



KUNTAYHTYMÄN ALIJÄÄMÄN KATTAMINEN PERUSPÄÄOMAA ALENTAMALLA

Lausuntopyyntö

Sairaanhoitopiirin kuntayhtymä on pyytänyt kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston lausuntoa siitä, voidaanko kuntayhtymän taseeseen kertynyt alijäämä kattaa peruspääomaa alentamalla.

Kuntayhtymän hallitus on päättänyt esittää valtuustolle, että kuntayhtymän 31.12.2021 alijäämä katetaan alentamalla kuntayhtymän peruspääomaa.

Kuntayhtymän perussopimuksen mukaan kuntayhtymän suoritehinnoittelun perustana on omakustannushinta, joka sisältää suoritteiden tuottamisesta aiheutuvat välittömät ja välilliset kustannukset sekä pääomakustannukset. Välittömien ja välillisten kustannusten tulee perustua todellisiin kustannuksiin. Pääomakustannukset sisältävät suunnitelman mukaiset poistot.

Perussopimuksen mukaan kuntayhtymä vastaa tilikauden alijäämän sekä kuntayhtymän taseeseen sisältyvän alijäämän kattamisesta kuntalain 110 § 3 momentin mukaisesti, josta tulee esittää erillinen talouden ja toiminnan sopeuttamissuunnitelma osana kuntayhtymän asianomaisen tilivuoden tilinpäätöstä ja toimintakertomusta. Tilikauden alijäämä katetaan ensisijaisesti kuntayhtymän toimintaa tehostamalla.

Edelleen perussopimuksen mukaan jäsenkunnan osuus kuntayhtymän varoihin sekä vastuu veloista ja velvoitteista määräytyvät peruspääoman jäsenkuntaosuuksien suhteessa.

Säännökset ja ohjeet

Kirjanpitolaki (1336/1997)

Kirjanpitolain 2:1 §:n mukaan kirjanpitovelvollisen on merkittävä kirjanpitoonsa liiketapahtumina menot, tulot, rahoitustapahtumat sekä niiden oikaisu- ja siirtoerät.

Kirjanpitolain 3:2.1 §:n mukaan tilinpäätöksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta olennaisuusperiaatteen mukaisesti ottaen huomioon kirjanpitovelvollisen harjoittaman toiminnan laatu ja laajuus.

Kuntalaki (410/2015)

Kuntalain 112.1 §:n mukaan kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaosto antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolain ja kuntalain 113–116 §:n, 120 §:n 1 momentin 3 ja 4 kohdan sekä kunnan tilinpäätöstietoja koskevan asetuksen soveltamisesta kunnissa ja kuntayhtymissä.

Kuntalain 113.3 §:n mukaan tilinpäätöksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva kunnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta sekä toiminnasta olennaisuusperiaatteen mukaisesti.

Kuntalain 110 §:n mukaan kunnan taseeseen kertynyt alijäämä tulee kattaa enintään neljän vuoden kuluessa tilinpäätöksen vahvistamista seuraavan vuoden alusta lukien. Tässä määräajassa tulee kattaa myös talousarvion laadintavuonna tai sen jälkeen kertynyt alijäämä. Kunnan tulee taloussuunnitelmassa päättää yksilöidyistä toimenpiteistä, joilla alijäämä mainittuna ajanjaksona katetaan. Alijäämän kattamisvelvollisuutta sovelletaan myös kuntayhtymiin.

Toukokuussa 2021 voimaan tulleella kuntalain muutoksella (419/2021) tarkennettiin alijäämän kattamisvelvollisuutta koskevaa sääntelyä. Lain 110 §:n perustelujen (HE 242/2020) mukaan taloussuunnitelmassa on päätettävä yksilöidyistä toimenpiteistä, joilla alijäämä on katettava. Pykälässä tarkoitetun alijäämän kattamisen keinojen tulee olla ensisijaisesti reaalityökalouden keinoja eli tulojen lisäyksiä tai menojen vähennyksiä. Tällaisena keinona ei voida pitää kunnan taseen peruspääoman alentamista alijäämän kattamiseksi, joka merkitsisi kertyneen nettovarallisuuden käyttöä palvelujen rahoittamiseen. Kirjanpidon toimenpiteenä peruspääoman alentaminen tase-erien välisenä siirtona on sallittu vain poikkeustapauksessa. Peruspääoman alentaminen olisi mahdollista silloin, kun kunnan palvelutoiminta supistuu pysyvästi ja tämän vuoksi pitkäaikaisen rahoituksen tarve vähenee. Peruspääoman alentaminen olisi mahdollista esimerkiksi silloin, jos lailla muutetaan kuntien tehtäviä ja jos muutos vaikuttaa kunnan omaisuuteen ja rahoituksen tarpeeseen. Peruspääoman alentamisen soveltamista on tulkittava suppeasti. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto voi antaa ohjeita ja lausuntoja peruspääoman määräytymisestä.

Laki sosiaali- ja terveydenhuoltoa ja pelastustoimea koskevan uudistuksen toimeenpanosta ja sitä koskevan lainsäädännön voimaantulon voimaantulon (ns. voimaantulolaki)

Voimaantulolain 20 §:n mukaan erikoissairaanhoidon 7 §:ssä mainittujen sairaanhoitopiirien kuntayhtymät sekä kehitysvammaisten erityishuollosta annetun lain 6 §:n 1 momentissa tarkoitetut erityishuoltopiirit siirretään varoiteen ja velkoiteen sekä sitoumuksineen hyvinvointialueille 1 päivänä tammikuuta 2023.

Voimaantulolain 33 §:n mukaan 20 §:ssä tarkoitettujen kuntayhtymien ja HUS-sairaanhoidopiirin jäsenkuntien on katettava kuntayhtymän taseeseen kertynyt alijäämä kuntalain (410/2015) säännösten mukaisesti ennen kuntayhtymän siirtämistä hyvinvointialueelle ja HUS-yhtymään. Pykälän perusteluissa on viitattu kuntalain 117 §:ään, jonka mukaan kuntayhtymän sellaisten menojen rahoituksesta, joita ei muuten saada katetuiksi, vastaavat jäsenkunnat siten kuin kuntien välisestä vastuunjaosta on perussopimuksessa sovittu.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto kuntayhtymän alijäämän kattamisesta jäsenkunnan kirjanpidossa (113/2015)

Kuntajaoston lausunnon 113/2015 mukaan jäsenkunnan tulee kirjata kirjanpitoonsa osuus kuntayhtymään kertyneestä alijäämästä pakollisena varauksena, mikäli kuntayhtymän alijäämää ei todennäköisesti saada

lähitulevaisuudessa katetuksi esimerkiksi kuntayhtymän päättämällä muilla toimenpiteillä.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto lainan arvonalennuksen ja peruspääoman muutoksen kirjaamisesta kuntayhtymän ja jäsenkunnan kirjanpidossa (121/2019)

Kuntajaoston lausunnon 121/2019 mukaan kuntayhtymän peruspääomaa on mahdollista alentaa alijäämän kattamiseksi, mikäli pitkäaikaisen pääomarahoituksen määrä taseessa ylittää pysyviin vastaaviin sitoutuneen pääoman määrän ja mikäli pääomarahoituksen tarve on pysyvästi alentunut esimerkiksi omaisuuden luovutuksen, menetyksen tai ylimääräisten poiston taikka arvonalentumisen seurauksena. Käytännössä edellytykset täyttyvät vain silloin, kun kuntayhtymän toiminta supistuu ja pääomarahoituksen tarve pysyvästi vähenee. Kirjanpitovelvollisen tulee arvioida peruspääoman alentamisen edellytykset dokumentoidusti.

Lausunnossa on myös todettu, että kuntayhtymäosuuden arvo kunnan taseessa on muodostunut osuutena kuntayhtymän nettovarallisuutta kuvaavasta peruspääomasta. Kuntayhtymän peruspääoman alentamisen seurauksena jäsenkunnan kuntayhtymäosuuden rahamääräinen arvo laskee, vaikka kuntayhtymän palveluntuotantokyky ei alenisi. Kuntayhtymän peruspääoman alentamisesta johtuva kuntayhtymäosuuden pysyvä arvon aleneminen merkitään jäsenkunnan kirjanpidossa tuloslaskelmaan arvonalentumisena kuluksi.

Kuntalain alijäämän kattamista koskevaa sääntelyä on muutettu kuntajaoston lausunnon 121/2019 antamisen jälkeen. Lausuntoa ei ole mahdollista soveltaa siltä osin kuin se poikkeaa voimassa olevan kuntalain perusteluista.

Lausunnon perustelut

Kirjanpitolain mukaan kirjanpitoon merkitään lähtökohtaisesti liiketapahumina ainoastaan menot, tulot, rahoitustapahtumat sekä niiden oikaisu- ja siirtoerät. Muut kirjaukset kuten tuloksenkäsittelyerät ovat mahdollisia silloin, jos niistä säädetään laissa tai lain nojalla annetuissa kirjanpito-ohjeissa. Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaosto antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolain ja kuntalain 113–116 §:n, 120 §:n 1 momentin 3 ja 4 kohdan soveltamisesta.

Kirjanpitolaki edellyttää, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan tilikauden tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tilinpäätöksen oikean ja riittävän kuvan vaatimus koskee myös yli- ja alijäämän määrää. Oikea ja riittävä kuva yli- tai alijäämän määrästä korostuu tilanteessa, jossa sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen uudistuksen voimaannollaisissa on erityisiä säännöksiä alijäämän kattamisesta ja jossa sairaanhoitopiirin kuntayhtymän varat ja velat sitoumuksineen siirtyvät kuntayhtymältä hyvinvointialueelle.

Kuntalaki ei sisällä sääntelyä peruspääoman määrästä. Peruspääoma on muodostettu nykyiseen kirjanpitojärjestelmään siirryttäessä 1.1.1997 tilanteen mukaisena kirjanpitolautakunnan kuntajaoston taseen laatimisesta antaman yleisohjeen mukaisesti. Kuntayhtymän peruspääoman määrää muuttuu lähtökohtaisesti jäsenkuntien pääomasijoituksista tai niiden palautuksista. Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaosto voi antaa ohjeita ja lausuntoja peruspääoman käsittelystä kirjanpidossa ja peruspääoman muuttamisesta kirjanpidon toimenpiteenä.

Kuntalain perustelujen mukaan kirjanpidon toimenpiteenä peruspääoman alentaminen tase-erien välisenä siirtona on sallittu vain poikkeustapauksessa. Peruspääoman alentaminen olisi mahdollista silloin, kun

kunnan tai kuntayhtymän palvelutoiminta supistuu pysyvästi ja tämän vuoksi pitkäaikaisen rahoituksen tarve vähenee. Peruspääoman alentaminen on mahdollista esimerkiksi silloin, jos lailla muutetaan kuntien tai kuntayhtymien tehtäviä ja jos muutos vaikuttaa kunnan omaisuuteen ja rahoituksen tarpeeseen. Peruspääoman alentamisen soveltamista on tulkittava suppeasti.

Vaikka sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen uudistuksessa kuntayhtymän toiminta lakkaa lain nojalla, toiminta jatkuu hyvinvointialueen järjestämisvastuulla. Järjestämisvastuun siirtyminen ei vaikuta palvelutoiminnassa käytettävän omaisuuden eikä rahoituksen tarpeeseen. Kyse ei siten ole kuntalain perusteluissa ja kuntajaoston lausunnossa 121/2019 tarkoitetusta tilanteesta, jossa kuntayhtymän palvelutoiminta supistuisi ja pääomarahoituksen tarve pysyvästi vähenisi.

Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaosto katsoo, että kuntayhtymän alijäämien kattamista koskevan voimaanpanolain säännöksen tarkoituksena on varmistaa, että kuntien järjestämisvastuun aikana syntyneet kuntayhtymän menot jäävät kuntien rahoitettaviksi. Peruspääoman alentaminen alijäämien kattamiseksi merkitsisi sitä, että kunnat eivät vastaisi niiden järjestämisvastuun aikana syntyneistä kuntayhtymän menoista, vaan alijäämien määrä vähentäisi hyvinvointialueelle siirtyvää nettovarallisuutta.

Lausunto

Sosiaali- ja terveydenhuoltoa ja pelastustoimea koskevan uudistuksen toimeenpanosta ja sitä koskevan lainsäädännön voimaanpanosta annetun lain 20 §:n mukainen kuntayhtymän siirtyminen hyvinvointialueelle ei ole kuntalain 110 §:n perustelujen tai kuntajaoston lausunnon 121/2019 tarkoittama tilanne, jossa kuntayhtymän palvelutoiminta supistuu pysyvästi ja tämän vuoksi pitkäaikaisen rahoituksen tarve vähenee. Lausuntopyynnössä kuvatussa tilanteessa peruspääomaa ei ole mahdollista alentaa kirjanpidon toimenpiteenä tase-erien välisenä siirtona kuntayhtymän alijäämän kattamiseksi.