

17.2.2012

## **Lausunto kehittämishankkeen kustannusten ja hankkeeseen saadun valtionavustuksen kirjaamisesta**

### 1.1 Lausuntopyyntö

Sosiaali- ja terveysministeriö on pyytänyt lausuntoa siitä, onko sen antama ohjeistus kansallisen sosiaali- ja terveydenhuollon (Kaste) kehittämishankkeiden kustannusten ja hankkeeseen saadun valtionavustuksen kirjaamisesta oikea ja kunnallisten käytäntöjen mukainen.

Sosiaali- ja terveysministeriöstä voidaan myöntää valtionavustusta kunnille ja kuntayhtymille kansallisen sosiaali- ja terveydenhuollon (Kaste) kehittämishankkeiden toteuttamiseen sosiaali- ja terveydenhuollon suunnittelusta ja valtionavustuksesta annetun lain (733/1992) perusteella.

Yksi kehittämishanke voi koostua useammasta osahankkeesta. Osahankkeen toiminnasta ja taloudesta vastaa osahankkeeseen osallistuva kunta tai kuntayhtymä kuitenkin siten, että koko hankkeen toiminnan hallinnoinnista ja taloudenpidosta vastaa hankekokonaisuuden hallinnoijana toimiva kunta tai kuntayhtymä, jolle valtionavustus on myönnetty ja joka on vastuussa avustuksen käyttämisestä. Asiointi hankkeesta sosiaali- ja terveysministeriöön ja aluehallintovirastoon sekä päinvastoin, tapahtuu aina hankkeesta kokonaisvastuussa olevan hallinnoijana toimivan kunnan tai kuntayhtymän kanssa. Jäljempänä lausunnossa kunnalla tarkoitetaan myös kuntayhtymää.

Ministeriön myöntämä valtionavustus maksetaan hankkeen hallinnoijana toimivalle kunnalle tämän hakemuksesta. Valtionavustusta maksetaan enintään 75 % valtionavustukseen oikeuttavien, toteutuneiden arvonlisäverottomien kustannusten määrästä. Loput 25 % kustannuksista on hankkeeseen osallistuvien kuntien omarahoitusosuutta.

### 1.2 Lausuntopyyntöön perusteluja

Sosiaali- ja terveysministeriön ohjeistuksen mukaan kehittämishankkeille myönnettyllä valtakunnallisella tuella pyritään edistämään laajojen uudistushankkeiden syntymistä, joissa alueelliset tarpeet on sovitettu yhteen valtakunnallisten Kaste-ohjelman tavoitteiden kanssa. Valtionavustuspäätöksen myötä hankkeessa mukana olevat kunnat sekä valtakunnallisesta kehittämistyöstä vastaavat valtion viranomaiset ja muut toimijat sitoutuvat kiinteään yhteistyöhön hankkeen toteuttamiseksi, seuraamiseksi, arvioimiseksi, juurruttamiseksi ja hyvien käytäntöjen levittämiseksi.

Avustuksen myöntämisperusteena on, että hankkeen tavoitteet ja toimenpiteet ovat Kaste-ohjelman mukaiset ja että hanke on usean kunnan yhteinen ja lisäksi, että hanke on alueellisesti ja/tai valtakunnallisesti merkittävä. Avustusperusteiden mukaan hankkeella tulee olla kiinteä yhteys kunnan sosiaali- ja terveydenhuoltoon ja sen käytännön toiminnan uudistamiseen ja tehostamiseen.

Aluehallintovirasto on ohjeistanut hankkeiden laskutusta ja kirjanpitoa hallinnoivan kunnan ja muun hankkeeseen osallistuvan kunnan näkökulmasta seuraavasti:

*Hankkeen laskutus ja kirjanpito hallinnoivassa kunnassa:*

- Hankkeella tulee olla oma kustannuspaikka tai vastaava tehtävänimike hallinnoivan kunnan kirjanpidossa.
- Hallinnoivan kunnan omilla osahankkeilla tulee olla hankkeen sisällä omat kustannuspaikat, joille sen osahankkeiden tuotannon tekijäostot kirjataan kululajeittain.
- Muut hankkeeseen osallistuvat kunnat laskuttavat hallinnoivalta kunnalta täysimääräiset osahankkeidensa kustannukset, jotka hallinnoivan kunnan tulee kirjata kululajeittain koko hankkeen kustannuspaikalle. Palkkausmenot hallinnoivan kunnan tulee kirjata asiantuntijapalveluiden ostoksi. Menettelyn tarkoituksena on saada kaikki hankkeesta aiheutuneet kustannukset hallinnoivan kunnan kirjanpidon kustannuspaikalta kululajeittain koottuna valtionavustushakemukseen ja valtionavustusselvitykseen. Näin kustannustietoja ei jouduttaisi keräämään erikseen hankkeeseen osallistuvien kuntien kirjanpitoraporteista.
- Hallinnoiva kunta tekee koko hankkeesta valtionavustushakemuksen lomakkeella kululajeittain ja liittämällä mukaan varmennetun kululajeittain eritellyn pääkirjatu-losteen.
- Aluehallintoviraston maksaman valtionavustuksen, joka on 75 % hyväksytyistä kustannuksista, hallinnoiva kunta kirjaa hankkeen tuloksi.
- Hallinnoiva kunta laskuttaa muilta osallistujakunnilta niiden omarahoitusosuuden, joka on 25 % osahankkeiden ja hallinnonin kustannuksista.

*Hankkeen laskutus ja kirjanpito muussa osallistujakunnassa:*

- Muu osallistujakunta kirjaa osahankkeensa kustannukset kirjanpidossaan omalle kustannuspaikalle kululajeittain.
- Muu osallistujakunta laskuttaa osahankkeensa arvonlisäverottomat kustannukset täysimääräisenä hallinnoivalta kunnalta.
- Laskuun tulee sen oikeellisuuden todentamiseksi liittää osahankkeen pääkirjaote sekä kirjanpidon raportti, josta osahankkeen kustannukset käyvät ilmi kululajeit-tain.
- Osallistujakunnan tulee palauttaa hallinnoivan kunnan suorittamasta korvauksesta osahankkeen kustannuksiin kunnan omarahoitusosuutta (25 %) vastaava määrä ja suorittaa osuutensa (25 %) kokonaishankkeen hallinnointikustannuksista.

Hakija on lausuntopyynnössään perustellut antamaansa ohjeistusta seuraavin perustein:

1. Valtionavustuslaki edellyttää kustannusten oikeellisuutta ja kohdistumista valtionavustuspäätöksen mukaisiin tarkoituksiin.

Valtionavustuslain (688/2001) 13 § 1 momentin mukaan valtionavustusta saadaan käyttää ainoastaan avustuspäätöksen mukaiseen rahoitukseen. Lain 14 §:n mukaan avustuksen saajan tulee antaa valtionapuviranomaiselle avustuspäätöksen ehtojen noudattamiseksi oikeat ja riittävät tiedot. Kustannusten erittelyllä hallinnoijan kirjanpitoon osahankkeen kirjanpidon mukaisesti voidaan todeta hankkeesta aiheutuneiden kustannusten oikeellisuus ja kohdistuminen päätöksen mukaisiin tarkoituksiin riittävällä ja lain edellyttämällä tavalla.

2. Valtiontalouden tarkastusvirasto on kertomuksessaan edellyttänyt, että hankkeelta tulisi aina vaatia kirjanpidon virallinen tuloste, joka sisältäisi koko hankkeen kirjanpidon myös siinä tapauksessa, että toteuttajatahoja on enemmän kuin yksi.
3. Lisäksi hakija katsoo, että osallistujakunnan lähettämän laskun kirjaaminen hallinnoivan kunnan kirjanpidossa tililajeittain lisää kirjanpidon läpinäkyvyyttä, joka menetettäisiin, jos osahankkeiden laskut kirjattaisiin sen kirjanpidossa asiantuntijapalvelujen ostoihin.
4. Hakijan mukaan sen esittämän kirjauskäytännön tavoitteena on tukea koko hankkokokonaisuuden osalta valtionavustuksen käytöstä ja hallinnoinnista vastuussa olevan kunnan tai kuntayhtymän hallinnointitoimintaa sekä hankkeen kertyneiden kokonaiskustannusten todentamista siten, että maksatushakemukset ja valtionavustusselvitykset voidaan laatia hallinnoivan kunnan kirjanpitoon perustuen.

## 2 Lausunnon perustelut

### Kuntalaki 365/1995

Kuntalain 67 §:n mukaan kunnan kirjanpitovelvollisuudesta, kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä on sen lisäksi mitä kuntalaissa säädetään, soveltuvin osin voimassa, mitä kirjanpitolaissa (655/1973) säädetään. Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolain ja kuntalain 68–70 §:n soveltamisesta.

Lain 68.3 §:n mukaan tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kunnan toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tätä varten tarpeelliset lisätiedot on ilmoitettava liitetiedoissa.

### Kirjanpitolaki 1336/1997

Kirjanpidon tehtävänä on pitää kirjanpitovelvollisen varat ja velat sekä menot ja tulot erillään toisten kirjanpitovelvollisten ja muiden talousyksiköiden vastaavista eristä. Kirjanpitolain 1 §:ssä ja kuntalain 67 §:ssä tarkoitettu kirjanpitovelvollisuus tarkoittaa, ettei määrätty liiketapahtuma voi samanaikaisesti olla eri kirjanpitovelvollisten, lausunnon kohteessa olevassa tapauksessa eri kuntien, tuottoa, kulua tai varallisuutta taikka velkaa.

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

Kirjanpitolain yleisiin tilinpäätösperiaatteisiin kuuluva 3:3.1 §:n sisältöpainotteisuus eli *asia ennen muotoa* -periaate varmentaa oikeaa ja riittävää kuvaa koskevaa kirjanpitolain sekä kuntalain vastaavaa vaatimusta. Sen mukaan liiketoimen tai sopimuksen tosiasiallinen sisältö otetaan huomioon esitettäessä siihen perustuvia lukuja tuloslaskelmassa ja taseessa. Huomio tulee kiinnittää liiketapahtumien tosiasialliseen sisältöön eikä yksinomaan niiden oikeudelliseen muotoon.

Menon kirjaamisperusteena on tuotannontekijän vastaanottaminen ja tulon kirjaamisperusteena suoritteen luovuttaminen (*suoriteperuste*), jollei kirjanpitolaissa toisin säädetä. Meno ja tulo saadaan kirjata myös maksuun perustuen (*maksuperuste*). (2:3 §) Maksuperusteiset kirjaukset, vähäisiä liiketapahtumia lukuun ottamatta, on oikaistava ja täydennettävä suoriteperusteen mukaisiksi tilinpäätöksessä (3:4 §).

Kirjanpitolain 3:2 §:ssä on säädetty, että tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (*oikea ja riittävä kuva*). Tätä varten tarpeelliset lisätiedot on ilmoitettava liitetiedoissa. Tätä vastaava kuntia koskeva säännös on myös erikseen edellä mainitussa kuntalain 68.3 §:ssä.

## 3 Lausunto

Tilinpäätöksen laatimista koskevan kuntalain 68.3 §:ssä ja KPL 3:2 §:ssä säädetyn oikean ja riittävän kuvan perusperiaatteen mukaista on, että kunta merkitsee tilinpäätökseensä vain oman toiminnan tulonmuodostukseen liittyviä tulo- ja menoeriä. Samaa kulua tai tuottoa ei voida ottaa tulosvaikutteisesti kahden tai useamman kunnan tilinpäätökseen. Kunta, jonka tehtäväksi osahankkeen toteuttaminen on annettu, kirjaa hankkeen suorittamisesta aiheutuvat menot suoriteperusteen mukaisesti kuluksi ja tulot tuotoksi tilinpäätöksessään. Osahankkeesta aiheutuvat menot kirjataan näin ollen kululajeittain osahankkeen toteuttamisesta vastaavan kunnan tai kuntayhtymän kuluksi. Vastaavasti osahankkeeseen saatu valtionavustus kirjataan ao. kunnan tuotoksi osana sen tulorahoitusta. Valtionavustus kirjataan luonteensa mukaiseen tuloeraan *Tuet ja avustukset* (valtiolta), vaikka sen välittäisi-kin hallinnoijakunta.

Osahankkeisiin osoitetun valtionosuuden ja kunnan rahoitusosuuden takaisin perinnän osalta hallinnoiva kunta toimii vain rahoituksen välittäjänä. Näin ollen hallinnoiva kunta käsittelee välittämäänsä valtionosuutta ja sen rahoitusosuuden takaisin perintää tasevaikut-

teisesti välitettävänä varoina ja velkoina. Välitetyillä rahaerillä ei siten ole vaikutusta hallinnoivan kunnan toiminnan tuloksen muodostumisessa.

Yleisiin tilinpäätösperiaatteisiin kuuluva KPL:n 3:3.1 §:n *sisältöpainotteisuus* eli *asia ennen muotoa* -periaate varmentaa oikeaa ja riittävää kuvaa koskevaa kuntalain ja kirjanpitolain vaatimusta. Tässä tapauksessa ministeriön ohjeen mukainen vaatimus osahankkeiden menojen ja tulojen merkitsemisestä kulu- ja tuottoerusteisesti hallinnoivan kunnan kirjanpitoon ja tilinpäätökseen olisi ristiriidassa sen kanssa, että muihin osahankkeisiin liittyvät liiketapahtumat, jotka hallinnoivan kunnan tulee ja jotka se voi merkitä kirjanpitoonsa, ovat tosiasiallisesti sisällöltään tasevaikutteisia rahoitustapahtumia.

Mitä edellä on sanottu osahankkeiden tuottojen ja kulujen merkitsemisestä vain näiden hankkeiden toteuttamisesta vastaavien kuntien kirjanpitoon, ei estä hallinnoivaa kuntaa laatimasta osahankkeiden kustannus- ja tuottoerusteisia yhteenvetolaskelmia ja selvityksiä valtionosuusviranomaisen valvonta- ja muita tietotarpeita varten. Kunnan kirjanpidossa noudatetaan suoriteperustetta, joten esitettyä valtionavustushakemukseen sisältyvien menojen maksuperusteisuutta ei saada suoraan hankkeen kirjanpidosta. Menojen todentaminen maksetuksi edellyttää joka tapauksessa eri selvitystä. Hankkeen läpinäkyvyys säilyy tehtävien yhteenvetolaskelmien ja muiden selvitysten avulla.