

Avustusosasto

19.1.2017

## 1. Yleistä

Tämä ohje on laadittu STEA-avustuksia saavien yhteisöjen ja säätiöiden käytettäväksi. Ohje ei ole avustuksen saajia velvoittava, koska yleisten neuvojen ja ohjeiden antaminen kirjanpitolain soveltamisesta ja kirjanpidon pitämisestä, sekä hyvän kirjanpitotavan edistämisestä on ensisijaisesti annettu kirjanpitolautakunnan (KILA) tehtäväksi.

Raha-automaattiyhdistyksen (RAY) tehtävät on siirretty sosiaali- ja terveystieteiden avustuskeskukselle (STEA) 1.1.2017 alkaen. Tämän vuoksi ohjeissa käytetään termiä STEA- tai RAY-avustukset. Ennen vuotta 2017 myönnettyjen avustusten osalta avustuksen saajat voivat luonnollisesti käyttää myös RAY-avustus termiä esimerkiksi liitetietojen osalta.

Siirron jälkeen avustusten myöntämiseen, maksamiseen, käytön valvontaan ja vaikutusten arviointiin sovelletaan valtionavustuslakia (688/2001) ja valtionavustuksista yleishyödyllisille yhteisöille ja säätiöille terveyden ja sosiaalisen hyvinvoinnin edistämiseen annettua valtioneuvoston asetusta (1552/2016). Tämän vuoksi ohjeessa käytetään aikaisemmasta poiketen projektiavustuksista termiä hankeavustukset.

## 2. STEA/RAY-avustusten kirjaaminen

STEA-/RAY-avustukset esitetään tilinpäätöksessä niiden käyttötarkoituksen mukaan seuraavasti:

1. Yleisesti toimintaa varten saadut avustukset (Yleisavustukset, Ay) esitetään tuloslaskelmassa ennen tilikauden tulosta omana eränään. Jos osa avustuksesta on käytetty toimintaa palvelevan irtaimen käyttöomaisuuden hankintaan ja ao. hankintameno on aktivoitu, hankintamenoa vastaava osuus avustuksesta merkitään näkyvänä avustuksen siirtona ao. hankintamenoa vähennykseksi. (katso kohdan 3 esimerkki)
2. Kohdennettua toimintaa (Kohdennettu toiminta-avustus, Ak) tai tiettyä hanketta (Hankeavustus, C) varten saadut avustukset esitetään tuloslaskelmassa tai tuloslaskelman liitetiedoissa sen toiminnanalan tuottona, johon sen katsotaan kuuluvan. Yhteen toiminnanalaan saattaa kohdistua useampikin Ak- ja/tai C-avustus (katso kohdan 5 esimerkki avustuskohtaisesta erittelystä tilinpäätöksen liitetiedoissa).
3. Investointimenoihin ja yleensäkin käyttöomaisuuden hankintoihin saatujen avustusten (Investointiavustus, B) katsotaan olevan luonteeltaan avustuksen myöntäjän osuutta omaisuuden hankintamenoista. Tuloslaskelmaan tällainen avustus merkitään tuotoksi kohtaan "Investointi-avustukset", jonka paikka tuloslaskelmassa on yleisavustusten jälkeen. Avustustuoton jälkeen tuloslaskelmaan merkitään näkyvästi avustuksen siirto hankintamenoa vähennykseksi hankintamenoa jäännöksestä.

Avustusosasto

19.1.2017

Seuraavassa esimerkki, miten investointiavustus ja sen vähentäminen hankintamenosta esitetään tuloslaskelmassa ja taseessa:

## TULOSLASKELMA

**Tuotto-/kulujäämä - 2 000**

### YLEISAVUSTUKSET

STEAn/RAY:n toiminta-avustus	2 500	
Siirretty kaluston hankintamenon vähennykseksi	<u>- 500</u>	2 000

### Investointiavustukset

Avustus rakentamiskustannuksiin		1 000
Siirretty hankintamenon vähennykseksi	- 1 000	0

## TASE

### Vastaavaa

#### Pysyvät vastaavat

(=Käyttöomaisuus ja muut pitkäaikaiset sijoitukset)

Rakennukset ja rakennelmat 1.1.	500	
Lisäys	1.500	
Katettu STEAn/RAY:n investointiavustuksella		- 1.000
Poisto (4 % 1 000 eurosta)	<u>- 40</u>	960
Koneet ja kalusto 1.1.	100	
Lisäys	700	
Katettu STEAn/RAY:n avustuksella		- 500
Poisto (25 % 300 eurosta)	<u>- 75</u>	225

## HUOM!

**Mikäli investointiavustus on myönnetty avustuksen saajan tietyn kiinteistöyhtiön, jonka omistukseen rakennettava rakennus toteutetaan, perustamismenoja varten, tulee investointiavustus kirjata Kirjanpitolausunkunnan (KILA) antaman lausunnon (1861/2010) mukaisesti. KILA on antamassaan lausunnossa todennut seuraavaa:**

*"Tiettyä tarkoitusta varten korvamerkitty avustus käsitellään kirjanpidossa avustuksen tosiasiallista sisältöä ja tarkoitusta vastaavasti. Läpikulkuerän kaltainen avustus, joka kohdistuu suoraan toisen kirjanpitovelvollisen toimintaan, ei ole saajataholle sellainen liiketapahtuma, joka vaikuttaa saajan tilikauden tulokseen taikka tase-asemaan. Siten sellainen avustus, joka saadaan tytäryhtiön omistaman rakennuksen rakentamismenojen kattamiseen, on hyvän kirjanpitotavan mukaista kirjata saajan kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä tuloslaskelmaan avustustuottona ja kirjata se saman määräisenä myönnettynä avustuksena avustustuottojen vähennykseksi. Lisäksi tilinpäätöksen liitetietona tulee*

Avustusosasto

19.1.2017

*antaa tiedot saatujen ja myönnettyjen avustusten määristä eriteltynä tilinpäätöksen antaman oikean ja riittävän kuvan varmistamiseksi. "*

Vaikka läpikulkuerän kaltainen avustus siirtyy avustuksen saajan kiinteistöyhtiölle, on avustuksen saaja vastuussa avustuksen käytöstä. Kiinteän omaisuuden hankintaan myönnettyihin investointiavustuksiin liittyy 20 vuoden palautusehto (valtioneuvoston asetus valtionavustuksista yleishyödyllisille yhteisöille ja säätiöille terveyden ja sosiaalisen hyvinvoinnin edistämiseen, AvA 9 §), mikäli hankittu omaisuus myydään tai omaisuutta käytetään pysyvästi muuhun kuin avustuspäätöksessä määriteltyyn käyttötarkoitukseen. Tämän vuoksi avustuksen saajan tulee ilmoittaa liitetietojen muissa vastuissa palautusehdon alainen läpikulkuerän kaltainen avustus, joka on kohdistunut avustuksen saajan kiinteistöyhtiön toimintaan. Lisäksi suositeltavaa on ilmoittaa avustuksen myöntämisvuosi ja käyttörajoitusehdon päättymisvuosi, koska KPA 2:7 §:n mukaan liitetiedoissa tulee ilmoittaa muut kirjanpitovelvollisen vastuut.

### **3 Poikkeuksellisissa avustuksissa noudatettavat kirjaukset**

#### **1 Avustus investoinneista aiheutuneisiin lainoihin ja korkoihin**

Lainanlyhennyksiin käytetty avustusosuus kirjataan ao. investoinnin hankintamenon vähennykseksi (kts. kohta 3) ja korkoihin käytetty avustusosuus kirjataan korkomenoja vähentäväksi eräksi tuloslaskelmaan.

#### **2 Avustus toiminnan alijäämään**

Avustus kirjataan tuloslaskelmaan näkyvästi ao. toiminnanalalle, jos kyseessä on kohdeavustus tai yleisavustuksiin, jos kyseessä on yleisavustus toiminnan alijäämään. Avustustuoton jälkeen tuloslaskelmaan merkitään näkyvästi avustuksen siirto omaan pääomaan edellisen tilikauden alijäämän vähennykseksi. Täten avustus ei vaikuta tilikauden tulokseen.

### **4 Kirjausajankohta**

**Pääsääntö: Avustustuotto ja sitä vastaavat menot kirjataan samalle tilikaudelle. STEA/RAY-avustuksia ei voi tulouttaa enempää kuin hyväksyttäviä kuluja (Ay) / nettokuluja (Ak, C ja B) on syntynyt. STEA/RAY-avustuksilla ei voi siis tehdä ylijäämää.**

Avustus kirjataan sen tilikauden tuotoksi, jonka aikana avustusta vastaavan menon aiheuttanut suorite on luovutettu (ns. suoriteperiaate) tai jonka aikana avustuksen saamisen ehdot muutoin on täytetty. Jos kirjanpito on tilikauden aikana hoidettu maksuperusteisesti, tulee se tilinpäätöstä tehtäessä myös avustusten osalta muuttaa suoriteperusteiseksi.

Avustuksen maksaminen ja sen käyttö saattavat ajoittua eri tilikausille seuraavasti:

1. Avustus on maksettu saman tilikauden aikana kun avustuksia vastaavat menot ovat aiheutuneet.

Avustusosasto

19.1.2017

Avustus kirjataan tilikauden tuotoksi ja vastaavat menot kirjataan kuluiksi tuloslaskelmaan tai aktivoituina menoina taseeseen, mikäli kyseessä on ollut käyttöomaisuuden hankintaan saadusta avustuksesta.

2. Avustuksia vastaavat menot ovat aiheutuneet päättyneen tilikauden aikana, mutta avustus tai osa siitä maksetaan vasta seuraavan tilikauden aikana.

Menoja vastaava nostamaton avustus kirjataan tuloslaskelmaan tuotoksi ja taseeseen siirtosaatavaksi vaihtuvien vastaaviin rahoitusomaisuuden ryhmään. Kun siirtosaamiseksi kirjattu avustus maksetaan seuraavalla tilikaudella, kirjataan saatu suoritus seuraavasti: PER pankkitili AN siirtosaamiset.

3. Avustus on maksettu päättyneen tilikauden aikana, mutta avustuksia vastaavat menot aiheutuvat vasta seuraavan tilikauden aikana.

Maksettu avustus on seuraavan tilikauden tuloa, joka tulee kirjata taseessa vastattaviin saaduksi ennakoksi lyhytaikaisen vieraan pääoman ryhmään (PER Avustustuotot AN Saadut ennakot). Seuraavana tilikautena, jolloin avustus käytetään menojen maksamiseen, avustus tuloutetaan siirtämällä saatu ennakko avustustuottojen tilille viennillä: PER Saadut ennakot AN Avustustuotot

4. Avustus on maksettu päättyneen tilikauden aikana ja maksettua avustusta vastaavia menoja aiheutuu päättyvällä tilikaudella ja seuraavalla tilikaudella.

Avustusta kirjataan tilikauden tuotoksi vain päättyvällä tilikaudella syntyneitä kuluja vastaan. Maksettu, mutta tulouttamatta jäänyt avustusosuus (ei ole syntynyt riittävästi hyväksyttäviä kuluja tilikauden aikana) kirjataan taseessa vastattaviin kohdan 3 mukaisesti.

5. Avustus ja niitä vastaavat menot maksetaan avustuspäätöstä seuraavana tilikautena

Jos järjestölle on myönnetty avustus, mutta tilikauden aikana ei avustusta vastaavia menoja ole aiheutunut ja avustusta ei myöskään ole nostettu niin sitä ei kirjata lainkaan tilikauden kirjanpitoon. Myönnetty avustus on syytä todeta tilinpäätöksen liitetiedoissa ja toimintakertomuksen avustuksia käsittelevässä kohdassa. Seuraavalla tilikaudella avustuksen kirjaamisen osalta menetellään kohtien 1-4 mukaisesti.

## **5 Alijäämän kirjaaminen STEA/RAY-avusteisissa toiminnoissa ja hankkeissa**

Toiminta-avustuksissa (Ay ja Ak): Toiminta-avustusta saadaan käyttää pääsääntöisesti avustuksen myöntämivuoden ja sitä seuraavan kalenterivuoden aikana syntyviin kuluihin tai menoihin. Näin ollen mikäli ko. vuodelle myönnetty avustus on kokonaan maksettu ja kuluja on syntynyt enemmän, jää toiminnan alijäämä katettavaksi avustuksen saajan omista varoista. Jotta seuraavalle vuodelle myönnettyä toiminta-avustusta olisi mahdollista käyttää myös edellisen vuoden alijäämään, edellyttää se aina erillistä asian ilmaisevaa ehtoa avustuspäätöksessä.

Avustusosasto

19.1.2017

Erityisavustuksissa (B ja C): Erityisavustusta saadaan käyttää avustuksen myöntämivuoden ja sitä seuraavan kalenterivuoden aikana syntyviin kuluihin ja menoihin. Ennen avustuksen myöntämivuotta syntyneisiin kuluihin tai menoihin saadaan avustusta käyttää, jos kulut tai menot ovat aiheutuneet avustuspäätöksessä tarkoitetusta hankkeesta. Näin ollen hankkeen tilikauden alijäämä voidaan kirjata siirtosaamiseksi, mikäli hanke jatkuu vielä seuraavana vuonna ja seuraavalle vuodelle on esitetty/myönnetty avustusta. Mikäli hankkeen viimeisenä vuotena syntyy kuluja enemmän kuin avustusta on käytettävissä, jää hankkeen alijäämä katettavaksi avustuksen saajan omista varoista.

## 5 STEA/RAY-avustusten esittäminen tilinpäätöksen liitetiedoissa

RAY-/STEA-avustuksia saaville järjestöille suositellaan tilinpäätöksen liitetiedoissa erittelyä eri avustuskohteiden myönnettyistä avustuksista. Liitetiedoissa on hyvä eritellä seuraavat tiedot avustuskohteittain:

Esimerkki avustuskohtaisesta erittelystä tilinpäätöksen liitetiedoissa		
	Tilikausi	Ed. tilikausi
Siirtyvää edelliseltä vuodelta	2 784	3 429
Saatu avustus toimintavuodelle	390 000	227 000
Käytössä toimintavuodelle yhteensä	392 784	230 429
Tulot toimintavuonna	36 451	31 456
Kulut toimintavuonna	380 770	259 101
Katetaan RAY-avustuksella	344 319	227 645
Jää seuraavalle vuodelle	48 465	2 784

**HUOM!** Mikäli toimintavuodelle myönnetty avustus on kokonaan nostettu, kirjataan seuraavalle vuodelle käytettäväksi jäävä käyttämätön avustus avustusennakoksi vieraaseen pääomaan.

Avustuksen saajan, joka on kirjannut saamansa investointiavustuksen menonsiirtona käyttöomaisuuteen kuuluvan hyödykkeen hankintamenon vähennykseksi, on olennaisuuden periaatetta noudattaen merkittävä taseeseen tai sen liitteeseen kyseisen käyttöomaisuuden koko hankintameno ja siitä investointiavustuksella katettu määrä. Tilinpäätöksen liitetiedoissa on hyvä esittää myös selvitys omaisuudesta, jonka hankintaan on saatu avustusta palautusehdoin. Alla on esimerkki esitystavasta:

### Kuntoutumiskeskus X, hankinta-arvo

Rakennukset	20 500 euroa	
STEA-/RAY-avustus rakennuksen hankinta-arvosta	70 %	(Saatu 1998-1999)

### Monitoimitalo, Helsinki, hankinta-arvo

Rakennus	25 600 euroa	
Koneet ja kalusto	3 250 euroa	
STEA-/RAY-avustus rakennuksen hankinta-arvosta	70 %	(Saatu 2001-2002)

Yllä mainittuihin rakennuksiin liittyy myytäessä RAYlta/STEAlta saatua avustusosuutta vastaava palautusvelvollisuus myyntihinnasta.

Avustusosasto

19.1.2017

Kiinteän omaisuuden hankintaan myönnettyjen RAY-/STEA-avustusten palautusvelvoite on 20 vuotta avustuksen myöntämisestä.

## 6 Esimerkkejä siirtyvän avustuksen laskemisesta

Siirtyvän avustuksen laskenta tilikaudella 2017		Esimerkki 1 (Ak-avustus)	Esimerkki 2 (C-avustus)	Esimerkki 3 (Ak-avustus)	Esimerkki 4 (C-avustus)
Myönnetty avustus vuodelle 2017		100 000	100 000	100 000	100 000
Selvitysvuonna avustuksen saajalle maksettu avustus	+	100 000	100 000	100 000	90 000
Edelliseltä vuodelta siirtynyt avustus, € (saadut ennakot +/- siirtosaaminen -)	+/-	15 000	-5 000	10 000	10 000
Toiminnan/hankkeen tuotot, €	+	5 000	5 000	5 000	5 000
Toiminnan/hankkeen kulut, €	-	-95 000	-95 000	-120 000	-110 000
Seuraavalle vuodelle siirtyvä avustus, € (saadut ennakot +/- siirtosaaminen -)	=	25 000	5 000	0	-5 000
<i>HUOM! Ak-avustustuksen alijäämä ei siirry seuraavalle vuodelle</i>					

### Esimerkki 1:

Järjestölle on maksettu vuonna 2017 avustusta (Ak) 100 000 euroa ja vuodelta 2016 on jäänyt jo maksettua avustusta käyttämättä 15 000 euroa. Näin ollen järjestöllä on ollut avustusta käytettävissä 115 000 euroa. Toiminnan kulut ovat olleet 95 000 euroa ja toiminnasta saadut tuotot 5 000 euroa, joten nettokulut ovat olleet 90 000 euroa. Koska maksettua avustusta on ollut käytettävissä 25 000 enemmän kuin nettokuluja on syntynyt, kirjataan erotus saaduiksi ennakoiksi.

#### Tilikauden 2017 esimerkkikirjaukset:

PER pankkitili 5 000 euroa  
PER toiminnan kulut 95 000 euroa  
PER saadut ennakot 15 000 euroa  
PER pankkitili 100 000 euroa

AN toiminnan tuotot 5 000 euroa  
AN pankkitili 95 000 euroa  
AN STEA/RAY-avustustuotot 15 000 euroa  
AN STEA/RAY-avustustuotot 75 000 euroa  
AN saadut ennakot 25 000 euroa

### Esimerkki 2:

Järjestö on nostanut vuonna 2017 avustusta (C-hankeavustus) 100 000 euroa, josta 5 000 euroa kohdistuu edellisen vuoden kuluihin (edellisen vuoden siirtosaaminen). Näin ollen järjestöllä on ollut vuonna 2017 avustusta käytettävissä 95 000 euroa. Toiminnan kulut ovat olleet 95 000 euroa ja

Avustusosasto

19.1.2017

toiminnasta saadut tuotot 5 000 euroa, joten nettokulut ovat olleet 90 000 euroa. Koska nostettua avustusta on ollut käytettävissä 5 000 enemmän kuin nettokuluja on syntynyt, kirjataan erotus saaduiksi ennakoiksi.

Tilikauden 2017 esimerkkikirjaukset:

PER pankkitili 5 000 euroa	AN toiminnan tuotot 5 000 euroa
PER toiminnan kulut 95 000 euroa	AN pankkitili 95 000 euroa
PER pankkitili 100 000 euroa	AN siirtosaamiset 5 000 euroa
	AN STEA/RAY-avustustuotot 90 000 euroa
	AN saadut ennakot 5 000 euroa

**HUOM!** Mikäli avustusta nostetaan ennakkoon, on nostetut avustukset hyvä kirjata velkatilille ja sitten tulouttaa avustusta sieltä kuukausittain kuluja vastaan.

**Esimerkki 3:**

Järjestölle on maksettu vuonna 2017 avustusta (Ak) 100 000 euroa ja vuodelta 2016 on jäänyt jo maksettua avustusta käyttämättä 10 000 euroa. Näin ollen järjestöllä on ollut avustusta käytettävissä 110 000 euroa. Toiminnan kulut ovat olleet 120 000 euroa ja toiminnasta saadut tuotot 5 000 euroa, joten nettokulut ovat olleet 115 000 euroa. Toiminnan nettokulut ylittävät käytettävissä olleen avustuksen määrän 5 000 eurolla, mikä jää toiminnan alijäämäksi ja järjestön katettavaksi muilla varoilla (jotta edellä mainittu 5 000 euroa olisi saatu kirjata siirtosaamiseksi, olisi tilivuodelle myönnettyä avustusta pitänyt olla vielä nostamatta vähintään vastaava määrä).

Tilikauden 2017 esimerkkikirjaukset:

PER pankkitili 5 000 euroa	AN toiminnan tuotot 5 000 euroa
PER toiminnan kulut 120 000 euroa	AN pankkitili 120 000 euroa
PER saadut ennakot 10 000 euroa	AN STEA/RAY-avustustuotot 10 000 euroa
PER pankkitili 100 000 euroa	AN STEA/RAY-avustustuotot 100 000 euroa

**Esimerkki 4:**

Järjestö on nostanut vuonna 2017 avustusta (C-hankeavustusta) 90 000 euroa ja vuodelta 2016 on jäänyt jo nostettua avustusta käyttämättä 10 000 euroa. Näin ollen järjestöllä on ollut nostettua avustusta käytettävissä 100 000 euroa. Toiminnan kulut ovat olleet 110 000 euroa ja toiminnasta saadut tuotot 5 000 euroa, joten nettokulut ovat olleet 105 000 euroa. Näin ollen järjestöllä on syntynyt nettokuluja 5 000 euroa enemmän kuin nostettua avustusta on ollut käytettävissä. Koska järjestöllä on tilikaudelle myönnettyä avustusta vielä nostamatta 10 000 euroa, voidaan avustusta tulouttaa vielä 5 000 euroa ja kirjata vastaava summa siirtosaamiseksi.

Tilikauden 2017 esimerkkikirjaukset:

PER pankkitili 5 000 euroa	AN toiminnan tuotot 5 000 euroa
PER toiminnan kulut 110 000 euroa	AN pankkitili 110 000 euroa

Avustusosasto

19.1.2017

PER saadut ennakot 10 000 euroa  
PER pankkitili 90 000 euroa  
PER siirtosaaminen 5 000 euroa

AN STEA/RAY-avustustuotot 10 000 euroa  
AN STEA/RAY-avustustuotot 90 000 euroa  
AN STEA/RAY-avustustuotot 5 000 euroa

## 7 Aikaisempia tilikausia koskevien virheiden käsittelyä tilinpäätöksessä

Kirjanpitolautakunta on antanut lausunnon (1750/2005) tilinpäätösperiaatteiden muutosten ja aikaisempia tilikausia koskevien virheiden käsittelystä tilinpäätöksessä. KILA:n lausunnon mukaan

- tilinpäätösperiaatteiden muutokset sekä aikaisempia tilikausia koskevien virheiden oikaisut tulee jatkossa tehdä yksinomaan omaa pääomaa (Edellisten tilikausien voitto/tappio) oikaisemalla. Oikaisuja ei siten enää tehdä tulosvaikutteisesti vaan takautuvasti. Vastaava oikaisu on myös tehtävä vertailuvuotena olevan edellisen tilikauden päättävään taseeseen. Vertailuvuoden tuloslaskelmaa ei sen sijaan ole välttämätöntä saattaa vertailukelpoiseksi, mutta oikean ja riittävän kuvan sitä vaatiessa on muutoksen tulosvaikutuksesta tilikausien vertailun mahdollistamiseksi annettava liitetieto. Jos vertailulaskelmaa kuitenkin oikaistaan, tulee tehtyjen muutosten ja niiden perusteiden vastaavasti käydä ilmi liitetiedoista.
- jos toimintakertomuksessa tai tilinpäätöksen liitetiedoissa esitetään tilinpäätöksiä tai tunnuslukuja useammalta tilikaudelta, on myös nämä saatettava mahdollisuuksien mukaan vertailukelpoisiksi tai ainakin selkeästi mainittava niiden osalta mahdollinen vertailukelvottomuus. Oikaisuja tehtäessä tulee ottaa huomioon olennaisuuden periaate.
- kirjanpitoasetuksen (1339/1997) 2:2.1 § velvoittaa esittämään liitetietona aikaisempiin tilikausiin kohdistuvat tuotot ja kulut sekä virheiden korjaukset, jos ne eivät ole merkitykseltään vähäisiä. Kirjanpitolautakunta katsoo, että liitetietona on vastaavasti esitettävä oikean ja riittävän kuvan vaatimus huomioon ottaen eriteltyinä tilinpäätösperiaatteiden muutoksista ja aikaisempien tilikausien virheiden oikaisuista aiheutuvat muutokset omaan pääomaan.

STEA:n valvontatiimin tarkastajat antavat tarvittaessa lisäneuvontaa avustusten käyttöön ja niiden kirjanpitoon kirjaamisessa liittyvissä asioissa.