**Taustamuistio**

**Luonnos 27.6.2017**

**VALTIONEUVOSTON ASETUS MAAKUNNAN TILINPÄÄTÖKSESSÄ ESITETTÄVISTÄ TIEDOISTA**

Tausta

Eduskunnan käsittelyssä parhaillaan olevan maakuntalain 98 §:n mukaan maakunnan kirjanpitovelvollisuuteen, kirjanpitoon ja tilinpäätökseen sovelletaan maakuntalain lisäksi kirjanpitolakia. Valtioneuvoston asetuksella voidaan antaa tarkemmat säännökset maakunnan tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta, tilinpäätöksen liitetiedoista, tuloslaskelmasta, rahoituslaskelmasta, taseesta, konsernitilinpäätöksestä ja sen liitetiedoista, osavuositilinpäätöksestä, laskenta- ja tilijärjestelmästä sekä palvelukohtaisista kustannustiedoista. Kirjanpitolautakunnan maakunta- ja kuntajaosto antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolain, maakuntalain ja maakuntalain nojalla annetun asetuksen soveltamisesta.

Maakuntalain 98 §:n tarkoittamaa valtioneuvoston asetusta on valmisteltu valtiovarainministeriön asettamassa maakuntien yhteisten taloustietojen määrittelyryhmässä.

**Poikkeukset kirjanpitolaista**

Asetusluonnoksen lähtökohtana on, että maakunnan tilinpäätöksen ja konsernitilinpäätöksen laadinnassa ei sovellettaisi kirjanpitolain (1336/1997) 4 luvun 5 §:n 2 ja 3 momenttia, 5 luvun 2 a, 2 b, 4, 5 b, 15 ja 17 §:ää eikä 7 a lukua.

Kirjanpitolain valinnaisten menettelytapojen rajaamisella pyritään parantamaan maakuntien tilinpäätöstietojen vertailukelpoisuutta. Maakunnilla ei myöskään ole tarvetta soveltaa sellaisia kirjanpitolain säännöksiä, jotka on tarkoitettu IFRS-standardeja soveltaville yrityksille.

Kirjanpitolain *4 luvun 5 §:ssä* säädetään hankintamenosta. Pykälän 2 momentin mukaan kohtuullinen osuus hankinnan ja valmistuksen välillisistä menoista saadaan lukea hyödykkeen hankintamenoon siltä osin kuin nämä menot kohdistuvat tuotantojaksoon. Nämä välilliset menot on voitava selvittää kustannuslaskelman tai -laskelmien avulla. Pykälän 3 momentin mukaan hyödykkeen tuotantoon kohdistettavissa olevan lainan korkomenot tuotantojaksolta saadaan lukea hankintamenoon. Kyseisten momenttien soveltaminen maakuntiin niiden toiminnan luonteen huomioon ottaen ei ole tarpeellista ja perusteltua.

Kirjanpitolain *5 luvun 2 a §:ssä* säädetään rahoitusvälineen merkitsemisestä käypään arvoon sekä käyvän arvon rahastosta. Säännös on tarkoitettu sovellettavaksi yritystoiminnassa eikä sellaisenaan sovellu maakuntien toimintaan. Kirjanpitolain *5 luvun 2 b:ssä* säädetään sijoituskiinteistön merkitsemisestä käypään arvoon. Säännös on tarkoitettu sovellettavaksi IFRS-standardien mukaisesti.

Lain *5 luvun 4 §:ssä* säädetään tulon kirjaamisesta tuotoksi valmistusasteen perusteella. Säännös on tarkoitettu sovellettavaksi toiminnassa, jossa tuotetaan pitkän valmistusajan vaativia tuotteita eikä se sen vuoksi sovellu maakuntien toimintaan.

Kirjanpitolain *5 luvun 5 b §:ssä* säädetään rahoitusleasingsopimuksella hankitun omaisuuden merkitsemisestä. Säännös on IFRS-standardien mukaisesti sovellettava.

Kirjanpitolain *5 luvun 15 §:ssä* säädetään verotusperusteisista varauksista. Kunnissa ja kuntayhtymissä on käytetty säännöksessä tarkoitettuja varauksia, erityisesti investointivarauksia, vaikka kunnilla ja kuntayhtymilläkään ei ole verotuksesta johtuvia tarpeita kyseisten varausten tekemiseen. Maakuntien toimintaperiaatteet investointien osalta tulevat poikkeamaan kunnista ja kuntayhtymistä. Maakunnat eivät tee merkittävimpiä investointeja eli toimitilainvestointeja lainkaan omaan taseeseensa. Toimitilainvestoinnit tekee maakuntien yhteisesti omistama toimitila- ja kiinteistöhallinnon palvelukeskus (Maakuntien Tilakeskus Oy) ja investoinnit näyttäytyvät maakuntien taloudessa käyttötalousmenoina. Suurimpien ja taloudellisesti merkittävimpien ict-investointien osalta toimintamalli tulee todennäköisesti olemaan samankaltainen. Edellä kerrotusta johtuen maakunnilla ei tule olemaan tarvetta investointivarausten tekemiseen. Maakuntien tilinpäätökset on myös pyrittävä saamaan mahdollisimman vertailukelpoisiksi ja yhtenäisiksi ja investointi- sekä muiden verotusperusteisten varausten käyttömahdollisuus hämärtäisi tätä tavoitetta.

Kirjanpitolain *5 luvun 17 §:ssä* säädetään arvonkorotuksesta ja arvonkorotusrahastosta. Maakuntien yhtenäisten käytäntöjen varmistamiseksi esitetään, että säännöstä ei sovellettaisi maakuntien toiminnassa. Lisäksi maakuntien käytössä oleva toimitila- ja maaomaisuus tulee olemaan Maakuntien Tilakeskus Oy:n omistuksessa.

Kirjanpitolain *7 a luvussa* säädetään kansainvälisten tilinpäätösstandardien soveltamisesta. Kuten edellä on jo todettu, maakuntien toimintaan ei ole perusteltua soveltaa kyseisiä standardeja.

Edellä esitetystä seuraa, että myös maakuntalain 57 §:ssä (maakunnan liikelaitoksen talous) tulisi huomioida erityisesti kirjanpitolain 5 luvun 15 §:n (verotusperusteiset varaukset) jättäminen maakuntien toiminnassa soveltamisalan ulkopuolelle.

**Asetusluonnos**

Liitteenä oleva luonnos valtioneuvoston asetukseksi maakunnan tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista on laadittu olettaen, että edellä todettuja kirjanpitolain säännöksiä ei sovelleta maakuntien toiminnassa. Maakunnan liikelaitos on osa maakunnan organisaatiota, joten asetusta sovellettaisiin sellaisenaan myös maakunnan liikelaitokseen.

Asetuksella säädettäisiin maakunnan omasta pääomasta sekä peruspääoman luonteesta. Maakunnan oma pääoma muodostuisi ainoastaan peruspääomasta, edellisten tilikausien yli/ alijäämästä sekä tilikauden yli/ alijäämästä. Peruspääoma olisi tarkoitettu luonteeltaan pysyväksi ja sitä voitaisiin lisätä tai vähentää vain maakunnan toiminnan ja tehtävien merkittävien muutosten perusteella. Peruspääomaa ei olisi mahdollista käyttää alijäämän kattamiseen.

Asetuksella säädettäisiin maakunnan tilinpäätöksen perustana olevat kaavat sekä annettaisiin säännökset tilinpäätöksen liitetiedoista.

Maakunnan tuloslaskelma-, rahoituslaskelma- ja tasekaavat pohjautuisivat kuntien ja kuntayhtymien käytössä oleviin kaavoihin. Niissä otettaisiin kuitenkin huomioon maakuntien rahoitusmallista ja toiminnasta johtuvat eroavuudet kuntien toimintaan. Maakuntien rahoitus perustuu valtionrahoitukseen, mutta maakunnille tulee myös asiakasmaksuja. Maakunnilla ei maakuntalain 97 §:n mukaan ole oikeutta pitkäaikaisen lainan ottamiseen. Maakuntiin siirtyy kuitenkin voimaanpanolain säännösten perusteella lakisääteisistä kuntayhtymistä pitkäaikaisia lainoja ja todennäköisesti myös joukkovelkakirjalainoja. Merkittävä osa pitkäaikaisista lainoista tulee todennäköisesti siirtymään voimaanpanolain säännösten perusteella edelleen Maakuntien Tilakeskus Oy:lle, mutta erityisesti koneisiin ja laitteisiin otettuja lainoja tulee jäämään myös maakuntien vastuulle. Tähän liittyen rahoituslaskelmakaavaan sekä taseen vastattavien kaavaan on jätetty edelleen kyseiset erät.

Asetusluonnoksen mukaan valtakunnalliset palvelukeskukset yhdisteltäisiin omistusosuuksien mukaan maakuntien konsernitilinpäätöksiin ns. suhteellisella yhdistelyllä kirjanpitolain 6 luvun 15 §:n mukaisesti. Vastaavalla tavalla yhdistellään kuntayhtymät kuntien konsernitilinpäätöksiin. Ratkaisu olisi perusteltu siitä näkökulmasta, että se vahvistaisi tavoitetta saada maakuntien tilinpäätöksistä mahdollisimman oikea ja riittävä kuva. Yhdistely saattaa kuitenkin muodostua ongelmalliseksi maakuntalaissa säädetyn maakuntien arviointimenettelyn kannalta, sillä arviointimenettelyn käynnistävä taloudelliset tunnusluvut pohjautuvat maakuntien konsernitason tietoihin. Toisaalta tätä ongelmaa vähentää arviointimenettelyn käynnistämiseen liittyvä ministeriön harkintavalta.

Maakuntien rahoituksen, toimintamallin, konsernirakenteen sekä maakuntien yhteisesti omistamien valtakunnallisten palvelukeskusten vuoksi tilinpäätöksen liitetietojen merkitys tulee korostumaan. Maakunnat tulevat toimimaan pääosin Maakuntien Tilakeskus Oy:n omistamissa tiloissa ja investointipäätökset kanavoituvat vuokrasopimusten muodossa käyttötalousmenoihin. Lisäksi maakuntien rahoitusmalli ja maakuntien rahoituslain säännökset todennäköisesti johtavat siihen, että koneiden, laitteiden ja muun kaluston hankinta ja rahoitus tapahtuu merkittäviltä osiltaan leasingsopimusten avulla. Maakuntien rahoituksen perustuminen puolestaan lähes kokonaisuudessaan valtion rahoitukseen johtaa siihen, että liitetiedoissa on kiinnitettävä huomiota myös paitsi maakunnan omien päättäjien tiedontarpeisiin niin myös rahoittajan eli valtion tietotarpeisiin.

Asetuksella säädettäisiin myös maakunnan osavuositilinpäätöksestä, joka laadittaisiin sekä maakunnasta että konsernitasolla. Osavuositilinpäätös olisi laadittava neljännesvuosittain. Osavuositilinpäätöksen rytmityksessä otettaisiin huomioon julkisen talouden suunnitelman (JTS), valtion talousarvion laadinnan, maakuntalaissa säädettävän maakunnan ja valtion välisen neuvottelun sekä sosiaali- ja terveydenhuollon järjestämislaissa säädettävän sosiaali- ja terveydenhuollon ohjauksen vaatimat tietotarpeet ja aikatauluvaatimukset.