

KIRJANPITOLAUTAKUNNAN HYVINVOINTIALUE- JA KUNTAJAOSTO
Työ- ja elinkeinoministeriö

YLEISOHJE HYVINVOINTIALUEEN TILINPÄÄTÖKSEN
LIITETIEDOISTA

Helsinki
2022

YLEISOHJE HYVINVOINTIALUEEN TILINPÄÄTÖKSEN LIITETIEDOISTA

Sisällysluettelo

1. Tilinpäätöksen liitetietoja koskevat säännökset ja ohjeet.....	3
2. Liitetietojen ryhmittely	4
3. Tilinpäätöksen laatimista ja esittämistapaa koskevat liitetiedot	6
3.1 Tilinpäätöksen laatimista koskevat liitetiedot.....	6
3.2 Hyvinvointialueen tilinpäätöksen esittämistapaa koskevat liitetiedot.....	8
3.3 Konsernitilinpäätöksen laatimista koskevat liitetiedot	9
4. Tuloslaskelmaa koskevat liitetiedot	11
5. Tasetta koskevat liitetiedot	16
5.1 Taseen vastaavia koskevat liitetiedot	16
5.2 Taseen vastattavia koskevat liitetiedot	21
6. Vakuuksia, vastuusitoumuksia ja taseen ulkopuolisia järjestelyjä koskevat liitetiedot	26
7. Henkilöstöä, tilintarkastajan palkkioita ja intressitapahtumia koskevat liitetiedot	36
8. Liitetietotosite	40

1. Tilinpäätöksen liitetietoja koskevat säännökset ja ohjeet

Hyvinvointialueen kirjanpitoon ja tilinpäätökseen sovelletaan sen lisäksi, mitä hyvinvointialueesta annetussa laissa säädetään, kirjanpitolakia. 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 (laki hyvinvointialueesta 116.1 §). 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 §).

Tilinpäätökseen kuuluvat tase, tuloslaskelma, rahoituslaskelma ja niiden liitteenä olevat tiedot (laki hyvinvointialueesta 117 §). Liitetiedoista säädetään valtioneuvoston asetuksella hyvinvointialueen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista.

Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaosto antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolain, tilinpäätöstietoja koskevan valtioneuvoston asetuksen sekä hyvinvointialueesta annetun lain kirjanpitoa, tilinpäätöstä, konsernitilinpäätöstä ja toimintakertomusta koskevien säännösten soveltamisesta (laki hyvinvointialueesta 116.3. §). Hyvinvointialue- ja kuntajaoston antamat ohjeet ja lausunnot ovat osa hyvinvointialueiden hyvää kirjanpitoa. Tällä yleisohjeella hyvinvointialue- ja kuntajaosto antaa ohjeet hyvinvointialueen tilinpäätöksen liitetietojen laadinnasta. Myös hyvinvointiyhtymien tilinpäätöksen liitetiedot laaditaan tätä ohjetta noudattaen.

Liitetiedoilla tarkoitetaan KPL 3:1.1 §:n 4. kohdan mukaan taseen, tuloslaskelman ja rahoituslaskelman liitteenä ilmoitettavia tietoja. Hyvinvointialueen liitetiedoista on säännelty yksityiskohtaisemmin hyvinvointialueesta annetun lain nojalla annetussa asetuksessa hyvinvointialueen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista (729/2021). Asetuksessa ei ole erillisiä hyvinvointialueen rahoituslaskelmaa koskevia liitetietovaatimuksia. Jos hyvinvointialue, oikean ja riittävän kuvan sitä vaatiessa, esittää tilinpäätöksessä rahoituslaskelmaa koskevia liitetietoja, ne sijoitetaan tuloslaskelmaa koskevien liitetietojen jälkeen. Tilinpäätöksen ja sen liitetietojen on oltava selkeitä ja tilinpäätöksen on muodostettava yhtenäinen kokonaisuus (KPL 3:1.4 §). Liitetietoina on selostettava yleisistä tilinpäätösperiaatteista tehtyjä poikkeuksia sekä poikkeamien perusteita ja vaikutusta (KPL 3:3.3 §). Liitetiedot voidaan esittää ilman numerotunnisteita. Sellaisia liitetietoja ei tarvitse esittää, joissa ei ole ilmoitettavaa tilikaudella ja mahdollisesti liitetiedoissa esitettävällä vertailutilikaudella.

Kirjanpitolain ja hyvinvointialueesta annetun lain kirjanpitoa ja tilinpäätöstä koskevien säännösten soveltamisesta antaa ohjeita ja lausuntoja kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaosto (Laki hyvinvointialueesta 116 §). Sen antamat ohjeet ja lausunnot ohjaavat hyvinvointialueiden ja hyvinvointiyhtymien hyvää kirjanpitoa.

Tätä yleisohjetta noudatetaan laadittaessa hyvinvointialueen tilinpäätöstä tilikaudesta 2022 alkaen. Ohjeessa hyvinvointialueella tarkoitetaan jäljempänä myös hyvinvointiyhtymää, ellei toisin ole sanottu. Muutetut kohdat on merkitty yleisohjeeseen vuosiluvun sisältävällä hakasululla.

Tilinpäätöksen liitetietojen tarkoituksena on täydentää laskelmien muodossa esitettyä tilinpäätösinformaatiota oikean ja riittävän kuvan antamiseksi tuloksesta, taloudellisesta

asemasta ja rahoituksesta sekä toiminnasta. Liitetiedot ovat tilinpäätöksen osa (KPL 3:1.1 § ja Laki hyvinvointialueesta 116 §). Hyvinvointialue ei voi lähtökohtaisesti valita, esittääkö se yksittäisen tiedon taseessa, tuloslaskelmassa, rahoituslaskelmassa vai liitetietona. Tietyissä tapauksissa esittämispaikalle on kuitenkin annettu liikkumavaraa. Vaihtoehtoiset esittämispaikat on todettu tässä liitetieto-ohjeessa.

Oikean ja riittävän kuvan varmistamiseksi liitetietojen vertailutiedon esittämistä pidetään suositeltavana. Liitetiedot voidaan esittää tuhansina euroina. Hyvinvointialueen muuttamisen jälkeen ensimmäisessä tilinpäätöksessä vertailutietojen esittämistä suositellaan ottaen huomioon informaation taloudellisen tuottamisen periaate.

Hyvinvointialueen liikelaitoksen liitetiedot esitetään yhdistettyinä hyvinvointialueen tilinpäätöksen liitetietoihin. Hyvinvointialueen liikelaitoksen on kuitenkin hyvinvointialueesta annetun lain 73 §:n mukaan laadittava erillistilinpäätös, joka sisältää mm. liikelaitoksen liitetiedot.

2. Liitetietojen ryhmittely

Tämä yleisohje perustuu hyvinvointialueesta annetun lain nojalla annettuun asetukseen (729/2021) hyvinvointialueen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista. Hyvinvointialueen tilinpäätöksen liitetiedot ryhmitellään tilinpäätöksessä

- tilinpäätöksen laatimista
- tilinpäätöksen esittämistapaa
- tuloslaskelmaa
- taseen vastaavia ja vastattavia
- vakuuksia, vastuusitoumuksia ja taseen ulkopuolisia järjestelyjä
- henkilöstöä, tilintarkastajan palkkioita ja intressitapahtumia

koskeviin liitetietoihin.

Hyvinvointialueen konsernitilinpäätöksen liitetietoina esitetään hyvinvointialueen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetun asetuksen 18–19 §:n mukaiset tiedot. Konsernia koskevana liitetietoina esitetään

1. konsernitilinpäätöksen laatimista koskevat liitetiedot
 - konsernitilinpäätöksen laatimisperiaatteet;
 - konsernitilinpäätöksen esittämistapaa koskevat liitetiedot;
 - selvitys konsernitilinpäätöksen laatimisperiaateissa ja -menetelmissä tapahtuneista muutoksista sekä muutosten vaikutuksesta konsernin tulokseen ja taloudelliseen asemaan;
 - perusteltu selostus, jos konsernitilinpäätöksen laatimisessa ei ole noudatettu samoja arvostus- ja jaksotusperiaatteita kuin hyvinvointialueen tilinpäätöksessä;
 - selostus sellaisista muutoksista konsernin rakenteessa, jotka merkittäväällä tavalla vaikuttavat konsernitaseen vertailukelpoisuuteen edelliseltä tilikaudelta laaditun konsernitilinpäätöksen kanssa;
 - konserniaktiivien ja -passiivien olennaiset muutokset edellisestä tilikaudesta ja selvitys niiden käsittelystä

sekä seuraavat konsernituloslaskelmaa, konsernitaseen vastaavia ja vastattavia sekä vakuuksia ja vastuusitoumuksia koskevat liitetiedot, jotka on yleisohjeessa jäljempänä

esimerkeissä yhdistetty hyvinvointialueen liitetietojen rinnalle (suluissa jäljempänä on liitetiedon numero):

2. toimintatuotot hyvinvointialueen määrittelemänä kokonaisuuksina (liitetieto 6)
3. selvitys tuottoihin ja kuluihin sisältyvistä pakollisten varausten muutoksista, **jos** ne eivät ole merkitykseltään vähäisiä (12)
4. selvitys satunnaisiin tuottoihin ja kuluihin sisältyvistä eristä (14)
5. selvitys olennaisista muihin toimintatuottoihin sisältyvistä pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitoista ja olennaisista muihin toimintakuluihin sisältyvistä pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustappioista (13)
6. määrältään olennaiset liittymismaksut, jos konserniyhteisöt ovat aktivoineet kiinteistöihin kohdistuvia ei palautettavia liittymismaksuja pysyvien vastaavien tase-erään *Maa- ja vesialueet*, jos niitä ei ole esitetty taseessa omana eränään (19)
7. siirtosaamisiin sisältyvät olennaiset erät (24)
8. tase-eräkohtainen erittely oman pääoman erien lisäyksistä ja vähennyksistä sekä siirroista näiden erien välillä tilikauden aikana (25)
9. erittely olennaisista pakollisiin varauksiin merkityistä eristä, **jos** se on tarpeen tase-erien selventämiseksi (29)
10. erittely **Muut velat** -erän jakautumisesta liittymismaksuihin ja muihin velkoihin, **jos** liittymismaksuja ei ole merkitty taseeseen erillisenä eränä (32)
11. siirtovelkoihin sisältyvät olennaiset erät (33)
12. velat, joista konsernitilinpäätökseen yhdisteltävä yhteisö ja säätiö on pantannut, kiinnittänyt tai muulla tavalla antanut vakuudeksi omaisuuttaan, eriteltyinä vakuuslajeittain kultakin taseen vastattavissa esitettävän vieraan pääoman erältä (34)
13. vakuuksista, jotka konsernitilinpäätökseen yhdisteltävä yhteisö ja säätiö ovat muuten kuin edellä kohdassa 34 tarkoitetulla tavalla antaneet puolestaan, yhteenlaskettu arvo vakuuslajeittain eriteltynä (35)
14. yhteenlaskettu arvo konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän yhteisön ja säätiön antamista muista kuin edellä 34–35 kohdissa tarkoitetuista vakuuksista lajeittain eriteltynä (37)
15. vuokravastuut, (38)
16. muut konsernitilinpäätökseen yhdisteltävän yhteisön ja säätiön antamat vastuusitoumukset (40)
17. muut konsernitilinpäätökseen yhdisteltävää yhteisöä ja säätiötä koskevat taseen ulkopuoliset järjestelyt (41)
18. laskennallisten verovelkojen ja -saamisten määrät, jos on käytetty lyhennettyä tasekaavaa.

Konsernitilinpäätöksen liitetiedot muodostuvat lähtökohtaisesti erillistilinpäätösten liitetietojen yhdistelmänä. Konsernitilinpäätöksen laadinnan yhteydessä suoritettujen eliminoimien ja oikaisujen tulee ottaa huomioon myös liitetiedoissa.

Konsernitilinpäätöksen liitetietoinformaatio koskee näin ollen **konsernitilinpäätöksessä** olevaa asianomaisen nimikkeen rahamäärää.

Hyvinvointialueyhtymien liitetiedot yhdistellään konsernitilinpäätökseen lukuarvoltaan peruspääoman jäsenosuuden mukaisessa suhteessa (Yleisohje hyvinvointialueen konsernitilinpäätöksen laatimisesta).

Konsernitilinpäätöksen laatimista koskevat liitetiedot on esitetty luvussa 3.3. Muut konsernia koskevat liitetiedot on esitetty tämän yleisohjeen esimerkkitaulukkoissa hyvinvointialueen liitetietojen rinnalla niistä tiedoista, joista konsernia koskevat liitetiedot annetaan. Ne voidaan esittää tilinpäätöksessä myös erillisinä hyvinvointialueen liitetietojen jälkeen.

Tähän liitetieto-ohjeeseen on koottu esimerkkejä hyvinvointialueen tilinpäätöksen liitetiedoista. Kirjanpitolaisissa, kirjanpitoasetuksessa, asetuksessa hyvinvointialueen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista ja tässä yleisohjeessa on esitetty ns. pakolliset liitetietovaatimukset. Kirjanpitolain oikean ja riittävän kuvan vaatimus edellyttää arviointia, onko edellä mainittujen liitetietojen lisäksi annettava tapaus- ja tilannekohtaisia liitetietoja, jotta oikea ja riittävä kuva toteutuu.

3. Tilinpäätöksen laatimista ja esittämistapaa koskevat liitetiedot

3.1 Tilinpäätöksen laatimista koskevat liitetiedot

Hyvinvointialueen tilinpäätöksen laatimista koskevin liitetietoina on hyvinvointialueen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetun asetuksen 5 §:n mukaan esitettävä:

- 1) tilinpäätöstä laadittaessa noudatetut arvostusperiaatteet ja -menetelmät sekä jaksotusperiaatteet ja -menetelmät;

Jaksotusperiaatteet

Esimerkki: Tulot ja menot on merkitty tuloslaskelmaan suoriteperusteen mukaisesti.

Pysyvät vastaavat

Esimerkki: Pysyvien vastaavien arvostus

Pysyvien vastaavien aineettomat ja aineelliset hyödykkeet on merkitty taseeseen hankintamenoon vähennettynä suunnitelman mukaisilla poistoilla ja investointimenoihin saaduilla rahoitusosuuksilla. Suunnitelman mukaiset poistot on laskettu ennalta laaditun poistosuunnitelman mukaisesti. Aluevaltuuston hyväksymällä poistosuunnitelman muutoksella on hallinto- ja laitosrakennusten poistoajkoja tarkistettu x.x.xxxx alkaen. Muutos on perustunut hyödykkeiden taloudellisen pitoajan uudelleenarviointiin. Poistosuunnitelman mukaiset suunnitelmapoistojen laskentaperusteet on esitetty tuloslaskelman liitetiedoissa kohdassa suunnitelman mukaisten poistojen perusteet.

Esimerkki: Sijoitusten arvostus

Pysyvien vastaavien sijoitukset on merkitty taseeseen hankintameno tai sitä

alempaan arvoon. Arvostuksen perusteena on ollut hyödykkeen todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämä tulo tai sen arvo palvelutuotannossa.

Pysyvien vastaavien sijoitusluonteiset erät on merkitty taseeseen hankintamenoon tai sitä alempaan todennäköiseen luovutushintaan.

Vaihto-omaisuus

Esimerkki: Vaihto-omaisuuden arvostus

Vaihto-omaisuus on merkitty taseeseen painotetun keskihankintahinnan tai sitä alemman todennäköisen hankintameno tai sitä alemman todennäköisen luovutushinnan määräisenä.

Rahoitusomaisuus

Esimerkki: Rahoitusomaisuuden arvostus

Saamiset on merkitty taseeseen nimellisarvoon tai sitä alempaan todennäköiseen arvoon.

Rahoitusomaisuusarvopaperit on merkitty taseeseen hankintamenoon tai sitä alempaan todennäköiseen luovutushintaan.

Jos hyvinvointialue on käyttänyt johdannaissopimuksia, tilinpäätöksen liitetietoina esitetään johdannaissopimusten arvostus- ja muut laskentaperiaatteet. Lisäksi johdannaissopimuksista annetaan lisätietoja vakuuksia ja vastuusitoumuksia koskevissa liitetiedoissa.

Esimerkki: Johdannaissopimusten käsittely

Johdannaiset sisältävät koronvaihtosopimuksia. Suojaamistarkoituksessa tehdyt koronvaihtosopimukset on esitetty liitetiedoissa kohdassa **Muut taseen ulkopuoliset järjestelyt**. Hyvinvointialue on sitonut pitkäaikaisten lainojen vaihtuvan koron koronvaihtosopimuksilla kiinteään korkoon. Korkojohdannaisista aiheutuneet kassavirrat on kirjattu tilikauden aikana korkokulujen oikaisuksi. Sopimukset ovat voimassa x.x.xxxx asti.

Koronvaihtosopimukset, johon ei liity tilinpäätöshetkellä vastaavan ehtoista lainaa, on tilinpäätöksessä luokiteltu ei-suojaavaksi, ja liitetiedoissa esittämisen lisäksi sopimuksen negatiivinen markkina-arvo on kirjattu varovaisuuden periaatteen mukaisesti pakollisiin varauksiin. Irtisanotuista johdannaissopimuksista johtuva vastuu on merkitty taseen lyhytaikaisiin velkoihin.

Jos ulkomaanrahan määräisten saamisten ja velkojen sekä muiden sitoumusten muuttamisessa on käytetty muuta kuin tilinpäätöspäivän kurssia, liitetiedoissa esitetään peruste, jolla em. erät on muutettu Suomen rahaksi.

Esimerkki: Valuuttamääräiset erät

Ulkomaanrahan määräiset saamiset ja velat on muutettu Suomen rahan

määräiseksi tilinpäätöspäivän kurssiin. Poikkeuksena ovat termiinisopimuksin suojatut saamiset ja velat, jotka on arvostettu termiiniin kurssiin. Termiinin korko-osuus on jaksotettu sopimuksen voimassaoloajalle.

Jos oikean ja riittävän kuvan katsotaan sitä edellyttävän, voidaan myös avustusten käsittelystä antaa selvitys liitetiedoissa.

Esimerkki: Avustusten käsittely

Pysyvien vastaavien aineellisten hyödykkeiden hankintaan saadut rahoitusosuudet on merkitty ao. hyödykkeen hankintamenon vähennykseksi.

3.2 Hyvinvointialueen tilinpäätöksen esittämistapaa koskevat liitetiedot

Hyvinvointialueen tilinpäätöksen esittämistapaa koskevana liitetietoina on hyvinvointialueen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetun asetuksen 6 §:n mukaan esitettävä:

- 2) perustelu, **jos** tuloslaskelman tai taseen esittämistapaa on muutettu, sekä muutoksen vaikutukset;
- 3) oikaisut, jotka on tehty edelliseltä tilikaudelta esitettäviin tietoihin;

Esimerkki: Oikaisut edellisen tilikauden tietoihin

Edellisen tilikauden taseen jaottelua on muutettu vastaamaan kuluneen tilikauden jaottelua. Luonteeltaan sijoitusluonteiset osakkeet ja sijoitusrahasto-osuudet, yhteensä x euroa, on siirretty vertailutaseessa pysyvien vastaavien sijoituksista vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopapereihin. Pysyvien vastaavien sijoitusten lainasaamisista on muut kuin pysyväisluonteiset erät, yhteensä x euroa, siirretty rahoitusomaisuuden lainasaamisiin.

- 4) selvitys, **jos** edellistä tilikautta koskevat tiedot eivät ole vertailukelpoisia päättyneen tilikauden tietojen kanssa

Esimerkki: Edellisen tilikauden tietojen vertailukelpoisuus

Tilikauden tietojen vertailussa edelliseen tilikauteen tulee ottaa huomioon, että hyvinvointialue on yhtiöittänyt X liiketoimintansa tilikauden alussa. Edellisessä tilinpäätöksessä hyvinvointialueen vuosikate oli x euroa, josta liikelaitoksen osuus oli y euroa. Taseen omaisuus- ja velkaeristä yhtiölle siirtyi pysyviä vastaavia x euroa, rahoja ja pankkisaamia x euroa sekä muita velkoja x euroa. Yhtiöittämisen seurauksena hyvinvointialueen taseessa lisääntyivät osakkeet ja osuudet x euroa ja tilikauden ylijäämä x euroa.

- 5) aikaisempiin tilikausiin kohdistuvat tuotot ja kulut sekä virheiden korjaukset, **jos** ne eivät ole merkitykseltään vähäisiä;

Tilinpäätösperiaatteiden muutokset sekä aikaisempia tilikausia koskevien olennaisten virheiden oikaisut tehdään oman pääoman erää Edellisten

tilikausien ylijäämä(alijäämä) oikaisemalla¹. Tilinpäätöksen liitetietona on esitettävä aikaisempiin tilikausiin kohdistuvat tuotot ja kulut sekä virheiden korjaukset, jos ne eivät ole merkitykseltään vähäisiä.

Esimerkki: Aikaisempiin tilikausiin kohdistuvat tuotot ja kulut

Tilikauden muihin toimintatuottoihin sisältyy AVL 191.2 §:n perusteella verovirastolta takautuvasti saatuja arvonlisäveropalautuksia vuosilta 1, 2 ja 3 yhteensä x euroa. Takautuvat arvonlisäveropalautukset johtuivat aiemmasta virheellisestä tulkinnasta. Sosiaalihuollon palvelutalon kiinteistöjen ylläpitoon kohdistuvat ostot oli vuosina 1–3 käsitelty vähennysrajoitteisena vaikka ostot oikeuttavat arvonlisäveron palautukseen.

3.3 Konsernitilinpäätöksen laatimista koskevat liitetiedot

Konsernitilinpäätöksen laatimista koskevana liitetietoina on hyvinvointialueen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetun asetuksen 18 §:n mukaan esitettävä:

- konsernitilinpäätöksen laatimisperiaatteet
- konsernitilinpäätöksen esittämistapaa koskevat liitetiedot (soveltuvin osin luvun 3.2 tiedot);
- selvitys konsernitilinpäätöksen laatimisperiaatteissa ja -menetelmissä tapahtuneista muutoksista sekä muutosten vaikutuksesta konsernin tulokseen ja taloudelliseen asemaan;
- perusteltu selostus, jos konsernitilinpäätöksen laatimisessa ei ole noudatettu samoja arvostus- ja jaksotusperiaatteita kuin hyvinvointialueen tilinpäätöksessä;
- selostus sellaisista muutoksista konsernin rakenteessa, jotka merkittäväällä tavalla vaikuttavat konsernitaseen vertailukelpoisuuteen edelliseltä tilikaudelta laaditun konsernitilinpäätöksen kanssa. Selostus kattaa muutokset tytäryhteisöissä sekä merkittävässä osakkuusyhteisöjen omistuksissa;
- konserniaktiivojen ja -passiivojen olennaiset muutokset edellisestä tilikaudesta ja selvitys niiden käsittelystä.

Konsernitilinpäätöksen laatimisperiaatteet

Esimerkki

Konsernitilinpäätöksen laajuus

Konsernitilinpäätökseen on yhdistelty kaikki tytäryhteisöt lukuun ottamatta kiinteistötytäryhteisöä x, koska hyvinvointialueella ei ole muita kiinteistöyhteisöomistuksia ja yhdistelemättä jättämisellä on vain vähäinen merkitys konsernin omaan pääomaan. Konsernitilinpäätökseen on yhdistelty kaikki hyvinvointiyhtymät, joissa hyvinvointialue on jäsenenä.

1

Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston Yleisohje hyvinvointialueen taseen laatimisesta ja Yleisohje tuloslaskelman laatimisesta.

Sisäiset liiketapahtumat ja sisäiset katteet

Esimerkki

Konserniyhteisöjen keskinäiset tuotot ja kulut sekä saamiset ja velat on vähennetty sekä konserniyhteisöjen ja hyvinvointialueen omistamien hyvinvointiyhtymien keskinäiset tuotot ja kulut sekä saamiset ja velat on vähennetty vähäisiä liiketapahtumia lukuun ottamatta. Olennaiset pysyviin vastaaviin sisältyvät sisäiset katteet on vähennetty.

Esimerkki

Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset

Konsernitaseessa hyvinvointialueen vapaaehtoiset varaukset ja poistoero on siirretty omaan pääomaan. Konserniyhteisöjen verotusperusteiset varaukset ja poistoero on jaettu vapaaseen omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan. Jako on otettu huomioon omistuksen eliminoinnissa, vähemmistöosuuksien erottamisessa sekä osakkuusyhteisöjen yhdistelemisessä.

Esimerkki

Keskinäisen omistuksen eliminointi

Hyvinvointialueen ja sen tytäryhteisöjen sekä hyvinvointiyhtymien keskinäinen omistus on eliminoitu. Omistuksen eliminoinnissa syntynyt ero on kirjattu kokonaisuudessaan hankintatilikaudelle.

Esimerkki

Vähemmistöosuudet

Vähemmistöosuudet on erotettu konsernin yli- ja alijäämästä konsernituloslaskelmassa sekä konsernin omasta pääomasta konsernitaseessa.

Esimerkki

Suunnitelmapoistojen oikaisu

Asunto-osakeyhtiöiden ja muiden keskinäisten kiinteistötytäryhteisöjen aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden poistot on oikaistu suunnitelman mukaisiksi. Jäännösarvojen ero on kirjattu konsernituloslaskelmassa tytäryhteisön poistojen oikaisuksi ja aikaisemmille tilikausille kertynyt ero konsernitaseessa edellisten tilikausien yli- tai alijäämän oikaisuksi.

Esimerkki

Osakkuusyhteisöt

Osakkuusyhteisöt on yhdistelty pääomaosuusmenetelmällä konsernitilinpäätökseen.

Poikkeavat arvostus- ja jaksotusperiaatteet ja menetelmät

Konsernitilinpäätöksen liitteenä esitetään perusteltu selostus, jos konsernitilinpäätöksen laatimisessa ei ole noudatettu samoja arvostus- ja jaksotusperiaatteita kuin hyvinvointialueen tilinpäätöksessä.

Esimerkki

Poikkeavat tilikaudet

Tytäryhteisö x:n tiedot on yhdistelty konsernitilinpäätökseen 30.11.2019 laaditun tilinpäätöksen perusteella.

4. Tuloslaskelmaa koskevat liitetiedot

Tuloslaskelmaa koskevana liitetietoina on hyvinvointialueen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetun asetuksen 7 §:n mukaan esitettävä:

- 6) toimintatuotot hyvinvointialueen määrittelemänä tehtäväkokonaisuuksina. Liiketoimintojen toimintatuotot esitetään tehtäväalueisiin tai hyvinvointiyhtymän tulolajeihin sisällytettynä; Esimerkki hyvinvointialueen toimintatuottojen erittelystä

Toimintatuotot tehtäväalueittain *)				
	Konserni		Hyvinvointialue	
	2022	2021	2022	2021
Sosiaali- ja terveystoimet	x	x	x	x
Pelastustoimi	x	x	x	x
Yleishallinto ja muut palvelut	x	x	x	x
<i>Toimintatuotot yhteensä *)</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

*) toimintatuottojen erittely esitetään ulkoisista eristä

Hyvinvointiyhtymässä tehtäväalueittaisen erittelyn sijasta saattaa olla perusteltua eritellä toimintatuotot muulla tavoin. Hyvinvointiyhtymässä voidaan eritellä esimerkiksi jäsenalueiden myyntituotot, muiden alueiden myyntituotot, yms. erät sillä erittelytasolla kuin ao. hyvinvointiyhtymä katsoo sen tarkoituksenmukaisimmaksi. **Jos** hyvinvointiyhtymä tekee konsernitilinpäätöksen, se esittää taulukot myös konsernin tiedoista.

Esimerkki hyvinvointialueen toiminnantuottojen erittelystä

Hyvinvointiyhtymän toimintatuotot *)		
	2022	2021
Myyntituotot jäsenenä olevilta hyvinvointialueilta	x	x
Myyntituotot muilta hyvinvointialueilta	x	x
Muut myyntituotot	x	x
Maksutuotot	x	x
Tuet ja avustukset	x	x
Muut toimintatuotot	x	x
<i>Hyvinvointiyhtymän toimintatuotot yhteensä *)</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

*) toimintatuottojen erittely esitetään ulkoisista eristä

7) Valtion rahoitus eriteltynä;

Esimerkki

Valtion rahoitus		
	2022	2021
Sosiaali ja terveydenhuollon tehtävien rahoitus	x	x
Pelastustoimen tehtävien rahoitus	x	x
Lisärahoitus	x	x
<i>Valtion rahoitus yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

8) palvelujen ostot eriteltynä asiakaspalvelujen ostoihin ja muiden palvelujen ostoihin;

Esimerkki

Palvelujen ostojen erittely		
	Hyvinvointialue	
	2022	2021
Asiakaspalvelujen ostot	x	x
Muiden palvelujen ostot	x	x
<i>Hyvinvointialueen palv. ostot yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

9) Valtuustoryhmien toimintaedellytysten tukemiseksi annetut tuet valtuustoryhmittäin eriteltynä;

Esimerkki

Valtuustoryhmille annetut tuet		
	2022	2021
Valtuustoryhmä 1	x	x
Valtuustoryhmä 2	x	x
...		
<i>Valtuustoryhmille annetut tuet yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

10) selvitys suunnitelman mukaisten poistojen perusteista ja niiden muutoksista.

Selvityksenä suunnitelmapoistojen perusteista ja niiden muutoksista annetaan tiedot suunnitelmapoistojen laskentaperusteista (poistomenetelmä, poistoaika) samoin kuin niiden muutokset hyödykeryhmittäin sekä perusteet poistosuunnitelman muuttamiselle. Kyseiset tiedot voidaan esittää myös em. arvostus- ja jaksotusperiaatteiden yhteydessä² (liitetieto 1).

Selvityksenä voidaan antaa myös vahvistettu poistosuunnitelma ja siihen tehdyt muutokset perusteineen;

Esimerkki: Selvitys suunnitelman mukaisten poistojen perusteista hyvinvointialueen tilinpäätöksessä

Poistojen määrittämiseen on käytetty ennalta laadittua poistosuunnitelmaa. Suunnitelman mukaiset poistot on laskettu aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden hankintamenoista arvioidun taloudellisen käyttöiän mukaan.

2

Kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston yleisohje suunnitelman mukaisista poistoista

Arvioidut poistoajat sekä poistomenetelmät ovat:

PYSYVÄT VASTAAVAT

	Tasapoisto
Aineettomat hyödykkeet	
Kehittämismenot	2 vuotta
Aineettomat oikeudet	5 vuotta
Liikearvo	2 vuotta
Muut pitkävaikutteiset menot	
Atk-ohjelmistot	2 vuotta
Osallistuminen toisen yhteisön hankkeisiin (sovelletaan vastaavanlaisen hyödykkeen hankintamenoa koskevia poistoaikoja*)	2 vuotta
Osake- ja vuokrahuoneistojen peruseränmenot	5 vuotta
Muut	2 vuotta
Aineelliset hyödykkeet	
Maa- ja vesialueet	ei poistoaikaa
Rakennukset ja rakennelmat	
Hallinto- ja laitosrakennukset	20 vuotta
Taloussrakennukset	10 vuotta
Vapaa-ajan rakennukset	20 vuotta
Asuinrakennukset	30 vuotta
Kallioluolat ja -tunnelit , väestönsuojat	30 vuotta
Kiinteät rakenteet ja laitteet	
Maa- ja vesirakenteet	15 vuotta
Putki- ja kaapeliverkot	15 vuotta
Kiinteistön nosto- ja siirtolaitteet	15 vuotta
Muut kiinteät koneet, laitteet ja rakenteet	10 vuotta
Koneet ja kalusto	
Rautaiset alukset	15 vuotta
Puiset alukset ja muut uivat työkoneet	8 vuotta
Muut kuljetusvälineet	4 vuotta
Muut liikkuvat työkoneet	5 vuotta
Muut raskaat koneet	10 vuotta
Muut kevyet koneet	5 vuotta
Sairaala-, terveydenhuolto- yms. laitteet	5 vuotta
Atk-laitteet	3 vuotta
Muut laitteet ja kalusteet	3 vuotta
Muut aineelliset hyödykkeet	
Luonnonvarat	käytön mukainen poisto
Arvo- ja taide-esineet	ei poistoaikaa
Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat	ei poistoaikaa
Pysyvien vastaavien sijoitukset	
Osakkeet ja osuudet	ei poistoaikaa

Pienet pysyvien vastaavien hankinnat, joiden hankintameno on alle 10 000 euroa, on hyvinvointialueella kirjattu vuosikuluiksi.

11) selvitys olennaisista kuluihin sisältyvistä pakollisten varausten muutoksista;

Esimerkki

Pakollisten varausten muutokset				
	Konserni		Hyvinvointialue	
	2022	2021	2022	2021
Ei-suojaava koronvaihtosopimus 1.1.	x	x	x	x
Lisäykset tilikaudella	x	x	x	x
Vähennykset tilikaudella	-x	-x	-x	-x
Ei-suojaava koronvaihtosopimus 31.12.	x	x	x	x
Osuus hyvinvointiyhtymän alijäämästä 1.1.			x	x
Lisäykset tilikaudella			x	x
Vähennykset tilikaudella			-x	-x
Osuus hyvinvointiyhtymän alijäämästä 31.12.			x	x
Potilasvahinkovakuutusmaksu 1.1.	x	x	x	x
Lisäykset tilikaudella	x	x	x	x
Vähennykset tilikaudella	-x	-x	-x	-x
Potilasvahinkovakuutusmaksu 31.12.	x	x	x	x

12) selvitys satunnaisiin tuottoihin ja kuluihin sisältyvistä eristä sekä olennaisista muihin toimintatuottoihin sisältyvistä pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitoista ja olennaisista muihin toimintakuluihin sisältyvistä pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustappioista;

Esimerkki

Satunnaisten tuottojen ja kulujen erittely				
	Konserni		Hyvinvointialue	
	2022	2021	2022	2021
Satunnaiset tuotot				
Vakuutuskorvaus K-rakennuksesta	x	x	x	x
<i>Satunnaiset tuotot yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
Satunnaiset kulut				
X toiminnan lopettamisesta johtunut kiinteistön luovutustappio	x	x	x	x
<i>Satunnaiset kulut yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

Esimerkki

Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutusvoitot ja -tappiot				
	Konserni		Hyvinvointialue	
	2022	2021	2022	2021
Muut toimintatuotot				
Maa- ja vesialueiden luovutusvoitot	x	x	x	x
Rakennusten luovutusvoitot	x	x	x	x
Muut luovutusvoitot	x	x	x	x
<i>Luovutusvoitot yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
Muut toimintakulut				
X kiinteistön luovutustappio	x	x	x	x
<i>Luovutustappiot yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

- 13) yhteismäärät muihin rahoitustuottoihin sisällyvistä olennaisista tuotoista, jotka on saatu osuuksista muissa yhteisöissä.

Esimerkki

Osinkotuottojen ja peruspääoman korkotuottojen erittely		
	2022	2021
Osinkotuotot saman konsernin yhteisöistä	x	x
Osinkotuotot muista yhteisöistä	x	x
<i>Yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

- 14) erittely poistoeron muutoksista. Tietyissä tapauksissa hyvinvointialue voi kirjata poistoeroa myös verotussyistä (EVL 54 §). Asiaa on selostettu yksityiskohtaisemmin hyvinvointialue- ja kuntajaoston poistoyleisohjeessa. **Jos** poistoeron muutokseen sisältyy verotussyistä tehtyä poistoeroa, on poistoeron muutos eriteltävä liitetiedoissa.

Esimerkki

Erittely poistoeron muutoksista		
	2022	2021
Investointivaraukseen liittyvä poistoeron muutos	x	x
Suunnitelman mukaisten poistojen ja verotuspoistojen erotus (- tai +)	x	x
<i>Poistoeron muutokset yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

5. Tasetta koskevat liitetiedot

5.1 Taseen vastaavia koskevat liitetiedot

Taseen vastaavia koskevinä liitetietoina on hyvinvointialueen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetun asetuksen 8 §:n mukaan esitettävä:

- 15) lainan liikkeeseen laskemisesta aiheutuneet kuluksi kirjaamattomat menot ja pääoma-alennukset, **jos** tällaisia menoja on aktivoitu;

Esimerkki

Kuluksi kirjaamattomat menot ja pääoma-alennukset		
	2022	2021
Edellisellä tilikaudella liikkeelle lasketun joukkovelkakirjalainan liikkeeseenlaskukuluja on aktivoitu muihin pitkävaikutteisiin menoihin. Aktivoitujen menojen määrästä on jäljellä:	x	x

16) tiedot pysyvistä vastaavista tase-eräkohtaisesti:

- poistamaton hankintameno tilikauden alussa;
- lisäykset ja vähennykset tilikauden aikana samoin kuin siirrot erien välillä;
- tilikauden suunnitelman mukaiset poistot;
- tilikauden arvonalentumiset ja niiden palautukset;
- tilikauden rahoitusosuudet.

Tilikauden suunnitelman mukaisiin poistoihin ja arvonalentumisiin sisältyvät olennaiset lisäpoistot suunnitelman mukaisten poistojen kohteena olevasta aineettomasta ja aineellisesta hyödykkeestä on eriteltävä tilinpäätöksen liitetiedoissa.

Aineettomat ja aineelliset hyödykkeet

Aineettomat ja aineelliset hyödykkeet											
	Aineettomat hyödykkeet				Aineelliset hyödykkeet						
	Aineet- tomat oikeudet	Muut pit- kävaikuttei- set menot	Ennako- maksut	Yhteensä	Maa- ja vesi- alueet	Raken- nuksut	Kiinteät rakenteet ja laitteet	Koneet ja kalusto	Muut aineelliset hyödykkeet	Ennako- maksut ja kesk.er.h.	Yhteensä
Poistamaton hankintameno 1.1.	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Lisäykset tilikauden aikana	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Rahoitusosuudet tilikaudella	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Vähennykset tilikauden aikana	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Siirrot erien välillä	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Tilikauden poisto	x	x	x	x		x	x	x	x	x	x
Arvonalennukset ja niiden palautukset					x	x					x
Poistamaton hankintameno 31.12.	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Olennaiset lisäpoistot											
Erittely olennaisista lisäpoistoista	x	x		x		x	x	x	x		x

Riville **Siirrot erien välillä** merkitään mm. keskeneräisten hyödykkeiden siirto hyödykkeen valmistuttua ao. hyödykeryhmään (esim. rakennuksiin). Rivin **Siirrot erien välillä** Yhteensä-sarakkeen summan tulee olla nolla.

Tase-erien väliset siirrot, jotka rinnastetaan investointimenoksi ja investointituloksi, käsitellään riveillä lisäykset ja vähennykset tilikauden aikana. Tällaisesta mainittakoon esimerkkinä vastikkeetta luovutetun

omaisuuden siirto esimerkiksi kalustosta muihin pitkävaikutteisiin menoihin³.

Jos hyvinvointialue on aktivoinut kehittämismenoja, liitetiedoissa on annettava selvitys aktivoitujen kehittämismenojen poistoajasta ja -menetelmästä. Yleensä hyvinvointialueilla ei tällaisia aktivoituja menoja ole.

Jos hyvinvointialue on aktivoinut kiinteistöihin kohdistuvia ei-palautettavia liittymismaksuja pysyvien vastaavien aineellisten hyödykkeiden tase-erään **Maa- ja vesialueet**, määrältään olennaiset liittymismaksut tulee ilmoittaa taseen liitetiedoissa, ellei niitä ole esitetty taseessa omana eränä.

Esimerkki

Maa- ja vesialueet erittely				
	Konserni		Hyvinvointialue	
	2022	2021	2022	2021
Maa- ja vesialueet				
Kiinteistöjen liittymismaksut	x	x	x	x
Muut maa- ja vesialueet	x	x	x	x
<i>Maa- ja vesialueet yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

Mikäli tilinpäätöksen oikea ja riittävä kuva edellyttää, pysyvien vastaavien hyödykkeisiin sisältyvistä sellaista hyödykkeistä, joilla ei ole tasearvoa (esimerkiksi kokonaan poistettu tai lahjoituksena saatu hyödyke), on olennaisista em. hyödyke-eristä annettava selvitys liitetiedoissa.

Sijoitukset

Esimerkki

Pysyvien vastaavien sijoitukset										
	Osakkeet ja osuudet					Jvk-, muut laina- ja muut saamiset				
	Osakkeet konserni-yhtiöt	Osakkeet omistusyht. yhteisöt	Hyv.-yhtymä-osuudet	Muut osakkeet ja osuudet	Yhteensä	Jvk-laina-saamiset	Saamiset konserni-yhteisöt	Saamiset hyv.-yhtymät	Saamiset muut yhteisöt	Yhteensä
Hankintameno 1.1.	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Lisäykset	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Vähennykset	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Siirrot erien välillä	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Hankintameno 31.12.	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Arvonalennukset	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Kirjanpitoarvo 31.12.	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x

Joukkovelkakirjalainasaamiset ovat yleensä luonteeltaan rahoitusarvopapereihin kirjattavia sijoituksia, koska kyse on yleensä rahavarojen tilapäisestä sijoittamisesta.

3

Ks. Kuntajaoston lausunto 75/2005 Kuntien luovuttaman käyttöomaisuuden kirjaaminen kaupungin liikelaitoksena toimivan pelastuslaitoksen ja luovuttajakuntien kesken

Jos osakkeiden ja osuuksien hankintaan on saatu rahoitusosuuksia, ne esitetään vastaavalla tavalla kuin aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden liitetiedossa.

Omistuksia muissa yhteisöissä koskevat liitetiedot

Omistuksina muissa yhteisöissä on liitetietoina ilmoitettava:

- 17) tytäryhteisöistä, mukaan lukien yhdistykset ja säätiöt, joissa hyvinvointialueella on määräämisvalta, nimi, yritys- ja yhteisötunnus ja hyvinvointialueen ja hyvinvointialuekonsernin omistusosuus tytäryhteisöstä ja selvitys jos määräysvallan peruste ei ole äänten enemmistön tuottava omistus yhteisössä sekä hyvinvointialuekonsernin osuus sen omasta ja vieraasta pääomasta sekä voitosta tai tappiosta viimeksi laaditussa tilinpäätöksessä;
- 18) Hyvinvointiyhtymistä, joissa hyvinvointialue on jäsenenä, hyvinvointiyhtymän nimi, yritys- ja yhteisötunnus, hyvinvointialueen omistusosuus hyvinvointiyhtymästä sekä hyvinvointialueen osuus sen omasta ja vieraasta pääomasta sekä yli- tai alijäämästä viimeksi laaditussa tilinpäätöksessä;
- 19) Osakkuusyhteisöistä sekä yhden viidesosan tai sitä suuremman omistusosuuden kohteena olevista yrityksistä tai yhteisöistä ja muista omistusyhteisyhteisöistä nimi, yritys- ja yhteisötunnus, hyvinvointialueen ja hyvinvointialuekonsernin omistusosuus sekä hyvinvointialuekonsernin osuus sen omasta ja vieraasta pääomasta sekä voitosta tai tappiosta viimeksi laaditussa tilinpäätöksessä.
- 20) Hyvinvointialueiden ja kuntien yhteisessä määräysvallassa olevasta yhtiöstä sekä hyvinvointialueiden ja valtion yhteisessä määräysvallassa olevasta yhtiöstä nimi, yritys- ja yhteisötunnus, hyvinvointialueen ja hyvinvointialuekonsernin omistusosuus sekä hyvinvointialuekonsernin osuus sen omasta ja vieraasta pääomasta sekä voitosta tai tappiosta viimeksi laaditussa tilinpäätöksessä.

Omistusten yhteydessä (liitetiedot 17–20) ilmoitetut osuudet omasta ja vieraasta pääomasta sekä voitosta ja tappiosta ilmoitetaan yhteisöjen erillistilinpäätösten mukaisina. Omistuksina ilmoitetaan myös konserniyhteisöjen omistukset muista yhteisöistä.

Esimerkki muissa yhteisöissä olevia omistuksia koskevista liitetiedoista (17-20)

Omistukset muissa yhteisöissä						
Nimi	Y-tunnus	Hyv. alue omistus- osuus	Konsernin omistus- osuus	Hyv.aluekonsernin osuus (1000 €)		
				omasta pääomasta	vieraasta pääomasta	tilikauden voitosta/ tappiosta
Tytäryhteisöt						
Kiinteistö Oy Sairaallantie 1	x	100 %	100 %	x	x	x
Kiinteistö Oy Sairaallantie 3	x	90 %	90 %	x	x	x
Vanhustentaloyhdistys	x	jäsen		x	x	x
Yhdistelemättömät tytäryhteisöt						
Oy XXXX	x	51 %	51 %	x	x	x
			Yhteensä	x	x	x
Hyvinvointiyhtymät						
HUS-yhtymä	x	18 %	18 %	x	x	x
Osakkuusyhteisöt						
Kiinteistö Oy YYYY	x		20 %	x	x	x
Valtion ja hyvinvointialueiden yhteiset yhtiöt						
Maakuntien tilakeskus Oy	x	5 %	5 %	x	x	x
			Yhteensä	x	x	x

Hyvinvointiyhtymät esitetään aina ryhmässä Hyvinvointiyhtymät, vaikka kyseessä olisikin tytäryhteisön asemassa oleva hyvinvointiyhtymä.

Konsernin omistusosuudessa otetaan huomioon myös tytäryhteisöasemassa olevien hyvinvointiyhtymien kautta tuleva omistus. Hyvinvointiyhtymän kautta tuleva omistusosuus lasketaan hyvinvointiyhtymän peruspääoman jäsenosuuden mukaisessa suhteessa.

Yhdistelemättömällä osakkuusyhteisöllä tarkoitetaan sellaista osakkuusyhteisöä, jota ei ole yhdistelty pääomaosuusmenetelmällä.

- 21) erikseen pitkä- ja lyhytaikaiset saamiset tytäryhteisöiltä, hyvinvointiyhtymiltä, joissa hyvinvointialue on jäsenenä sekä osakkuus- ja muilta omistusyhteisyyksiltä:
- myyntisaamiset (Vs C II pitkäaikaiset 1, lyhytaikaiset 1);
 - lainasaamiset (Vs C II pitkäaikaiset 2, lyhytaikaiset 2);
 - muut saamiset (Vs C II pitkäaikaiset 3, lyhytaikaiset 3);
 - siirtosaamiset (Vs C II pitkäaikaiset 4, lyhytaikaiset 4).

Esimerkki

Saamisten erittely				
	2022		2021	
	Pitkä- aikaiset	Lyhyt- aikaiset	Pitkä- aikaiset	Lyhyt- aikaiset
Saamiset tytäryhteisöiltä				
Myyntisaamiset	x	x	x	x
Lainasaamiset	x	x	x	x
Muut saamiset	x	x	x	x
Siirtosaamiset	x	x	x	x
<i>Yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
Saamiset hyvinvointiyhtymiltä, joissa hyv.alue on jäsenenä				
Myyntisaamiset	x	x	x	x
Lainasaamiset	x	x	x	x
Muut saamiset	x	x	x	x
Siirtosaamiset	x	x	x	x
<i>Yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
Saamiset osakkuus- sekä muilta omistusyhteisyyhteisöiltä				
Myyntisaamiset	x	x	x	x
Lainasaamiset	x	x	x	x
Muut saamiset	x	x	x	x
Siirtosaamiset	x	x	x	x
<i>Yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
<i>Saamiset yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

22) Siirtosaamisiin sisältyvät olennaiset erät;

Esimerkki

Siirtosaamisiin sisältyvät olennaiset erät				
	Konserni		Hyvinvointialue	
	2022	2021	2022	2021
Pitkäaikaiset siirtosaamiset				
Menoennakot				
Etukäteen maksetut vuokramenot	x	x	x	x
<i>Pitkäaikaiset siirtosaamiset yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
Lyhytaikaiset siirtosaamiset				
Tulojäämät				
Siirtyvät korot	x	x	x	x
Kelan korvaus työterveydenhuollosta	x	x	x	x
EU-tuet ja avustukset	x	x	x	x
Muut tulojäämät	x	x	x	x
<i>Tulojäämät yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
<i>Lyhytaikaiset siirtosaamiset yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

5.2 Taseen vastattavia koskevat liitetiedot

Taseen vastattavia koskevana liitetietoina on hyvinvointialueen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetun asetuksen 9 §:n mukaan esitettävä.

- 23) tase-eräkohtainen erittely oman pääoman erien lisäyksistä ja vähennyksistä sekä siirroista näiden erien välillä tilikauden aikana;

Esimerkki

Oman pääoman erittely				
	Konserni		Hyvinvointialue	
	2022	2021	2022	2021
Peruspääoma 1.1.	x	x	x	x
Lisäykset	x	x	x	x
Vähennykset	-x	-x	-x	-x
Peruspääoma 31.12.	x	x	x	x
Muut omat rahastot				
Vahinkorahaston pääoma 1.1.	x	x	x	x
Siirrot rahastoon	x	x	x	x
Siirrot rahastosta	-x	-x	-x	-x
Vahinkorahaston pääoma 31.12.	x	x	x	x
Muut omat rahastot yhteensä 31.12.	x	x	x	x
Edellisten tilikausien ylijäämä 1.1.	x	x	x	x
Siirto vahinkorahastoon	-x	-x	-x	-x
Edellisten tilikausien ylijäämä 31.12.	x	x	x	x
Tilikauden ylijäämä/alijäämä	x	x	x	x
<i>Oma pääoma yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

Jos hyvinvointialue on alentanut peruspääomaansa, on liitetiedoissa annettava selvitys peruspääoman alentamisen perusteista sekä peruspääoman alentamiseen määrättyjen edellytysten täyttymisestä. Lisäksi liitetiedoissa on esitettävä arvio alentamisen vaikutuksesta oikeaan ja riittävään kuvaan hyvinvointialueen taloudellisesta asemasta⁴.

Oman pääoman muutoksia kuvaavan liitetiedon yhteydessä voidaan esittää tieto kertyneen ylijäämän tai alijäämän määrästä, jossa tuloksenkäsittelyerät (investointivaraukset ja poistoerot sekä omat rahastot) on otettu huomioon⁵.

4

Peruspääoman alentamisen edellytyksiä on selvitetty mm. kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston taseohjeessa ja kuntajaoston lausunnossa 121/2019 lainan arvonalennuksen ja peruspääoman muutoksen kirjaamisesta kuntayhtymän ja jäsenkunnan kirjanpidossa

5

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 118/2018 kunnan ja kuntayhtymän yli-/alijäämäerien tulkinnasta.

Esimerkki

Edellisten tilikausien yli-/alijäämä ja tuloksenkäsittelyerät		
	Hyvinvointialue	
	2022	2021
Edellisten tilikausien ylijäämä 31.12.	x	x
Tilikauden ylijäämä/alijäämä	x	x
Kertynyt poistoero 31.12.	x	x
Vapaaehtoiset varaukset 31.12.	x	x
<i>Kertynyt yli-/alijäämä ja tuloksenkäsittelyerät yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

Liitetietona on esitettävä oikean ja riittävän kuvan vaatimus huomioon ottaen eriteltynä tilinpäätösperiaatteiden muutoksista ja aikaisempien tilikausien virheiden oikaisuista aiheutuvat muutokset omaan pääomaan;

Hyvinvointiyhtymän liitetiedoissa esitetään lisäksi selvitys peruspääoman jakautumisesta jäsenenä olevien hyvinvointialueiden kesken. Jos myös oman pääoman muu erä jaetaan jäsenenä olevien hyvinvointialueiden kesken, siitä esitetään selvitys liitetiedoissa;

Esimerkki

Erittely peruspääoman ja sijoitusrahaston jakautumisesta		
	Jäsenhyv. alue osuus peruspo:sta	Jäsenhyv. alue osuus sijoitus- rahastosta
X hyvinvointialue	x	x
Y hyvinvointialue	x	x
Z hyvinvointialue	x	x
N hyvinvointialue	x	x
<i>Peruspääöma yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

24) erittely poistoerosta;

Määrätyissä tapauksissa hyvinvointialue tai hyvinvointiyhtymä voi kirjata poistoeroa myös verotussyistä (EVL 54 §). **Jos** poistoeron muutokseen sisältyy verotussyistä tehtyä poistoeroa, on poistoeron muutos eriteltävä liitetiedoissa.

Esimerkki

Erittely poistoerosta		
	2022	2021
Investointivaraukseen liittyvä poistoero	x	x
Verotuspoistoihin liittyvä poistoero	x	x
<i>Poistoero yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

- 25) tase-erien mukaan eritelty tieto sellaisista pitkäaikaiseen vieraaseen pääomaan kuuluvista veloista, jotka erääntyvät myöhemmin kuin viiden vuoden kuluttua;

Esimerkki

Pitkäaikaiset velat		
	2022	2021
Joukkovelkakirjalainat	x	x
Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta	x	x
Lainat julkisyhteisöiltä	x	x
Lainat muilta luotonantajilta	x	x
Saadut ennakot	x	x
Ostovelat	x	x
Muut velat	x	x
Siirtovelat	x	x
<i>Pitkäaikaiset velat yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

Vuoden 2023 tilinpäätöksessä esitetään velat ja velkojen osat, jotka erääntyvät 1.1.2029 tai sen jälkeen.

- 26) erittely liikkeeseen lasketuista joukkovelkakirjalainoista;

Liitetiedossa on mahdollista esittää lyhytaikaiseen rahoitukseen käytetyt joukkovelkakirjalainat tarkoituksenmukaisella tavalla ryhmiteltyinä tai yhdistettyinä.

Esimerkki

Joukkovelkakirjalainat		
	2022	2021
JVK-laina 2015/2022	x	x
- korko 2,598 % xx asti, sen jälkeen vaihtuva		
- vuotuinen lyhennys	x	x
JVK-laina 2016/2021	x	x
- korko 4,25 %		
- kertalyhtenteinen		
<i>Joukkovelkakirjalainat yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

- 27) erittely olennaisista pakollisiin varauksiin merkityistä eristä, **jos** se on tarpeen tase-erien selventämiseksi;

Esimerkki

Pakolliset varaukset				
	Konserni		Hyvinvointialue	
	2022	2021	2022	2021
Muut pakolliset varaukset				
Vuokravastuut käyttämättömistä tiloista	x	x	x	x
Ympäristövastuut	x	x	x	x
Vahingonkorvausvaraus	x	x	x	x
Ei-suojaavien johdannaissopimusten negatiivinen käypä arvo	x	x	x	x
Osuus kuntayhtymän alijäämästä			x	x
Potilasvahinkovakuutusmaksuvastuu (ky)	x	x		
<i>Muut pakolliset varaukset yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

28) erikseen pitkä- ja lyhytaikaiset velat tytäryhteisöille, hyvinvointiyhtymille, joissa hyvinvointialue on jäsenenä, sekä osakkuus- ja muille omistusyhteisyhteisöille:

- saadut ennakot (Vt E I 5, II 5);
- ostovelat (Vt E I 6, II 6);
- liittymismaksut ja muut velat (Vt E I 7, II 7); sekä
- siirtovelat (Vt E I 8, II 8)

Esimerkki

Vieras pääoma				
	2022		2021	
	Pitkä-aikainen	Lyhyt-aikainen	Pitkä-aikainen	Lyhyt-aikainen
Velat tytäryhteisöille				
Saadut ennakot	x	x	x	x
Ostovelat	x	x	x	x
Muut velat	x	x	x	x
Siirtovelat	x	x	x	x
<i>Yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
Velat hyv.yhtymille joissa hyv.alue on jäsenenä				
Saadut ennakot	x	x	x	x
Ostovelat	x	x	x	x
Muut velat	x	x	x	x
Siirtovelat	x	x	x	x
<i>Yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
Velat osakkuus- sekä muille omistusyhteisyhteisöille				
Saadut ennakot	x	x	x	x
Ostovelat	x	x	x	x
Muut velat	x	x	x	x
Siirtovelat	x	x	x	x
<i>Yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
<i>Vieras pääoma yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

- 29) maksuvalmiuden kannalta merkittävä sekkitililimiitti ja siitä käyttämättä oleva määrä;

Esimerkki

Sekkitililimiitti		
	2022	2021
Luotollisen sekkitilin limiitti 31.12.	x	x
- siitä käyttämättä oleva määrä	x	x

- 30) siirtovelkoihin sisältyvät olennaiset erät.

Esimerkki

Siirtovelkoihin sisältyvät olennaiset erät				
	Konserni		Hyvinvointialue	
	2022	2021	2022	2021
Lyhytaikaiset siirtovelat				
Tuloennakot	x	x	x	x
Menojäämät				
Lomapalkkavelan ja henkilösivukulujen jaksotukset	x	x	x	x
Muut palkkojen ja henkilösivukulujen jaksotukset	x	x	x	x
Korkojaksotukset	x	x	x	x
Muut menojäämät	x	x	x	x
<i>Lyhytaikaiset siirtovelat yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
<i>Siirtovelat yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

6. Vakuuksia, vastuusitoumuksia ja taseen ulkopuolisia järjestelyjä koskevat liitetiedot

Vakuuksia ja vastuusitoumuksia koskevinä liitetietoina on hyvinvointialueen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetun asetuksen 10 §:n mukaan esitettävä:

- 31) eriteltyinä velat, joista hyvinvointialue on antanut vakuudeksi omaisuuttaan omasta puolestaan tai saman konserniin kuuluvien puolesta, sekä annettu vakuus;

Liitetietona on annettava edellisessä kappaleessa tarkoitettujen vakuuksien yhteenlaskettu arvo mainitun kohdan mukaisesti eriteltyinä;

Esimerkki

Velat, joiden vakuudeksi annettu kiinnityksiä kiinteistöihin				
	Konserni		Hyvinvointialue	
	2022	2021	2022	2021
Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta	x	x	x	x
Vakuudeksi annetut kiinnitykset	x	x	x	x
Lainat julkisyhteisöiltä	x	x	x	x
Vakuudeksi annetut kiinnitykset	x	x	x	x
Lainat muilta luotonantajilta	x	x	x	x
Vakuudeksi annetut kiinnitykset	x	x	x	x
<i>Vakuudeksi annetut kiinnitykset yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
Velat, joiden vakuudeksi annettu osakkeita				
	Konserni		Hyvinvointialue	
	2022	2021	2022	2021
Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta	x	x	x	x
Pantattujen osakkeiden kirjanpitoarvo	x	x	x	x
Lainat julkisyhteisöiltä	x	x	x	x
Pantattujen osakkeiden kirjanpitoarvo	x	x	x	x
Lainat muilta luotonantajilta	x	x	x	x
Pantattujen osakkeiden kirjanpitoarvo	x	x	x	x
<i>Pantatut osakkeet yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

- 32) vakuuksista, jotka hyvinvointialue on muuten kuin edellä kohdassa 31 tarkoitettulla tavalla antanut puolestaan, yhteenlaskettu arvo vakuuslajeittain eriteltynä;

Tässä esitetään vakuudet, jotka hyvinvointialue on antanut muiden omien sitoumusten kuin velkojen vakuudeksi, esimerkiksi vakuudet tulevien vuokranmaksuvelvoitteiden vuoksi.

- 33) vakuuksista, jotka hyvinvointialue on antanut sen kanssa samaan konserniin kuuluvien yhteisöjen puolesta, yhteenlaskettu arvo vakuuslajeittain eriteltynä;
- 34) yhteenlaskettu arvo hyvinvointialueen antamista muista kuin edellä 31–34 kohdissa tarkoitetuista vakuuksista lajeittain eriteltynä;

Vakuudet				
	Konserni		Hyvinvointialue	
	2022	2021	2022	2021
Omasta puolesta annetut vakuudet				
Vakuudeksi annetut kiinnitykset	x	x	x	x
Pantatut arvopaperit	x	x	x	x
<i>Yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
Hyv.aluekonserniin kuuluvien yhteisöjen puolesta annetut vakuudet				
Vakuudeksi annetut kiinnitykset			x	x
Pantatut arvopaperit			x	x
<i>Yhteensä</i>			<i>x</i>	<i>x</i>
Muiden puolesta annetut vakuudet				
Vakuudeksi annetut kiinnitykset	x	x	x	x
Pantatut arvopaperit	x	x	x	x
<i>Yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>
<i>Vakuudet yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

Taseeseen sisällyttämättä vastuusitoumuksista ja vastuista on esitettävä liitetietona:

35) vuokravastuut,

Liitetietona esitetään vuokrasopimusten mukaisten vuokrien jäljellä olevien määrien yhteissumma. Liitetiedoissa esitetään kaiken tyyppisistä tuotannontekijöistä syntyvät vuokravastuut, kuten toimitilat, koneet ja laitteet, maa-alueet. Toimitilojen vuokravastuina esitetään myös esimerkiksi tilapäisten ja siirrettävien rakennusten sekä edelleen vuokrattujen tilojen vuokravastuut. Jos toimitilan vuokrasopimus sisältää esimerkiksi maa- aluetta, rakennuksia ja laitteita koskevan vuokrasopimuksen, jokainen vuokrasopimuksen osa voidaan käsitellä liitetiedoissa erillisinä, mikäli vuokralle ottaja voi hyödyntää vuokrauksen kohteena olevaa osaa sellaisenaan erillisenä.

Jäljellä olevien vuokrien määrä ilmoitetaan vuokra-ajalta, jona vuokrasopimus ei ole peruutettavissa. Toistaiseksi voimassa olevien vuokrasopimusten vuokra-aikana pidetään siten irtisanomisaikaa. Määräaikaisten vuokrasopimusten vuokra-aika on vuokrasopimuksessa sovittu kiinteä vuokra-aika. Vuokra-aika sisältää myös jatko- tai päättämisoption mukaisen ajanjakson, jos niiden käyttämisestä on sitovasti sovittu.

Myöhemmin voimaan tulevien vuokrasopimusten vuokrat sisällytetään vuokravastuisiin siitä lukien, kun vuokrattava hyödyke on käytettävissä hyvinvointialueen palvelutuotannossa. Tätä ennen vastuu esitetään muissa sopimusvastuissa.

Vuokravastuu ilmoitetaan nimellisarvoisena ilman arvonnlisäveroa, jos arvonnlisävero voidaan sisällyttää vähennettäviin tai palautettavaan arvonnlisäveroihin. Vuokravastuisiin ei sisällytetä mahdollista palvelumaksun osuutta, koska ne esitetään sopimusvastuissa. Hyvinvointialue voi halutessaan eritellä hyvinvointialuekonsernin sisäiset vuokravastuut (konsernia koskevassa liitetiedossa tulee eliminoida), mikäli

tieto on tilinpäätöksen oikean ja riittävän kuvan kannalta tarpeellinen.

Mikäli vuokran määrä on vuokrasopimuksessa sidottu esimerkiksi indeksiin, indeksiehto otetaan huomioon vastuun laskennassa, kun ehtoa käytetään.

Mikäli vuokralle ottaja on velvollinen palauttamaan kohteen vuokralle antajalle tietyssä kunnossa, velvoitetta varten kirjataan pakollinen varaus, mikäli kirjanpitolain 5:14 §:n mukaiset pakollisen varauksen kirjaamista koskevat edellytykset täyttyvät.

Vuokravastuista on esitetty kaksi vaihtoehtoista esittämistapaa, joista ensimmäinen sisältää vuokravastuita koskevat vähimmäistiedot ja toinen laajemmat vapaaehtoiset erittelyt.

Esimerkki

Vuokravastuut				
	Konserni		Hyvinvointialue	
	2022	2021	2022	2021
Vuokravastuut yhteensä	x	x	x	x
- siitä seuraavalla tilikaudella maksettava osuus	x	x	x	x
- siitä PPP-hankkeet (public-private partnerships) *)	x	x	x	x
- siitä sopimukseen sisältyvät lunastusvelvoitteet **)	x	x	x	x
Leasingvuokrasopimukseen ei sisälly olennaisia irtisanomis- ja lunastusehdon mukaisia vastuuta.				

*) Ks. Tarkemmin Hyvinvointialueiden automaattisen talousraportoinnin käsikirja. PPP-hankkeet (public-private partnerships) ovat pitkiä sopimuksia vähintään kahden yksikön välillä. Hankkeen toinen osapuoli on yksityinen tai julkisomisteinen yritys ja toinen osapuoli julkisyhteisö (käytännössä kunta, kuntayhtymä tai valtio). Hankkeessa yritys rakentaa investointiyödykkeen (esimerkiksi koulurakennuksen) juuri tätä hanketta varten ja huolehtii hankkeen rahoituksesta, rakennuttamisesta sekä tuottaa investointiyödykkeeseen liittyviä palvelu- ja sopimusajan julkisyhteisölle tai yleisölle. Julkisyhteisö (tai yleisö) maksaa palvelumaksua sopimuskau-den ajan. Omistaminen, rakennuttaminen ja palveluiden **) Esim. kuntajaoston lausunto 69/2005 vuokratun ja myöhemmin ostettavan osakehuoneiston hankintahinnan ja korjauskustannusten sekä teollisuushallin varastotilan hankintahinnan aktivoinnista

Esimerkki

Vuokravastuut				
	Konserni		Hyvinvointialue	
	2022	2021	2022	2021
Toimitilojen vuokravastuut	x	x	x	x
Koneiden ja laitteiden vuokravastuut	x	x	x	x
Maa-aluiden vuokravastuut	x	x	x	x
Muut vuokravastuut	x	x	x	x
Vuokravastuut yhteensä	x	x	x	x
- siitä seuraavalla tilikaudella maksettava osuus	x	x	x	x
- siitä PPP-hankkeet (public-private partnerships) *)	x	x	x	x
- siitä sopimukseen sisältyvät lunastusvelvoitteet **)	x	x	x	x
- siitä kuntakonsernin sisäiset vuokravastuut			x	x

Leasingvuokrasopimukseen ei sisälly olennaisia irtisanomis- ja lunastusehdon mukaisia vastuuta.

***) Esim. kuntajaoston lausunto 69/2005vuokratun ja myöhemmin ostettavan osakehuoneiston hankintahinnan ja korjauskustannusten sekä teollisuushallin varastotilan hankintahinnan aktivoinnista

36) hyvinvointialueen antamat vastuusitoumukset sen kanssa samaan konserniin kuuluvien yhteisöjen puolesta;

37) muut hyvinvointialueen antamat vastuusitoumukset ja muut vastuut;

Muista vastuusitoumuksista on ilmoitettava niiden:

- 1) liiketoiminnallinen tarkoitus sekä
- 2) taloudellinen vaikutus konserniin ja hyvinvointialueeseen, silloin kun niistä aiheutuvat riskit tai hyödyt ovat olennaisia ja tätä tietoa voidaan pitää hyvinvointialueen taloudellisen aseman arvioinnin kannalta välttämättömänä

Esimerkki (liitetiedot nro:t 36-37)

Vastuusitoumukset				
Järjestelyjen tarkoitus	Konserni		Hyvinvointialue	
	2022	2021	2022	2021
Takaukset samaan konserniin kuuluvien yhteisöjen puolesta				
Alkuperäinen pääoma			x	x
Jäljellä oleva pääoma			x	x
Takaukset muiden puolesta				
Alkuperäinen pääoma	x	x	x	x
Jäljellä oleva pääoma	x	x	x	x

38) muut hyvinvointialuetta koskevat taseen ulkopuoliset järjestelyt. Tähän merkittäviä taseen ulkopuolisia järjestelyjä voivat olla mm. yhteistyö- ja kumppanuussopimuksista aiheutuvat vastuut, ympäristövastuut jne. Vastuut ilmoitetaan nimellisarvoisena ilman arvonalisäveroä, jos arvonalisävero voidaan sisällyttää vähennettaviin tai palautettaviin arvonalisäveroihin. Muut

taseen ulkopuoliset järjestelyt voivat olla sellaisia, että niiden rahamäärää ei pystytä määrittämään. Tällöin vähimmäisinformaationa ilmoitetaan vastuun olemassaolo;

Muista taseen ulkopuolisista järjestelyistä on ilmoitettava niiden:

- 1) liiketoiminnallinen tarkoitus ja
- 2) taloudellinen vaikutus konserniin ja hyvinvointialueeseen, silloin kun niistä aiheutuvat riskit tai hyödyt ovat olennaisia ja tätä tietoa voidaan pitää hyvinvointialueen taloudellisen aseman arvioinnin kannalta välttämättömänä.

Taseen ulkopuolisista järjestelyistä esitetään seuraavalla tilikaudella erääntyvä osuus aina kun se on vastuusitoumuksen luonteen perusteella mahdollista.

Hyvinvointialuetta koskevissa oikeudenkäynneissä lopputulos ei aina ole ennakoitavissa. Jos hyvinvointialueelta vaaditaan vahingonkorvauksia tai hyvinvointialueen vastattavaksi arvioidaan jäävän oikeudenkäyntikuluja, on selvitettävä, onko kysymys taseeseen ja tuloslaskelmaan merkittävästä pakollisesta varauksesta tai siirtovelasta vai liitteenä ilmoitettavasta taseen ulkopuolisesta vastuusta.

Muihin taseen ulkopuolisiin järjestelyihin merkitään mm. arvonnäköveron mahdollinen palautusvastuu. Arvonnäköverolain mukaan uudisrakentamistai perusrakentamismenoista vähennyksenä tai palautuksena käsiteltävään arvonnäköveroon on liittynyt 1.1.2008 alkaen kymmenen vuoden oikaisuvelvollisuus, jos kiinteistön tai sen osan käyttötarkoitus muuttuu palautukseen tai vähennykseen oikeuttamattomaksi. AVL:n mukaisen, mahdollisesti palautettavan veron määrä tulee siten esittää taseen ulkopuolisena järjestelynä liitetiedoissa (asetus hyvinvointialueen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista 10 § 6 kohta), kunnes palautusvastuu päättyy tai veron määrä joudutaan myynnin taikka käyttötarkoituksen muuttumisen takia kirjaamaan velaksi. Tällaista palautusvastuuta määriteltäessä otetaan huomioon kiinteistöt, joiden osalta on todennäköistä oikaisun toteutuminen investointi- tai taloussuunnitelmaan perustuen. Arvonnäköveron palautusvastuun laskennassa otetaan huomioon Verohallituksen ohjeet (A59/200/2017) kiinteistöinvestointien arvonnäköverotuksesta.

Hyvinvointiyhtymän jäsenen muita taseen ulkopuolisia järjestelyjä koskevana liitetietona saattaa tulla kysymykseen myös jäsenen rahoitusvastuu hyvinvointiyhtymän taseeseen kertyneestä alijäämästä, ellei sitä ole kirjattu pakollisena varauksena jäsenenä olevan hyvinvointialueen kirjanpitoon⁶. Liitetiedoissa tulee tällöin selostaa keskeiset perusteet ja oletukset sille, ettei vastuuta ole kirjattu pakollisena varauksena. Kertyneeseen alijäämään liittyvä rahoitusvastuu voi olla merkittävä sellaisessa hyvinvointiyhtymässä, jonka tulee noudattaa etukäteishinnoittelua. Hyvinvointialueesta annetun lain 64 §:n mukaan

6

Kuntajaoston lausunto 113/2015 Kuntayhtymän alijäämän kirjaamisesta jäsenkunnan kirjanpidossa

hyvinvointiyhtymän sellaisten menojen rahoituksesta, joita ei muuten saada katetuiksi, vastaavat jäsenenä olevat hyvinvointialueet siten kuin hyvinvointialueiden välisestä vastuunjaosta on perussopimuksessa sovittu. Edellä mainittuun säännökseen perustuva rahoitusriski saattaa realisoitua jäsenen erotessa hyvinvointiyhtymästä, hyvinvointiyhtymän purkamisessa tai hyvinvointiyhtymän tehtävän lakkauttamisessa tai siirtämisessä jäsenenä olevalle hyvinvointialueelle tai toiselle hyvinvointiyhtymälle.

Yhteistyö- ja kumppanuussopimukset -kohdassa esitetään merkittävistä yhteistyö- ja kumppanuussopimuksista (esim. elinkaarimalli- tms. sopimukset) aiheutuva jäljellä oleva yhteismäärä (arvio).

Esimerkki

Muut taseen ulkopuoliset järjestelyt *)				
Järjestelyjen tarkoitus	Konserni		Hyvinvointialue	
	2022	2021	2022	2021
Sopimusvastuut				
Sitoumukset avustukseen 1)	x	x	x	x
Seuraavalle tilikaudelle kohdistuva osuus	x	x	x	x
Sopimuksiin sisältyvät palautusvastuut 2)	x	x	x	x
Seuraavalle tilikaudelle kohdistuva osuus	x	x	x	x
Yhteistyö- ja kumppanuussopimukset 3)	x	x	x	x
Seuraavalle tilikaudelle kohdistuva osuus	x	x	x	x
Elinkaarimallilla toteutettu kiinteistö X:n palvelumaksu yhteensä x euroa vuoden 2030 loppuun asti	x	x	x	x
Seuraavalle tilikaudelle kohdistuva osuus	x	x	x	x
<i>Sopimusvastuut yhteensä</i>	x	x	x	x
Osuus hyvinvointiyhtymän alijäämästä			x	x
Arvonlisäveron palautusvastuu **)	x	x	x	x
Perustamishankkeiden valtionosuuden palautusvastuu ***)	x	x	x	x
<p>*) Liitetiedossa voidaan eritellä olennaisimmat yksittäiset vastuut. Liitetietositteessä annetaan yksityiskohtainen erittely.</p> <p>**) Palautuksena ja vähennyksenä käsitellyt arvonlisäverot uudisrakennusten ja perusparantamisen hankintamenoista, joihin liittyy mahdollinen palautusvelvollisuus kiinteistöt myytäessä tai niiden käyttötarkoituksen muuttuessa vähennykseen tai palautukseen oikeuttamattomaan tarkoitukseen (AVL 120 §). Palautusvastuuta määriteltäessä otetaan huomioon kiinteistöt, joiden osalta vastuun toteutuminen on todennäköistä investointi- tai taloussunnitelmaan tai toimenpideohjelmaan perustuen.</p> <p>***) Sosiaali- ja terveydenhuollon sekä opetus- ja kulttuuritoimen perustamishankkeisiin saatujen valtionosuuksien palautusvastuut, STVOL 4:30 §, L opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta 7:30 § (vastuu voimassa 15 vuotta). Vastuut päättyvät vuosina 2020-2025.</p>				

1) Esim. kuntajaoston lausunto 5/1997 avustuksen ja sen perustana olevan leasingmaksun käsittelystä kirjanpidossa ja lausunto 32/1998 yhteisöille myönnettyjen avustusten kirjaamisesta

2) Esim. kuntajaoston lausunto 17/1997 koulukiinteistön hankintamenon ja siihen saadun rahoitusosuuden käsittelemistä kirjanpidossa

3) Merkittävien yhteistyö- ja kumppanuussopimusten jäljellä oleva yhteismäärä (arvio) ilman mahdollista vuokran osuutta, joka ilmoitetaan vuokravastuissa. Mikäli kunnalta veloitetaan esim. elinkaarimallilla toteutetusta hankkeesta kokonaispalvelumaksu, tulee palveluvastuiden osuus tästä määritellä sopimuksen, laskelman tai kunnan oman arvion perusteella.

Kohdassa Muut taseen ulkopuoliset järjestelyt esitetään myös mm. johdannaissopimuksista aiheutuvat taloudelliset vastuut ja päästöoikeuksia koskevat liitetiedot.

Liitetiedoissa ilmoitetaan, missä tarkoituksessa erilaiset johdannaissopimukset on tehty sekä esitetään arvio niiden taloudellisesta vaikutuksesta kirjanpitovelvolliselle, jos sopimuksesta aiheutuvat riskit tai hyödyt ovat olennaisia.⁷ Tämän lisäksi liitetiedoissa esitetään mm. koronvaihtosopimuksista keskeiset ehdot sekä tiedot korkoherkkyydestä. Kuvauksessa voidaan ottaa huomioon, miten mm. korkomuutokset vaikuttavat sopimusten markkina-arvoihin ja mille aikavälille negatiivisten kassavirtojen suoritukset ajoittuvat tulevaisuudessa. Keskeisistä ehdoista käyttäjän kannalta olennaisia ovat mm. tiedot sopimuksen purkuehdoista ja mahdollisesta purkamisesta aiheutuvista vaikutuksista. Siten tilinpäätöksestä on käytävä ilmi mahdollisen purkuehdon käyttämisen vaikutus silloin, kun sitä on pidettävä merkittävänä. Mikäli kirjanpitovelvollinen katsoo, että johdannaissopimukset ovat suojaavia, tulee tämä seikka todentaa ja dokumentoida liitetietosisiteissa.⁸

Toimintakertomuksessa kuvataan johdannaisten käyttöä riskienhallinnassa, ja tilinpäätöksen laatimisperiaatteissa kuvataan johdannaisten kirjausperiaatteet. Tilinpäätöksen laatimista koskevissa liitetiedoissa ilmoitetaan, mikäli esimerkiksi koronvaihtosopimus on muuttunut suojaavasta ei-suojaavaksi, ja annetaan tieto mahdollisesti kuluksi kirjatusta käyvän arvon osuudesta. Taseen muita ulkopuolisia järjestelyjä koskevassa liitetiedossa esitetään erikseen kuluksi ja pakolliseksi varaukseksi kirjatut johdannaissopimukset. Tuloslaskelman ja taseen pakollisia varauksia koskevista liitetiedoissa voidaan viitata Taseen muissa ulkopuolisissa järjestelyissä esitettyyn yksityiskohtaisempaan liitetietoon.

7

Johdannaista esitetään tietoja toimintakertomuksessa, liitetiedoissa (tilinpäätöksen laatimista, vakuuksia, vastuusitoumuksia ja taseen ulkopuolisia järjestelyjä sekä mahdollisesti tuloslaskelman ja taseen pakollisia varauksia koskevissa liitetiedoissa) sekä liitetietosisiteissa ml. suojauksen dokumentaatio.

8

Kirjanpitolausuntokunnan kuntajaoston lausunto suojaustarkoituksessa tehtyjen koronvaihtosopimusten käsittelystä kuntien tilinpäätöksessä 116/2017/.

Esimerkki

Muut taseen ulkopuoliset järjestelyt *)				
Järjestelyn tarkoitus	Konserni		Hyvinvointialue	
	2022	2021	2022	2021
Koronvaihtosopimus 1				
Koronvaihtosopimus 1 on tehty yksittäisen lainan korkoriskin suojaamiseksi. Koronvaihtosopimuksella muutettu vaihtuvat korot kiinteiksi. Lainan ja koronvaihtosopimuksen pääoma, eräpäivä sekä koronmaksupäivät vastaavat toisiaan. Sopimus erääntyy 2.4.2021.				
Bullet-lainan pääomaa vastaava nimellisarvo	x	x	x	x
Käypä arvo (pankin ilmoituksen mukaan)	x	x	x	x
Koronvaihtosopimus 2				
Koronvaihtosopimuksilla x-y suojataan koko lainasalkkua. Koronvaihtosopimuksilla on muutettu vaihtuvat korot kiinteiksi. Sopimukset erääntyvät 11.11.2024.				
Lainapääomaa vastaava nimellisarvo yhteensä	x	x	x	x
Käypä arvo (pankin ilmoituksen mukaan)	x	x	x	x
Koronvaihtosopimus 3				
Jatko-oikeudellisella koronvaihtosopimuksella muutetaan tulevien lainojen vaihtuva korko kiinteäksi ajalle 2025-2050, mikä edellyttää x ehtojen toteutumista. Sopimukset alkavat 11.12.2025 ja				
Lainan pääomaa vastaava nimellisarvo	x	x	x	x
Käypä arvo (pankin ilmoituksen mukaan)	x	x	x	x
Koronvaihtosopimus 4				
koronvaihtosopimukset suojaavat koko lainasalkkua. Koronvaihtosopimuksilla muutetaan vaihtuva korko kiinteäksi ajalle 2020-2025, mikä edellyttää, että hyvinvointialueella on nostettuna vastaavan suuruinen lainamäärä ja että x ehdot täyttyvät. Sopimukset alkavat 11.2.2020 ja erääntyvät 11.2.2025.				
Lainan pääomaa vastaava nimellisarvo	x	x	x	x
Käypä arvo (pankin ilmoituksen mukaan)	x	x	x	x
Korkotermiinit				
Käypä arvo	x	x	x	x
Kohde-etuuden arvo	x	x	x	x

1) Ks. myös kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 116/2019 sekä KILA:n lausunnot 1878/2011 ja 1912/2014 koronvaihtosopimusten liitetiedoista. Mikäli koronvaihtosopimuksia on lukuisa määrä, voidaan ne ryhmitellä tai yhdistellä tarkoituksenmukaisella tavalla esim. koronvaihtosopimuksiin, purku- ja jatko-oikeudellisiin koronvaihtosopimuksiin, tulevaisuudessa voimaan tuleviin koronvaihtosopimuksiin ja muihin ehdollisiin koronvaihtosopimuksiin.

Muut taseen ulkopuoliset järjestelyt				
Järjestelyn tarkoitus	Konserni		Hyvinvointialue	
	2022	2021	2022	2021
Pakollisiin varauksiin kirjatut koronvaihtosopimukset				
Koronvaihtosopimus 5				
Tehty vastaavamääräisen lainan korkomenojen kiinnittämiseksi; ei enää liity lainaan, koska lainapääoma kokonaisuudessa suoritettu. Sopimus erääntyy 11.11.2024				
Bullet-lainan pääomaa vastaava nimellisarvo	x	x	x	x
Vastuun enimmäismäärä	x	x	x	x
Koronvaihtosopimus 6				
Tulevaisuudessa voimaan tuleva koronvaihtosopimus 6 suojaa koko lainasalkkua. Koronvaihtosopimuksella muutetaan vaihtuva korko kiinteäksi ajalle 2035-2055, mikä edellyttää, että hyvinvointialueella on nostettuna edellä mainittuna ajanjaksona vastaavan suuruisen lainamäärä, jonka korko ja koronmääräytymis- ja maksupäivät vastaavat koronvaihtosopimusta. Molemmilla sopimusosapuolilla on oikeus koronvaihtosopimuksen ennaikaiseen eräännyttämiseen sopimuksessa 11.6.2025, 11.6.2035 ja 11.6.2045. Sopimuksen eräännyttävä vastapuoli maksaa osapuolelle sen hetkisen negatiivisen markkina-arvon. Sopimus alkaa 11.6.2035 ja sopimus erääntyy 11.6..2055. Huomattavan kaukana tulevaisuudessa alkava sopimus on tulkittu tilinpäätöksessä ei-suojaavaksi ja tilinpäätöshetken negatiivinen markkina-arvo on kirjattu kuluksi ja pakollisiin varauksiin vuoden 2019 tilinpäätöksessä.				
Bullet-lainan pääomaa vastaava nimellisarvo	x	x	x	x
Käypä arvo (pankin ilmoituksen mukaan)	x	x	x	x

Konsernitaseeseen sisällyttämättömien vastuusitoumusten ja vastuiden liitetiedoissa huomioidaan konsernisuhteiden aiheuttamat päällekkäisyydet. Jos vastuusitoumuksen kohteena oleva velka tai velvoite sisältyy jo täysimääräisenä konsernitaseen velkoihin tai pakollisiin varauksiin, ei ko. vastuusitoumusta esitetä enää konsernitaseen vastuusitoumusten liitetiedoissa. Jos vastuusitoumuksen kohteena oleva velka ei sisälly konsernitaseeseen, esimerkiksi tytäryhteisö on jätetty yhdistelemättä konsernitilinpäätökseen, on tällainen vastuusitoumus kuitenkin esitettävä liitetiedoissa.

7. Henkilöstöä, tilintarkastajan palkkioita ja intressitahotapahtumia koskevat liitetiedot

Liitetietoina henkilöstöstä on hyvinvointialueen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista annetun asetuksen 11 §:n mukaan esitettävä:

- 39) henkilöstön lukumäärä 31.12. tehtäväalueittain tai muuta hyvinvointialueen määrittelemää ryhmittelyä käyttäen;

Esimerkki

Henkilöstön lukumäärä 31.12.		
	2022	2021
Sosiaali- ja terveydenhuolto	x	x
Pelastustoimi	x	x
Yleishallinto ja muut palvelut	x	x
<i>Yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

Henkilöstön lukumäärään lasketaan vakinaiset, määräaikaiset ja työllistetyt.

Henkilöstön lukumäärään lasketaan mukaan pääsääntöisesti päätoimisessa palvelussuhteessa oleva henkilöstö, mutta siihen voi kuitenkin olla perusteltua tilastoida myös esimerkiksi sivutoimiset lääkärit. Mm. perhe- ja omaishoitajia, sopimuspalomiehiä ja kuntouttavan työtoiminnan piirissä olevia henkilöitä ei huomioida lukumäärässä⁹. Osa-aikainen henkilöstö vuoden lopun tilanteessa muutetaan kokoaikaisiksi osa-aikojen suhteessa.

- 40) taseeseen aktivoitunut henkilöstömenot;

Esimerkki

Henkilöstökulut		
	2022	2021
Henkilöstökulut tuloslaskelman mukaan	x	x
Henkilöstökuluja aktivoitu aineettomiin ja aineellisiin hyödykkeisiin	x	x
<i>Henkilöstökulut yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

- 41) luottamushenkilön palkkioista perityt ja puolueelle tai puolueyhdistykselle tilitetty luottamushenkilömaksut;

9

Asiaa on yksityiskohtaisemmin selostettu Kunnallisen työmarkkinalaitoksen henkilöstöraportointia koskevassa suosituksessa (2013)

Esimerkki

Luottamushenkilön palkkioista perityt ja tilitetyt luottamushenkilömaksut		
	2022	2021
Puolue 1	x	x
Puolue 2	x	x
Puolueyhdistys 3	x	x
...		
<i>Tilitetyt luottamushenkilömaksut yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

- 42) tilintarkastusyhteisölle suoritettavat palkkiot eriteltyinä;
Lakisääteistä tilintarkastusta suorittavalle tilintarkastusyhteisölle maksettavat palkkiot tulee eritellä. Hyvinvointialueen tilinpäätöksessä tilintarkastuspalkkiot voidaan esittää seuraavalla tavalla:

Esimerkki

Tilintarkastajan palkkiot		
	2022	2021
Tarkastusyhteisö A		
Tilintarkastuspalkkiot	x	x
Tilintarkastajan lausunnot	x	x
Tarkastuslautakunnan avustaminen	x	x
Muut palkkiot	x	x
<i>Palkkiot yhteensä</i>	<i>x</i>	<i>x</i>

Tilintarkastusyhteisön palkkiot esitetään tilinpäätöksessä ja liitetiedoissa suoriteperusteisesti siten, että ne sisältävät palkkiot kussakin tilinpäätöksessä esitetyn tilikauden 1.1.–31.12. aikana tapahtuneista työsuoritteista. Vastaavat luvut edelliseltä tilikaudelta tulee ilmoittaa vertailutietoina. Tieto esitetään hyvinvointialueen tilinpäätöksen liitetietona, mutta konsernista tätä ei tarvitse esittää.

Hyvinvointialueella tilintarkastuspalkkioilla tarkoitetaan hyvinvointialueesta annetun lain mukaisen tilintarkastuksen palkkioita.

Lakisääteistä tilintarkastusta suorittavan tilintarkastusyhteisön muita erikseen laskutettavia palveluja hyvinvointialueella saattavat olla tilintarkastajalle annetut erilaisten valtion- ja EU-avustusten osa- ja lopputilitysten erillinen tarkastaminen ja lausuntojen antaminen sekä tarkastuslautakunnan sihteerin tehtävät. Muita palveluja voivat olla esimerkiksi tilintarkastusyhteisön antamat neuvonantopalvelut, joiden palkkiot esitetään erikseen rivillä Muut palkkiot.

- 43) tiedot hyvinvointialueen ja sen intressitahoihin kuuluvien välisistä liiketoimista, jos ne ovat olennaisia eikä niitä ole toteutettu tavanomaisin kaupallisin ehdoin. Liitetietona esitetään myös tavanomaisin ehdoin intressitahojen kanssa toteutetuista toimista niiden osapuolet ja toimien arvot, jos ne ovat tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi. Tietoja yksittäisistä liiketoimista voidaan yhdistellä, ellei tietojen erillinen

esittäminen ole välttämätöntä arvioitaessa liiketoimen vaikutusta hyvinvointialueen taloudelliseen asemaan.

Intressitahoon liittyvästä toimesta esitettäviin tietoihin tulee sisältyä:

- 1) kuvaus liiketoimesta;
- 2) liiketoimen arvo;
- 3) intressisuhteen luonne; sekä
- 4) muut hyvinvointialueen taloudellisen aseman arvioimisen kannalta välttämättömät tiedot liiketoimesta.

Hyvinvointialueen ja henkilön katsotaan kuuluvan toistensa intressipiiriin, jos toinen pystyy käyttämään toiseen nähden määräysvaltaa tai huomattavaa vaikutusvaltaa sen taloutta ja liiketoimintaa koskevassa päätöksenteossa tai toimesta on odotettavissa erityistä hyötyä tai vahinkoa toiselle osapuolelle. Liitetietojen ilmoitusvelvollisuuden piiriin ei lähtökohtaisesti kuuluisi määräysvaltaa tai huomattavaa vaikutusvaltaa käyttävien henkilöiden läheisten henkilöiden (perheenjäsenten) kanssa tehdyt liiketoimet. Intressitoimet on kuitenkin suositeltavaa kuvata mahdollisimman kattavasti hyvinvointialueen toiminnan läpinäkyvyyden varmistamiseksi.

Intressitahoilla tarkoitetaan oikeushenkilöä, joka on hyvinvointialueen kanssa:

- 1) määräysvaltasuhteessa; tai
- 2) osakkuusyhteyssuhteessa.

Intressitahoihin luetaan lisäksi:

- 1) hyvinvointialuejohtaja;
- 2) aluehallituksen jäsen ja varajäsen; sekä
- 3) hyvinvointialueen muiden toimielinten puheenjohtajat ja varapuheenjohtajat sekä johtavat viranhaltijat.

Intressitahot tulee kuitenkin arvioida aina tapauskohtaisesti, joten intressitahojen määritelmä voi hyvinvointialueen harkinnan mukaan olla edellä mainittua määritelmää laajempi.

Esimerkkejä

Hyvinvointialue on antanut kokonaan omistamalleen Tytäryhteisö A:lle 1 500 000 euron rahalainan, josta 31.12.20xx on avoimena 1 400 000 euroa. Lainasta ei peritä korkoa eikä sille ole saatu turvaavaa vakuutusta. Hyvinvointialueen arvion mukaan lainaan ei sisälly merkittävää taloudellista riskiä.

Hyvinvointialue on antanut tilikaudella tytäryhteisö B:lle avustusta 150 000 euroa.

Hyvinvointialue on myynyt tytäryhteisö C:lle tilikaudella talous- ja henkilöstöhallinnonpalveluja 120 000 eurolla. Palvelujen myynnissä on käytetty 90 päivän maksuaikaa, mikä poikkeaa tavanomaisesti käytetystä 14 päivän maksuajasta. Tilinpäätöshetkellä avoimia myyntisaamisia on yhteensä 40 000 euroa, joista erääntyneitä 15000 euroa.

Hyvinvointialuejohtajan kanssa on x.x.xxxx solmittu hyvinvointialueesta annetun lain mukainen johtajasopimus, jossa on sovittu x euron suuruisesta erokorvauksesta.

Hyvinvointialue on vuokrannut liiketilaa x-kiinteistöyhtiöltä. X toimielimen varapuheenjohtaja omistaa kiinteistöyhtiön osakekannasta 30 %. Vuokrasopimuksen mukainen vuokra on noin 10 % markkinaehtoista vuokraa alhaisempi. Varapuheenjohtaja ei ole osallistunut asiaa koskevaan päätöksentekoon hyvinvointialueella.

Konsernin lähipiiriin/intressipiiriin kanssa ei ole ollut tavanomaisesta poikkeavia liiketoimia.

8. Liitetietosite

Tilinpäätöksen liitetiedon tulee perustua sen sisällön yksityiskohtaisesti todentavaan tositteeseen (**liitetietosite**), jollei sen perusta muuten ole ilmeinen (esimerkiksi luku suoraan taseesta tai tilinpäätöksen esittämistä ja laatimistapaa koskevat periaatteet). Liitetiedon ja sen todentavan liitetietosisitteen välisen yhteyden tulee olla vaikeuksitta todettavissa. (KPL 2:5 b §). Liitetietojen perustana on oltava asiakirja tai laskelma, joka voi olla ulkopuoliselta saatu asiakirja, kuten vastuusitoumuksia todentava laskelma. Tosite voi olla myös itse laadittu, kuten laskelma kiinteistöinvestoinnin arvonalisäveron palautusvastuusta. Liitetietosisitteita käsitellään ja säilytetään kuten kirjanpidon tositteita. Tämä tarkoittaa mm. tosittien numerointia ja varmentamista.