (verotulot), lakiin, sopimukseen tai päätökseen perustuvan saamisoikeuden (valtionosuudet, avustukset) tai maksuvelvoitteen (korvaukset, korot) syntymisen perusteella. Näissä liiketapahtumissa maksu- tai laskuperusteisuuden oikaiseminen tai täydentäminen tehdään suoriteperustetta vastaavalla tavalla soveltaen jotain mainittua kirjausohjeen kriteeriä.

Yleisohjeen mukaan täydentäminen tarkoittaa menojäämien eli tilikaudelle suoriteperusteen mukaan kuuluvien menojen, jotka noudatetun maksu- tai laskuperusteisen kirjaustavan vuoksi ovat jääneet tilikauden aikana kirjaamatta, kirjaamista menoiksi ja veloiksi sekä tulojäämien eli suoriteperusteen mukaan jo syntyneiden tulojen, jotka maksu- tai laskuperusteisen kirjaustavan vuoksi ovat jääneet tilikauden aikana kirjaamatta, ottamista täydennyksinä huomioon tuloina ja saamisina.

### Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta

Tuloslaskelmaohjeen mukaan toimintatuotot jaotellaan tuloslaskelmassa myyntituottoihin, maksutuottoihin, tukiin ja avustuksiin sekä muihin toimintatuottoihin. 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.

### Asetus kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista (525/2020)

Kunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista (525/2020) annetun asetuksen 6.1 §:n 3 kohdan mukaan esittämistapaa koskevissa liitetiedoissa on esitettävä selvitys, jos edellistä tilikautta koskevat tiedot eivät ole vertailukelpoisia päättyneen tilikauden tietojen kanssa. Lisäksi asetuksen 8.1 §:n 6 kohdan mukaan tilinpäätöksen liitetiedoissa tulee esittää siirtosaamisiin sisältyvät olennaiset erät.

### Kirjanpitolautakunnan lausunnot

Kirjanpitolautakunnan lausunnon (KILA 666/1983) mukaan yleisavustukset kirjataan tuloina sen tilikauden tuotoiksi, jonka aikana ne on saatu lopullisesti. Kun avustuksen saamiseen sisältyy ehto, jonka mukaan yhteisölle tai säätiölle maksettu avustus on palautettava avustuksen myöntäjälle, mikäli avustusta ei ole käytetty määrätyn ajan kuluessa yhteisön tai säätiön toimintaan, kirjataan yhteisölle tai säätiölle maksettu, mutta avustusehtojen mukaisesti käyttämättä jäänyt avustus tai sen osa velkoihin. Yhteisölle tai säätiölle myönnetty, mutta tilikauden päättyessä maksumatta oleva hankekohtainen erityisavustus, jolla katettavat menot ovat syntyneet tilikauden aikana, kirjataan ennen tilinpäätöksen laatimista saamiseksi. Lausunnon tapauksessa huomattavaa on, että se soveltuu tilanteeseen, jossa kirjanpitovelvollinen on saanut avustuksen myöntämisestä päätöksen, ja maksatus on voinut tapahtua etukäteen tai jälkikäteen.

## Lausunto

Kunnan tuotoista merkittävä osa on avustusluonteisia tuloja, joihin ei liity suoritteen luovutusta. Yleisavustukset jaksotetaan pääsääntöisesti niiden myöntämistilikaudelle. Kohdennettuja avustuksia jaksotettaessa keskeinen periaate on kohdistaa avustus samalle tilikaudelle, jolloin avustukseen oikeuttavat menot ovat syntyneet tai jolloin lopullinen oikeus avustukseen on syntynyt muulla tavalla.

Varovaisuuden periaatteen mukaisesti tulojen määrää ei saa yliarvioida. Tavallisesti tämä toteutuu siten, että avustus kirjataan aikaisintaan silloin, kun siitä on saatu päätös. Oikean ja riittävän kuvan muodostumisen kannalta tilikauden tuotoksi voidaan kirjata erityistä varovaisuutta noudattaen myös sellainen tilikauden menoihin kohdennettu avustus, jota pidetään varmana, vaikka siitä ei olisi saatu päätöstä. Avustuksen kirjaimista koskevan tosittteen sisällöstä tulee käydä selkeästi ilmi, millä oletuksilla ja laskentasäännöillä kirjattava määrä on laskettu.

Avustustuloksi kirjatun määrän ja lopullisen maksetun avustuksen erotus kirjataan tulonoikaisuna sille tilikaudelle, jolloin avustuksen maksettava määrä on tiedossa.

Sosiaali- ja terveydenhuollon covid-19-epidemiasta aiheutuviin kustannuksiin saatava kohdennettu avustus kirjataan tuloslaskelman toimintatuottojen ryhmään Tuet ja avustukset. Asetuksen mukaiset toimintokohtaiset avustuserät sekä muut varmuudella toteutuvat ja määrältään arvioitavissa olevat erät jaksotetaan tilikauden 2021 tuotoksi ja saamiseksi erityistä varovaisuutta noudattaen. Asetuksen mukainen harkinnanvarainen osuus ja muut epävarmat erät kirjataan varovaisuuden periaatetta noudattaen vasta silloin, kun niitä koskeva päätös on saatu.

Ottaen huomioon tilinpäätökseltä ja toimintakertomukselta edellytettävä kirjanpitolain 3:2.1 §:n mukainen oikean ja riittävän kuvan vaatimus tulee kunnan antaa valtionavustuksen vaikutuksesta tilikauden tuottojen muodostumiseen ja taloudelliseen asemaan selostus liitetiedoissa tilinpäätöksen laatimisperiaatteissa sekä toimintakertomuksessa. Jos edellistä tilikautta koskevat tiedot eivät ole vertailukelpoisia päättyneen tilikauden tietojen kanssa, on myös tästä esitettävä selvitys liitetietoina. Jaksotettujen avustusten määrä tulee tarvittaessa esittää olennaisia siirtosaamisia koskevissa liitetiedoissa.