

Haudanhoitosopimusten hallinnointi ja kirjanpito

Virastokollegio 04.05.2023



Sisällys

1. Johdanto	3
2. Haudanhoitosopimusten hallinnointi	4
2.1 Haudanhoitosopimukset ja niistä perittävät maksut	4
2.2 Haudanhoitosopimusten laatiminen.....	6
3. Haudanhoitosopimusten kirjanpito	7
3.1 Haudanhoitosopimuksille oma taseyksikkö -hautainhoitorahasto	7
3.2 Haudanhoitosopimukset ilman hautainhoitorahastoa	11
3.3 Sopimusvastuun laskeminen	12
3.4 Haudanhoitosopimusten yli-/alikatteisuuden korjaaminen	13
4. Ainaishoitosopimukset	15
4.1 Ainaishoitosopimusten varojen käyttäminen	15
4.2 Ainaishoitosopimusten lakkauttaminen	15
4.2.1 Oikeustapaukset	16
4.2.2 Vaihtoehtoiset tavat lakkauttaa ainaishoitosopimukset	17

1. Johdanto

Seurakunta hoitaa hautausmaata sen arvoa vastaavalla ja vainajien muistoa kunnioittavalla tavalla (Hautausoimilaki 5:13,1). Hautaoikeuden haltija vastaa ensisijaisesti haudan hoidosta. Seurakuntataloudet saavat valtionrahoitusta hautausoimen hoitamista varten, mutta tätä rahoitusta ei saa käyttää yksittäisten hautojen hoitamiseen. Myöskään kirkollisverovaraja ei saa käyttää yksittäisten hautojen hoitoon (KL 3:33, 1.)

Seurakunta voi sopia hautaoikeuden haltijan kanssa, että seurakunta hoitaa hautaamääräajan maksua vastaan. Hautainhoitomaksujen kirjanpito pidetään joko sijoittamalla hoitomaksut erityiseen hautainhoitorahastoon, jonka varoilla kyseiset haudat hoidetaan (KL 3:33,2) tai pitämällä haudanhoitosopimusten kirjanpito osana seurakuntatalouden kirjanpitoa. Hautainhoitorahastojen kirjanpito hoidetaan samojen ohjeiden mukaan kuin mitä seurakuntien kirjanpidosta on annettu.

Hautainhoitovastuiden ja hautojenhoitoon saatujen varojen suhdetta tulee tarkastella tilinpäätöksen yhteydessä vuosittain. Mikäli varat ja vastuut eivät ole tasapainossa, seurakuntataloudessa tulee ryhtyä toimenpiteisiin tilanteen korjaamiseksi.

2. Haudanhoitosopimusten hallinnointi

2.1 Haudanhoitosopimukset ja niistä perittävät maksut

2.1.1 Sopimustyytit

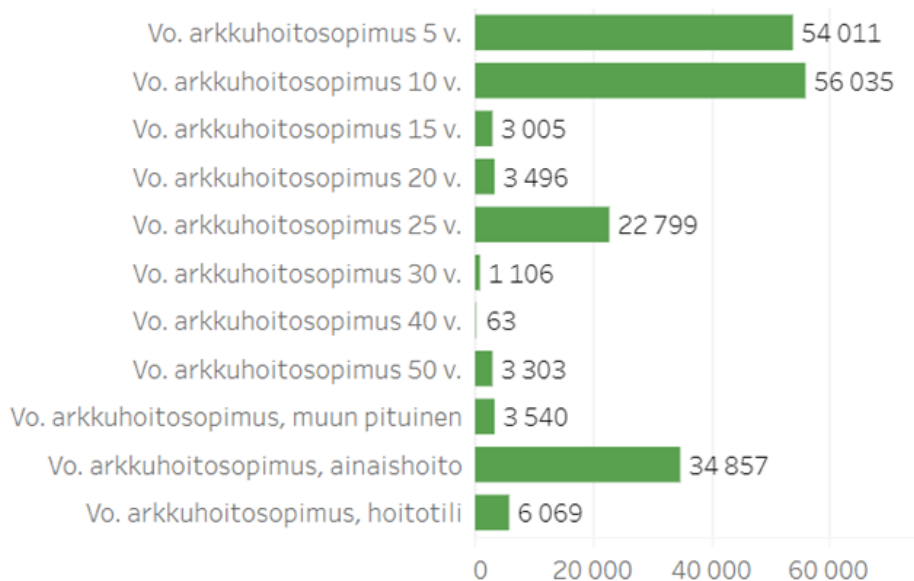
Seurakunnat ovat tehneet **määräaikaaisia haudanhoitosopimuksia** eri pituisiksi määräajoiksi, kts. alla. Pidempien määräaikaisten hoitosopimusten hinnoittelu on haastavaa toimintaympäristön muutoksen ja talouden kehityksen ollessa nopeaa ja vaikeasti ennakoitavaa. Seurakunnan taloudellinen tilanne voi muuttua nopeastikin, minkä vuoksi seurakunnan ei ole järkevää ottaa itselleen taloudellista vastuuta hautojen hoidosta kovin pitkälle tulevaisuuteen. Kirkkohallitus ei tämän vuoksi suosittele uusien yli 10 vuotta pidempien määräaikaisten hoitosopimusten tekemistä.

Ainaishoitosopimusten teko ei enää ole mahdollista. Niitä on kuitenkin seurakunnissa jäljellä vielä huomattava määrä.

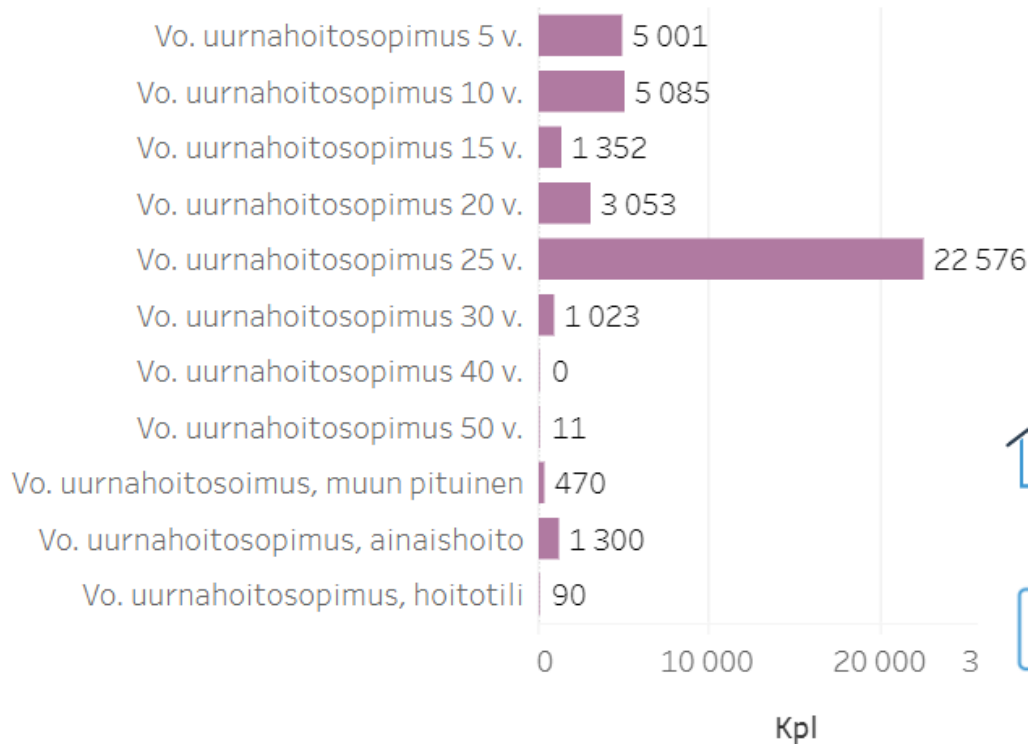
Hoitosopimus voidaan tehdä sekä arkkuhaudan että urnahaudan hoitoa koskien. Haudanhoitosopimuksia hallinnoidaan hautakirjajärjestelmässä.

Alla on hoitosopimusten tilanne 31.12.2022.

Voimassa olevat arkkuhautojen hoitosopimukset



Voimassa olevat urnahautojen hoitosopimukset



2.1.2 Haudanhoitosopimuksista perittävät maksut

Haudan hoitomaksu määrätään siten, että maksettu pääoma ja sen tuotto yhteensä vastaavat hoitokustannuksia sovitulta ajalta (Hautainhoitorahaston säännöt, 3 §). Haudan hoitoa varten vastaanotettua rahaa ei saa käyttää muuhun tarkoitukseen.

Haudan hoidosta perittävät maksut saavat olla enintään palvelun tuottamisesta aiheutuvien kustannusten suuruiset ja maksujen perusteet ovat samat kaikille kunnan asukkailla (Hautausoimilaki 2:6,1–2), joten hinnoittelussa tulee pyrkiä mahdollisimman tarkkaan omakustannushintaan.

Haudanhoitosopimukseen liittyviä tuloja sekä välittömiä ja välillisiä menoja on voitava seurata omana kokonaisuutena kirjanpidossa.

2.2 Haudanhoitosopimusten laatiminen

Haudan pitkäaikaisesta hoitamisesta tehdään aina kirjallinen sopimus kahtena kappa-
leena. Sopimus allekirjoitetaan seurakunnan viranhaltijoiden johtosäännössä määrätyllä
tavalla.

Hautainhoitosopimuksessa sovitaan: (Hautainhoitorahaston mallisäännöt, 5 §)

- hoitoajasta
- hoitomaksusta
- hoitoon kuuluvista tehtävistä
- seurakunnan oikeudesta suorittaa haudalla hoidon kannalta tarpeelli-
sia muutoksia
- seurakunnan oikeudesta laskea hoidon tasoa, jos maksettu hoito-
maksu ei riitä sovitun hoitotason ylläpitämiseen
- muista mahdollisista sopimusehdoista.

Hoitosopimukseen voidaan sisällyttää:

- kukkien istuttaminen, hoito ja kastelu
- nurmikon kylväminen, leikkaaminen
- rikkaruohojen ja roskien poistaminen
- muut mahdolliset tehtävät.

Seurakunta suorittaa hautauksen jälkeen hautaamiseen liittyvien palveluiden yhteydessä
hinnoiteltavan haudan peruskunnostuksen.

Haudanhoitosopimuksista pidetään luetteloja, johon merkitään: (Hautainhoitorahaston
mallisäännöt, 2 §).

- sopimuksen numero
- sopimusosapuolten nimi- ja yhteystiedot
- haudan sijaintitiedot
- haudan hoitoaikaa ja hoitoa koskevat tiedot
- muut tarpeelliset tiedot

3. Haudanhoitosopimusten kirjanpito

Haudanhoitosopimukseen liittyvä kirjanpito hoidetaan kirjanpitolain ja kirkkohallituksen antamien kirjaus- ja muiden taloushallinnon ohjeiden mukaan. Hautainhoitorahaston tilinpäätös tehdään seurakuntatalouden tilinpäätösohjeen mukaan ja kustannusten kohdentaminen Kustannusten kohdentaminen seurakunnissa ja ja seurakuntayhtymissä -- ohjeen mukaisesti.

Joissakin seurakunnissa on ollut tapana hoitaa osa haudanhoitosopimukseen liittyvästä rahaliikenteestä pankkien hoitotilien kautta (suoraveloitussopimus tmv.). Kirkkohallitus ei suosittele hoitotilien käyttöä.

3.1 Haudanhoitosopimuksille oma taseyksikkö -hautainhoitorahasto

Siitä huolimatta, ettei seurakunnilla ole lakiin perustuvaa velvollisuutta pitää erillisiä hautainhoitorahastoja, valtaosalla seurakunnista sellainen kuitenkin on. Hautainhoitorahastoa käsitellään kirjanpidossa omana, erillisenä taseyksikkönä.

Seurakuntatalouden haudanhoitosopimuksia varten perustetun rahaston nimi on pääsääntöisesti NN:n seurakunnan hautainhoitorahasto. Hoitokorvaukset kirjataan hautainhoitorahastoon, jonka varoilla kyseiset haudat hoidetaan (KL 3:33,2). Joillakin seurakuntatalouksilla voi olla historiallisista syistä useampia hautainhoitorahastoja, jos niillä on merkittävästi erilainen yli- tai alikate. Samankaltaisessa taloudellisessa tilanteessa olevat hautainhoitorahastot tulisi esimerkiksi seurakuntaliitostilanteissa yhdistää ottaen kuitenkin huomioon mm. rahastojen mahdolliset erot hautojen ainaishoitosopimuksia koskevissa vastuissa.

Hautainhoitorahaston segmentti

Hautainhoitorahasto ja seurakunnan tapahtumat ovat kirjanpitojärjestelmässä saman seurakuntatunnuksen alla. Taseyksiköiden tapahtumat erotellaan toisistaan segmentin avulla. Rahaston kaikki tapahtumat kirjataan suoraan kyseisen rahaston tulosityksikölle tai kustannuspaikalle. Esimerkiksi palkat kirjataan suoraan sille hautainhoitorahaston kustannuspaikalle, jolle ne kohdistuvat.

Segmenttierot ja -erojen kuukausittainen tasaus

Segmenttiero syntyy, jos kirjanpidon tosite sisältää kahden eri segmentin tapahtumia eivätkä ne mene segmenteittäin tasan. Tämän vuoksi muistiotositteet tulee pyrkiä laatimaan niin, että tositteet sisältävät vain yhden segmentin tapahtumia. Segmenttiero syntyy myös silloin, kun ostolasku, jolla on ostoja sekä seurakunnalle että hautainhoitorahastolle, kirjataan oikeille segmenteille, vaikka se maksetaan toisen pankkitililtä.

Segmenttierot tasataan kuukausittain Kipassa tehtävällä seurakunnan ja hautainhoitorahaston välisellä saamis- ja velkakirjauksella. Seurakunnan ja hautainhoitorahaston välisen raha-/tilisiirron tekee seurakunta. Seurakunta kirjaa myös tilisiirrosta muistiotositteen.

Esimerkki: Seurakunnan pankkitililtä maksetaan hautainhoitorahaston laskuja yhteensä 2 000,00 eurolla. Ostolasku on kirjattu hautainhoitorahaston kustannuspaikalle ja kohdistuu sitä kautta automaattisesti hautainhoitorahaston segmentille. Maksu lähtee seurakunnan pankkitililtä, joka kuuluu kirjanpidossa seurakunnan segmentille. Tästä muodostuu taseyksiköiden välille segmenttiero eli seurakunnalle saaminen hautainhoitorahastolta ja hautainhoitorahastolle velka seurakunnalle.

Kipassa tehdään seuraava kirjaus tapahtumasta:

Pääkirjatili	Debet	Kredit	Segmentti
167400 Taseyksiköiden välinen selvittelytili	2 000,00		xxxx01 srk
167400 Taseyksiköiden välinen selvittelytili		2 000,00	xxxx50 hhr

Seurakunta siirtää hautainhoitorahaston pankkitililtä seurakunnan pankkitilille 2 000,00 euroa. Seurakunnassa tehdään seuraavat muistiotositteet tilisiirroista:

Pääkirjatili	Debet	Kredit	Segmentti
19xxx1 Pankin saapuvien välitili	2 000,00		xxxx01 srk
167400 Taseyksiköiden välinen selvitteilytili		2 000,00	xxxx01 srk

Pääkirjatili	Debet	Kredit	Segmentti
19xxx2 Pankin lähtevien välitili		2 000,00	xxxx50 hhr
167400 Taseyksiköiden välinen selvitteilytili	2 000,00		xxxx50 hhr

Haudanhoitomaksuun liittyvät kirjaukset

Asiakas maksaa haudanhoitolaskun pankkitilille. Kaikki saadut ennakot eripituisista haudanhoitosopimuksista kirjataan taseessa yhdelle pääkirjatilille **239000 Saadut ennakot**.

Esimerkki1: Saapunut 30.6.2019 suoritus viiden vuoden hautainhoitosopimukseen kirjataan seuraavasti:

Pääkirjatili	Debet	Kredit	Tulosyksikkö
19xxx1 Pankin saapuvien välitili	2 500,00		
239000 Saadut ennakot määräaikaisista haudanhoitosopimuksista		2 500,00	9004050xxx

Tilinpäätöskirjaukset

Tilinpäätöksessä tilikauden osuus siirretään taseen saaduista ennakoista tuloslaskelman tilille *Jaksotetut haudanhoitomaksut* jaksotussääntöjä noudattaen. Jaksotus tehdään sopimuskohtaisesti. Esimerkiksi viiden vuoden sopimuksista saaduista ennakoista siirretään vuosittain viidesosa tuloslaskelmaan jaksotetuiksi hoitomaksuiksi.

Pääkirjaili	Debet	Kredit	Tuloyksikkö
323200 Hautojen kesähoitomaksut		500,00	9004050xxx
239000 Saadut ennakot määräaikaisista haudanhoitosopimuksista	500,00		9004050xxx

Pitkäaikaisista veloista tililtä 239000 kirjataan lyhytaikaisiin velkoihin tilille 253800 seuraavalle vuodelle kohdistuva osuus haudanhoitomaksuista.

Hautainhoitorahaston loppusumma merkitään seurakunnan taseen toimeksiantojen varoihin ja toimeksiantojen pääomiin. Hautainhoitorahaston tuotot ja kulut merkitään informatiivisena tietona seurakunnan tuloslaskelmaan (tilit 679000–679800).

Hautainhoitorahaston tilinpäätös tehdään erillisenä, mutta se sisällytetään seurakuntatalouden tilinpäätökseen.

Hautainhoitorahaston tuloslaskelma

Hautainhoitorahaston tuloslaskelmaan kirjataan:

- sopimus yhdeksi vuodeksi (yhden kesän hoitomaksu)
- kaikki sopimushautojen hoidosta aiheutuneet palkkamenot sivukuluneen
- tarvikkeet, materiaalit ja palvelujen ostot
- vuokrat
- rahoitustulot ja -menot ja muut menot.
- hautainhoitorahaston taseen pysyvistä vastaavista lasketut poistot
- sisäiset korkomenot ja -tulot
- hautainhoitorahaston osuus yleishallintomenoista
- 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 tase

Hautainhoitorahaston taseen pysyviksi vastaaviksi aktivoidaan sopimushautojen hoitamista varten tehdyt investoinnit ja sopimuspääomien pitkäaikaiset sijoitukset. Poistot tehdään seurakuntatalouden poistoajkoja noudattaen.

Hautainhoitorahaston taseessa näkyvät myös **lahjoitukset ja testamentit**, jotka hautainhoitorahasto on saanut. Jos lahjoitus/testamentti on tehty erikseen mainittujen hautojen hoitoon, saatu pääoma kirjataan tilille 239000 Saadut ennakot määräaikaisista haudanhoitosopimuksista kyseisen haudanhoitosopimuksen/-sopimusten tulosityksikölle. Hautainhoitorahastolle yleisesti hautojen hoitoon tehty pienehkö lahjoitus/testamentti kirjataan sen sijaan hautainhoitorahaston tuloslaskelman muihin tuottoihin tilille 323700. Koska hautainhoitorahastossa hautojen hoito tulisi rahoittaa haudanhoitosopimuksista saaduilla tuloilla eikä yli-/alikatetta tulisi syntyä, seurakunnan ei ole tarkoituksenmukaista vastaanottaa ylisuuria pelkästään haudanhoitoon tarkoitettuja lahjoitus- tai testamenttitoimeksiantoja.

3.2 Haudanhoitosopimukset ilman hautainhoitorahastoa

Haudanhoitosopimusten toinen, hallinnollisesti huomattavasti kevyempi tapa, on niiden hallinnointi osana seurakunnan kirjanpitoa.

Hautaustoimen pääluokassa on tällöin oma tehtäväalue, *haudanhoitosopimukset*, jolle haudanhoitosopimukseen liittyvät tulot ja menot kirjataan. Erittely hoitosopimuksittain saadaan hautakirjajärjestelmästä.

Tuloslaskelmaan tehtäväalueelle Haudanhoitosopimukset kirjataan:

- tuloksi yhden kesän kesähoitomaksut
- korkotulot ja muut mahdolliset haudanhoitosopimukseen liittyvät tulot
- sopimushautojen hoidosta aiheutuneet palkkamenot sivukuluineen
- tarvikkeet ja palvelujen ostot
- vuokrat ja muut menot
- haudanhoitosopimuksien osuus yleishallinnon vyörytysmenoista
- haudanhoitosopimuksien osuus sisäisistä vuokramenoista ja muista mahdollisista sisäisistä menoista.

Menojen ja tulojen jako tehdään Haudanhoitosopimukset -tehtäväalueen ja seurakunnan muun toiminnan kesken aiheuttamisperiaatteen mukaan sisäisenä laskentana.

Haudanhoitosopimukseen liittyvät kirjaukset

Haudanhoitosopimusmaksu kirjataan kuten hautainhoitorahastossakin. Kaikki saadut ennakot eripituisista haudanhoitosopimuksista kirjataan taseen vieraaseen pääomaan tilille 239000 *Saadut ennakot määräaikaisista haudanhoitosopimuksista.*

Tilinpäätöskirjaukset

Tilinpäätöksessä tilikauden osuus siirretään taseen saaduista ennakoista tuloslaskelman tilille *Jaksotetut haudanhoitomaksut* jaksotussääntöjä noudattaen. Jaksotus tehdään sopimuskohtaisesti. Esimerkiksi viiden vuoden sopimuksista saaduista ennakoista siirretään vuosittain viidesosa tuloslaskelmaan jaksotetuiksi hoitomaksuiksi.

Pitkäaikaisista veloista tililtä 239000 kirjataan lyhytaikaisiin velkoihin tilille 253800 seuraavalle vuodelle kohdistuva osuus haudanhoitomaksuista.

Tilinpäätöksen liitetiedoksi tehdään selvitys haudanhoitosopimusten olennaisista vastuista.

3.3 Sopimusvastuun laskeminen

Haudanhoitosopimusten sopimusvastuu lasketaan vuosittain tilinpäätöksessä ja laskelmat sopimusvastuusta sekä hautainhoitosopimusten yli-/alikatteisuudesta esitetään taseen liitetietoina. Laskelmat esitetään riippumatta siitä, hoidetaanko hautainhoitosopimukset erillisessä rahastossa vai osana seurakuntatalouden kirjanpitoa.

Hautainhoitosopimusten sopimusvastuu 31.12.20XX

HHR-kulut/sopimushautojen kulut vuonna 2022	100 000
sopimushautojen lkm tilikauden aikana	2 000
yhden hoidetun haudan kulut keskimäärin	50
(kulut/hautojen lkm)	

sopimusten kesto	hoitovuodet	sopimusten lukumäärä	hoitovuosia jäljellä	hoitovuosien määrä yht.	keskim. hoitokust.	pääoma 1.1	jaksotus	pääoma 31.12 saadut ennakot
5 vuotta	2018-2022	75	1	75	50	3 750,00	3 750,00	0,00
5 vuotta	2019-2023	96	2	192	50	9 600,00	4 800,00	4 800,00
5 vuotta	2020-2024	170	3	510	50	25 500,00	8 500,00	17 000,00
5 vuotta	2021-2025	158	4	632	50	31 600,00	7 900,00	23 700,00
5 vuotta	2022-2026	220	5	1 100	50	55 000,00	11 000,00	44 000,00
10 vuotta	2013-2022	105	1	105	50	5 250,00	5 250,00	0,00
10 vuotta	2014-2023	175	2	350	50	17 500,00	8 750,00	8 750,00
10 vuotta	2015-2024	165	3	495	50	24 750,00	8 250,00	16 500,00
10 vuotta	2016-2025	150	4	600	50	30 000,00	7 500,00	22 500,00
10 vuotta	2017-2026	105	5	525	50	26 250,00	5 250,00	21 000,00
10 vuotta	2018-2027	150	6	900	50	45 000,00	7 500,00	37 500,00
10 vuotta	2019-2028	120	7	840	50	42 000,00	6 000,00	36 000,00
10 vuotta	2020-2029	196	8	1 568	50	78 400,00	9 800,00	68 600,00
10 vuotta	2021-2030	105	9	945	50	47 250,00	5 250,00	42 000,00
10 vuotta	2022-2031	10	10	100	50	5 000,00	500,00	4 500,00
YHTEENSÄ	YHTEENSÄ	2 000	70	8 937		446 850,00	100 000,00	346 850,00

Jäljellä olevien hoitovastuiden määrä 346 850,00 euroa.

(yhden hoidetun haudan kulut keskimäärin* vastuulla olevien haudanhoitovuosien lukumäärä)

Taulukko 2. HOITOVASTUIDEN YLI-/ALIKATTEISUUS					
Haudanhoitosopimukset					
Haudanhoitosopimusten ennakot 31.12.2022	346 850,00				
Haudanhoitosopimusten varat yhteensä 31.12.2022	263 500,00	(HHR:n taseen vastaavaa-puolen loppusumma)			
Haudanhoitosopimusten yli-/alicate 31.12.2023	-83 350,00				

3.4 Haudanhoitosopimusten yli-/alicateisuuden korjaaminen

Mikäli haudanhoitosopimusten varat ovat olennaisesti laskennallisia hoitovastuita suuremmat, 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 lisääjän myöntämistä hoitosopimushaudoille.

Koska haudan hoidosta perittävät maksut saavat olla enintään palvelun tuottamisesta aiheutuvien kustannusten suuruiset (Hautausoimilaki 2:6,1), pääoman tuotto vaikuttaa sopimushaudoista perittävien korvausten suuruuteen.

Kun seurakunnassa tehdään päätös hautainhoidon tason nostamisesta sen vuoksi, että tuotot näyttävät olleen kuluja suuremmat, hoitotasoa nostetaan vain määräaikaisesti sovittuun hoitotason yläpuolelle.

Mikäli haudanhoitosopimusten varat ovat olennaisesti pienemmät kuin jäljellä oleva laskennallinen hoitovastuu, 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, jos alikatteisuuden syynä on se, että hautojen ainaishoitosopimuksista saadut varat on käytetty.
4. harkita pitkäaikaisten (usean vuosikymmenen mittaisten) hoitosopimusten purkamista tai lyhentämistä, jos alikatteisuuden syynä on, että pitkäaikaisista haudanhoitosopimuksista saadut varat on käytetty.

Mikäli seurakunnassa tehdään päätös 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.

Joissakin haudanhoitosopimuksissa seurakunnalle on annettu oikeus alentaa hoitotasoa varojen käydessä vähiin.

Haudanhoitosopimusten varojen ja laskennallisten hoitovastuiden huomattava epäsuhta (yli-/alijäämä) tulee korjata yllä mainituin toimenpitein riippumatta siitä, hoidetaanko haudanhoitosopimukset rahastossa vai osana seurakunnan kirjanpitoa.

4. Ainaishoitosisopimukset

Seurakunnilla oli 34 857 arkkuhautoihin kohdistuvaa ainaishoitosisopimusta vuonna 2022, minkä lisäksi niillä oli 1300 uurnahautoihin tehtyä ainaishautainhoitosisopimusta.

4.1 Ainaishoitosisopimusten varojen käyttäminen

Vanhan kirkkolain 349 §:n 2. momentin mukaan ainaisten ja määräaikaisten sopimusten hoitoon oli käytettävissä vain hautainhoitorahaston pääomien tuotto. Kirkkohallitus suositteli kuitenkin vuonna 1954, että määräaikaisen sopimuksen hoitoon oli käytettävissä sekä pääoma että tuotto. Seurakunnat ovat noudattaneet tätä suositusta. Vaikka pääoman käyttäminen määräaikaisten hoitosisopimusten hoitamiseen ei ollut vanhan kirkkolain säännösten mukainen, menettely oli välttämätön, koska muuten maksettu pääoma olisi jäänyt seurakunnalle sopimuskauden päättyessä.

Uusi kirkkolaki (1994) mahdollisti seurakunnille toisen hautainhoitorahaston perustamisen lain voimaantulon jälkeistä aikaa varten. Tämän uuden hautainhoitorahaston kautta hoidettiin uudet hautainhoitosisopimukset. Samalla seurakunnille tuli myös mahdolliseksi tehdä määräaikaisia haudanhoitosisopimuksia ilman rahastointia. Joissakin seurakunnissa uuden kirkkolain tuomaa mahdollisuutta on hyödynnetty perustamalla uusi hautainhoitorahasto ja säilyttämällä ns. vanha hautainhoitorahasto, jossa määräaikaisten sopimusten päättyessä on jäljellä enää ainaishoitosisopimukset. Osa seurakunnista on siirtänyt hautainhoitosisopimukset hoidettavaksi osana seurakunnan kirjanpitoa.

4.2 Ainaishoitosisopimusten lakkauttaminen

Useimmissa seurakunnissa on vain yksi hautainhoitorahasto, jonka kautta hoidetaan kaikki haudanhoitosisopimukset. Tällöin saattaa olla vaikea selvittää ainaishoitosisopimusten ja toisaalta pitkäaikaisten määräaikaisten sopimusten varojen käyttö, koska näitä varoja ei ole pidetty kirjanpidossa erillään.

Kun hautainhoitorahastojen vastuut ovat olleet varoja suuremmat, seurakunnissa on alennettu sopimushautojen hoidon tasoa. Kun ainaishoitosisopimusten pääomakin on käy-

tetty hautojen hoitoon, useissa seurakunnissa on tehty päätös sopimusten lopettamisesta. Ainaishoitosisopimuksia oli tilastojen mukaan vuonna 2003 vielä 52 512 eli viimeisen noin 20 vuoden aikana seurakunnissa on lakkautettu 16 355 ainaishoitosisopimusta.

4.2.1 Oikeustapaukset

Ainaishoitosisopimusten lakkauttamisesta on olemassa kaksi esimerkkitapausta. Ensimmäinen on korkeimman hallinto-oikeuden päätös KHO 23.8.2002, (taltionumero 1932, diaarinumero 2063/1/01), jonka mukaan seurakunnalla oli ollut oikeus lakkauttaa hautojen ainaishoitosisopimukset, kun hoidosta maksettu pääoma ja korkotuotto oli käytetty kokonaan loppuun. Päätöksen perusteluiden mukaan pääomat oli käytetty ja seurakunnalle oli kertynyt alijäämää ainaishoitosisopimuksista. Kirkkolain 15 luvun 1 §:n mukaan seurakunnan varoja ja tuloja saa käyttää ainoastaan seurakunnan tehtävien toteuttamiseen.

Toisessa tapauksessa asia eteni hallinto-oikeuden kautta korkeimpaan hallinto-oikeuteen ja sai oikeusasteissa toisistaan poikkeavan ratkaisun. Hämeenlinnan hallinto-oikeus, nro 12/0688/3, annettu 19.11.2012, katsoi, että seurakuntayhtymällä oli oikeus lakkauttaa ainaishoitosisopimus. Korkein hallinto-oikeus, KHO: 2014:64, kumosi hallinto-oikeuden päätöksen ja vahvisti, ettei seurakuntayhtymällä ole esittämiensä laskelmien perusteella ollut oikeutta irtisanoa kysymyksessä olevaa haudanhoitosisopimusta. Seurakuntayhtymä voi vapautua haudan ainaishoitoa koskevasta sitoumuksestaan vain siinä tapauksessa, että se ei kykene täyttämään sitoumuksen mukaista velvoitettaan sen vuoksi, että *pääoma ja sen tuotto on tosiasiallisesti käytetty kokonaan*. Seurakuntayhtymä oli esittänyt laskelmia osoittaakseen, että ainaishoitosisopimuksista saadut pääomat ja korkotuotot olivat loppuneet. Laskelmissa ei ollut kuitenkaan otettu huomioon muun ohessa *varojen kirjanpitoarvon ja käyvän arvon erotusta*. Seurakuntayhtymä ei ollut osoittanut, että pääoma ja sen tuotto olisi tosiasiallisesti käytetty kokonaan loppuun.

4.2.2 Vaihtoehtoiset tavat lakkauttaa ainaishoitosisopimukset

Jos hautojen ainaishoitosisopimusten jäljellä olevat varat ovat riittämättömät vastuisiin nähden ja seurakunta päättää tarkastella mahdollisuutta sopimusten irtisanomiseen, on ensin kyettävä osoittamaan, että jokaista yksittäistä ainaishaudanhoitosisopimusta on tarkasteltu erikseen ja että yksittäisen ainaishaudanhoitosisopimuksen pääoma ja tuotto on tosiasiallisesti käytetty kokonaan loppuun.

Yksittäisen ainaishoitosisopimuksen varojen loppumista on käytännössä hyvin haasteellista osoittaa, jos vuosien saatossa samassa hautainhoitorahastossa on hoidettu sekä määräaikaisten että ainaishaudanhoitosisopimukset eikä niiden varoja ole pidetty kirjanpidossa toisistaan erillään.

Toimintavaihtoehdot ainaishoitosisopimusten lakkauttamiseksi:

1. Siirretään uusien sopimusten kirjanpito tehtäväksi seurakunnan kirjanpidossa ja kaikki uudet sopimukset tehdään sinne. (suositeltava tapa)

Hautainhoitorahastoon jätetään kaikki tähän asti tehdyt sopimukset. Määräaikaisten sopimusten päätyttyä, hoidetaan rahaston kautta ainoastaan ainaishoitosisopimukset. Rahaston varojen loppuessa ainaishoitosisopimusten varojen voidaan osoittaa loppuneen ja niiden loppuminen voidaan todentaa.

Mikäli seurakunta päätyy tähän vaihtoehtoon, siirtymä kannattaa tehdä esimerkiksi 1.1.2024 alkaen. Muutoksesta tulee olla yhteydessä Kipaan, koska 1.1.2024 alkaen tehtäviä uusia hautainhoitosisopimuksia varten pitää seurakuntatalouden kirjanpitoon avata uusi tulosityksikkö/kustannuspaikka. Myös kustannusten kohdentaminen uudessa toimintamallissa on hyvä suunnitella etukäteen.

2. Perustetaan uusi hautainhoitorahasto ja uudet hautainhoitosisopimukset tehdään sinne.

Vanhaan hautainhoitorahastoon jätetään kaikki tähän asti tehdyt sopimukset. Määräaikaisten sopimusten päätyttyä, hoidetaan tämän ns. vanhan rahaston

kautta ainoastaan ainaishoitosisopimukset. Rahaston varojen loppuessa ainaishoitosisopimusten varojen voidaan osoittaa loppuneen ja niiden loppuminen voidaan todentaa.

Kuten ensimmäisessä vaihtoehdossakin siirtymä kannattaa tehdä esimerkiksi 1.1.2024 alkaen. Muutoksesta tulee olla yhteydessä Kipaan, koska hautainhoitorahastoa varten pitää kirjanpitoon perustaa uusi taseyksikkö. Myös kustannusten kohdentaminen uudessa toimintamallissa on hyvä suunnitella etukäteen.

Vaihtoehdot edellyttävät, että hautakirjajärjestelmästä pystytään erittelemään haudanhoitosisopimukset niiden tekopäivän mukaan, jolloin hautajärjestelmän saldot voidaan täsmäyttää kirjanpitoon.

3. Ainaishoitosisopimusten varojen loppumisen osoittaminen laskelmin

Ainaishoitosisopimusten varojen loppuminen voidaan osoittaa seuraavasti:

A. Mikäli kirjanpidosta saadaan selville ainaishoitosisopimuksista ja hyvin pitkistä haudanhoitosisopimuksista saadun pääoman suuruus ja vuosittaiset tuotot sekä hoidettujen hautojen kulut, jäljellä olevan pääoman suuruus lasketaan em. perusteiden mukaan.

- Edellytyksenä on, että ainaishoitosisopimusten ja pitkäaikaisten määräaikaisten sopimusten varat ja niistä saatu tuotto on pidetty kirjanpidossa toisistaan erillään.

B. Mikäli seurakunnan kirjanpidosta saadaan selville ainaishoitosisopimusten ja hyvin pitkien hoitosisopimusten pääomat, mutta ei niiden vuosittaisia tuottoja, pääomille lasketaan todennäköinen vuosittainen tuotto ja pääomasta vähennetään vuosittaiset hoitokulut tai kesähoitomaksun suuruus.

- Yksittäisen ainaishoitosisopimuksen varoista saatua tuottoa ei kuitenkaan voida osoittaa, jos ainaishoitosisopimusten varat ovat olleet sijoi-

tettuina, ja jos kirjanpidosta ei ole osoitettavissa, mihin omaisuuslajiin juuri sen sopimuksen varat ovat vuosien saatossa olleet sijoitettuna ja mikä juuri niistä saatu tuotto on ollut.

- HUOM. Jos seurakunta pystyy laskelmin osoittamaan, että sijoituskiinteistöt ja/tai arvopaperit on hankittu vasta sen jälkeen, kun ainaishoitosopimusten varat oli jo käytetty, myöhempien sijoitusten tuotolla ei ole vaikutusta mahdollisuuteen irtisanoa ainaishoitosopimukset.

C. Mikäli kirjanpidosta ei saada selville ainaishoitosopimuksista ja/tai hyvin pitkistä hoitosopimuksista saatua pääoman suuruutta, vuosittaista tuottoa eikä hoitohautojen vuosittaisia kuluja.

- Jos mitään yllä mainituista ei tiedetä, ainaishoitosopimuksen varojen loppumista ei voida laskelmin osoittaa niin kauan kuin hautainhoitorahastossa on sijoitettuja varoja/omaisuutta.
- Hoitosopimusten varoja arvioitaessa tulee huomioida varojen kirjanpitoarvon ja käyvän arvon erotus. Hautainhoitorahaston varallisuus tulee realisoida ensin ja nämä varat käyttää loppuun ennen kuin ainaishoitosopimusten varojen voidaan tosiasiallisesti osoittaa loppuneen.

Hautainhoitorahasto vastaa koko omaisuudellaan niiden haudanhoitosopimusten hoitamisesta, joista saadut haudanhoitomaksut on aikoinaan rahastoon maksettu, jos kirjanpidosta ei saada eriteltyä ainaishoitosopimuksesta maksettua pääomaa ja siitä vuosien saatossa saatua tuottoa. Huomionarvoista on, että omaisuus arvostetaan käypään arvoon. Sama koskee vastaavassa tapauksessa myös hautainhoitosopimusten ylijäämää, jos ainaishoitosopimuksia hoidetaan osana seurakuntatalouden kirjanpitoa ja jos niistä maksettuja pääomia tai tuottoja ei ole kirjanpidossa eritelty.