

KIRJANPITOLAUTAKUNNAN HYVINVOINTIALUE- JA KUNTAJAOSTO

Työ- ja elinkeinoministeriö

YLEISOHJE HYVINVOINTIALUEEN TILIKAUDEN AIKAISTEN KATSAUSTEN LAA-
DINNASTA

Helsinki

2023

TYÖ- JA ELINKEINOMINISTERIÖ

Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaosto

Helsinki

13.6.2023

YLEISOHJE HYVINVOINTIALUEEN TILIKAUDEN AIKAISTEN KATSAUSTEN LAADINNASTA

Sisällysluettelo

1	Johdanto	3
2	Tilinpäätöksen laatimista koskevat periaatteet	5
2.1	Olennaisuus tilinpäätösperiaatteena.....	5
2.2	Varovaisuuden periaate.....	5
2.3	Suoriteperusteisuus	6
3	Tilikauden aikaisten katsausten sisältö	7
3.1	Tuloslaskelman ja taseen erien toteumatiedot	7
3.1.1	Suoriteperusteisuus	7
3.1.2	Taseen arvostamisperiaatteet	8
3.2	Toiminnan ja talouden olennaiset tapahtumat	8
3.3	Talousarvion toteutuminen ja ennuste koko vuoden tuotoista ja kuluista.....	8

1 Johdanto

Hyvinvointialueen kirjanpitoon ja tilinpäätökseen sovelletaan hyvinvointialueesta annetun lain lisäksi kirjanpitolakia (laki hyvinvointialueesta 116.1 §). Hyvinvointialueesta annetun lain 116.1 §:n mukaan hyvinvointialueen tilinpäätöksen laadinnassa ei kuitenkaan sovelleta kirjanpitolain 4 luvun 5 §:n 2 eikä 3 momenttia, 5 luvun 2 a, 2 b, 4, 5 b eikä 17 §:ää eikä 7 a lukua. Valtioneuvoston asetuksella voidaan antaa tarkempia säännöksiä hyvinvointialueen tilinpäätökseen kuuluvasta taseesta, tuloslaskelmasta, rahoituslaskelmasta ja niiden liitteenä olevista tiedoista sekä talousarvion toteutumisvertailusta ja toimintakertomuksesta, konsernitilinpäätöksestä ja sen liitetiedoista sekä osavuosikatsauksista (laki hyvinvointialueesta 116.2 §).

Hyvinvointialueesta annetun lain 120 §:n mukaan hyvinvointialueen on tuotettava tietoja hyvinvointialueen toiminnasta ja taloudesta hyvinvointialueen toiminnan ja talouden ohjausta, johtamista ja seurantaa varten. Hyvinvointialueen on salassapitosäännösten estämättä toimitettava 116 §:ssä tarkoitetut tilinpäätös-, osavuosikatsaus- ja kustannustiedot sekä muualla laissa tai lain nojalla säännöllisesti toimitettavaksi edellytetyt taloustiedot Valtiokonttorille yhteentoimivuuden edellyttämässä muodossa. Valtioneuvoston asetuksella voidaan antaa tarkempia säännöksiä tuotettavista tiedoista sekä tietojen tuottamisen ja toimittamisen menettelytavoista ja ajankohdista.

Hyvinvointialueesta annetun lain 120 §:n mukaan valtiovarainministeriö vastaa taloustietojen yhteentoimivuuden edellytyksenä olevan tarkemman tietosisällön ja teknisten kuvausten määrittelyä varten tarvittavan yhteistyön järjestämisestä. Yhteistyöhön perustuen valtiovarainministeriön asetuksella annetaan vuosittain tarkemmat säännökset seuraavana tilikautena tietojen toimittamiseen sovellettavista koodistoista, teknisistä kuvauksista ja raportointikokonaisuuksista.

Toimintaa ja taloutta koskevien tietojen tuottamista ja toimittamista koskeva sääntely koskee saman sisältöisenä myös hyvinvointiyhtymiä. HUS-yhtymä on hyvinvointialueesta annetussa laissa tarkoitettu hyvinvointiyhtymä. Helsingin kaupunki soveltaa tietojen toimittamista koskevaa aikataulua sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen erillistilinpäätöksessä sekä siihen sisältyvässä konsernitilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin.

Valtioneuvosto on antanut hyvinvointialueesta annetun lain nojalla asetukset hyvinvointialueen taloutta koskevien tietojen toimittamisesta (462/2022) ja hyvinvointialueen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista (729/2021). Hyvinvointialueen taloutta koskevien tietojen toimittamista koskevassa asetuksessa säännellään tietojen toimittamisesta ja aikataulusta. Hyvinvointialueen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetun asetuksen 12 ja 13 §:ssä ovat säännökset hyvinvointialueen neljännes- ja puolivuositietojen sisällöstä ja niiden laadinnassa noudatettavista tilinpäätösperiaatteista. Lisäksi tilikauden aikaisessa taloustietojen raportoinnissa on otettava huomioon valtiovarainministeriön vuosikohtaisilla asetuksilla ja muualla annettavat tarkemmat ohjeet raportoitavista tiedoista.

Hyvinvointialueen tilinpäätöstiedoista annetun asetuksen mukaan puolivuositietojen on sisällettävä hyvinvointialueen ja liikelaitosten tuloslaskelmat ja ta-

seet. Lisäksi puolivuosisikatsauksessa on esitettävä toiminnan ja talouden olennaiset tapahtumat, talousarvion toteutuminen sekä ennuste koko vuoden tuotoista ja kuluista. Neljännesvuosisikatsauksen on sisällettävä hyvinvointialueen ja liikelaitosten tuloslaskelmat ja taseet. Lisäksi neljännesvuosisikatsauksessa on esitettävä toiminnan ja talouden olennaiset tapahtumat, talousarvion toteutuminen sekä keskeiset tekijät, joiden ennakoitaan vaikuttavan tilikauden tuottojen ja kulujen määriin. Puolivuosi- ja neljännesvuosisikatsauksen laadinnassa on noudatettava kirjanpitolaissa (1336/1997) säädettyjä yleisiä tilinpäätösperiaatteita. Hyvinvointialueen tilinpäätöstiedoista annettu asetus ei sisällä kuukausikatsauksia koskevaa sääntelyä.

Hyvinvointialueen on toimitettava Valtiokonttorille puolivuosi- ja neljännesvuositietojen lisäksi kuukausitiedot vuoden alusta huhtikuun, toukokuun, heinäkuun, elokuun, lokakuun ja marraskuun loppuun (valtioneuvoston asetus hyvinvointialueen taloutta koskevien tietojen toimittamisesta 462/2022). Valtiovarainministeriön vuosikohtaisilla asetuksilla annetaan ohjeet taloustietojen toimittamiseen sovellettavasta tietosisällöstä ja teknisistä kuvauksista eli Valtiokonttorille raportoitavista tiedoista.

Puolivuosi-, neljännesvuosi- sekä kuukausikatsauksia kutsutaan tässä yleisohjeessa tilikauden aikaisiksi katsauksiksi. Valtiokonttorin palveluun toimitettavissa tiedoissa käytetään sellaista tarkkuutta, jonka avulla palvelusta on mahdollista saada katsauksiin sisältyvät tiedot. Esimerkiksi talousarvion toteutumisvertailu muodostuu palvelussa talousarviotietojen ja neljännesvuodelta annettavien toteutumatietojen (neljännesvuositiedot) perusteella¹.

Tilikauden aikaisiin katsauksiin sisältyvien tietojen ei tarvitse olla tilintarkastettuja. Jokainen hyvinvointialue voi itse harkita, millä tavoin katsauksia käsitellään hyvinvointialueen toimielimissä ja onko tarvetta koota katsausten sisältöä erilliseksi asiakirjaksi. Hyvinvointialueen toimittamat tiedot ovat tarkasteltavissa Valtiokonttorin palvelussa ilman että hyvinvointialue kokoaa niistä erillistä asiakirjaa. Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaosto antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolain ja hyvinvointialueesta annetun lain 116–119 §:n sekä 116 §:n 2 momentin nojalla annetun asetuksen soveltamisesta (laki hyvinvointialueesta 116 §).

Tällä yleisohjeella annetaan tarkemmat ohjeet tilikauden aikaisten katsausten laadinnasta ja laadinnassa noudatettavien yleisten tilinpäätösperiaatteiden, kuten jaksotus- ja arvostusperiaatteiden, soveltamisesta.

Tätä yleisohjetta noudatetaan ensimmäisen kerran vuodelta 2023 laadittaviin hyvinvointialueen tilikauden aikaisten katsausten tietoihin. Ohjeessa hyvinvointialueella tarkoitetaan jäljempänä myös hyvinvointiyhtymää, ellei toisin ole sanottu. Lisäksi Helsingin kaupunki soveltaa tätä yleisohjetta sosiaali- ja terveydenhuollon sekä pelastustoimen eriytettävien tehtävien tilikauden aikaisten katsauksen tietoihin.

¹ Sana katsaus viittaa siis hyvinvointialueen velvollisuuteen tuottaa tietoja, mutta hyvinvointialue toimittaa tiedot Valtiokonttorille erikseen määritellyssä muodossa (XBRL-taksonomian mukainen tietosisältö).

2 Tilinpäätöksen laatimista koskevat periaatteet

Kirjanpitolain (KPL 3:2a-3 §) tarkoittamia tilinpäätöksen laatimista koskevia yleisiä tilinpäätösperiaatteita ovat:

- olennaisuus
- oletus kirjanpitovelvollisen toiminnan jatkuvuudesta;
- johdonmukaisuus laatimisperiaatteiden ja -menetelmien soveltamisessa tilikaudesta toiseen;
- huomion kiinnittäminen liiketapahtumien tosiasialliseen sisältöön eikä yksinomaan niiden oikeudelliseen muotoon (**sisältöpainotteisuus**);
- tilikauden tuloksesta riippumaton varovaisuus;
- tilinavauksen perustuminen edellisen tilikauden päättäneeseen taseeseen;
- tilikaudelle kuuluvien tuottojen ja kulujen huomioon ottaminen riippumatta niihin perustuvien maksujen suorituspäivästä (**suoriteperuste**);
- kunkin hyödykkeen ja muun tase-eriin merkittävän erän erillisarvostus; sekä
- taseessa vastaaviin ja vastattaviin kuuluvien erien ja tuloslaskelmassa tuottojen ja kulujen esittäminen täydestä määrästäan niitä toisistaan vähentämättä, jollei yhdisteleminen ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi (**netottamiskielto**).

2.1 Olennaisuus tilinpäätösperiaatteena

Tilinpäätöksen laadinnassa noudatetaan olennaisuuden periaatetta. Tilinpäätöksessä esitettävä seikka on olennainen silloin, kun sen pois jättämisen tai väärin ilmoittamisen voidaan kohtuullisesti odottaa vaikuttavan päätöksiin, joita tiedon käyttäjät tekevät tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen perusteella. Vaikka seikka olisi yksittäisenä epäolennainen, olennaisuuden arviointi tulee kohdistaa kokonaisuuteen, jos samankaltaisia seikkoja on useita. (KPL 3:2 §) Erityistä painoarvoa on annettava sellaisten seikkojen esittämiselle, jotka ovat merkityksellisiä oikealle ja riittävälle kuralle. Olennaisuusperiaate suhteutuu kirjanpitovelvollisen kokoon ja toiminnan laatuun ja luonteeseen nähden.

Myös tilikauden aikaisten katsausten laadinnassa olennaisuuden periaate määritellään vastaavalla tavalla. Esitettävä seikka on olennainen silloin, kun sen pois jättämisen tai väärin ilmoittamisen voidaan kohtuullisesti odottaa vaikuttavan päätöksiin, joita tiedon käyttäjät tekevät tilikauden aikaisten katsausten perusteella. Katsausten tarkoituksena on antaa kokonaiskuva hyvinvointialueen taloudesta ja sen kehityksestä jo kesken tilikauden eri sidosryhmille. Annettuja tietoja käytetään hyväksi esimerkiksi julkisen talouden suunnitelman, valtion talousarvioesityksen valmistelussa ja niihin liittyvässä hyvinvointialueiden rahoituksen riittävyyden arvioinnissa sekä muussa hyvinvointialueiden toiminnan ja talouden seurannassa ja ohjauksessa.

2.2 Varovaisuuden periaate

Varovaisuuden periaate on tilinpäätöksessä noudatettava yleisperiaate, jonka mukaan tuloslaskelmaan ei tule ennakoida realisoitumattomia tuloja eikä voittoja, mutta tulee ennakoida kaikki menetykset ja tappiot.

Varovaisuus edellyttää erityisesti, että tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa otetaan huomioon

- ainoastaan tilikaudella toteutuneet voitot
- kaikki poistot ja arvonalennukset vastaavista
- velkojen arvonnlisäykset
- kaikki päättyneeseen tai aikaisempiin tilikausiin liittyvät, ennakoitavissa olevat vastuut ja mahdolliset menetykset, vaikka ne tulisivat tietoon vasta tilikauden päättymisen jälkeen. (KPL 3:3.2 §)

2.3 Suoriteperusteisuus

Menon kirjaamisperusteena on tuotannontekijän vastaanottaminen ja tulon kirjaamisperusteena suoritteen luovuttaminen (*suoriteperuste*). Meno ja tulo saadaan kirjata myös veloitukseen (*laskuperuste*) tai maksuun (*maksuperuste*) perustuen. Jos menot ja tulot kirjataan maksuperusteen mukaan, on ostovelat ja myyntisaamiset voitava jatkuvasti selvittää. (KPL 2:3 §) Vähäisiä kirjauksia, jotka on tehty laskuperusteisesti tai maksuperusteisesti, ei ole tarpeen oikaista ja täydentää suoriteperusteen mukaisiksi ennen tilinpäätöksen laatimista, ellei niiden yhteisvaikutus ole olennainen. (KPL 3:4 §).

Oikaiseminen tarkoittaa etukäteen maksettujen menojen eli menoennakoiden oikaisua menotileiltä saamisiin ja etukäteen saatujen tulojen eli tuloennakoiden oikaisemista tulotileiltä velkoihin. Myös laskuperusteisesti kirjatut, mutta suoriteperusteen mukaan tuleville tilikausille kuuluvat erät on oikaistava pois tuotoista ja kuluista.

Täydentäminen tarkoittaa menojäämien eli tilikaudelle suoriteperusteen mukaan kuuluvien menojen, jotka noudatetun maksu- tai laskuperusteisen kirjaustavan vuoksi ovat jääneet tilikauden aikana kirjaamatta, kirjaamista menoiksi ja veloiksi sekä tulojäämien eli suoriteperusteen mukaan jo syntyneiden tulojen, jotka maksu- tai laskuperusteisen kirjaamistavan vuoksi ovat jääneet tilikauden aikana kirjaamatta, ottamista täydennyksinä huomioon tuloina ja saamisina.

Liiketapahtuman vähäisyyttä on arvioitava suhteessa tilikauden vuosikatteeseen ja taseen loppusummaan. Lisäksi on kiinnitettävä huomiota liiketapahtuman rahamäärään sekä liiketapahtumien yhteismäärään tilikaudella. Vähäiset liiketapahtumat sisältyvät hyvinvointialueella yleensä muiden palvelujen kuin asiakaspalvelujen ostoihin sekä aineiden, tarvikkeiden ja tavaroiden ostoihin.

Suoriteperusteisuus on varsinaisesti sovellettavissa menoissa ja tuloissa, jotka liittyvät tuotannontekijän vastaanottamiseen tai suoritteen luovuttamiseen. Valtion rahoitusta, tukia, avustuksia, korvauksia tai rahoitustapahtumia kuten korkoja ei vastaa mikään määrätty tuotannontekijä tai suorite hyvinvointialueen toimintaprosessissa. Näiden erien kohdistaminen tilikaudelle on hyvinvointialue- ja kuntajaoston kirjanpito-ohjeissa määritelty erikseen esimerkiksi, sopimukseen tai päätökseen perustuvan saamis oikeuden (valtion rahoitus, avustukset) tai maksuvelvoitteen (korvaukset, korot) syntymisen perusteella. Näissä liiketapahtumissa maksu- tai laskuperusteisuuden oikaiseminen tai täydentäminen tehdään suoriteperustetta vastaavalla tavalla soveltaen jotain mainittua kirjausohjeen kriteeriä.

Suoriteperusteisuudesta on eräitä poikkeuksia. Merkittävä, nimenomaiseen säännökseen perustuva poikkeus on velvollisuus vähentää tuotoista vastaisia menoja ja menetyksiä joko pakollisina varauksina tai siirtovelkoina (KPL 5:14 §). Vastainen meno tai menetys kirjataan tuloslaskelmaan kuluksi ja taseen siirtovelkoihin, jos menon tai menetyksen täsmällinen määrä ja toteutumisajankohta tunnetaan (KPL 4:6.2 §). Kun menon tai menetyksen täsmällistä määrää tai toteutumisajankohtaa ei tiedetä, on kysymyksessä pakollinen varaus (KPL 5:14.3 §).

3 Tilikauden aikaisten katsausten sisältö

3.1 Tuloslaskelman ja taseen erien toteumatiedot

3.1.1 Suoriteperusteisuus

Tilikauden aikaisten katsausten tuloslaskelman ja taseen eriä koskevat tiedot perustuvat kirjanpidon toteutumatietoihin. Katsauksiin vaikuttavien liiketapahtumien kirjaamisessa noudatetaan yleisten tilinpäätösperiaatteiden mukaisia arvostus- ja jaksotusperiaatteita, mikäli jaksotettavat erät ovat olennaisia. Toimitettujen tietojen perusteella tulee syntyä oikea ja riittävä kuva hyvinvointialueen taloudesta.

Tuotot ja kulut sekä pakolliset varaukset merkitään kirjanpitoon katsausten yhteydessä suoriteperiaatteen mukaisesti olennaisuuden periaatteella. Tuotoista ja kuluista puuttuvat erät (tulo- ja menojäämät) täydennetään saamisiksi ja veloiksi. Ennakkoon saadut tulot ja annetut ennakkomaksut (tulo- ja menoennakot) siirretään tarvittaessa asianomaisiin tase-eriin.

Hyvinvointialueiden rahoituksesta annetun lain (617/2021) 25 §:n mukaan hyvinvointialueille maksetaan varainhoitovuoden tammikuussa ja kesäkuussa molempina 2/12 koko vuoden rahoituksesta ja muina kuukausina jäljelle jäävä rahoitus yhtä suurina erinä. Valtion rahoitus esitetään katsauksissa tasasuuruisina kuukausierinä (1/12) koko vuoden rahoituksesta. Ennakkoon saatu rahoitus siirretään kirjanpidossa tuloennakoihin.²[2023]

Hyvinvointialueiden rahoituksesta annetun lain 11 §:n mukainen lisärahoitus kirjataan sille tilikaudelle, jolle se on myönnetty. Lisärahoitus kirjataan tuotoksi vasta kun sen myöntämisestä on tehty päätös ja jaksotetaan vuoden jäljellä oleville kuukausille. [2023]

Suunnitelman mukaiset poistot ovat katsauksissa jaksotettavia eriä. Tilikauden aikana valmistuneet hyödykkeet tulee siirtää Ennakkomaksuista ja keskeneräisistä hankinnoista ao. hyödykeryhmään mahdollisimman oikea-aikaisesti. Tuloslaskelman tileille kirjatut investointien menot aktivoidaan.

Lomapalkkavelkaa ei kuitenkaan esitetä todellisen velan mukaisena, koska velan määrä vaihtelee merkittävästi tilikauden aikana. Lomapalkkavelka otetaan huomioon tasaisesti laskettuna osuutena koko vuoden arvioidusta muutoksesta, jos

² Rahoituslain 35 a §:n mukainen hyvinvointialueille maksettava vuoden 2023 rahoituksen kertaluonteinen lisäys tai kertaluonteinen vähennys (kertakorvaus) jaksotetaan varovaisuuden periaatteella vuoden 2023 tilikauden aikaisiin katsauksiin.

se on olennainen. Lomapalkkavelkaa voidaan kuitenkin muuttaa tilikaudella rakennejärjestelyjen yhteydessä esimerkiksi silloin, kun siirtyvän henkilöstön lomapalkkavelka on maksettu vastaanottavalle organisaatiolle. Lomaraha ilmoitetaan kolmannen neljännesvuoden sisältävissä katsauksissa, vaikka lomaraha olisi maksettu kesäkuussa. Kesäkuussa maksettu lomaraha merkitään siten puolivuosisikatsauksessa saamiseksi.

Kertaluonteisia erii, kuten luovutusvoittoja tai osinkoja ei jaksoteta tasaisesti koko vuodelle, vaan ne kirjataan suoriteperiaatteen mukaisesti. Tarvittaessa myös kertaluonteisista olennaisista eristä raportoidaan erikseen talousarvion toteutumatietojen tai olennaisten tapahtumien yhteydessä.

Muut erät kuten korkojohdannaiset tai hankerahoitus jaksotetaan katsauksiin, jos ne ovat olennaisia.

3.1.2 Taseen arvostamisperiaatteet

Taseen omaisuuden ja velkojen arvostuksessa noudatetaan olennaisuuden periaatetta. Myyntisaamiset ja ostovelat kirjataan katsausten yhteydessä suoriteperiaatteen mukaisesti. Muiden omaisuus- ja velkaerien arvostamisessa noudatetaan olennaisuusperiaatetta eli vain olennaiset arvonmuutokset kirjataan. Vaihtoehtoisesti hyvinvointialue voi raportoida ennakoituista taseen arvostuksissa tapahtuvista muutoksista ennusteessa koko vuoden tuotoista ja kuluista.

Taseen väli- ja selvittelytilien olennaiset erät on selvitettävä ja siirrettävä tuloslaskelman ja taseen eriin, jotta voidaan varmistua tilikauden aikaisen raportoinnin oikeellisuudesta.

3.2 Toiminnan ja talouden olennaiset tapahtumat

Puolivuosi- ja neljännesvuosisikatsauksissa ilmoitetaan olennaiset toiminnan ja talouden tapahtumat, jotka heijastuvat erityisesti talouteen. Tällaisia voivat olla esimerkiksi hyvinvointialueen omistaman yhtiön myynti, muut rakennejärjestelyt sekä muut olennaiset kertaluonteiset erät, jotka vaikuttavat hyvinvointialueen talouden analysointiin.

Puolivuosi- ja neljännesvuosisikatsauksissa on suositeltavaa kertoa lyhyesti sellaisista eristä, jotka eivät toteudu tasaisesti vuoden aikana, mutta jotka olennaisesti vaikuttavat toteutumatietoihin. Tällaisia ovat esimerkiksi toteutuneet satunnaiset erät.

3.3 Talousarvion toteutuminen ja ennuste koko vuoden tuotoista ja kuluista

Hyvinvointialueet toimittavat Valtiokonttorille tiedot talousarviosta ja talousarvion toteumatiedoista sekä ennusteen koko vuoden tuotoista ja kuluista. Erillistä talousarvion toteutumisvertailua ei toimiteta, vaan se muodostuu toimitettavien talousarviotietojen ja talousarvion toteutumatietojen yhdistelmänä. Hyvinvointialue voi itse määritellä missä muodossa ja kuinka usein talousarvion toteutumisesta hyvinvointialueen toimielimille raportoidaan. Asianmukainen sisäinen valvonta edellyttää talousarvion säännöllistä seuranta.

Puolivuosisikatsauksessa esitetään lisäksi ennuste koko vuoden tuotoista ja kuluista. Ennuste voi olla sama kuin alkuperäinen tai muutettu talousarvio, jos tiedossa ei ole olennaisia muutoksia. Jos olennaisia muutoksia on tiedossa, tulee ne sisällyttää puolivuosisikatsauksen ennusteeseen. Muutoksista ei tarvitse olla aluevaltuuston hyväksymää talousarviomuutosta koskevaa päätöstä, vaan ennuste voi perustua myös viranhaltijoiden tekemiin arvioihin käytettävän tiedon perusteella.

Neljännesvuosisikatsauksessa ei esitetä ennustetta koko vuoden tuotoista ja kuluista, mutta kuvataan keskeiset tekijät, joiden ennakoidaan vaikuttavan tilikauden tuottojen ja kulujen määriin.

Kuukausikatsauksissa esitetään ainoastaan menojen ja tulojen toteumatiedot.