

# HAUDANHOITOSOPIMUSTEN HALLINNOINTI JA KIRJANPITO

*virastokollegio 17.6.2020*

*Punainen teksti = lisäys tai muutos aikaisempaan ohjeeseen*

## SISÄLLYS

1. JOHDANTO .....	1
2. HAUTAINHOITORAHASTOJEN TAUSTA .....	1
3. HAUDANHOITOSOPIMUKSIEN HALLINTO .....	2
4. HAUDANHOITOSOPIMUKSILLE OMA TASEYKSIKKÖ - HAUTAINHOITORAHASTO .....	2
5. HAUDANHOITOSOPIMUKSET ILMAN HAUTAINHOITORAHASTOA .....	3
6. HOITOSOPIMUSTEN HUOMATTAVAN YLI- TAI ALIJÄÄMÄISYYDEN KORJAAMINEN .....	4

## 1. JOHDANTO

Seurakunta hoitaa hautausmaata sen arvoa vastaavalla ja vainajien muistoa kunnioittavalla tavalla (Hautustoimilaki 5:13,1). Hautaoikeuden haltija vastaa ensisijaisesti haudan hoidosta. Kirkkovaltuusto/yhteinen kirkkovaltuusto voi päättää, että hautojen perushoito hoidetaan seurakunnan kustannuksella. Verovaroja ei saa käyttää yksittäisten hautojen hoitoon kirkkolaisissa 17 luvun 5 pykälässä mainittuja poikkeuksia lukuun ottamatta. Mikäli vainajan muiston vaalimista on pidettävä seurakunnan kannalta tärkeänä, kirkkovaltuusto/yhteinen kirkkovaltuusto voi päättää po. haudan hoitamisesta seurakunnan kustannuksella. (KL 17:5,1)

Seurakunta voi sopia hautaoikeuden haltijan kanssa, että seurakunta hoitaa hautaa määräjän maksua vastaan. Hoitomaksut voidaan sijoittaa erityiseen hautainhoitorahastoon, jonka varoilla kyseiset haudat hoidetaan. (KL 17:5,2) Myös yhden kesän ajaksi tehdyt sopimukset haudan hoitamisesta voidaan hoitaa hautainhoitorahastojen toimintana. Mikäli seurakunta tekee yli yhden vuoden mittaisia haudanhoitosopimuksia, mutta seurakunnalla ei ole hautainhoitorahastoa, varojen ja vastuiden kirjaus on hoidettava jaksotussääntöä noudattaen. Hautainhoitorahastojen kirjanpito hoidetaan samojen ohjeiden mukaan kuin mitä seurakuntien kirjanpidosta on annettu.

## 2. HAUTAINHOITORAHASTOJEN TAUSTA

*Vanhimmat hautainhoitorahastot on perustettu 1900-luvun alussa. Hautainhoitorahastojen säännöt tarkistettiin vuonna 1977 ja silloin niistä poistettiin ainaishoitoa ja hautamuistomerkkien kunnossapitovelvollisuutta koskevat säännökset. Hautainhoitorahaston sääntöjä on tarkistettu viimeksi uuden kirkkolain ja -järjestyksen voimaantulon yhteydessä vuoden 1994 alussa.*

*Vanhan kirkkolain 349 §:n 2. momentin mukaan ainaisten ja määräaikaisten sopimusten hoitoon oli käytettävissä vain hautainhoitorahaston pääomien tuotto. Seurakunnat ovat kuitenkin noudattaneet kirkkohallituksen vuonna 1954 antamaa suositusta, jonka mukaan määräaikaisen sopimuksen hoitoon oli käytettävissä sekä pääoma että tuotto. V aikka hautainhoitorahaston pääoman käyttäminen määräaikaisten hoitosopimusten hoitamiseen ei ollut vanhan kirkkolain säännösten mukainen, menettely oli välttämätöntä, koska muuten maksettu pääoma olisi jäänyt seurakunnalle sopimuskauden päättyessä.*

*Seurakunnilla oli mahdollisuus perustaa uuden kirkkolain (1994) voimaantulon jälkeistä aikaa varten toinen hautainhoitorahasto, jonka kautta hoidettiin uudet hautainhoitosopimukset. Seurakunnilla oli mahdollisuus tehdä määräaikaisia haudanhoitosopimuksia myös rahastointijärjestelmää käyttämättä.*

*Joissakin seurakunnissa vanhan kirkkolain (voimassa 1993 loppuun saakka) mukainen hautainhoitorahasto on säilytetty ja sen kautta hoidetaan vain ainaishoitosopimukset, kun vanhat määräaikaiset hoitosopimukset ovat päättyneet. Useimmissa seurakunnissa on vain yksi hautainhoitorahasto, jonka kautta hoidetaan kaikki sopimukset. Tällöin ainaishoitosopimusten hoitoa pelkästään pääoman tuotolla saattaa olla vaikea selvittää. Myös hyvin pitkiin määräaikaisiin hoitosopimuksiin liittyvien varojen käyttöä saattaa olla vaikea selvittää, koska ainaishoitosopimusten ja pitkien määräaikaisten sopimusten varoja ei ole pidetty kirjanpidossa erillään.*

*Kun hautainhoitorahastojen vastuut ovat olleet varoja suuremmat, seurakunnissa on alennettu sopimushautojen hoidon tasoa. Kun ainaishoitosopimusten pääomakin on käytetty hautojen hoitoon, muutamissa seurakunnissa on tehty päätös sopimusten lopettamisesta.*

*Korkeimman hallinto-oikeuden ennakkopäätöksen mukaan seurakunnalla oli ollut oikeus lakkauttaa hautojen ainaishoitosopimukset, kun hoidosta maksettu pääoma ja korkotuotto on käytetty kokonaan loppuun. Päätöksen perusteluiden mukaan pääomat oli käytetty ja seurakunnalle oli kertynyt alijäämää ainaishoitosopimuksista. Kirkkolain 15 luvun 1§:n mukaan seurakunnan varoja ja tuloja saa käyttää ainoastaan seurakunnan tehtävien toteuttamiseen. (KHO 23.8.2002, taltionumero 1932, diaarinumero 2063/ 1 /01)*

### 3. HAUDANHOITOSOPIMUKSIEN HALLINTO

*Haudan pitkäaikaisesta hoitamisesta tehdään aina kirjallinen sopimus kahtena kappaleena. Sopimus allekirjoitetaan kirkkoneuvoston päättämällä tavalla. Siinä sovitaan mm. hoito-ajasta ja hoitomaksusta, hoitoon kuuluvista tehtävistä, seurakunnan oikeudesta suorittaa haudalla hoidon kannalta tarpeellisia muutoksia, seurakunnan oikeudesta laskea hoidon tasoa, jos maksettu hoitomaksu ei riitä sovittuun hoitotason ylläpitämiseen ja muista mahdollisista sopimusehdoista. Hoitosopimukseen voidaan sisällyttää kukkien istuttaminen ja hoito, ruohon kylväminen, leikkaaminen ja kastelu sekä rikkaruohojen ja roskien poistaminen ja muut mahdolliset tehtävät. Seurakunta suorittaa hautauksen jälkeen haudan peruskunnostuksen. (Hautainhoitorahaston mallisäännöt, 5 §)*

Haudanhoitosopimuksista pidetään luetteloa, johon merkitään sopimuksen numero, sopimusosapuolten nimi- ja yhteystiedot, haudan sijaintitiedot, haudan hoitoaika ja hoitoa koskevat tiedot sekä muut tarpeelliset tiedot (Hautainhoitorahaston mallisäännöt, 8 §).

Sopimukset suositellaan tehtäväksi enintään kymmenen vuoden ajaksi kerrallaan.

Haudan hoidosta perittävät maksut saavat olla enintään palvelun tuottamisesta aiheutuvien kustannusten suuruiset ja maksujen perusteet ovat kaikille samat (Hautausoimilaki 2:6,1-2). Haudan hoitomaksu määrätään siten, että maksettu pääoma ja sen tuotto yhteensä vastaavat hoitokustannuksia sovittua ajalta (Hautainhoitorahaston säännöt, 3 §). Haudan hoitoa varten vastaanotettua rahaa ei saa käyttää muuhun tarkoitukseen.

Haudanhoitosopimuksiin liittyviä tuloja sekä välittömiä ja välillisiä menoja on voitava seurata omana kokonaisuutena. Haudanhoitosopimuksiin liittyvä kirjanpito hoidetaan kirjanpitolain ja kirkkohallituksen antamien kirjaus- ja muiden taloushallinnon ohjeiden mukaan. Hautainhoitorahastojen tuloslaskelma ja tase tehdään soveltuvin osin yhdenmukaisesti seurakunnan vastaavan kirjanpidon kanssa ja esim. suunnitelman mukaiset poistot tehdään kirkkohallituksen antaman ohjeen mukaan. Talousarvio sekä toiminta- ja taloussuunnitelma tehdään soveltuvin osin samoin kuin seurakunnalle. Palkkaus-, kiinteistö- ym. menot jaetaan aiheuttamisperiaatteen mukaan hoitosopimusten ja seurakunnan muun toiminnan kesken, mikäli osa toiminnasta kohdentuu esim. hautausmaan yleishoitoon ja osa yksityisten hautojen hoitoon.

Kirkkovaltuusto hyväksyy hautainhoitorahaston talousarvion sekä toiminta- ja taloussuunnitelman. Seurakunnan tilintarkastajat tarkastavat myös hautainhoitorahaston tilinpäätöksen ja kirkkovaltuusto hyväksyy sen ja päättää vastuuvapauden myöntämisestä. ~~seurakunnan tilinpäätöksen yhteydessä.~~

### 4. HAUDANHOITOSOPIMUKSILLE OMA TASEYKSIKKÖ – HAUTAINHOITORAHASTO

**Seurakuntataloudella voi olla haudanhoitosopimuksia varten rahasto, joka hoidetaan omana taseyksikkönä. Sen nimi on pääsääntöisesti NN:n seurakunnan hautainhoitorahasto.** Hoitokorvaukset sijoitetaan erityiseen kirjataan hautainhoitorahastoon, jonka varoilla kyseiset haudat hoidetaan (KL 17:5,2). Myös yhden kesän haudanhoitosopimukset voidaan hoitaa hautainhoitorahastojen toimintana.

#### *Kirjanpito ja tilinpäätös*

Kun seurakunta tekee alkuvuodesta sopimuksen haudan hoidosta vain tulevan kesän ajaksi, kesähoitomaksu kirjataan hautainhoitorahaston tuloslaskelmaan. Kun seurakunta tekee yli yhden vuoden haudanhoitosopimuksen, korvaus kirjataan hautainhoitorahaston taseen vieraaseen pääomaan saaduiksi ennakoinnaksi. Tilinpäätöksen yhteydessä siirretään tilikauden osuus taseen saaduista ennakoista tuloslaskelman tilille *Jaksotetut haudanhoitomaksut* jaksotussääntöjä noudattaen. Jaksotus tehdään sopimuskohtaisesti. Esimerkiksi viiden vuoden sopimuksista saaduista ennakoista siirretään vuosittain viidesosa tuloslaskelmaan jaksotetuiksi hoitomaksuiksi.

Rahaston tuloslaskelmaan kirjataan kaikki sopimushautojen hoidosta aiheutuneet palkkamenot sivukuluineen, tarvikkeet, palvelujen ostot, vuokrat, muut menot sekä rahoitustulot ja -menot. Tuloslaskelmaan kirjataan myös hautainhoitorahaston taseen pysyvistä vastaavista lasketut poistot, sisäiset korkomenot ja -tulot, hautainhoitorahaston osuus yleishallintomenoista sekä hautainhoitorahaston mahdollinen osuus seurakunnan kiinteistöjen ja koneiden

käytöstä. Mikäli menot on kirjattu tilikauden aikana seurakunnan menoiksi, menot jaetaan seurakunnan ja hautainhoitorahaston kesken aiheuttamisperiaatteen mukaan.

Hautainhoitorahaston taseen pysyviksi vastaaviksi aktivoidaan sopimushautojen hoitamista varten tehdyt investoinnit ja sopimuspääomien pitkäaikaiset sijoitukset. Mikäli hautainhoitorahasto saa huomattavan suuren lahjoituksen tai testamentin, siitä tehdään **erityiskatteinen** rahasto Toimeksiantojen pääomiin samalla tavalla kuin seurakunnan vastaanottamista lahjoituksista ja testamenttivarjoista.

Ostolasku, jolla on ostoja sekä seurakunnalle että hautainhoitorahastolle, kirjataan oikealle segmentille vaikka lasku maksetaan toisen pankkitililtä. Tällöin syntyvä seurakunnan ja hautainhoitorahaston välinen saamis- ja velkakirjaus tehdään Kipassa kuukausittain. Tämän kirjauksen jälkeen segmentit menevät tasan. Seurakunnan ja hautainhoitorahaston välisen raha-/tilisiirron tekee seurakunta.

Hautainhoitorahaston tilinpäätös laaditaan erillään seurakunnan tilinpäätöksestä. Se allekirjoitetaan, annetaan tilintarkastajalle ja saatetaan kirkkovaltuuston hyväksyttäväksi (yleensä saman aikaisesti seurakunnan tilinpäätöksen kanssa).

Hautainhoitorahaston tilinpäätös ja toimintakertomus sisältyvät seurakunnan tilinpäätöksen asiakirjoihin. **Hautainhoitorahaston tilinpäätös säilytetään samojen arkistointiohjeiden mukaisesti kuin seurakunnan tilinpäätös.** Hautainhoitorahaston loppusumma siirretään **merkitään** seurakunnan taseen toimeksiantojen varoihin ja toimeksiantojen pääomiin. **Hautainhoitorahaston tuotot ja kulut merkitään informatiivisena tietona seurakunnan tuloslaskelmaan (tilit 679000-679800).**

Hautainhoitorahastoa koskevat samat ohjeet, mitä on annettu seurakunnan kirjanpidon hoitamista varten.

## 5. HAUDANHOITOSOPIMUKSET ILMAN HAUTAINHOITORAHASTOA

Seurakunnalla on mahdollisuus tehdä yli yhden vuoden mittaisia haudanhoitosopimuksia ilman hautainhoitorahastoa. Yli yhden vuoden pituisesta haudanhoitosopimuksesta saadut tulot kirjataan tällöin vieraaseen pääomaan saaduiksi ennakoiksi ja jotka puretaan tuloslaskelmaan vuosittain jaksotussääntöjä noudattaen. Tilinpäätöksen liitteeksi laskeaan haudanhoitosopimuksien jäljellä olevan hoitovastuun määrä.

Haudanhoitosopimukseen liittyvä kirjanpito hoidetaan osana seurakunnan kirjanpitoa. Seurakunta perustaa hautaus-toimen pääluokkaan oman tehtäväalueen haudanhoitosopimukseen liittyvien tulojen ja menojen kirjaamista varten. Tehtäväalueen nimi on *haudanhoitosopimukset*. Tehtäväalueelle kirjataan tuloksi yhden kesän kesähoitomaksut, korototulot ja muut mahdolliset haudanhoitosopimukseen liittyvät tulot. Yli yhden vuoden hoitosopimuksista saadut tulot kirjataan seurakunnan taseeseen saaduiksi ennakoiksi. Tilinpäätöksen yhteydessä siirretään taseen saaduista ennakosta maksutuloja Haudanhoitosopimukset -tehtäväalueen tilille *Jaksotetut hoitomaksut* jaksotussääntöjä noudattaen.

**Taseessa on tili (239000) *Saadut ennakot määräaikaisista haudanhoitosopimuksista*, jolle tilille suositellaan kirjattavaksi kaikki saadut ennakot eripituisista haudanhoitosopimuksista. Seurakuntatalouden tekemät eripituiset haudanhoitosopimukset erotellaan tunnisteella. Lisäksi taseessa on omat tilit 10 ja 25 vuoden määräaikaisille haudanhoitosopimuksille.**

Tehtäväalueelle Haudanhoitosopimukset kirjataan sopimushautojen hoidosta aiheutuneet palkkamenot sivukuluneen, tarvikkeet, palvelujen ostot, vuokrat ja muut menot. Tehtäväalueelle kirjataan haudanhoitosopimuksien osuus yleishallinnon vyörytysmenoista sekä sisäisistä vuokramenoista ja muista mahdollisista sisäisistä menoista. Menojen ja tulojen jako tehdään Haudanhoitosopimukset -tehtäväalueen ja seurakunnan muun toiminnan kesken aiheuttamisperiaatteen mukaan sisäisenä laskentana.

Kun seurakunta tekee yli yhden vuoden mittaisia haudanhoitosopimuksia ilman hautainhoitorahastoa, tilinpäätöksen liitetiedoksi tehdään selvitys haudanhoitosopimuksien olennaisista vastuista. Vuosittain tilinpäätöksen yhteydessä on

tehtävä johtopäätökset siitä, onko haudanhoitosopimusten hinnoittelu kohdallaan kuluihin nähden. Haudan hoidosta perittävät maksut saavat olla enintään palvelun tuottamisesta aiheutuvien kustannusten suuruiset, mutta verovaroja ei saa käyttää yksittäisten hautojen hoitoon.

Joissakin seurakunnissa on tapana hoitaa osa haudanhoitosopimukseen liittyvästä rahaliikenteestä pankkien hoitotilien kautta (suoraveloitussopimus **tmv.**). **Hoitotili ei ole suositeltava tapa hallinnoida haudanhoitosopimuksia.** Seurakunta ja hautapaikan haltija allekirjoittavat sopimuksen haudan hoitamisesta. Haudan hoitosopimus voidaan tehdä enintään hautaoikeuden hallinta-ajalle. Hautapaikan haltija avaa tilin pankkiin ja tallettaa tilille rahaa haudan hoitamista varten. Seurakunnalla on pankkitilin käyttöoikeus ja se käyttää tiliä vain haudan hoitamisesta aiheutuneiden menojen kattamiseen. Seurakunnan on huolehdittava siitä, että hoitotilille talletettava rahasumma on kohtuullinen haudan hoitokustannuksiin ja haudan hallinta-aikaan nähden. Hoitotilisopimus tulee laatia siten, että myös tarpeelliset haudan peruskunnostustyöt (esim. kiven oikaisu) voidaan veloittaa hoitotililtä. Seurakunta lähettää laskun pankkiin kerran vuodessa haudan hoitamisesta ja pankki maksaa po. pankkitililtä laskun seurakunnalle. Sopimus on voimassa niin kauan kuin hoitotilillä pankissa on rahaa tarkoitusta varten tai enintään hautaoikeuden hallinta-ajan loppuun saakka. Hoitotileillä olevia saldoja ei kirjata seurakunnan taseeseen, mutta niistä tehdään liitetieto tilinpäätökseen. Hoitotilillä oleva raha ei ole seurakunnan rahaa, joten sopimusajan päättyessä pankkitilillä mahdollisesti oleva raha on hoitosopimuksen tekijän käytettävissä.

## 6. HOITOSOPIMUSTEN HUOMATTAVAN YLI- TAI ALIJÄÄMÄISYYDEN KORJAAMINEN

Seurakunnat ovat tehneet aikoinaan ainaishoitosopimuksia ja monia vuosikymmeniä kestäviä hoitosopimuksia. Koska inflaatio ja saatujen pääomien tuotto ovat vaihdelleet hyvinkin paljon vuosikymmenien aikana, hoitomaksut ja hautojen hoidosta aiheutuneet kustannukset eivät ole aina vastanneet toisiaan. Myös kirjanpitotavat menneinä vuosina ovat aiheuttaneet sen, että hautainhoitorahastojen varat eivät ole yhdenmukaiset hoitovastuiden kanssa. Monien seurakuntien hautainhoitorahastoihin on kertynyt huomattavia ylijäämiä taikka alijäämiä hoitovastuisiin nähden.

Seurakunnille annetun tilinpäätösohjeen mukaan tilinpäätöksen liitetiedoksi lasketaan vuosittain hautainhoitorahaston sopimusvastuu sekä siihen liittyvä yli- tai alikatteisuus. Yhden hoidetun haudan menot keskimäärin vuoden aikana saadaan jakamalla hoitosopimukseen liittyneet kulut hoidettujen hautojen lukumäärällä. Jäljellä olevien hoitovastuiden määrä saadaan kertomalla yhden hoidetun haudan kulut vastuulla olevien haudanhoitovuosien lukumäärällä. Hoitovastuiden yli- tai alikatteisuus lasketaan siten, että hoitovastuun suuruutta verrataan taseessa tähän tarkoitukseen varattuihin varoihin. Mikäli seurakunnalla on hautainhoitorahasto, hoitovastuita varten varattuina varoina pidetään hautainhoitorahaston taseen vastaavaa -puolen loppusummaa.

**Mikäli hautainhoitorahastossa on varoja olennaisesti laskennallisia hoitovastuita enemmän, seurakunnan tulee:**

1. tarkistaa, kohdennetaanko tulot sekä välittömät että välilliset menot aiheuttamisperiaatteen mukaan seurakunnan ja hautainhoitorahaston kesken ja onko hintataso oikea
2. harkita hoitotason nostamista määräajaksi
3. selvittää tarve sopimushautojen hoitoon liittyvien peruskorjaus- ja kunnostustöiden tekemisestä
4. harkita lisäajan myöntämistä hoitosopimushautoille

Hautainhoitorahaston varat saattavat olla olennaisesti suuremmat kuin jäljellä olevat haudanhoitovastuut sen vuoksi, että haudanhoitosopimuksista perityt korvaukset ovat olleet liian suuret hautojen hoitamisesta aiheutuneisiin kuluihin verrattuna. Seurakunnissa, joilla on hyvin paljon pitkiä haudanhoitosopimuksia, ylikate on voinut syntyä ainakin osittain myös siitä syystä, että pääoman tuotto on ollut hyvä. Koska haudan hoidosta perittävät maksut saavat olla enintään palvelun tuottamisesta aiheutuvien kustannusten suuruiset (Hautaustoimilaki 2:6,1), pääoman tuotto vaikuttaa sopimushautoista perittävien korvausten suuruuteen. Kun seurakunnassa tehdään päätös hautainhoidon tason nostamisesta sen vuoksi, että tuotot näyttävät olleen kuluja suuremmat, hoitotasoa nostetaan vain määräaikaisesti sovitun hoitotason yläpuolelle.

**Mikäli hautainhoitorahastossa on varoja olennaisesti vähemmän kuin jäljellä olevia laskennallisia hoitovastuita, seurakunnan tulee:**

1. tarkistaa, kohdennetaanko tulot sekä välittömät että välilliset menot aiheuttamisperiaatteen mukaan seurakunnan ja hautainhoitorahaston kesken ja onko hintataso oikea
2. harkita hautainhoidon tason alentamista
3. harkita ainaishoitosopimusten purkamista tai määräaikaistamista
4. harkita pitkäaikaisten (usean vuosikymmenen mittaisten) hoitosopimusten purkamista tai lyhentämistä

Hautainhoitorahaston varat saattavat olla olennaisesti pienemmät kuin jäljellä olevat laskennalliset haudanhoitovastuut myös sen vuoksi, että haudanhoitosopimuksista perityt maksut eivät ole aikoinaan olleet riittävän suuria hautojen hoitamisesta aiheutuneisiin kuluihin verrattuna.

Mikäli seurakunnassa tehdään päätös hautainhoidon tason alentamisesta taikka hoitoajan lyhentämisestä taikka ainaishoitosopimusten tai hyvin pitkien hoitosopimusten purkamisesta, päätöksen perusteluna on oltava laskelmat, miten saatu pääoma tuottoineen on riittänyt sopimushautojen hoitokustannuksiin vuosien/vuosikymmenien aikana.

*Tässä liitteinä mainitut laskelmat lisäohjeet laaditaan erikseen ja julkaistaan Sakastissa*

*Liite 1: Hautainhoitosopimusten varojen yli-/alikkatteisuuden laskeminen*

*Liite 2: Ainaishoitosopimusten ja /tai hyvin pitkien hoitosopimusten purkaminen*

*Liite 3: Ainaishoitosopimusten ja hyvin pitkien hoitosopimusten pääomien ja niiden tuottojen riittävyys haudanhoitokuluihin*