

31.10.2006

## LAUSUNTO KUNTAYHTYMÄN OMAN RAHASTON KARTUTTAMISESTA JA KÄYTTÄMISESTÄ

### 1 Lausuntopyyntö

Sairaanhoitopiiri X:n kuntayhtymällä on käytössään koulutusrahasto, jolle valtuusto on vahvistanut säännöt.

Rahaston säännön mukaan rahastoa kartutetaan valtuuston päätöksellä tilinpäätöksen yhteydessä siirtämällä rahastoon

1. tieteellisen tutkimuksen erityisvaltionosuutena saadut varat, joita ei tilikauden aikana ole vielä käytetty tutkimustoimintaan,
2. lääke- yms. tutkimuksesta saadut varat, joita ei tilikauden aikana ole käytetty tutkimustoimintaan,
3. sellaisista koulutustilaisuuksista, joiden nettotuotto on tarkoitettu käytettäväksi koulutus- ym. toimintaan, saadut varat, joita ei tilikauden aikana ole käytetty tarkoitettulla tavalla, sekä
4. muut vastaavat erät.

Rahaston säännön mukaan rahaston käytöstä päätetään siten kuin sairaanhoitopiirissä muutoinkin päätetään tutkimus- ja koulutusmäärärahojen käytöstä. Rahaston varat sisältyvät sairaanhoitopiirin yleiseen rahoitusomaisuuteen.

Vuoden 2004 tilinpäätöksessä rahaston pääoma oli 821.044 euroa. Tästä terveystieteellisen tutkimustoiminnan osuus oli 645.460 euroa, noin 78,6 %, lääketutkimusten 167.624 euroa, noin 20,4 %, ja teemapäivien 7.959 euroa, noin 1 %.

Hakija pyytää kuntajaoston lausuntoa siitä,

1. onko lausuntopyynnössä esitetyt rahastosiirrot tilinpäätöksen yhteydessä hyvän kirjanpitotavan mukaisia,
2. voidaanko rahastoihin siirtoja ja toisaalta rahaston käyttöä tilinpäätöksessä käsitellä nettomääräisenä (rahaston muutos) tilikauden tuloksen pääsääntöisesti mahdollistamaa rahastosiirtoa määrittäessä,
3. voidaanko lausuntopyynnössä mainituissa tapauksissa rahastosiirtoja pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisina silloin, kun tilikauden tulos jää rahastoihin siirtoja tai rahastoihin siirtojen ja rahaston käytön (rahaston muutos) nettomäärää pienemmäksi tai negatiiviseksi?

## 2 Lausunnon perustelut

### 2.1 Säädösperusta

Kuntalaissa(365/1995) ja kirjanpitolaissa (1336/1997) ei ole säädetty rahastoista. Kunnalla voi olla vapaaehtoisia omia rahastoja. Rahaston hallinnoinnin kannalta on perusteltua, että rahaston kartuttaminen, käyttö ja varojen hoito perustuvat pysyväisluontoiseen sääntöön, vaikka säännökset sitä eivät edellytäkään. Kuntalaissa ei myöskään erikseen säädetä siitä, mikä viranomainen rahaston perustaa. Kuntalain 13.2 §:n 3-kohdan nojalla valtuusto päättää kunnan talouden ja rahoituksen perusteista. Rahaston perustamisen ja rahaston säännön hyväksyminen on katsottu kuuluvan talouden ja rahoituksen perusteisiin, joten toimivallan rahaston perustamisessa ja rahaston säännön hyväksymisessä on myös katsottu olevan valtuustotasolla.

Kuntalain 67 §:n mukaan kirjanpitolautakunnan kuntajaosto antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolain ja kuntalain 68–70 §:n soveltamisesta.

Erikoissairaanhoidon lain (1062/1989) 47 §:n mukaan sairaanhoitopiirille suoritetaan valtion varoista korvausta lääkärin- ja hammaslääkärin perus- ja erikoistumiskoulutuksesta sekä yliopistotasoisesta terveystieteellisestä tutkimustoiminnasta aiheutuviin kustannuksiin. Tutkimustoiminnan osalta kustannuksiin suoritettava korvaus perustuu tieteellisten julkaisujen lukumäärään ja julkaisuille annettuihin pisteisiin (STM:n asetus lääkäri- ja hammaslääkärikoulutuksen sekä yliopistotasoisesta terveystieteellisestä tutkimustoiminnan korvauksen perusteista vuonna 2005, 37/2005). Läninhallitus maksaa tutkimustoiminnan korvauksen puolivuositain hakemuksen perusteella (ESHL 47 b §). Lisäksi palveluntuottajan on annettava kesäkuun loppuun mennessä selvitys tutkimustoimintaan saamansa korvauksen käytöstä (STM:n asetus 37/2005).

Kirjanpitolain 3:3 §:n mukaan tilinpäätöstä ja toimintakertomusta laadittaessa ja tilinavausta tehtäessä noudatettaviin periaatteisiin kuuluu myös tilikaudelle kuuluvien tuottojen ja kulujen huomioon ottaminen riippumatta niihin perustuvien maksujen suorituspäivästä. Tämän myös realisointiperiaatteeksi kutsutun periaatteen mukaan tulo realisoituu kirjattavaksi silloin, kun suorite luovutetaan asiakkaalle. Menot taas realisoituvat silloin, kun tuotannon tekijä vastaanotetaan.

Kirjanpitolain 2:3 §:n mukaan menon kirjaamisperusteena on tuotannon tekijän vastaanottaminen ja tulon kirjaamisperusteena suoritteiden luovuttaminen (suoriteperuste). Meno ja tulo saadaan kirjata myös maksuun perustuen (maksuperuste). Kirjanpitolain 3:4 §:n mukaan maksuperusteiset kirjaukset, vähäisiä liiketapahtumia ja maatilatalouden harjoittamista koskevia kirjauksia lukuun ottamatta, on oikaistava ja täydennettävä suoriteperusteiden mukaisiksi ennen tilinpäätöksen laatimista. Siirtosaamisia ja siirtovelkoja koskevan kirjanpitolain 4:6 §:ään sisältyy suoriteperustetta vastaavan tavan käsite. Suoriteperustetta vastaavana tapana voidaan pitää muun muassa päätökseen perustuvaa kirjaamista samoin kuin korkojen

jaksottamista ajan kulumisen perusteella (KILA 1998/1542 kohta 2.2.1). Suoriteperusteella tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla kirjattaessa kaikki tilikaudelle kuuluvat tuotot ja kulut otetaan huomioon tulosta laskehtaessa riippumatta niihin perustuvien maksujen suoritusajankohdasta.

Siirtoveltoilla tarkoitetaan muun muassa tilikaudella tai aikaisemmalla tilikaudella saatuja maksuja sellaisista tuloista, jotka toteutuvat suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla tulevina tilikausina, ellei näitä ole merkittävä ennakkomaksuihin (KPL 4:6 §).

Saaduilla enakoilla tarkoitetaan varsinaiseen toimintaan liittyvästä suoritemyynnistä ennen suoritteen luovuttamista saatua maksua. Muut kuin varsinaisesta suoritetuotannosta saadut ennakot (esim. korkoennakot) merkitään tavallisesti siirtovelkoihin.

## 2.2 Kuntajaoston yleisohjeet

### *Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta (2004)*

Kirjanpidollisen menettelyn kannalta vapaaehtoisella varauksella ja rahastosiirroilla ei ole eroa. Rahasto poikkeaa kuitenkin varauksesta kartuttamista ja käyttöä koskevan päätöksenteon osalta.

Yleisohjeessa on määritelty seuraavat edellytykset varaus- ja rahastosiirroille:

Vapaaehtoisten varausten ja rahastojen lisäyksiä voi pääsääntöisesti tehdä enintään tuloslaskelman erän *Tilikauden tulos* osoittaman ylijäämän verran. Poikkeuksena tähän pääsääntöön on, että kunnan tai kuntayhtymän liikelaitos voi tehdä investointivarausten ylijäämäisestä tuloksestaan, vaikka kunnan tai kuntayhtymän tilikauden tulos ei olisi varaussiirtoon riittävä, edellyttäen, että siirto kunnan tai kuntayhtymän kokonaistalouden kannalta on perusteltu ja varauksen tekeminen tilanteessa on hyvän kirjanpitotavan mukaista. Julkaisussa *Kunnan ja kuntayhtymän tilinpäätösmalli* (Suomen Kuntaliitto, 2001) on tulkintana esitetty, että mainittujen edellytysten voidaan katsoa täyttyvän, jos kunnan taseessa on kertynyttä ylijäämää, joka kattaa tilikauden alijäämän varaussiirron jälkeen. Lisäksi tällaisessa tapauksessa edellytetään, että myöskään liikelaitoksen tulos ei varaussiirron jälkeen saa olla alijäämäinen.

Vapaaehtoisten varausten ja rahastojen purkamisella taikka poistoeron vähennyksellä ei pääsääntöisesti voi lisätä tilinpäätöksen varauksentekomahdollisuutta tilikauden ylijäämäistä tulosta suuremmaksi.

*Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta (2004)*

Taseyleisohjeessa vapaaehtoisten varausten kohdalla on sanottu samoin, että investointivarausten kartuttaminen taikka purkaminen tilikauden tuloksen tasaamiseksi ilman, että siirtojen perustana on suunnitellut investointihankkeet tai niiden toteutuminen, ei ole hyvän kirjanpitotavan mukaista.

Koska kirjanpidollisen menettelyn kannalta vapaaehtoisella varauksella ja rahastosiirroilla ei ole eroa, silloin myöskään vapaaehtoisten omien rahastojen käyttämisestä eri tilikausien tuloksien tasaamiseen ei voida pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena. Tuloslaskelman muodollinen tasaaminen rahastosiirroin ei lisää eikä vähennä kunnan tai kuntayhtymän tilikauden todellisen tulorahoituksen määrää.

Yleisohjeen mukaan saatuina ennakoina käsitellään varsinaisen toiminnan suoritemyynnistä ennen suoritteen luovuttamista saadut maksut, saadut vuokraennakot sekä vaihto- ja käyttöomaisuushyödykkeistä saadut ennakkomaksut (luku 9.1.5).

Tuloennakoina siirtovelaksi kirjattaviksi eriksi on määritelty muun muassa etukäteen saadut valtionosuudet, tuet ja avustukset ja korkotulot (luku 9.1.8).

*Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän liikelaitoksen ja taseyksikkönä käsiteltävän rahaston kirjanpidollisesta käsittelystä (2004)*

Mikäli rahaston toiminnasta vastaavalle toimielimelle on tarkoitus siirtää itsenäistä, kunnan tai kuntayhtymän talousarviosta riippumatonta toimivaltaa rahaston varojen käytössä, rahasto voidaan eriyttää kunnan tai kuntayhtymän kirjanpidossa taseyksiköksi. Rahaston käsittelylle taseyksikkönä on yleisohjeessa määritelty seuraavat edellytykset:

- kunnan tai kuntayhtymän taloudessa rahaston pääomalla sekä varojen kartuttamisella ja käytöllä on olennaista merkitystä kyseisen toiminnan kannalta
- rahastoa koskevia liiketapahtumia on tilikauden aikana paljon
- rahaston toiminnan tulos lisää tai vähentää rahaston pääomaa
- rahaston pääoman kartuttamisessa tulee muulla kuin verorahoituksella olla merkittävä osuus.

Rahaston käsittely taseyksikkönä tarkoittaa sitä, että sen kirjanpito eriytetään. Eriytetystä kirjanpidosta on voitava laatia rahaston oma tuloslaskelma, rahoituslaskelma ja tase. Tilinpäätöksessä ne yhdistellään kunnan tilinpäätökseen rivi riviltä sisäiset erät eliminoiden. Rahaston käsittely taseyksikkönä lisää kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä erittely-, eliminointi- ja yhdistelyvientejä. Valtuuston on hyväksyttävä rahastolle sääntö, jossa olisi suotavaa mainita kirjanpidollinen käsittelytapa. Rahaston maksuliikenne voidaan hoitaa kunnan tai kuntayhtymän rahatileillä tai rahastolla voi olla omat rahatilit.

Mikäli rahasto käsitellään taseyksikkönä, silloin rahaston tilikauden tulos liitetään kunnan tai kuntayhtymän tilinpäätöksessä rahaston pääomaan rahaston lisäyksenä tai vähennyksenä.

### 3 Kuntajaoston kannanotto

Yleissääntö on, että rahastoa kartutetaan valtuuston hyväksymässä rahaston säännössä määritellyllä tavalla ja käytetään säännössä määriteltyyn tarkoitukseen. Rahaston perustamista tuloksen tasaamiseksi ei voida pitää hyvän kirjanpitoavan mukaisena. Vapaaehtoisten omien rahastojen pääoma taseessa ei ole määrärahan luonteinen erä, jota vastaan menoja voitaisiin kirjata. Jos rahastoa käytetään säännössä määriteltyyn tarkoitukseen, niin määrärahat tätä tarkoitusta varten on otettava kunnan tai kuntayhtymän talousarvioon. Rahaston käyttö kirjataan tuloslaskelmaan rahaston vähennykseksi ja merkitään taseeseen rahaston pääoman vähennykseksi.

Mikäli rahasto käsiteltäisiin liikelaitosyleisohjeen mukaisesti taseyksikkönä, siinä tapauksessa rahaston tilikauden tulos (rahaston netto) liitettäisiin kuntayhtymän tilinpäätöksessä rahaston pääomaan. Rahaston ylijäämäinen tulos merkitsisi kuntayhtymän tuloslaskelmassa rahaston pääoman lisäystä ja alijäämäinen tulos rahaston pääoman vähennystä. Hakijan rahastosta antamien tietojen perusteella kyseessä ei ole yleisohjeessa taseyksikkönä käsiteltävälle rahastolle määritellyt edellytykset täyttävä rahasto.

Jos hakijan tapauksessa erityisvaltionosuutena tutkimustoimintaan on enakkoon saatu varoja, joita ei ole tilikauden aikana ehditty käyttää määrättyyn tarkoitukseen, tällöin käyttämättä olevat varat merkitään taseeseen siirtovelaksi. Siirtovelaksi merkittävä määrä saadaan selvitettyksi projektitai tulosityksikkökirjanpidon avulla tutkimushankkeen menojen kertymisen suhteessa arvioiduista kokonaismenoista.

Kuntayhtymän tavanomaisen oman toiminnan tulot tuloutetaan suoriteperiaatteen mukaisesti tilikauden tuotoksi ja aiheutuneet kulut kirjataan tilikauden kuluksi. Hakijan tapauksessa lääke- yms. tutkimustoiminta ja vastaava toiminta ovat kuntayhtymän tavanomaista toimintaa ja niistä kertyvät menot ja tulot kirjataan suoriteperiaatteen mukaisesti tilikauden tuotoksi ja kuluksi. Kunkin toiminnan tuloksen seuranta vuodesta toiseen on mahdollista sisäisen laskennan ja budjetoinnin avulla. Tuloksen seuranta ja sen käyttö tai kattaminen ei edellytä rahaston perustamista.

Tilikauden ylijäämäisestä tuloksesta voidaan tehdä rahastosiirtoja. Hakijan tapauksessa koulutustoiminnasta syntyvä nettotuotto voitaisiin rahastoida enintään tilikauden ylijäämäisen tuloksen rajoissa.

#### **4 Kuntajaoston lausunto**

Hakijan erityiseen tarkoitukseen saatujen varojen kirjaamista on tarkasteltava erikseen tulojen kirjaamisen ja rahastoinnin edellytysten kannalta.

Kuntayhtymän varsinaiseen toimintaan saadut varat tulee kirjata tuotoksi tilikaudella, jolla tulo realisointiperiaatteen mukaisesti on todettu lopullisesti saaduksi. Muu osa saaduista varoista kirjataan siirtovelaksi tai saaduksi ennakoksi. Tuloksi kirjaamisessa ei ole merkitystä sillä, että määrättyä tuloa vastaava osuus on tarkoitus siirtää tilikauden tuloksesta rahastoon.

Kuntayhtymän varsinaisen toiminnan tuloa ei voida siirtää suoraan kuntayhtymän omaan rahastoon. Siirto omaan rahastoon voidaan tuloslaskelmassa tehdä enintään tilikauden ylijäämäisen tuloksen määräisenä. Siirto omaan rahastoon on kirjanpidollisesti mahdollista tehdä myös edellisten tilikausien ylijäämästä tai muiden omien rahastojen pääomasta.