

Työ- ja elinkeinoministeriö
KIRJANPITOLAUTAKUNNAN HYVINVOINTIALUE- JA KUNTAJAOSTO

**YLEISOHJE HYVINVOINTIALUEEN
TULOSLASKELMAN LAATIMISESTA**

Helsinki
2022

KIRJANPITOLAUTAKUNNAN HYVINVOINTIALUEJAOSTO

Työ- ja elinkeinoministeriö

Helsinki

19.4.2022

YLEISOHJE HYVINVOINTIALUEEN TULOSLASKELMAN LAATIMISESTA

Sisällysluettelo

Tuloslaskelman säännöstausta ja tarkoitus.....	5
1.1 Tuloslaskelman laadintaa koskevat säännökset.....	5
1.2 Tuloslaskelman esittäminen	5
1.3 Tuloslaskelman laadintaperiaatteita.....	6
1.3.1 Suoriteperuste.....	6
1.3.2 Oikea ja riittävä kuva.....	6
1.3.3 Olennaisuus tilinpäätösperiaatteena	6
1.3.4 Muut yleiset tilinpäätösperiaatteet	6
1.3.5 Varovaisuus.....	7
1.3.6 Tasejatkuvuus.....	7
1.3 Kirjanpitolain soveltamisen rajaukset.....	8
1.3.7 Hankintameno	8
1.3.8 Arvostus- ja jaksotusäännökset	8
1.3.9 Kansainväliset tilinpäätösstandardit	8
2 Toimintatuotot	8
2.1 Myynti- ja maksutuotot.....	8
2.2 Tuet ja avustukset	9
2.3 Muut toimintatuotot.....	9
3 Valmisteverastojen muutos.....	10
4 Valmistus omaan käyttöön	10
5 Toimintakulut	10
5.1 Henkilöstökulut	10
5.2 Palvelujen ostot	11
5.3 Aineet, tarvikkeet ja tavarat	11
5.4 Avustukset.....	12
5.5 Muut toimintakulut	12
7 Valtion rahoitus.....	13
8 Rahoitustuotot ja -kulut.....	13
8.1 Rahoitustuotot	13
8.2 Rahoituskulut	13
9 Poistot ja arvonalentumiset.....	14
9.1 Suunnitelman mukaiset poistot	14
9.2 Arvonalentumiset.....	15
10 Satunnaiset tuotot ja kulut	15
11 Poistoeron, varausten ja rahastojen muutokset	16
11.1 Poistoeron muutokset.....	16
11.2 Vapaaehtoisten varausten muutokset.....	16
11.3 Rahastojen muutokset	18
12 Tuloslaskelman välitulokset ja tilikauden ylijäämä (alijäämä).....	18
12.1 Toimintakate.....	18
12.2 Vuosikate.....	18
12.3 Tilikauden tulos	18
12.4 Tilikauden ylijäämä (alijäämä).....	19

LIITTEET

Liite 1	Hyvinvointialueen tuloslaskelmakaava.....	26
---------	---	----

LYHENTEET

KPL 3:1.1 §	Kirjanpitolain (1336/97) 3. luku 1 § 1 momentti
KILA 1532/1998	Kirjanpitolautakunnan lausunto nro 1532 vuodelta 1998
Kuntajaosto 112/2015	Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto nro 112 vuodelta 2015

Tuloslaskelman säännöstausta ja tarkoitus

1.1 Tuloslaskelman laadintaa koskevat säännökset

Hyvinvointialueen kirjanpitoon ja tilinpäätökseen sovelletaan sen lisäksi, mitä hyvinvointialueesta annetussa laissa säädetään, kirjanpitolakia (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 osavuosisikatsauksista (laki hyvinvointialueesta 116.2 §). Hyvinvointialuelain 116 §: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.

Hyvinvointialueen tilinpäätökseen kuuluu tuloslaskelma ja sen liitteenä olevat tiedot (laki hyvinvointialueesta 117 §). Tuloslaskelman laadinnassa käytettävästä kaavasta säädetään valtioneuvoston asetuksella hyvinvointialueen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista (729/2021).

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 tuloslaskelman laadinnasta. Hyvinvointiyhtymien tuloslaskelma laaditaan myös tätä ohjetta noudattaen. Tuloslaskelman kaava on esitetty tämän yleisohjeen liitteenä 1.

1.2 Tuloslaskelman esittäminen

Kustakin tuloslaskelman erästä on esitettävä vastaava tieto viimeistä edelliseltä tilikaudelta (vertailutieto). Jos tuloslaskelman erittelyä on muutettu, on vertailutietoa mahdollisuuksien mukaan oikaistava. Samoin on meneteltävä, jos vertailutieto ei muun syyn takia ole käyttökelpoinen. (KPL 3:1 §)

Hyvinvointialueella tuloslaskelman tehtävänä on osoittaa, riittääkö tuottoina kertynyt tulorahoitus palvelujen tuottamisesta aiheutuneiden kulujen kattamiseen.

Toiminnan tuotot ja kulut ryhmitellään hyvinvointialueen tuloslaskelmakaavassa tuotto- ja kululajeittain. Tuloslaskelma laaditaan annetun tuloslaskelmakaavan mukaisena riippumatta siitä, miten hyvinvointialue on toimintansa organisoinut. Toiminnan tuottojen ja kulujen jaottelu tehtävittäin ja hankkeittain voidaan esittää talousarvion toteutumisvertailussa, joka hyvinvointialuelain 117 §:n mukaan sisällytetään tilinpäätökseen. Ensisijaisesti talousarvion toteutumisvertailussa seurataan sitovien toiminnallisten tavoitteiden toteutumisen ohella määrärahojen ja tuloarvioiden sekä muiden taloudellisten tavoitteiden toteutumista.

Liikelaitosten ja muiden nettobudjetoitujen yksiköiden tuotot ja kulut sisällytetään hyvinvointialueen tuloslaskelman tuotto- ja kulueriin.

Jos yksittäisen nimikkeen kohdalle ei tule lukua tilikaudelta ja edeltävältä tilikaudelta, nimikettä ei merkitä tuloslaskelmaan.

1.3 Tuloslaskelman laadintaperiaatteita

1.3.1 Suoriteperuste

Menon kirjaamisperusteena on tuotannon tekijän vastaanottaminen ja tulon kirjaamisperusteena suoritteiden luovuttaminen (**suoriteperuste**). Meno ja tulo saadaan kirjata myös tilikauden aikana veloitukseen (**laskuperuste**) tai maksuun (**maksuperuste**) perustuen. 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 §).

1.3.2 Oikea ja riittävä kuva

Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta olennaisuusperiaatteen mukaisesti ottaen huomioon kirjanpitovelvollisen harjoittaman toiminnan laatu ja laajuus. Tätä varten tarpeelliset lisätiedot on ilmoitettava liitetiedoissa. (KPL 3:2 §)

1.3.3 Olennaisuus tilinpäätösperiaatteena

Tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa 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. Erityistä painoarvoa on annettava sellaisten seikkojen esittämiselle, jotka ovat olennaisen merkityksellisiä oikean ja riittävän kuvan kannalta. (KPL 3:2 §) Olennaisuusperiaate suhteutuu kirjanpitovelvollisen kokoon ja toiminnan laatuun ja luonteeseen.

1.3.4 Muut yleiset tilinpäätösperiaatteet

Tilinpäätöstä ja toimintakertomusta laadittaessa ja tilinavausta tehtäessä noudatettaviin periaatteisiin kuuluvat:

- 1) oletus kirjanpitovelvollisen toiminnan jatkuvuudesta;
- 2) johdonmukaisuus laatimisperiaatteiden ja -menetelmien soveltamisessa tilikaudesta toiseen;
- 3) huomion kiinnittäminen liiketapahtumien tosiasialliseen sisältöön eikä yksinomaan niiden oikeudelliseen muotoon (**sisältöpainotteisuus**);
- 4) tilikauden tuloksesta riippumaton varovaisuus;
- 5) tilinavauksen perustuminen edellisen tilikauden päättäneeseen taseeseen;
- 6) tilikaudelle kuuluvien tuottojen ja kulujen huomioon ottaminen riippumatta niihin perustuvien maksujen suorituspäivästä (**suoriteperuste**);
- 7) kunkin hyödykkeen ja muun tase-erään merkittävän erän erillisarvostus;

- 8) taseessa vastaaviin ja vastattaviin kuuluvien erien ja tuloslaskelmassa tuottojen ja kulu-
lujen esittäminen täydestä määrästäan niitä toisistaan vähentämättä, jollei yhdistele-
minen ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi (*netottamiskielto*). (KPL 3:3
§)

Edellä 4 kohdassa tarkoitettu varovaisuus edellyttää erityisesti, että tilinpäätöksessä ja
toimintakertomuksessa otetaan huomioon:

- 1) ainoastaan tilikaudella toteutuneet voitot; sekä
- 2) kaikki poistot ja arvonalennukset vastaavista sekä velkojen arvon lisäykset samoin
kuin kaikki päätyneeseen tai aikaisempiin tilikausiin liittyvät, ennakoitavissa olevat
vastuut ja mahdolliset menetykset, vaikka ne tulisivat tietoon vasta tilikauden pääty-
misen jälkeen.

1.3.5 Varovaisuus

Varovaisuuden periaate on tilinpäätöksessä noudatettava yleisperiaate, jonka mukaan tu-
loslaskelmaan ei tule ennakoida realisoitumattomia tuloja eikä voittoja, mutta tulee enna-
koida kaikki menetykset ja tappiot.

Varovaisuus edellyttää erityisesti, että tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa otetaan
huomioon

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

1.3.6 Tasejatkuvuus

Hyvän kirjanpitotavan mukaan aikaisempaan tilikauteen kohdistuva olennainen virhe tai
laskentakäytännön muutos tehdään oman pääoman erää *Edellisten tilikausien yli-
jäämä/alijäämä* oikaisemalla. Oikaisuja ei siten tehdä tulosvaikutteisesti vaan takautu-
vasti. Vastaava oikaisu on myös tehtävä vertailuvuotena olevan edellisen tilikauden päät-
tävänsä taseeseen. Vertailuvuoden tuloslaskelmaa ei ole välttämätöntä saattaa vertailukel-
poiseksi, mutta oikean ja riittävän kuvan sitä vaatiessa on muutoksen tulosvaikutuksesta
tilikausien vertailun mahdollistamiseksi annettava liitetieto. Jos vertailulaskelmaa kuiten-
kin oikaistaan, tulee tehtyjen muutosten ja niiden perusteiden vastaavasti käydä ilmi lii-
tetiedoista. Jos toimintakertomuksessa tai tilinpäätöksen liitetiedoissa esitetään tilinpää-
töksiä tai tunnuslukuja useammalta tilikaudelta, on myös nämä saatettava mahdollisuuk-
sien mukaan vertailukelpoisiksi tai ainakin selkeästi mainittava mahdollinen vertailukel-
vottomuus.¹ Kuluva tilikauden tiedossa olevat virheet on korjattava aina tulosvaikuttei-
sesti. Vähäiset, aikaisemmille kausille kuuluvat erät merkitään tuloslaskelmassa ja ta-
seessa nimikettään vastaavaan erään. Jaksotuksesta aiheutuvat erot eivät ole tässä tarkoi-
tettuja virheitä.

¹
KILA 1750/2005 Lausunto tilinpäätösperiaatteiden muutosten ja aikaisempia tilikausia koskevien virheiden käsitte-
lystä tilinpäätöksessä.

1.3 Kirjanpitolain soveltamisen rajaukset

1.3.7 Hankintameno

Hyvinvointialueesta annetun lain 116 §:n mukaan hyvinvointialueen tilinpäätöksen laadinnassa ei sovelleta kirjanpitolain 4 luvun 5 §:n 2 eikä 3 momenttia, jotka koskevat hankinnan ja valmistuksen välillisten menojen ja lainan korkomenojen lukemista hankintameno.

1.3.8 Arvostus- ja jaksotusäännökset

Hyvinvointialuelain 116 §:n mukaan hyvinvointialueen tilinpäätöksen laadinnassa ei sovelleta kirjanpitolain 5 luvun pykälää:

- 2 a § Rahoitusvälineen merkitseminen käypään arvoon sekä käyvän arvon rahasto
- 2 b § Sijoituskiinteistön merkitseminen käypään arvoon
- 4 § Tulon kirjaaminen tuotoksi valmistusasteen perusteella
- 5 b § Rahoitusleasingsopimuksella hankitun omaisuuden merkitseminen
- 17 § Arvonkorotus

1.3.9 Kansainväliset tilinpäätösstandardit

Hyvinvointialuelain 116 §:n mukaan hyvinvointialueen tilinpäätöksessä ei sovelleta kirjanpitolain 7 a lukua kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaan laadittavasta tilinpäätöksestä ja konsernitilinpäätöksestä.

2 Toimintatuotot

Tilinpäätöksen tuloslaskelmassa sisäiset tuotto- ja kuluerät eliminoidaan. Sisäisiä eriä voivat olla suoritteisiin perustuvat sisäiset laskutukset, sisäiset vuokrat tai laskennallisin jakoperustein määritetyt vyörytyserät. Sisäisiin eriin luetaan myös sisäiset korot yhdysteileillä olevista saamisista ja veloista.

2.1 Myynti- ja maksutuotot

Myynti- ja maksutuotot ovat hyvinvointialueen tuottamista suoritteista saamia vastikkeita ulkopuolisilta. Myynti- ja maksutulot kirjataan suoriteperusteen mukaisesti hyvinvointialueen tuloksi tilikaudelle, jonka aikana suorite on luovutettu.

Myyntituottoja ovat tulot tavaroista ja palveluksista, jotka on tarkoitettu myytäväksi pääsääntöisesti tuotantokustannukset peittävään hintaan. Hyvinvointialueen liiketoiminnan (mm. kantiini- ja pesulatoiminta) suoritteista perimät korvaukset merkitään kuitenkin myyntituottoihin riippumatta siitä, kattavatko ne tuotantokustannukset.

Myyntituottoja ovat myös korvaukset suoritteista, jotka hyvinvointialue on valtion toimeksiannosta tuottanut ja luovuttanut kolmannelle osapuolelle. Tällaisia ns. täyden korvauksen periaatteella saatuja korvauksia ovat mm. korvaukset varusmiesten, siviilipalvelusmiesten ja vankien sairaanhoidosta, lääkäreiden tutkimus- ja koulutuskorvaus sekä so-tilasvammalain mukaiset Valtiokonttorin korvaukset.

Myyntituottoja ovat myös mm. hyvinvointiyhtymissä hyvinvointiyhtymän jäsenten hyvinvointiyhtymälle suorittamat korvaukset suoritteista, jotka hyvinvointiyhtymä on luovuttanut hyvinvointialueelle tai sen asukkaalle.

Maksutuottoja ovat asiakasmaksut ja muut maksut niistä tavaroista ja palveluista, joiden hinnoittelun tarkoituksena ei ole kattaa tuotantokustannuksia kokonaisuudessaan tai joiden hinnat määritellään asiakkaan maksukyvyyn mukaan. Usein maksujen perusteista säädetään laissa tai asetuksessa. Tällaisia maksutuottoja ovat mm. terveydenhuollon asiakasmaksut kuten terveystakeskus-, poliklinikka- ja laitoshoidon maksut, sosiaalitoimen erilaiset sosiaalipalvelumaksut.

Myynti- ja maksutuotoista vähennetään ennen tuloslaskelmaan merkitsemistä oikaisuerät, joita ovat myynnin perusteella määräytyvät välilliset verot, kuten arvonlisäverot ja myyntiin välittömästi liittyvät vuosi-, käteis- ym. alennukset ja hyvitykset.

Muut myyntiin liittyvät oikaisuerät kuten myyntisaamisista syntyneet luottotappiot vähennetään tuloslaskelmassa muina toimintakuluina. Myyntiin liittyvistä kulueristä myyntirahteja ja myyntiprovisioita ei käsitellä oikaisueränä vaan ne kirjataan luonteensa mukaiseen kululajiin.

Vaihtokaupassa myyntitulo kirjataan bruttoperusteisesti. Vaihdoissa vastaanotetun hyödykkeen hankintameno kirjataan luonteensa mukaiseen menolajiin.

2.2 Tuet ja avustukset

Tuloslaskelmaan merkitään omaksi ryhmäkseen tuet, avustukset ja muut tulonsiirrot valtiolta, Euroopan unionilta ja muulta yhteisöltä silloin, kun tuki tai avustus ei ole hyvinvointialueen suoritteidensa perusteella saama korvaus eikä investoinnin rahoitusosuus². Tällaisia korvauksia ovat mm. palkkatuki, EU-tuki hyvinvointialueen omaan käyttötalouden kehittämisprojektiin ja Kansaneläkelaitoksen korvaukset hyvinvointialueen oman henkilöstön työterveyshuollon järjestämisestä.

2.3 Muut toimintatuotot

Muihin toimintatuottoihin sisältyvät muut kuin edellä mainitut säännöllisesti kertyvät toimintatuotot kuten vuokratuotot.

Muissa toimintatuotoissa esitetään myös olennaiset pysyvien vastaavien aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden luovutusvoitot.

Yksittäistä viranhaltijaa tai työntekijää koskevia henkilöstökorvauksia (ks. 5.1 Henkilöstökulut kohdasta) ei kirjata muihin toimintatuottoihin vaan ne käsitellään henkilöstökulujen menonsiirtoina.

² Ks. avustusten jaksottamisesta kirjanpitolautakunnan lausunto (2008/2020). Ammatillisen koulutuksen julkisrahoituksen jaksottamisesta, jonka mukaan julkisrahoitus merkitään kokonaisuudessaan tuotoksi sille tilikaudelle, jonka aikana kirjanpitovelvolliselle on lopullisesti ja sitovasti syntynyt oikeus rahoituksen saamiseen

3 Valmisteverastojen muutos

Mikäli hyvinvointialueella on arvoltaan merkittäviä valmisteverastoja, on valmisteveraston muutoksen esittäminen erikseen tuloslaskelmassa toimintatuottojen jälkeen perusteltua. Tällöin valmisteverastojen muutos esitetään tuloslaskelmassa siten, että toimintatuottojen jälkeen esitetään tulosta parantavana eränä keskeneräisten töiden ja valmiiden tuotteiden varastojen lisäys ja tulosta heikentävänä eränä niiden vähennys.

4 Valmistus omaan käyttöön

Omaan käyttöön valmistettavan aktivoitavan hyödykkeen valmistuksen arvo esitetään tuloslaskelmassa toimintatuottojen jälkeen omana nimikkeenä **Valmistus omaan käyttöön**. Valmistus omaan käyttöön on tuloslaskelman menonsiirto, jonka avulla tuloslaskelmaan kirjatut pysyvien vastaavien menot vähennetään tuloslaskelmasta.³

Valmistus omaan käyttöön voidaan käsitellä myös siten, että tuloslaskelmaan kirjattuihin menoihin ei sisällytetä aktivoitavan pysyvien vastaavien hyödykkeen valmistusmenoja, vaan oman käytön osuus käsitellään menonsiirtona siten, että osuus vähennetään tuloslaskelmaan kirjatusta menoista ja aktivoidaan pysyviin vastaaviin. Tällöin mm. tuloslaskelman henkilöstökulut eivät sisällä aktivoituja henkilöstömenoja. Näin menetellen tuloslaskelmassa ei myöskään käytetä toimintatuottojen jälkeen erää **Valmistus omaan käyttöön**.

Tuloslaskelmassa esitettyyn omaan käyttöön valmistuksen määrään ja taseeseen aktivoitavan pysyvien vastaavien hyödykkeen hankintamenuon ei voi sisältyä sisäisiä katteita.

5 Toimintakulut

5.1 Henkilöstökulut

Henkilöstökulut sisältävät ennakonpidätyksen alaiset palkat, palkkiot ja niihin verrattavat kulut sekä välittömästi palkan, palkkion tms. perusteella määräytyvät kulut, kuten eläkekulut, sosiaaliturvamaksut sekä lakisääteiset ja vapaaehtoiset henkilövakuutusmaksut.

Henkilösivukuluissa esitettäviä eläkekuluja ovat eläkevakuutusmaksut, eläkkeet ja Kevan tasausmaksu sekä muita henkilösivukuluja sosiaaliturvamaksut sekä lakisääteiset ja vapaaehtoiset henkilövakuutusmaksut.

Muut pakolliset ja vapaaehtoiset henkilösivukulut, kuten henkilökuntaruokailusta, työterveydenhuollosta ja virkistyksestä aiheutuneet kulut sekä henkilöstölle sellaisenaan luovutetut tavarat ja ostopalveluna hankitut lopputuotteet kuten merkkipäivä- ja kannustelahjat sekä henkilöstölle luovutetut vapaa-ajan harrastustoimintaan liittyvät tavarat ja palvelut kirjataan luonteensa mukaisiin kululajeihin, yleensä palvelujen ostoihin.

Henkilöstön työtehtäviin liittyviä matka- ja koulutuskuluja ei sisällytetä tuloslaskelmassa eikä sen liitetiedoissa henkilöstökuluihin vaan luonteensa mukaisiin kululajeihin.

3

Ks. Kuntajaosto 101/2011 Lausunto investointihyödykkeen valmistuksen kirjanpidollisesta käsittelystä.

Henkilöstökuluista vähennetään hyvinvointialueen saamat yksittäistä viranhaltijaa tai työntekijää koskevat henkilöstökorvaukset kuten Kansaneläkelaitoksen ja muiden vakuutuslaitosten suorittamat sairaus- ja vanhempainpäivärahat sekä perhevapaakorvaus. Korvaukset hyvinvointialueelle oman henkilöstön työterveyshuollon järjestämisestä kirjataan tuotoksi erään **Tuet ja avustukset**.

Kirjanpitolautakunnan lausunnon (KILA 1149/1991) mukaan luontoisetujen raha-arvoja ei merkitä menonsiirtoina eikä muinakaan liiketapahtumina kirjanpitoon⁴. Palkansaajien saamista luontoiseduista työnantajalle aiheutuneet kulut merkitään tuloslaskelmassa luonteensa mukaisesti eriin (KILA 1586/1999).

5.2 Palvelujen ostot

Palvelujen ostot voidaan jakaa tuloslaskelmassa tai sen liitteessä suoraan asiakkaalle ostettuihin palveluihin ja palveluihin, joita hyvinvointialue käyttää omassa palvelutuotannossaan. Vähimmäisvaatimuksena on palvelujen ostojen kokonaismäärän esittäminen.

Asiakaspalvelut ovat hyvinvointialueen asiakkaille tarkoitettuja lopputuotepalveluja, joita hyvinvointialue ostaa muilta palvelujen tuottajilta.⁵

Muut kuin asiakaspalvelut ovat hyvinvointialueen suoritetuotannossaan käyttämiä palveluja. Näitä ovat mm. asiantuntijapalvelut, toimistopalvelut, ICT-palvelut, rahoitus- ja pankkipalvelut, työvoiman vuokraus, painatukset, ilmoitukset ja markkinointi, posti- ja kuriiripalvelut, vakuutukset, puhtaanapito- ja pesulapalvelut, rakennusten ja alueiden rakentamis- ja kunnossapitopalvelut, koneiden, kaluston ja laitteiden rakentamis- ja kunnossapitopalvelut, majoitus- ja ravitsemuspalvelut, matkustus- ja kuljetuspalvelut, sosi- ja terveystieteiden palvelut, koulutus- ja kulttuuripalvelut sekä muut yhteistoimintaosuudet.

5.3 Aineet, tarvikkeet ja tavarat

Aineisiin, tarvikkeisiin ja tavaroihin luetaan mm. toimistotarvikkeet, kirjallisuus, elintarvikkeet, vaatteisto, lääkkeet, hoitotarvikkeet, puhdistusaineet ja -tarvikkeet, poltto- ja voiteluaineet sekä lämmön, sähkön, kaasun ja veden hankintamenot. Sen sijaan jätevesimaksut kuuluvat palvelujen ostoihin. Aineisiin, tarvikkeisiin ja tavaroihin sisällytetään myös rakennustarvikkeiden sekä muun kuin pysyvien vastaavien hyödykkeisiin luettavan kaluston ja välineistön (ns. kertapoistoinen kalusto) hankintamenot.

4

Em. Kirjanpitolautakunnan lausunto perustuu siihen, että luontoisedun raha-arvoa vastaavan määrän kirjaaminen menonsiirtona alun perin kirjatusta menoista palkkamenoihin ei yleensä vastaa suuruudeltaan luontoisetujen hankinnasta työnantajalle aiheutuneita menoja. Luontoiseduista on kuitenkin tehtävä merkinnät ennakkoperintälaissa tarkoitettuun palkkakirjanpitoon. Luontoisetujen seuranta varten voidaan avata kirjanpidon puitteisiin sellaiset hyvinvointialueen sisäistä laskentaa palvelevat tilit, joita ei käytetä liiketapahtumien kirjaamiseen ja joiden saldoja ei päätetä tilinpäätöstileille. Tällaiset tilit ja niille tehdyt merkinnät on selkeästi erotettava kirjanpitolaian vaatimasta kirjanpidosta.

5

Ks. Kuntajaoston kuntayhtymän ylijäämän palauttamista koskevan lausunnon 36/1998 mukaan ylijäämän palautus ja alijäämän kattaminen kirjataan asiakaspalvelujen ostoihin, jos jakoperusteeksi on sovittu palvelujen käytön suhde. Kuntayhtymän alijäämän kirjaamisesta jäsenkunnan kirjanpidossa annetun lausunnon 113/2015 mukaan jäsenkunnan tulee kirjata kirjanpitoonsa osuus kuntayhtymään kertyneestä alijäämästä pakollisena varauksena, jos kuntayhtymä alijäämää ei todennäköisesti saada lähitulevaisuudessa katetuksi esimerkiksi hyvinvointiyhtymän päättämällä muilla toimenpiteillä.

Kuluerään **Aineet, tarvikkeet ja tavarat** sisällytetään näiden hyödykkeiden tilikauden aikaiset suoriteperusteiset ostot. Aineiden ja tarvikkeiden hankintamenon aktivointi ja kuluksi kirjaaminen voidaan kunnassa käsitellä kahdella tavalla:

1. hankintamenot kirjataan **Ostot tilikauden aikana** -tilille ja tilinpäätöksessä ostojen kuluvaikutusta oikaistaan taseeseen merkittävällä varaston muutoksella⁶, tai
2. hankintameno kirjataan ao. vaihto-omaisuuserää koskevalle varastotilille ja sen jälkeen aine- ja tarvikekäytön mukaisesti toimintayksikön kuluksi.

Kirjaustavasta riippumatta tuloslaskelmassa esitetään yksi erä **Aineet, tarvikkeet ja tavarat**.

5.4 Avustukset

Avustukset sisältävät kotitalouksille maksetut tuet ja avustukset samoin kuin yhteisöille myönnetty tuet ja avustukset.

Kotitalouksille myönnettyjä avustuksia ovat mm. täydentävä ja ehkäisevä toimeentulotuki, omaishoidon tuki, sellaiset vammaisille suunnatut tukitoimet, joista hyvinvointialue korvaa tietyt tuen saajan itse hankkimat tavarat tai palvelut (mm. henkilökohtainen avustaja, päivittäisistä toiminnoista suoriutumiseksi tarvittavat välineet, koneet, laitteet, asunnon muutostyöt, ylimääräiset vaatekustannukset tai erityisravinnosta aiheutuvat kustannukset), myös vammaisten matkoihin annetut taksisetelit tai tavarana annetut avustukset, veroton kuntoutus-, työosuusraha sekä erilaiset apurahat.

Yhteisöille myönnettyjä avustuksia ovat mm. erilaiset yhdistyksille maksettavat toiminta-avustukset ja jäsenen osallistuminen hyvinvointiyhtymän investointiin silloin, jos sitä ei voida merkitä taseen muihin pitkävaikutteisiin menoihin⁷.

5.5 Muut toimintakulut

Muihin toimintakuluihin sisältyvät mm. vuokramenot, vahingonkorvaukset, takaustappiot, vakuutusturvan ylittävät kertaluonteiset vahingot ja hyvinvointialueen maksamat välittömät verot, esimerkiksi liiketoiminnan yhteisövero⁸, kiinteistövero sekä välilliset verot. Tähän kuuluu myös arvonalisävero omasta käytöstä tai luontoisewateriasta siltä osin kuin sitä ei voida kohdistaa ao. menolajiin. Vuokrakulut voidaan esittää tuloslaskelmassa myös omalla rivillään, mikäli niiden määrä toimintakuluissa on olennainen. Myyntiin liittyvät oikaisu- tai siirtoerät kuten myyntisaamisista syntyneet luottotappiot sekä välilliset verot, jotka eivät perustu välittömästi myynnin määrään, vähennetään tuloslaskelmassa

6

Ks. myös yleisohje hyvinvointialueen taseen laatimisesta, luku Vaihto-omaisuuden arvostus ja jaksottaminen.

7

Ks. Kuntajaoston kuntayhtymän ylijäämän palauttamista koskevan lausunnon 36/1998 mukaan kuntayhtymän alijäämän kattaminen kirjataan jäsenkunnassa avustusmenoksi, jos alijäämän kattamisperusteeksi on sovittu peruspääomaosuusien suhde. Kuntayhtymän alijäämän kirjaamisesta jäsenkunnan kirjanpidossa annetun lausunnon 113/2015 mukaan jäsenkunnan tulee kirjata kirjanpitoonsa osuus kuntayhtymään kertyneestä alijäämästä pakollisena varauksena, jos kuntayhtymä alijäämää ei todennäköisesti saada lähitulevaisuudessa katetuksi esimerkiksi hyvinvointiyhtymän päättämällä muilla toimenpiteillä.

8

Kuntajaoston lausunnon 60/2003 mukaan kuntayhtymän liiketoiminnasta maksama yhteisövero voidaan esittää omana eräänään tuloslaskelmassa ennen tilikauden ylijäämä (alijäämä) -riviä.

muina toimintakuluina. Myyntiin liittyvistä kulueristä myyntirahdit ja myyntiprovisiot kirjataan luonteensa mukaiseen kululajiin.

Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustappiot kirjataan muina toimintakuluina.

Oikaisuerät on pyrittävä kirjaamaan ensisijaisesti meno- tai tulolajiin, johon oikaistava liiketapahtuma on kirjattu.

7 Valtion rahoitus

Tuloslaskelman valtion rahoitukseen sisältyy hyvinvointialueiden rahoituslain mukainen palvelujen järjestämiseen tarkoitettu yleiskatteinen rahoitus. Yleiskatteinen rahoitus jaetaan sosiaali- ja terveydenhuollon tehtävien rahoitukseen, pelastustoimen tehtävien rahoitukseen ja lisärahoitukseen. Valtion rahoitus kohdistetaan eri tilikausille suoriteperustetta vastaavalla tavalla riippumatta siitä, minkä tilikauden aikana rahoitus on maksettu. Lisärahoitus kirjataan sille tilikaudelle, jolle se on myönnetty.

Palvelutarpeen, kustannustason, tehtävämuutosten ja toteutuneiden kustannusten vaikutukset valtion rahoitukseen kirjataan tuotoksi vasta silloin, kun ne on otettu huomioon rahoitusta myönnettäessä. Näin ollen vaikutuksia ei siten ennakoida esimerkiksi sillä tilikaudella, jonka toteutuneita kustannuksia raportoidaan.

Muu valtiolta tuleva rahoitus kuten valtion ns. täyden korvauksen periaatteella maksamat korvaukset hyvinvointialueen suoritteista sisältyvät Myyntituottoihin. Muut valtiolta saadut tuet ja avustukset käyttötalouteen kirjataan toimintatuottoihin Tukiin ja avustuksiin. Pysyvien vastaavien hyödykkeisiin ja muihin pitkävaikutteisiin menoihin saadut investointiavustukset ja muut rahoitusosuudet vähennetään hankintamenosta.

8 Rahoitustuotot ja -kulut

Rahoitustuotoissa ja -kuluissa ilmoitetaan rahoitustoiminnan tuotot ja kulut.

Pääsääntöisesti korko ja muu rahoitustulo ja -meno jaksotetaan sen tilikauden tuotoksi tai kuluksi, jolta sen suoritusvelvollisuus ajan kulumisen perusteella syntyy.

8.1 Rahoitustuotot

Rahoitustuotoista ilmoitetaan erikseen korkotuotot ja muut rahoitustuotot. Korkotuotoissa ilmoitetaan antolainoista, muista sijoituksista ja talletuksista sekä maksuliikenneteileiltä saadut korkotuotot suoriteperusteen mukaisesti jaksotettuna. Muihin rahoitustuottoihin sisällytetään osingot ja osuuspääomien korot, viivästyskorot, ei-suojaavan koronvaihtosopimuksen korkotuotot sekä kurssivoitot rahoituslainoista ja arvopapereiden luovutusvoitot.⁹

8.2 Rahoituskulut

Rahoituskuluissa ilmoitetaan erikseen korkokulut ja muut rahoituskulut.

9

Ks. Kuntajaosto 36/1998 Lausunto ylijäämän palauttamisesta.

Korkokuluihin kuuluvat pitkäaikaisista ja lyhytaikaisista lainoista maksetut korot. Suojaamistarkoituksessa tehdyn johdannaissopimuksen kulut ja tuotot kirjataan korkokuluihin.¹⁰

Muita rahoituskuluja ovat mm. viivästyskorot, ei-suojaamistarkoituksessa tehdyn koronvaihtosopimuksen korkokulut, takaus- ja luottotappioprovisiot samoin kuin muut koron lisäksi rahoituslainasta johtuvat kulut kuten kurssitappiot sekä lainasaamisiin ja rahoitusomaisuuteen kuuluvien arvopaperien ja muiden sellaisten rahoitusvarojen arvonalentumiset¹¹. Lainasaamisista aiheutuneet luottotappiot ovat myös muihin rahoituskuluihin sisältyviä arvonalentumisia.

Lisäksi rahoituskuluissa esitetään arvonalentumiset pysyviin vastaaviin kuuluvien muiden sijoitusten kuin pysyvien vastaavien osakkeiden ja -osuuksien hankintamenosta. Pysyvien vastaavien osakkeiden ja osuuksien (toimialasijoittamisen) arvonalennukset esitetään poistojen ja arvonalentumisten ryhmän erässä **Arvonalentumiset**.

Jos rahoitusomaisuudesta KPL 5:2 §:n tai pysyvien vastaavien sijoituksesta KPL 5:13 §:n perusteella tehty kulukirjaus (arvonalennus) osoittautuu viimeistään tilikauden päättymispäivänä aiheettomaksi, se on kirjattava kulukirjauksen oikaisuksi (KPL 5:16 §).

9 Poistot ja arvonalentumiset

Poistot ja arvonalentumiset esitetään kahtena eränä tuloslaskelmassa: suunnitelman mukaiset poistot ja arvonalentumiset. Aineellisen hyödykkeen hankintameno poistetaan merkitsemällä se suunnitelman mukaan kuluksi kullekin tilikaudelle hyödykkeen vaikutusaikana (KPL 5:5 §). Jos pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen tai sijoituksen todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämän tulon arvioidaan olevan pysyvästi vielä poistamatonta hankintamenoa pienempi, erotus on kirjattava arvonalennuksena kuluksi (KPL 5:13 §). Hyvinvointialueella tulonodotusten lisäksi tarkastellaan hyödykkeen palvelutuotantokykyä.

9.1 Suunnitelman mukaiset poistot

Poistoina esitetään kaikki suunnitelman mukaiset poistot pysyviin vastaaviin kuuluvien aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden hankintamenoista.

Poistettavan pysyvien vastaavien hyödykkeen myynnistä aiheutunut epäolennainen luovutusvoitto ja -tappio voidaan merkitä poistojen oikaisuksi, ellei sitä ole merkitty muuksi toimintatuotoksi tai -kuluksi.

Poistoeron lisäys, joka tehdään katettaessa hankintamenoa investointivarauksella, merkitään tilikauden tuloksen jälkeen.

¹⁰ Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 116/2017 suojaamistarkoituksessa tehtyjen koronvaihtosopimusten käsittelystä tilinpäätöksessä. KILA:n lausunnot 1878/2011 Koronvaihtosopimusten käsittelystä ns. pienen kirjanpitovelvollisen tilinpäätöksessä ja 1912/2014 Pankkilainaan liittyvän koronvaihtosopimuksen käsittelystä tilinpäätöksessä.

¹¹

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston lausunto 96/2010 rahoitusomaisuusosakkeiden arvostamisesta ja arvonmuutosten kirjaamisesta.

Lisäpoisto, joka tehdään suunnitelman mukaisten poistojen kohteena olevasta aineettomasta tai aineellisesta hyödykkeestä sen takia, että poistosuunnitelmaa on perustellusti muutettu, merkitään suunnitelman mukaiseksi poistoksi.

Suunnitelmanmukaiset poistot ovat aina ensisijaisia arvonalennuksena vähentämiseen nähden. Mikäli poistonalainen hyödyke kuitenkin esimerkiksi tuhoutuu tulipalossa kokonaan tai hyödykkeen tulonodotukset muuttuvat olennaisesti tai poistuvat kokonaan sen käyttötarkoituksen muutoksesta johtuen, esitetään kulukirjaus tuloslaskelmassa erikseen arvonalentumisena.

9.2 Arvonalentumiset

Arvonalentumiseksi merkitään hyvinvointialueen tilinpäätöksessä pysyvien vastaavien maa- ja vesialueiden, ennakkomaksujen ja keskeneräisten hankintojen sekä toimialasijoittamisen osakkeiden ja -osuuksien sekä aineettomien hyödykkeiden, joista ei tehdä suunnitelman mukaisia poistoja, arvonalentumiset.¹² Ne esitetään tuloslaskelmassa poistojen ja arvonalentumisten ryhmässä erikseen erässä **Arvonalentumiset**.

Muissa rahoituskuluissa esitetään pysyviin vastaaviin kuuluvien sijoitusten ryhmään kuuluvien joukkovelkakirjalainasaamisten, muiden lainasaamisten ja muiden saamisten arvonalentumiset.

Arvonalennus voi tulla kysymykseen myös hyvinvointialueen liiketoiminnassa ja muussa tuloa tuottavassa toiminnassa, jossa hyödykkeen tuottoarvo määritetään suhteessa tämän toiminnan tulonodotuksiin. Tarkastelussa otetaan tällöin huomioon tulevaisuudessa kertyvien tulojen nykyarvo, jos hyödykkeen tuottamat tulot jakautuvat pitkälle aikavälille. Mikäli kysymyksessä on pitkäaikainen sijoitus, vastaa siihen liittyviä tulonodotuksia parhaiten todennäköinen luovutushinta.

Arvonalennus on kirjattava, jos arvonalentuminen arvioidaan pysyväksi.

Aiheettomaksi osoittautunut arvonalennus on oikaistava siinä tuloslaskelman ryhmässä, johon arvonalennus on kirjattu (KPL 5:16 §).

10 Satunnaiset tuotot ja kulut

Poikkeukselliset erät käsitellään hyvinvointialueen tuloslaskelmassa **Satunnaisten tuottojen ja kulujen** ryhmässä, mikäli niiden määrä vuosikatteeseen suhteutettuna on olennainen. Hyvinvointialueen satunnaisiksi tuotoiksi ja kuluiksi katsotaan sellaiset tulot ja menot, jotka perustuvat hyvinvointialueen tavanomaisesta toiminnasta poikkeaviin, kertaluonteisiin ja olennaisiin tapahtumiin.

Satunnaisia tuottoja ja kuluja saattaa syntyä mm. toiminnan yhtiöittämisestä tai lopettamisesta aiheutuvasta suurehkosta pysyvien vastaavien hyödykkeen luovutusvoitosta tai -tappiosta.

Myös vahingonkorvauksista ja sopimussakoista, vakuutusturvan ylittävistä kertaluonteisista vahingoista aiheutuvat kulut saattavat täyttää satunnaisuuden edellytykset, mikäli ne

12

Ks. kuntajaoston lausunto 106/2012 Kaupungin tytäryhtiöön tekemien pääomasijoitusten arvostuksesta.

ovat olennaisia, tavanomaisesta toiminnasta poikkeavia ja kertaluonteisia. Muutoin ne kirjataan muihin toimintakuluihin.¹³

Satunnaisuutta tulee tulkita suppeasti. Tyypillistä on, että satunnaisia eriä ei esiinny jokaisena tilikautena.

Kirjanpitoperiaatteiden muutosten ja aikaisempien tilikausien olennaisten virheiden oikaisemisesta **Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä** -erään on esitetty luvussa 1.

11 Poistoeron, varausten ja rahastojen muutokset

11.1 Poistoeron muutokset

Investointivarausten käyttö pysyvien vastaavien poistonalaisen hyödykkeen hankintamennon kattamiseen kirjataan varauksen vähennyksenä (+) tuloslaskelmaan. Varauksen vähennystä kumoamaan tuloslaskelmaan merkitään varauksen käyttöä vastaava poistoeron lisäys (-). Investointivarausten käyttö merkitsee investointivarausten muuttamista poistoeroksi, jota varauksen käyttövuonna ja seuraavina tilikausina vähennetään enintään kyseisen pysyvien vastaavien hyödykkeen kunkin tilikauden suunnitelmapoiston verran¹⁴. Kertyneen poistoeron purkaminen siten, että poistamatta oleva hankintamennon osa lisääntyisi, ei ole hyvän kirjanpitotavan mukaista.¹⁵

11.2 Vapaaehtoisten varausten muutokset

Hyvinvointialue voi kirjata kirjanpitolain 5:15 §:ssä luetelluista varauksista investointivarausten, vaikka varauksen tekemiseen ei olisi verotuserusteista syytä.

13

Kuntajaoston lausunnon 59/2002 mukaan takausvastuuna maksettuja eriä voidaan pitää kunnan varsinaisesta toiminnasta aiheutuvina, vaikkakin kertaluonteisina ja olennaisina.

14

Esimerkki:

Ko. hankkeen valmistumisvuoden sumu-poisto (½ v. poisto)		-50.000	
...			...
Investointivaraus puretaan, varauksen vähennys			+1.000.000
Poistoeron bruttolisäys	-1.000.000		
Poistoeron vähennys (em. sumu-poiston määrä)	+ 50.000	-950.000	(poistoeron nettolisäys)
Tilikauden ylijäämä/alijäämä (vaikutus ylijäämään/alijäämään)			0

Investointivarausten vähennys ja poistoeron lisäys kumoavat toisensa ja sumu-poisto ja poistoeron vähennys kumoavat toisensa. Myöhemminä vuosina ko. hankkeen poistamatta olevasta hankintamennosta tehdään koko tilivuoden sumu-poisto 100.000 (sekä mahdollinen lisäpoisto) ja samalla määrällä puretaan ko. hankkeen kertynyttä poistoeroa. Näin näiden kirjausten vaikutus tilikauden ylijäämään tai alijäämään on 0.

15

Elinkeinoverolain (EVL) mukaan verotettavassa yrityksessä suunnitelman ylittävän poiston erityinen syy voi olla myös se, ettei EVL 54 §:n mukaan poistoja saa vähentää verotuksessa suurempina kuin ne on kirjanpidossa vähennetty. Näin ollen silloin, kun EVL:ssa muutoin sallittu maksimipoisto on suunnitelman mukaista poistoa suurempi, kirjanpitovelvollinen voi kirjata suunnitelman mukaisen poiston ylittäviä poistoja. Näin kertyneet tilinpäätössiirrot esitetään poistoerona taseessa. Tällaisen poistoeron merkitseminen saattaa tulla perustelluksi hyvinvointialueen liiketoiminnalle, jolle on muodostunut tuloverovelvollisuus harjoittamastaan liiketoiminnasta taikka kiinteistöistä, jotka eivät ole yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä (TVL 21.4 §).

Investointivaraus saadaan kirjata hyvinvointialueella tulevien tilikausien poistonalaisten pysyvien vastaavien hankintamenoa varten. Investointivarauksen avulla hyvinvointialue voi varautua tulevana vuosina tehtävään talouden kannalta merkittävään investointiin keräämällä sitä varten tuloja etukäteen. Investointivarauksella katettava kohde on yksilöitävä hyvinvointialueen investointi- ja taloussuunnitelmassa. Menettely, jossa investointivarausta kartutetaan taikka puretaan tilikauden tuloksen tasaamiseksi ilman, että siirtojen perustana ovat suunnitellut investointihankkeet tai niiden toteutuminen, ei ole hyvän kirjanpitoavan mukainen.

Investointivaraus tuloutetaan viimeistään tilikaudella, jona hyödyke hankitaan tai jolloin hyödykkeestä aletaan kirjata suunnitelman mukaisia poistoja. Investointivaraus voidaan purkaa myös peruspääomaan. Hyvinvointialueen peruspääomaa on perusteltua vahvistaa silloin, kun sen määrä on olennaisesti ja pysyvästi pysyvien vastaavien määrää alempi. Vastaavalla tavalla menetellään myös investointirahaston tai investoinnin rahoittamiseen tarkoitetun muun rahaston purkamisessa investoinnin toteuduttua.

Jos varauksena on tilinpäätökseen merkitty enemmän kuin valmistuneen tai hankitun hyödykkeen toteutunut hankintameno, on hankintamenoa ylittävä osuus tuloutettava varauksen muutoksena sinä tilikautena, jona poistojen kirjaaminen aloitetaan tai jona hyödyke on valmistunut tai hankittu.

Investointivaraussiirrot eivät ole suoriteperusteista menoa eivätkä pakollisten varausten luonteisia vastaisia menoja tai menetyksiä. Tämän vuoksi ne esitetään tuloslaskelmassa tilikauden tuloksen jälkeen.

- 1) Vapaaehtoisten varausten ja rahastojen lisäyksiä voi kirjata enintään hyvinvointialueen ylijäämäerien määrään ja pääsääntöisesti enintään tilikauden tuloksen osoittaman ylijäämän verran. Ylijäämäeriin lasketaan mukaan hyvinvointialueen tilikauden yli- tai alijäämä ja edellisten tilikausien yli- tai alijäämä sekä hyvinvointialueen omat rahastot.

Poikkeus sääntöön 1:

Hyvinvointialueen liikelaitoksen positiivisesta tuloksesta voidaan kirjata investointivaraus enintään hyvinvointialueen ylijäämäerien määrään, vaikka hyvinvointialueen tilikauden tuloslaskelma osoittaa alijäämää.

- 2) Vapaaehtoisen varauksen tai rahaston purkamisella taikka poistoeron vähennyksellä ei pääsääntöisesti voi lisätä tilinpäätöksen varauksentekomahdollisuutta tilikauden ylijäämäistä tulosta suuremmaksi.

Poikkeus sääntöön 2:

Jos investointihanketta ei toteuteta, voidaan siihen kohdistuva varaus purkaa ja muodostaa enintään vastaavan suuruinen varaus tilikauden tuloksesta riippumatta.

- 3) Investointivaraus voidaan muodostaa vain hyvinvointialueen investointi- ja taloussuunnitelmassa yksilöityyn kohteeseen eikä investointivarausta voi kartuttaa taikka purkaa tilikauden tuloksen tasaamiseksi ilman, että siirtojen perustana on suunnitellut investointihankkeet tai niiden toteutuminen.

- 4) Hankintamenoon kohdistetun investointivaruksen käyttö (+) edellyttää vastaavan, kuitenkin enintään hankintameno suuruisen, poistoeron lisäystä (-) tuloslaskelmaan.

11.3 Rahastojen muutokset

Kirjanpitomenettelyn kannalta vapaaehtoisella varauksella ja rahastosiirrolla ei ole eroa. Rahasto poikkeaa kuitenkin varauksesta kartuttamista ja käyttöä koskevan päätöksenteon osalta. Rahaston hallinnoinnin kannalta on perusteltua, että rahaston kartuttaminen ja käyttö perustuvat pysyväisluonteiseen sääntöön. Hyvän kirjanpitotavan mukaisesti rahastoon siirto voidaan pääsääntöisesti kirjata vain niissä rajoissa, jotka tilikauden tulos (tuloslaskelman erä **Tilikauden tulos**) tekee mahdolliseksi. Hyvinvointialueen vapaaehtoisesti perustamia rahastoja on käsitelty tasetta koskevassa yleisohjeessa.

Siirron vahinkorahastoon tulee perustua hyväksytyyn suunnitelmaan omavastuun kattamisesta. Siirto vahinkorahastosta tehdään kattamaan tuloslaskelmaan kirjattua vahingonkorvausmenoa tai vahingon kohteena olevasta omaisuudesta tehtyä poistoa.

Lahjoitusrahastojen pääomat, joiden kartuttamiseen ja käyttämiseen liittyy lahjakirjaan tai muuhun sopimukseen perustuvia erityismääräyksiä, merkitään toimeksiantojen pääoman erään **Lahjoitusrahastojen pääomat**. Toimeksiantojen pääomiin sisältyvän lahjoitusrahaston pääoman muutoksia ei käsitellä tulosvaikutteisesti. Yleiskatteisten lahjoitusrahastojen varat sisältyvät hyvinvointialueen rahoitusomaisuuteen ja erityiskatteisten lahjoitusrahastojen varat toimeksiantojen varojen erään **Lahjoitusrahastojen varat**.

12 Tuloslaskelman välitulokset ja tilikauden ylijäämä (alijäämä)

12.1 Toimintakate

Hyvinvointialueen tuloslaskelman välituloksena esitettävä toimintakate ilmoittaa, paljonko käyttötalouden kuluista jää katettavaksi valtion rahoituksella. Hyvinvointiyhtymässä toimintakate ilmoittaa hyvinvointiyhtymän korko- ja muihin rahoituskuluihin sekä poistojen ja arvonalennusten kattamiseen käytettävissä olevan käyttötalouden tulorahoituksen määrän.

12.2 Vuosikate

Hyvinvointialueen tuloslaskelman välituloksena esitettävä vuosikate osoittaa tulorahoituksen, joka jää käytettäväksi investointeihin, sijoituksiin ja lainan lyhennyksiin. Vuosikate on keskeinen välitulos arvioitaessa tulorahoituksen riittävyyttä lyhyellä aikavälillä.

12.3 Tilikauden tulos

Tilikauden tulos on tilikaudelle jaksotettujen tulojen ja menojen erotus, joka lisää tai vähentää hyvinvointialueen vapaaehtoisia varauksia tai omaa pääomaa. Tilikauden tuloksen jälkeen esitetään poistoeron, vapaaehtoisten varausten ja rahastojen muutokset. Pakollinen varaus ei ole tuloksenkäsittelyerä, vaan se on kirjattava tilikauden tuloksesta riippumatta silloin, kun velvoite sen tekemiseen on syntynyt. Pakolliset varaukset kirjataan tuloslaskelmaan luonteensa mukaisesti kulueriin ennen tilikauden tulosta¹⁶.

16

Ks. Yleisohje hyvinvointialueen taseen laatimisesta, luku Pakolliset varaukset.

Aluehallituksen on toimintakertomuksessa tehtävä esitys tilikauden tuloksen käsittelystä. Tilikauden tuloksella tarkoitetaan hyvinvointialueen tuloslaskelman tulosta ennen varauksia ja rahastosiirtoja.

Jos hyvinvointialueen ja hyvinvointiyhtymän taseessa on kattamatonta alijäämää, toimintakertomuksessa on tehtävä selkoa talouden tasapainotuksen toteutumisesta tilikaudella sekä voimassa olevan taloussuunnitelman riittävydestä talouden tasapainottamiseksi. Lisäksi on esitettävä selvitys hyvinvointialueen ottamien pitkäaikaisten lainojen lisäyksistä ja investoinneista. (laki hyvinvointialueesta 119.2§).

12.4 Tilikauden ylijäämä (alijäämä)

Tuloslaskelma päättyy tilikauden ylijäämään tai alijäämään. Erän nimikkeenä käytetään vaihtoehtoisesti joko *Tilikauden ylijäämä* tai *Tilikauden alijäämä*, mikäli tilikauden ja vertailuvuoden tilanne on sama. Mikäli tilikaudella ja vertailuvuotena toisena on ylijäämää ja toisena alijäämää, silloin erän nimikkeenä käytetään *Tilikauden ylijäämä (alijäämä)*.

HYVINVOINTIALUEEN JA HYVINVOINTIYHTYMÄN TULOSLASKELMA Liite 1

	01.01.–31.12.2022		01.01.–31.12.2021	
Toimintatuotot				
Myyntituotot	+		+	
Maksutuotot	+		+	
Tuet ja avustukset	+		+	
Muut toimintatuotot	+	+	+	+
Valmistus omaan käyttöön		+		+
Toimintakulut				
Henkilöstökulut				
Palkat ja palkkiot	-		-	
Henkilösivukulut				
Eläkekulut	-		-	
Muut henkilösivukulut	-		-	
Palvelujen ostot	-		-	
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	-		-	
Avustukset	-		-	
Muut toimintakulut	-	-	-	-
Toimintakate		=		=
Valtion rahoitus		+		+
Rahoitustuotot ja -kulut				
Korkotuotot	+		+	
Muut rahoitustuotot	+		+	
Korkokulut	-		-	
Muut rahoituskulut	-	+/-	-	+/-
Vuosikate		=		=
Poistot ja arvonalentumiset				
Suunnitelman mukaiset poistot	-		-	
Arvonalentumiset	-	-	-	-
Satunnaiset erät				
Satunnaiset tuotot	+		+	
Satunnaiset kulut	-	+/-	-	+/-
Tilikauden tulos		=		=
Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+)		-/+		-/+
Varausten lisäys (-) tai vähennys (+)		-/+		-/+
Rahastojen lisäys (-) tai vähennys (+)		-/+		-/+
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)		=		=

Hyvinvointiyhtymässä jätetään Valtion rahoitus rivi pois (Asetus hyvinvointialueen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista 2 §).