

3.4.2007

VALTION ALUEKEHITYSVAROJEN JA EU:N RAKENNERAHASTOVAROJEN
KIRJANPIDOLLINEN KÄSITTELY MAAKUNNAN LIITON KIRJANPIDOSSA

1 Lausuntopyyntö

1.1 Kysymykset

Maakuntaliitto A on pyytänyt lausuntoa valtion aluekehitysvarojen ja EU:n rakennerahastovarojen kirjanpidollisesta käsittelystä liiton kirjanpidossa. Hakija pyytää lausuntoa seuraaviin kysymyksiin:

1. Onko aluekehitysviranomaisena toimiminen liiton varsinaista toimintaa?
2. Käsitelläänkö liiton tilille maksetut tilitysvelvollisuudella olevat rakennerahasto- ym. varat ja niitä vastaavat pääomat kirjanpidollisesti toimeksiantojen varoina ja pääomina vai onko kysymyksessä liiton varsinaiseen toimintaan liittyvät erät, jotka ovat luonteeltaan ennakkoja ja jotka tuloutetaan liiton maksamien avustusten mukaisesti?
3. Jos näitä varoja käytetään liiton itse toteuttamien hankkeiden tilapäisrahoitukseksi, tuleeko tapahtuma käsitellä liiton velkana ja toimeksiantojen saamisena. Jos näin menetellään, miten se tulee esittää liiton ulkoisessa taseessa?
4. Jos kysymys on kirjanpidollisesti rahavarojen lainauksesta, joudutaanko ottamaan kantaa myös lainatulle osalle mahdollisesti maksettavaan korkoon. Olisiko tällainen korko ulkoisessa tuloslaskelmassa esitettävää liiton korkokulua?
5. Pankki maksaa korkoa tilillä oleville varoille. Koron määrä voi olla merkittävä, noin 150 000 euroa/vuosi. Onko korko liiton tuloslaskelmassa esitettävää korkotuloa, joka tilinpäätöksessä siirretään rahastokirjausta vastaavalla tavalla toimeksiantojen pääomiin vai käsitelläänkö se kirjanpidossa tuloslaskelman ulkopuolella suoraan toimeksiantojen varojen ja pääoman lisäyksenä?

1.2 Lausuntopyynnön perusteluja

Maakuntien liitot toimivat alueiden kehittämisestä annetun lain (602/2002) tarkoittamina aluekehitysviranomaisina, joille maksetaan alueella toteutettavaksi hyväksyttävien hankkeiden rahoittamiseksi kansallisen julkisen rahoituksen ja EU:n rakennerahastojen varoja. Liitot vastaavat näiden varojen käytöstä sisäasiainministeriölle.

Hakija on käsitellyt aluekehitysvaroja kirjanpidossaan toimeksiantojen ryhmässä, jolla on oma rahatili toimeksiantojen varoissa ja tilitysvastuun määrä toimeksiantojen pääomissa. Tilitystä odottavien toimeksiantojen kokonaismäärä ja niitä vastaavien rahavarojen määrä ovat muuhun toimintaan verrattuna merkittäviä, esimerkiksi tällä hetkellä noin 7.000.000 euroa.

Aikaisemmin rahavarat maksettiin liitolle tarkoitusta varten avatulle erityiselle valtion postisiirtotilille, mutta nykyisin rahavarat ovat liiton itsensä avaamalla pankkitilillä. Tilillä olevien varojen käsittelystä on voimassa sisäasiainministeriön yksityiskohtainen määräys lähinnä siitä, että pankkitilille mahdollisesti kertyvä korko tulee käyttää samaan tarkoitukseen kuin mihin alkuperäiset varat on myönnetty (hankerahoitukseen), eikä niitä saa käyttää liiton muun toiminnan rahoitukseen.

Rahoitettavaksi hyväksytyistä hankkeista tehdään aikanaan väli- ja lopputilityksiä, joihin perustuen kansallisen rahoituksen ja EU:n rakennerahastorahoituksen rahoitusosuudet maksetaan hankkeiden toteuttajille edellä tarkoitetuista varoista.

Maakuntaliitto toteuttaa myös itse joitakin hankkeita, joiden kustannuksia kattamaan se on oikeutettu saamaan rahoitusta samoin perustein kuin ulkopuolinenkin toteuttaja. Koska hankkeiden toteutus sitoo varoja jo ennen varsinaista tilitysvaihetta, liitto on käyttänyt tilillä olevia varoja ennakkona myöhemmin tehtävää tilitystä vastaan.

2 Lausunnon perustelut

2.1 Aluekehitys- ja rakennerahastolainsäädäntö

Euroopan yhteisön rakennerahastoista osarahoitettavien ohjelmien toimeenpanosta ja rakennerahastojen rahoituksen ja vastaavan kansallisen rahoitusosuuden hallinnoinnista on voimassa mitä *rakennerahastolaissa* (1401/2006) säädetään (Alueiden kehittämislaki 1:2.1 §, muutos 1402/2006). Rakennerahastolakia sovelletaan Euroopan yhteisön rakennerahastoista osarahoitettaviin suunnitelmiin ja ohjelmiin, niiden valmisteluun, toimeenpanoon sekä rakennerahastojen rahoituksen ja vastaavan kansallisen julkisen rahoitusosuuden hallintointiin, valvontaan ja tarkastukseen (Rakennerahastolaki 1:1 §).

Maakunnan liiton tehtävistä säädetään *alueiden kehittämislaissa* (602/2002) sekä *rakennerahastolaissa* (1401/2006). Maakunnan liitto toimii mm. välittävänä toimielimenä (RakennerahastoL 3:9 §) hallinto- ja todentamisviranomaisen (myöhemmin toimeksiantaja) vastuulla tai hoitaa täytäntöön paneviin tuensaajiin liittyviä tehtäviä tällaisen viranomaisen puolesta (RakennerahastoL 1:2 §) kuten tarkemmin rakennerahastolaissa säädetään (5 luku). Välittävän toimielimen tehtävänä on valmistella toimien rahoituspäätökset virkavastuulla, myöntää rakennerahaston rahoitusosuus ja vastaava kansallinen julkinen rahoitusosuus tai yksinomaan rakennerahaston rahoitusosuus, jos kansallinen julkinen rahoitusosuus tulee muista kuin valtion talousarvion määrärahoista, vastata toimien seurannasta, valvonnasta ja varojen takaisinperinnästä sekä rapor-

toida varojen käytöstä (RakennerahastoL 5:44 §). Maakunnan liitto voi toimia myös hallintoviranomaisena rakennerahasto-ohjelmien hallinnoinnissa, mm. Euroopan alueellinen yhteistyö -tavoitteen toimenpideohjelmassa (RakennerahastoL 4:27 §). Hallintoviranomainen vastaa toimenpideohjelman hallinnoinnista ja täytäntöönpanosta moitteettoman varainhoidon periaatteita noudattaen sekä hoitaa ne tehtävät, joista säädetään Euroopan yhteisön lainsäädännössä. Lisäksi hallintoviranomainen hoitaa hallinnoimaansa rakennerahasto-ohjelmaa koskevia kansallisia tehtäviä. (RakennerahastoL 4:28 §)

Sisäministeriö toimii *valtionavustuslaissa* (688/2001) tarkoitettuna valtionapuviranomaisena aluekehityslain 4 luvun tarkoittamissa sisäministeriön hallinnonalalla myönnettävissä tuissa, joihin kuuluvat maakunnan kehittämisraha sekä erilaiset valtion talousarvioon sisältyvät Euroopan yhteisön rakennerahasto-ohjelmiin sisältyvät tuet. Maakunnan liitto päättää aluekehityslaisissa tarkoitetun valtion talousarviosta alueelle kohdennetun tuen myöntämisestä alueellisena kehittämistukena tai perusrakenteen investointitukena (AluekehitysL 23 §). Maakunnan liitto voi käyttää alueellista kehittämistukea myös itse toteuttamiinsa kehittämishankkeisiin (AluekehitysL 24 §).

Valtioneuvoston asetuksessa alueiden kehittämistoimenpiteiden rahoituksesta on säädetty tuen hakemisesta, myöntämisestä ja maksamisesta (3 luku).

2.2 Sisäasiainministeriön ohjeet

Sisäasiainministeriö antaa maakunnan kehittämisrahan maksatuspäätöksen yhteydessä kehittämisrahan käytössä noudatettavat ehdot (mm. SM-2006-00584/Ha-62, 7.3.2006). Ehtojen 3. kohdan mukaan liiton tulee ylläpitää joko erillistä kirjanpitojärjestelmää tai riittävää vakimuotoista kirjanpitoa kaikista tukitoimeen liittyvistä tapahtumista, jonka avulla voidaan laatia yksityiskohtaiset ja kattavat yhteenvedot kaikista tukeen liittyvistä suorituksista. Kirjanpitoaineisto on säilytettävä kirjanpitolain 1336/1997 10 §:n edellyttämällä tavalla. Rahavaroihin liittyvien ehtojen 5. kohdan mukaan maakunnan kehittämisrahan maakunnan liitolle mahdollisesti tuottamat korotulot on käytettävä samaan tarkoitukseen kuin varsinaiset varatkin.

2.3 Kirjanpitolaki ja kirjanpitolautakunnan lausunnot sekä kuntajaoston yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta

Kirjanpitolain (1336/1997) 3:2 §:n vaatimus oikeista ja riittävästä tiedoista edellyttää, että kirjanpitovelvollinen ei merkitse tuloslaskelmaansa muita kuin omaan tulonmuodostusprosessiinsa liittyviä tulo- ja menoeriä. Kirjanpitolaissa ei ole erikseen säädetty asiakasvarojen tms. varojen käsittelystä kirjanpidossa.

Kirjanpitolautakunta on lausunnoissaan 2002/1683 ja 2003/1685 käsitellyt välitettävien varojen kirjanpitoa ja pitänyt suositeltavana, että asiakasvaroista pidetään erillistä kirjanpitoa tai että ne erotetaan ennen tilinpäätöksen laatimista välittäjän kirjanpidosta. Mainituista lausunnoista poiketen kuntajaoston taseen laatimisesta antaman yleisohjeen mukaan välitetyt lainat ja muut vastaavat toimeksiannot, joissa kunta saa toimeksiantajalta maksusuorituksen välitettäväksi edelleen kolmannelle osapuolelle, merkitään toimeksiantojen varoina ja pääomina kunnan tai kuntayhtymän taseeseen.

3 Kuntajaoston kannanotto

Kunnan ja kuntayhtymän taseessa on välitettävälle varoille omat ryhmänsä: *Toimeksiantojen varat* ja *Toimeksiantojen pääomat*. Välitettävät varat on ensisijaisesti edelleen perusteltua erottaa omille pankkitileilleen ja käsitellä maakunnan liiton kirjanpidossa toimeksiantojen ryhmissä. Tällä tavoin ne voidaan pitää erillään liiton omista varoista ja pääomista, vaikka ne sisältyvätkin liiton kirjanpitoon ja tilinpäätökseen. Pankin varoille maksama korko merkitään suoraan toimeksiantojen varojen lisäykseksi. Sitä ei katsota liiton tuloksi eikä sitä käsitellä eikä esitetä tuloslaskelman tulona. Tase antaa näin oikeat ja riittävät tiedot erottaen toimeksiannot liiton omista varoista ja pääomista.

Varojen käyttö liiton hallinnoimien hankkeiden tilapäisrahoituksena ei ole lähtökohteisesti kirjanpitolain soveltamiseen kuuluva kysymys. Jos varojen käyttö yleiskatteisesti liiton muulla rahatilillä kuin erilliskatteisella toimeksiantojen varojen tilillä on säännösten ja toimeksiantajan antamien ohjeiden mukaista, kirjanpidossa varat merkitään tällaiselle liiton rahatilille ja sitä vastaava pääoma toimeksiantojen pääomien tilille. Varojen hankkeille välittämätön määrä on tällöinkin selvillä toimeksiantojen pääomissa. Myös tällaisille liiton käytössä yleiskatteisina olevia varoja vastaavalle toimeksiantojen pääomalle (liiton velalle) maksettava korko riippuu toimeksiantajan asettamista ehdoista. Liiton maksama korko on liiton rahoituskulua ja koron määrä merkitään toimeksiantojen pääoman lisäykseksi. Varojen erillään pitämistä erillisillä rahatileillä toimeksiantojen varoissa voidaan selkeyden vuoksi kuitenkin pitää perusteltuna ja hyvän kirjanpitotavan mukaisena.

Pääsääntöisesti omien hankkeiden tuloksi siirretään välitettäviä varoja kuten muidenkin toimijoiden hankkeille lakien ja toimeksiantajan ohjeiden mukaisesti tilitykseen perustuen.

4 Kuntajaoston lausunto

Aluekehitys- ja rakennerahastojen varojen välitystä ei käsitellä tulosvaikutteisesti hakijan kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä.

Pääsääntöisesti rakennerahasto- ja muut erityiskatteiset välitettävät aluekehitysvarat merkitään liiton taseessa vastaavien ryhmässä *Toimeksiantojen varat* erään *Valtion toimeksiannot* ja vastattavien ryhmässä *Toimeksiantojen pääomat* erään *Valtion toimeksiannot*. Erityiskatteiset välitettävät rahavarat ja niille maksettava korko pidetään erillään omilla rahatileillä.

Välitettävien varojen lainaaminen ja lainatuille varoille maksettava korko on ratkaistava rahasto- ja aluekehitysvarojen käyttöä koskevien säännösten ja toimeksiantajan ohjeiden perusteella. Taseen ryhmässä *Toimeksiantojen pääomat* erä *Valtion toimeksiannot* osoittaa valtion toimeksiantojen, ml. aluekehitys- ja rakennerahastojen välityksen, kokonaismäärän, josta liitto on vastuussa toimeksiantajalle. Liiton yleiskatteisille rahatileille mahdollisesti siirretyille varoille maksettava korko merkitään liiton rahoituskuluksi ja kyseisen toimeksiannon pääoman lisäykseksi.