

KIRJANPITOLAUTAKUNNAN HYVINVOINTIALUE- JA KUNTAJAOSTO
Työ- ja elinkeinoministeriö

YLEISOHJE HYVINVOINTIALUEEN ERIYTETYN
LIIKETOIMINNAN KIRJANPIDOSTA JA TILINPÄÄTÖKSESTÄ

Helsinki

2023

KIRJANPITOLAUTAKUNNAN HYVINVOINTIALUE- JA KUNTAJAOSTO
 Työ- ja elinkeinoministeriö
 Helsinki

7.3.2023

YLEISOHJE HYVINVOINTIALUEEN ERIYTETYN LIIKETOIMINNAN KIRJANPIDOSTA JA TILINPÄÄTÖKSESTÄ

Sisällysluettelo

1 Johdanto	5
2 Hyvinvointialueen liikelaitoksen perustaminen	7
2.1 Perustamisesta päättäminen ja aloittavan taseen muodostaminen	7
2.2 Liikelaitoksen peruspääoma	7
3 Hyvinvointialueen liikelaitoksen kirjanpito ja tilinpäätös	7
3.1 Kirjanpito	7
3.2 Tuloksen käsittely	8
3.3 Tilinpäätös	9
4 Liikelaitos hyvinvointialueen tilinpäätöksessä	9
5 Hyvinvointialueen liikelaitoksen toimintakertomus	10
6 Laskennallinen taseyksikkö	10
7 Liikelaitoksen lakkauttaminen ja hyvinvointialuejaon muutostilanteet	11
7.1 Liikelaitoksen lakkauttaminen	11
7.2 Hyvinvointialuejaon muutostilanteet	12

LIITTEET

Liite 1	Hyvinvointialueen liikelaitoksen kirjanpidon tilinavaus, tilikauden kirjaukset ja tilinpäätös	12
Liite 2	Hyvinvointialueen liikelaitos keskuskirjanpidossa, talousarviossa ja tilinpäätöksessä	15
Liite 3	Vastuuhyvinvointialueen investointiavustuksen käsittely liikelaitoksen kirjanpidossa	20

1 Johdanto

Hyvinvointialueen kirjanpitoon ja tilinpäätökseen sovelletaan sen lisäksi, mitä hyvinvointialueesta annetussa laissa säädetään, kirjanpitolakia (laki hyvinvointialueesta 116.1 §). 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. 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 §). Hyvinvointialueen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista on annettu asetus (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 eriytetyn liiketoiminnan kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä.

Hyvinvointialue voi perustaa liikelaitoksen liiketaloudellisten periaatteiden mukaan hoidettavaa hyvinvointialueen toimialaan kuuluvaa ja yhtiöittämisvelvoitteen piiriin kuulumatonta tehtävää varten (laki hyvinvointialueesta 611/2021 70 §). Hyvinvointialueen liikelaitoksen talouteen sovelletaan hyvinvointialueen taloutta koskevia säännöksiä laissa säädetyin tarkennuksin. Hyvinvointialueesta annetun lain 73 §:n mukaan hyvinvointialueen liikelaitoksen kirjanpito on eriytettävä hyvinvointialueen kirjanpidossa. Liikelaitoksen toiminnasta laaditaan tilikaudelta erillistilinpäätös, jonka allekirjoittavat johtokunnan jäsenet sekä liikelaitoksen johtaja ja joka annetaan tilintarkastajien tarkastettavaksi sekä saatetaan aluehallituksen käsiteltäväksi. Tässä yleisohjeessa liiketoiminnalla tarkoitetaan myös liiketaloudellisten periaatteiden mukaan hoidettavaa tehtävää sekä muuta toimintaa, joka on eriytetty kirjanpidossa.

Myös kilpailulaki (948/2011) sisältää säännöksiä hyvinvointialueen liiketoiminnan eriyttämisestä. Lain 30 d §:n mukaan kilpailutilanteessa markkinoilla tapahtuvaa taloudellista toimintaa harjoittavan hyvinvointialueen, hyvinvointiyhtymän tai niiden määräysvaltaan kuuluvan yksikön tulee pitää tällaisesta toiminnastaan erillistä kirjanpitoa. Kirjanpidossa on oltava johdonmukaisesti sovellettujen ja objektiivisesti perusteltavien kustannuslaskennan periaatteiden mukaisesti eriteltynä ja kohdistettuna kaikki toimintokohtaiset tulot ja menot, sekä lisätietona on annettava selkeä kuvaus kustannuslaskennan periaatteista. Toiminnan tuotot ja kulut tulee esittää tilikausikohtaisena tuloslaskelmana, jonka tulee olla johdettavissa kirjanpidosta ja joka on laadittava kirjanpitolain tai kyseiseen toimijaan sovellettavien muiden kirjanpitosäännösten mukaisesti. Kilpailulain mukaan tuloslaskelma lisätietoineen on julkinen ja se tulee esittää tilinpäätökseen sisältyvänä liitetietona. Hyvinvointialueen tilinpäätöksessä kilpailulain edellyttämät laskelmat esitetään kohdassa Muut eriytyt laskelmat.

Eriyttämisellä tarkoitetaan liiketoiminnan tulojen ja menojen sekä varojen ja pääomien pitämistä erillään hyvinvointialueen kirjanpidossa siten, että liiketoiminnalle voidaan

laatia tuloslaskelma ja tase. Liiketoiminnan eriyttäminen hyvinvointialueen kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä voidaan tehdä kirjanpidollisesti tai laskennallisesti.

Tässä yleisohjeessa esitetään hyvinvointialueesta annetun lain tarkoittamaa hyvinvointialueen liikelaitosta sekä kirjanpidollista ja laskennallista taseyksikköä koskevat kirjanpidon ohjeet. Muilta osin noudatetaan kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston hyvinvointialueen kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä antamia yleisohjeita.

Eriytetyn liiketoiminnan tilinpäätöslaskelmat laaditaan samoilla kaavoilla kuin hyvinvointialueen tilinpäätöslaskelmat. Kirjanpidollisen ja laskennallisen taseyksikön talousarvion toteutumisvertailu, toimintakertomusta koskevat tiedot ja liitetiedot sisältyvät hyvinvointialueen tilinpäätöstietoihin ao. kohtiin. Liikelaitos esittää tiedot omassa tilinpäätöksessään. Liikelaitoksen tiedot sisällytetään myös koko hyvinvointialuetta koskeviin tietoihin.

Hyvinvointialueen liikelaitoksesta ja sen tehtävistä on säädetty hyvinvointialueesta annetun lain 70 §:ssä. Hyvinvointialueen liikelaitoksen tehtävistä määrätään hallintosäännössä. Liikelaitokselle ei voi kuitenkaan antaa tehtävää, joka kuuluu yhtiöttämismuutoksen piiriin (laki hyvinvointialueesta 132 §). Säännös ei estä edelleenkaan hyvinvointialueen muun oman toiminnan organisoimista liikelaitosmuotoiseksi (niin sanotut sisäiset liikelaitokset) silloin, kun yhtiöttämismuutosta ei ole.

Tehtävä katsotaan liiketaloudellisin periaattein hoidetuksi silloin, kun tehtävän tulojen on tarkoitus kattaa sen suorittamisesta aiheutuvat menot (kannattavuusvaatimus). Tehtävää voidaan hoitaa liiketaloudellisten periaatteiden mukaisesti myös hyvinvointialueen peruspalveluissa. Tulot ovat tällöin asiakasmaksujen lisäksi korvauksia sopimushyvinvointialueilta taikka korvauksia hyvinvointialueen toiselta yksiköltä. Liiketaloudellisten periaatteiden mukaisessa toiminnassa noudatetaan ensisijaisesti kustannusvastaavuutta palvelujen hinnoittelussa.

Liikelaitoksen tehtävämäärittelyn tarkoituksena on mahdollistaa liikelaitosmallin soveltaminen sekä hyvinvointialueen sisäisessä tilaaja-tuottaja -mallissa että hyvinvointialueiden yhteistoiminnassa, joissa palveluja tuotetaan pääosin joko hyvinvointialueen muille tehtäville tai sopimushyvinvointialueille.

Liikelaitokselle voidaan siirtää myös tehtäviä, joiden kustannuksia ei kateta täysimääräisesti asiakasmaksuilla. Tällaisia tehtäviä ovat viranomaistehtävät tai tehtävät, joissa hyvinvointialue tukee toimintaa palvelusuoritteen hintaan sisältyvällä tuella tai muulla suoriteperusteisella toiminta-avustuksella. Liikelaitoksen näkökulmasta tällaisen toiminnan tulisi kuitenkin olla kannattavaa siten, että asiakasmaksut ja mahdollisesti erikseen saatavat tuet ja avustukset kattavat tehtävän kustannukset.

Hyvinvointialueesta annetun lain 131 §:n mukaan hyvinvointialueen on siirrettävä kilpailutilanteessa markkinoilla harjoitettava toiminta osakeyhtiölle, osuuskunnalle, yhdistykselle tai säätiölle. Hyvinvointialueesta annetun lain 132 §:ssä on todettu poikkeustilanteet, joissa hyvinvointialue voi yhtiöttämismuutoksen estämättä hoitaa omana toimintanaan 131 §:ssä tarkoitettua tehtävää. Hyvinvointialueen toimiessa hyvinvointialueesta annetun lain 132 §:ssä tarkoitetuissa tapauksissa kilpailutilanteessa markkinoilla sen on hinnoiteltava toimintansa markkinaperusteisesti (laki hyvinvointialueesta 133 §). Hyvinvointialueesta annetun lain perustelujen mukaan

hyvinvointialueen tuottaessa yhtiöittämispoikkeuksen perusteella palveluja kilpailutilanteessa markkinoilla omana toimintanaan sen hinnoittelun tulisi perustua markkinaperusteiseen hintaan. Markkinaperusteisella hinnoittelulla tarkoitettaisiin sitä hintatasoa, jonka suuruiseksi vastaava yksityinen toimija hinnoittelisi palvelut. Säännös ei aina edellyttäisi kustannusvastaavuuden huomioon ottamista. Joissain tapauksissa markkinaperusteinen hinnoittelu ei johtaisi toiminnan voitollisuuteen. (HE 241/2020)¹

2 Hyvinvointialueen liikelaitoksen perustaminen

2.1 Perustamisesta päättäminen ja aloittavan taseen muodostaminen

Aluevaltuusto päättää hyvinvointialueen tehtävän hoitamisesta hyvinvointialueen liikelaitoksena. Hyvinvointialueen liikelaitos toimii hyvinvointialueen osana.

Perustettavan liikelaitoksen aloittavan taseen muodostamisessa noudatetaan kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston antamia ohjeita kirjanpitolain soveltamisesta. Hyvinvointialueen liikelaitoksen aloittava tase muodostetaan hyvinvointialueen kirjanpitoon merkityistä kirjanpitoarvoista. Aloittava tase muodostetaan tase-erien välisenä siirtona.

2.2 Liikelaitoksen peruspääoma

Liikelaitosta perustettaessa hyvinvointialueen liikelaitokseen siirtämää nettovarallisuutta vastaava pääoma merkitään peruspääomaksi. Nettovarallisuus lasketaan liikelaitosta perustettaessa vähentämällä liikelaitokseen siirretyistä varoista liikelaitokseen siirretyt velat ja pakolliset varaukset. Osa siirrettävästä pääomasta voidaan merkitä myös pitkäaikaiseksi lainaksi hyvinvointialueelle. Hyvinvointialueen liikelaitoksessa peruspääoma voi olla vain liikelaitosta ylläpitävän hyvinvointialueen eli vastuuhyvinvointialueen² sijoittamaa pääomaa. Sopimushyvinvointialueiden pitkäaikainen pääomasijoitus tulee vastuuhyvinvointialueen liikelaitoksessa käsitellä vieraan pääoman ehtoisena sijoituksena.

Hyvinvointialueen liikelaitoksen peruspääoman tulee olla yhtä suuri kuin peruspääomaosuus hyvinvointialueen osataseen pysyvien vastaavien osakkeissa ja osuuksissa. Hyvinvointialueen antama pitkäaikainen laina liikelaitokselle esitetään osataseen pysyvien vastaavien muissa lainasaamisissa.

3 Hyvinvointialueen liikelaitoksen kirjanpito ja tilinpäätös

3.1 Kirjanpito

Hyvinvointialueen liikelaitos kuuluu hyvinvointialueen organisaatioon ja sen kirjanpito on osa hyvinvointialueen kirjanpitoa. Hyvinvointialueen liikelaitos ei siten ole itsenäinen kirjanpitovelvollinen, vaan hyvinvointialue on kirjanpitovelvollinen hyvinvointialueesta annetun lain 116 §:n perusteella myös liikelaitoksensa kirjanpidosta. Hyvinvointialueen

1

Ks. Suuntaviivat markkinaperusteisesta hinnoittelusta – käytännön arviointiperiaatteet, Kilpailu- ja kuluttajavirasto 2022.

2

Vastuuhyvinvointialueella tarkoitetaan sitä hyvinvointialuetta, jonka osana liikelaitos toimii ja joka myy suoritteita muille hyvinvointialueille eli sopimushyvinvointialueille.

liikelaitoksen kirjanpito on eriytettävä hyvinvointialueen kirjanpidossa (laki hyvinvointialueesta 73.2 §).

Hyvinvointialueen liikelaitoksen omien rahatilien asemasta tai lisäksi voidaan käyttää liikelaitoksen ja muun hyvinvointialueen välistä yhdystiliä. Hyvinvointialueen sisäisten liiketapahtumien maksut voidaan kirjata suoraan yhdystilille, jolloin sisäisiä myyntisaamisia tai ostovelkoja ei ole tarpeen käyttää. Yhdystili esitetään liikelaitoksen tilinpäätöksessä tilin saldon etumerkin mukaan joko lainasaamisena tai lainana julkisyhteisöltä. Yhdystilin kertynyttä saldoa voidaan erillisellä päätöksellä muuttaa lainasaamiseksi tai lainaksi tai peruspääoman lisäykseksi tai vähennykseksi. Yhdystilin käyttöä on havainnollistettu yleisohjeen liitteiden 1 ja 2 esimerkeissä.

Hyvinvointialueen liikelaitoksen hankkiessa hyvinvointialueen toiselta toimintayksiköltä pysyvien vastaavien hyödykkeen käsitellään tätä sisäistä hankintamenoa liikelaitoksen kirjanpidossa ja taseessa samalla tavalla kuin hyvinvointialueen ulkoista hankintamenoa. Hyvinvointialueen tilinpäätöstä varten sisäinen hankintameno on kuitenkin eriteltävä siten, että olennaiset sisäiset katteet voidaan eliminoida. Sisäiset katteet eliminoidaan hyvinvointialueen tasetta laadittaessa niistä taseen vastaavien eristä, joihin ne sisältyvät, sekä omasta pääomasta. Sisäisten katteiden muutos eliminoidaan tilikauden tuloksesta.

Liikelaitoksen investoinnin rahoitus tapahtuu tulorahoituksella, kertyneillä rahavaroilla, peruspääoman lisäyksenä tai hyvinvointialueen sisäisellä tai ulkoisella lainalla. Vastuuhyvinvointialueen rahoitus voi tapahtua peruspääomasijoituksena liikelaitokseen. Peruspääoma on hyvinvointialueen pysyväisluonteinen pääomasijoitus liikelaitokseen. Liikelaitoksessa peruspääoman lisäys on hyvinvointialueen sisäinen liiketapahtuma. Peruspääomasta maksettava korvaus käsitellään liikelaitoksen kirjanpidossa sisäisenä rahoituskuluna ja hyvinvointialueen kirjanpidossa sisäisenä rahoitustuottona.

Liikelaitokselle annettu investointiavustus kirjataan liikelaitoksessa investoinnin rahoitusosuutena hankintamenoa vähennykseksi, vastuuhyvinvointialueella investoinnin luonnetta kuvaavaan pysyvien vastaavien erään ja sopimushyvinvointialueella tai hyvinvointiyhtymässä muihin pitkävaikutteisiin menoihin. Hyvinvointialueen sisäisen investointiavustuksen kirjaaminen voi olla perusteltua erityisesti vastuuhyvinvointialuemallissa vastuuhyvinvointialueen ja sopimushyvinvointialueiden hinnoitteluperusteiden tasapuolisuuden varmistamiseksi, kun muut hyvinvointialueet eivät voi tehdä liikelaitokseen peruspääomasijoitusta. Rahoitusosuus eliminoidaan hyvinvointialueen tilinpäätöksessä rahoituslaskelmayhdistelyssä sisäisenä eränä. Sisäisen investointiavustuksen kirjauksesta on esimerkki liitteessä 3.

3.2 Tuloksen käsittely

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

Edellisen tilikauden ylijäämän siirtämisestä liikelaitoksen peruspääomaan tai rahastoon päättää aluevaltuusto.

Liikelaitoksen ylijäämää voidaan siirtää myös vastuuhyvinvointialueelle, sopimushyvinvointialueelle tai -hyvinvointiyhtymälle. Siirto tehdään tasevaikutteisesti tilinpäätösvuotta seuraavalla tilikaudella liikelaitoksen edellisten tilikausien ylijäämästä

raha- tai yhdistiliä vastaan ja hyvinvointialueen taseessa aluevaltuuston päättämään oman pääoman erään.

3.3 Tilinpäätös

Hyvinvointialueen liikelaitoksen tilinpäätöksestä on säädetty hyvinvointialueesta annetun lain 73 §:ssä. Sen mukaan hyvinvointialueen liikelaitoksen talouteen sovelletaan hyvinvointialueen taloutta koskevia säännöksiä laissa mainittuja poikkeuksia lukuun ottamatta. Liikelaitoksen tilikausi on kalenterivuosi. Johtokunnan on laadittava tilikaudelta erillistilinpäätös ja annettava se tilintarkastajien tarkastettavaksi sekä saatettava se aluehallituksen käsiteltäväksi (laki hyvinvointialueesta 73.3 §). Liikelaitoksen tilinpäätöksen allekirjoittavat johtokunnan jäsenet ja liikelaitoksen johtaja (laki hyvinvointialueesta 73.4 §).

Tilinpäätökseen kuuluvat tase, tuloslaskelma, rahoituslaskelma ja niiden liitetiedot sekä talousarvion toteutumisvertailu ja toimintakertomus. Tilinpäätöksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva liikelaitoksen toiminnan tuloksesta, taloudellisesta asemasta, rahoituksesta sekä toiminnasta. Tätä varten tarpeelliset lisätiedot on ilmoitettava liitetiedoissa.

Hyvinvointialueen liikelaitoksen tuloslaskelma, rahoituslaskelma ja tase laaditaan hyvinvointialueen tilinpäätöksestä esittävistä tiedoista annetun asetuksen (729/2021) kaavojen mukaisena. Laskelmien laadinnassa noudatetaan kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston laskelmien laatimisesta antamia yleisohjeita.

Liikelaitoksen liitetiedot laaditaan soveltaen yleisohjetta hyvinvointialueen liitetiedoista. Hyvinvointialueen liikelaitoksen liitetiedot esitetään lisäksi yhdistettyinä hyvinvointialueen tilinpäätöksen liitetietoihin. Tilinpäätöksen liitetiedon tulee, jollei sen perusta muuten ole ilmeinen, perustua sen sisällön todentavaan tositteeseen (liitetietotosite). Liitetiedon ja sen todentavan liitetietotositteen välisen yhteyden tulee olla vaikeuksitta todettavissa. (KPL 2:5 b §)

Hyvinvointialueesta annetussa laissa ei säädetä erikseen liikelaitoksen velvollisuudesta laatia konsernitilinpäätös. Liikelaitoksen konsernitilinpäätöksen laatimiselle ei kuitenkaan ole estettä tilanteessa, jossa liikelaitoksen johtokunnalle on siirretty toimivalta määräysvallan käyttämisestä hyvinvointialueen tytäryhteisössä. Määräysvallan siirron lisäksi konsernitilinpäätöksen laadinnan edellytyksenä on, että tytäryhteisön osakkeet tai osuudet siirretään liikelaitoksen taseeseen. Luonteeltaan tämä alakonsernitilinpäätös on hyvinvointialueen sisäinen laskelma. Jos liikelaitos laatii tällaisen alakonsernitilinpäätöksen, sen laatimisessa sovelletaan kirjanpitolautakunnan hyvinvointialue- ja kuntajaoston konsernitilinpäätöksestä antamaa yleisohjetta.

Liikelaitoksen tilinpäätös esitetään hyvinvointialueen tilinpäätöksen kohdassa Liikelaitosten erillistilinpäätökset. Liikelaitoksen tase-erittelyt sisältyvät hyvinvointialueen tilinpäätöstä varmentaviin tase-erittelyihin. Suositeltavaa on, että liikelaitoksen tase-erittelyt ryhmitellään omaksi kokonaisuudekseen. Tase-erittelyjen sisältöä on käsitelty hyvinvointialueen taseen laatimisesta annetussa yleisohjeessa.

4 Liikelaitos hyvinvointialueen tilinpäätöksessä

Tilikauden aikana erillisenä pidettävä liikelaitoksen kirjanpito ja sen perusteella laadittu erillistilinpäätös yhdistellään muun hyvinvointialueen tietoihin hyvinvointialueen tilinpäätöksessä. Tilinpäätöksessä liikelaitoksen ja hyvinvointialueen muun toiminnan

tiedot yhdistellään rivi riviltä. Yhdistely voidaan tehdä joko pääkirjanpidossa tai, jos liikelaitoksen kirjanpito pidetään eri järjestelmällä, erillisenä yhdistelynä kirjanpitovalvontaan. Yhdistelylaskelmat ovat osa hyvinvointialueen kirjanpitoaineistoa.

Yhdistelyssä liikelaitoksen ja hyvinvointialueen muiden tehtävien väliset sisäiset tulot ja menot, sisäiset saamiset ja velat, sisäinen peruspääomasijoitus sekä sisäiset katteet eliminoidaan. Tuloslaskelmasta eliminoidaan hyvinvointialueen sisäiset erät toimintatuottojen ja -kulujen eristä sekä rahoituseristä ja satunnaisista eristä. Taseen eristä eliminoidaan hyvinvointialueen sisäiset saamiset ja velat sekä sisäinen omistus. Eliminoitavia eräitä ovat myös pysyviin vastaaviin ja vaihto-omaisuuteen kirjatut olennaiset sisäiset katteet. Rahoituslaskelmasta eliminoidavia sisäisiä eräitä ovat hyvinvointialueen ja liikelaitoksen väliset rahoitustapahtumat kuten sisäiset lainat ja niiden lyhennykset sekä peruspääoman lisäykset ja vähennykset. Laskelmien yhdistelyä käsitellään yksityiskohtaisesti liitteen 2 esimerkissä.

Hyvinvointialueesta annetun lain 22 §:n mukaan aluevaltuusto hyväksyy hyvinvointialueen liikelaitoksen toimintaa ja taloutta koskevat tavoitteet. Tilinpäätöksessä hyvinvointialue esittää niitä koskevat toteutumisvertailut. Toteutumisvertailujen sisältö on esitetty tarkemmin hyvinvointialueen tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta annetussa yleisohjeessa.

5 Hyvinvointialueen liikelaitoksen toimintakertomus

Hyvinvointialueen liikelaitoksen toimintakertomus laaditaan soveltuvin osin hyvinvointialueen tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta annetun yleisohjeen ohjeiden mukaisesti. Toimintakertomuksessa on annettava tietoja myös sellaisista liikelaitoksen toimintaan ja talouteen liittyvistä olennaisista asioista, joista ei tehdä selkoa tulos- tai rahoituslaskelmassa tai taseessa. Tällaisia asioita ovat ainakin arvio todennäköisestä tulevasta kehityksestä sekä tiedot sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisestä ja keskeisistä johtopäätöksistä. Toimintakertomuksessa on hyvä kuvata lyhyesti myös liikelaitoksen toimintaa.

Toimintakertomuksessa on tehtävä esitys tilikauden tuloksen käsittelystä. Tilikauden tuloksella tarkoitetaan tällöin tilikauden yli- tai alijäämää ennen varausiirtoja. Tuloksen käsittelystä päättää aluevaltuusto tai yhtymäkokous tilinpäätöksen hyväksymisen yhteydessä.

6 Laskennallinen taseyksikkö

Laskennallinen taseyksikkö eriytetään kustannuslaskennan avulla eli laskennallisesti. Laskennallinen eriyttäminen on mahdollista, kun eriyttämistapa on erityislaissa jätetty yksityiskohtaisesti määrittelemättä. Käytännössä laskennallinen taseyksikkö poikkeaa liikelaitoksesta ja kirjanpidollisesta taseyksiköstä siten, että kaikkia liiketapahtumia kuten rahoitustapahtumia ja niistä aiheutuvia tuotto- ja kulueriä ei kohdisteta yksikölle. Laskennallinen eriyttäminen voidaan tehdä hyvinvointialueen kirjanpidossa esimerkiksi vastapuolitunnisteilla (kumppanikoodilla) muodostamatta kuitenkaan erillistä kirjanpitoyksikköä, joka tilinavauksessa eriyttäisiin hyvinvointialueen muusta kirjanpidosta ja joka tilinpäätöksessä yhdisteltäisiin muuhun kirjanpitoon.

Laskennallisesti eriytetyille liiketoiminnalle laaditaan tilinpäätöksessä tuloslaskelma ja tase. Lisäksi voidaan laatia rahoituslaskelma, joka osoittaa liiketoiminnan vaikutuksen hyvinvointialueen tulo- ja investointeihin.

Eriytettävän toiminnan tuloslaskelman ja taseen tulee olla johdettavissa kirjanpidosta. Laskennallisessa eriyttämisessä tuloslaskelmaan voidaan kohdistaa menoeriä laskennallisten periaatteiden mukaisesti. Niiden on kuitenkin perustuttava hyvinvointialueen realisoituneisiin menoihin.

Menot ja tulot kirjataan aiheuttamisperiaatteen mukaan sille tehtävälle, palvelulle, hankkeelle tai tuotteelle, joka on ne aiheuttanut. Aiheuttamisperiaatetta noudatetaan myös omaisuus- ja pääomaerien kohdistamisessa taseessa tai pääomakustannusta tai -tuottoa laskettaessa.

Laskennalliseen taseyksikköön kohdistuva kustannuserä voi olla myös yhteinen hyvinvointialueen muun toiminnan kanssa. Yhteisiä kustannuksia ovat esimerkiksi keskushallinnon henkilöstömenot, tilojen vuokrat, IT-menot sekä laskutuksen ja kirjanpidon menot. Näiden kustannusten jakamisessa käytetään laskennallista jakoperustetta. Sovellettavat jakoperusteet tulee määritellä yksityiskohtaisesti ja ne kuvataan tilinpäätöksen liitetiedoissa.

Laskennallisesti eriytetyn yksikön peruspääoman sijasta taseessa esitetään *jäännöspääoma*. Jäännöspääoma muodostetaan vähentämällä liiketoiminnan omaisuus- ja saamisieristä vieraan pääoman erät, varaukset ja oman pääoman muut erät. Tasejatkuvuus ei aina toteudu kirjanpidollisen eriyttämisen tavoin, koska jäännöspääoman määrä voi muuttua vuosittain muiden tase-erien muutosten seurauksena.

7 Liikelaitoksen lakkauttaminen ja hyvinvointialuejaon muutostilanteet

7.1 Liikelaitoksen lakkauttaminen

Hyvinvointialueen liikelaitoksen lakkauttamisesta päätetään perustamista vastaavalla tavalla. Jos hyvinvointialueen liikelaitos lakkaa olemasta ennen tilikauden päättymistä, erillistilinpäätös esitetään hyvinvointialueen tilinpäätöksessä. Erillistilinpäätöksen perusteella saadaan hyvinvointialueen tilinpäätökseen tieto liikelaitokselle kertyneistä tuloista ja menoista. Hyvinvointialueen toimintakertomuksessa ja liitetiedoissa on lisäksi kuvattava liikelaitoksen vaikutus hyvinvointialueen tulokseen sekä todettava tapahtuneet muutokset toiminnan organisoinnissa.

Lakkautettavan liikelaitoksen tase yhdistellään hyvinvointialueen taseeseen rivi riviltä sisäiset erät eliminoiden tilinpäätösyhdistelyä vastaavalla tavalla.³

Jos liikelaitos päätetään muuttaa kirjanpidolliseksi tai laskennalliseksi taseyksiköksi, voi taseyksikön avaava tase jatkaa liikelaitoksen päättävästä taseesta. Jos taserakennetta muutetaan, tehdään kirjaukset avaavaan taseeseen tase-erien välisenä siirtona.

Jos laskennallinen taseyksikkö muutetaan kesken tilikauden kirjanpidolliseksi taseyksiköksi, laaditaan aloittava tase tämän yleisohjeen luvussa 2 kuvattujen periaatteiden mukaisesti.

³ Liikelaitoksen lakkauttamisesta ei voi tulla tulosvaikutteisia kirjauksia. Mikäli liikelaitoksen peruspääoma ja hyvinvointialueen peruspääomaosuus eroavat toisistaan, kirjataan erotus omaan pääomaan yli- tai alijäämään. Liikelaitoksen oman pääoman muut erät (edellisten tilikausien yli-/alijäämät, rahastot) kirjataan hyvinvointialueen kirjanpidon vastaaviin eriin.

7.2 Hyvinvointialuejaon muutostilanteet

Hyvinvointialueiden yhdistymistä edeltävät tilinpäätökset laaditaan kaikissa liittyvillä hyvinvointialueilla tilinpäätöksen laatimisesta annettujen säännösten ja soveltamisohjeiden mukaisesti ilman yhdistymistä ennakoivia kirjauksia. Yhdistymistä edeltävät taseet yhdistellään konsernitilinpäätöksen tapaan rivi riviltä toimintaa jatkavan hyvinvointialueen avaavaksi taseeksi keskinäiset saamiset ja velat eliminoiden. Yhdistely tehdään kirjanpitoarvojen mukaisesti. Hyvinvointialuejaon muutostilanteissa voi kuitenkin olla tarpeen määritellä uudelleen liikelaitokselle kuuluvat omaisuus- ja velkaerät.

Esimerkki

Liite 1
1(3)**Hyvinvointialueen liikelaitoksen perustaminen, kirjanpidon tilinavaus, tilikauden kirjaukset ja tilinpäätös**

Hyvinvointialueen pääomasijoitus liikelaitokseen liikelaitosta perustettaessa on saatu seuraavasta laskelmasta:

Rakennukset	42 700
Koneet ja laitteet	8 100
Tarvikevarasto	130
Myyntisaamiset	400
./. Investointivaraus	-300
./. Lainat rahalaitoksilta	-18 000
./. Ostovelat	-250
Hyvinvointialueen pääomasijoitus liikelaitokseen	32 780

- Hyvinvointialueen lainaksi liikelaitokselle määritellään 16 780 euroa. Liikelaitos lyhentää lainan tasaerin 10 vuoden aikana ja suorittaa lainapääomalle vuotuista korkoa 6 %.
- Peruspääomaksi liikelaitokseen jää 16 000 euroa.
Peruspääomalle määritellään 6 %:n vuotuinen tuottovaatimus.

Liikelaitoksen aloittava tase 1.1.20XX

VASTAAVAA		VASTATTAVAA	
Pysyvät vastaavat		Oma pääoma	
Aineelliset hyödykkeet		Peruspääoma	16 000
Rakennukset	42 700	Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset	
Koneet ja laitteet	8 100	Investointivaraus	300
Vaihtuvat vastaavat		Vieras pääoma	
Vaihto-omaisuus		Pitkäaikainen vieras pääoma	
Aineet ja tarvikkeet	130	Lainat rahoituslaitoksilta	18 000
Saamiset		Lainat hyvinvointialueelta	16 780
Lyhytaikaiset saamiset		Lyhytaikainen vieras pääoma	
Myyntisaamiset	400	Ostovelat	250
	51 330		51 330

<u>Rakennukset</u>	<u>Koneet ja laitteet</u>	<u>Tarvikevarasto</u>	<u>Myyntisaamiset</u>
42700	8100	130	400
<u>Investointivaraus</u>	<u>Lainat rahalaitoksilta</u>	<u>Ostovelat</u>	<u>Laina</u>
300	18000	250	hyvinvointialueelta
			16780
<u>Peruspääoma</u>			
16000			

Tilikauden kirjaukset

Liikelaitoksella ei ole omia pankkitilejä, vaan liikelaitoksen rahaliikenne tapahtuu hyvinvointialueen pankkitilillä.

(Esimerkkiä on yksinkertaistettu jättämällä omaisuus- ja pääomaerien muutostilit pois/ esimerkiksi lainojen seuraavan vuoden lyhennyksiä ei ole erotettu lyhytaikaiseen vieraaseen pääomaan)

1a) Myyntituotot, ulkoiset	16 300
1b) Myyntituotot, sisäiset (palvelujen ostoja)	2 500
2) Aine- ja tarvikeostot	3 000
3) Henkilöstökulut	2 000
4) Rakennuksen laajennusinvestointi (10 000)	
4a) - ostot ulkopuolisilta	4 000
4b) - ostot toiselta hyvinvointialueen yksiköltä, sisältää sisäistä katetta (200)	5 000
4c) - siirretään oman työn osuus Valmistus omaan käyttöön -tilin kautta aktivoitavalle hankkeelle	1 000
4d) - siirretään em. palvelujen ostot rakennukseen Valmistus oman käyttöön -tilin kautta aktivoitavalle hankkeelle	9 000
5a) Suunnitelmapoisto koneista ja laitteista	900
5b) Suunnitelmapoistot rakennuksista	13 050
6) Korko hyvinvointialueen lainasta	1 007
7) Korko rahalaitoslainasta	1 080
8) Lyhennys hyvinvointialueen lainasta	1 678
9) Lyhennys rahalaitoslainasta	1 800
10) Toiminta-avustus hyvinvointialueelta	2 000
11) Korvaus peruspääomasta hyvinvointialueella	960
12) Uusi rahalaitoslaina	2 100
13) Peruspääoman korotus	1 000
14) Uusi laina hyvinvointialueelta	600
15) Varaston lisäys	420
16) Liikelaitos myy koneita (tässä kirjanpitoarvosta), jonka tilalle ei hankita uutta	2 000

Tilinpäätös

Tilinpäätösviennit merkitty viitteellä *TP*

Tilinavaus, tilikauden kirjaukset ja tilinpäätös

Liite 1
3(3)

Rakennukset		Koneet ja laitteet		Tarvikevarasto		Myyntisaamiset	
AT	42700	AT	8100	AT	130	AT	400
4c)	1000			15)	420		
4d)	9000	5b)	900	5a)			
	13050		2000	16)			
	39650	TP	5200	TP	550	TP	400

Investointivaraus		Lainat rahalaitoksilta		Ostovelat		Laina hyvinvointialueelta	
	300	AT	18000	AT	250	AT	16780
TP	300	9)	2100	12)		8)	600
		TP	18300	TP	250	TP	15702

Peruspääoma		Yhdystili		Myyntituotot		Aineet ja tarvikkeet	
	16000	AT 1a)	16300	2)	16300	1a) 2)	3000
	1000	13) 1b)	2500	3)	2500	1b)	
TP	17000			4a)	18800		3000
				4b)			
				6)			
				7)			
				8)			
				9)			
		10)	2000	11)			
		12)	2100				
		13)	1000				
		14)	600				
		16)	2000				
			5975	TP			

Henkilöstömenot		Palvelujen ostot		Valmistus omaan käyttöön		Suunnitelman mukaiset poistot	
3)	2000	4a)	4000		1000	4c) 5a)	900
		4b)	5000		9000	4d) 5b)	13050
	2000	TP	9000	4)	10000		13950

Korkomenot		Avustukset hyvinvointialueelta		Korvaus peruspääomasta		Aine- ja tarvikevaraston muutos	
6)	1007		2000	10) 11)	960		420
7)	1080						
	2087	TP TP	2000		960	TP TP	420

Tulostili	
Henkilöstökulut	2000
Aine/tarvikeost.	3000
Palvelujen ostot	9000
Poistot	13950
Lainakorot	2087
Korvaus peruspääomasta	960
Ylijäämä	223
	31220
18800 Myyntituotot	
2000 Toiminta-avustus	
10000 Valm. omaan käyt.	
420 Varaston lisäys	
	31220

Tasetili	
Koneet ja laitteet	5200
Rakennukset	39650
Aineet ja tarvikkeet	550
Myyntisaamiset	400
Yhdystili	5975
	51775
17000 Peruspääoma	
300 Investointivaraus	
18300 Lainat rahalaitoksilta	
15702 Lainat hyvinvointialueelta	
250 Ostovelat	
Ed. tilikausien ylijäämä	
223 Ylijäämä	
	51775

Liikelaitos hyvinvointialueen kirjanpidossa, talousarviossa ja tilinpäätöksessäLiite 2
1(5)

Yhdistelylaskelmat sisältävät vain esimerkin mukaiset erät.

Hyvinvointialueen kirjanpidolla tarkoitetaan tässä hyvinvointialueen ns. keskuskirjanpitoa eli muuta hyvinvointialuetta kuin liikelaitosta.

Tilinauus

Siirretään liikelaitoksen tase-erät muun hyvinvointialueen kirjanpidosta:

Rakennukset	42 700
Koneet ja laitteet	8 100
Aineet ja tarvikkeet	130
Myyntisaamiset	400
Investointivaraus	300
Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta	18 000
Ostovelat	250

Avataan peruspääoman sijoitustili ja sisäinen antolainatili:

Peruspääoma	16 000
Antolaina liikelaitokselle	16 780

Rakennukset		Koneet ja laitteet		Tarvikevarasto		Myyntisaamiset	
(X)	42700	(X)	8100	(X)	130	(X)	400
<hr/>		<hr/>		<hr/>		<hr/>	
Investointivaraus		Lainat rahalaitoksilta		Ostovelat		Lainasaaminen	
300	(X)	18000	(X)	250		16780	
<hr/>		<hr/>		<hr/>		<hr/>	

Peruspääomasijoitus	
16000	
<hr/>	

Tilikauden liiketapahtumat

Hyvinvointialueen liiketapahtumat tilikauden aikana, numerointi vastaa liitteen 1 esimerkkiä:

1a) Saadaan pankkitilille suoritus liikelaitoksen ulkoisista myyntituotoista	16 300
1b) Liikelaitoksen sisäinen myynti hyvinvointialueen muille yksiköille	2 500
2) Maksetaan pankkitililtä liikelaitoksen aine- ja tarvikeostot	3 000
3) Maksetaan pankkitililtä liikelaitoksen henkilöstömenot	2 000
4a) Maksetaan pankkitililtä liikelaitoksen ostot ulkopuolisilta (investointeihin)	4 000
4b) Liikelaitoksen ostot (investointeihin) hyvinvointialueen muilta yksiköiltä	5 000
6) Korke hyvinvointialueen lainasta	1 007
7) Maksetaan pankkitililtä liikelaitoksen korko rahalaitoslainasta	1 080
8) Lyhennys hyvinvointialueen lainasta	1 678
9) Maksetaan pankkitililtä liikelaitoksen lyhennys rahalaitoslainasta	1 800
10) Toiminta-avustus liikelaitokselle	2 000
11) Korvaus peruspääomasta liikelaitokselta	960
12) Saadaan pankkitilille liikelaitoksen lainan nostettava määrä	2 100
13) Liikelaitoksen peruspääoman korotus	1 000
14) Uusi antolaina liikelaitokselle	600
16) Saadaan pankkitilille maksu liikelaitoksen myymästä koneesta	2 000

Tilinauus, tilikauden kirjaukset ja tilinpäätös

Liite 2
2(5)

Lainasaaminen liikelaitokselta		Peruspääomasijoitus liikelaitokseen		Yhdystili		Pankkitili			
AT	16780	AT	16000	2)	3000	1a) 1a)	16300	3000	2)
14)	600	8) 13)	1000	3)	2000	1b)		2000	3)
	15702	TP	17000	4a)	4000			4000	4a)
				4b)	5000				
				6)	1007				
				7)	1080			1080	7)
				8)	1678				
				9)	1800	2000	10)	1800	9)
				11)	960	2100	12) 12)	2100	
						1000	13)		
						600	14)		
						2000	16) 16)	2000	
				TP	5975			8520	TP
Palvelujen ostot		Myyntituotot		Korkotulot		Avustukset			
1b)	2500		5000	4b)	1007	6) 10)	2000		
	2500	TP TP	5000	TP	1007			2000	TP
Korvaus liikelaitoksen peruspääomasta		Muut tase-erät							
TP	960	11)	32780	AT					

Tulostili

Sisäisten palvelujen osto	2500	5000	Sisäinen myynti
Sisäiset avustukset	2000	1007	Sisäiset korot
Ylijäämä	2467	960	Korvaus peruspääomasta
	6967	6967	

Tasetili

Sisäiset antolainat	15702	2467	Ylijäämä
Sis. pääomasijoitukset	17000	5975	Yhdystili
Rahatilit	8520	32780	Muut tase erät
	41222	41222	

Liikelaitos hyvinvointialueen talousarvion toteutumisvertailussa ja tilinpäätöksessä

3(5)

Liikelaitos hyvinvointialueen kirjanpidossa, talousarviossa ja tilinpäätöksessä

Tuloslaskelma -yhdistely

	Hyvinvointialueen tuloslaskelmaosa toteutumisvertailussa	Liikelaitoksen tuloslaskelmaosa	Eliminointi- ja oikaisukirjaukset Hyvinvointialue	Hyvinvointialueen tuloslaskelma Liikelaitos	tuloslaskelma tilinpäätöksessä
Toimintatuotot					
Myyntituotot					
Ulkoiset		16 300			16 300
Sisäiset	5 000	2 500 ¹⁾	-5 000	-2 500	0
Maksutuotot					
Ulkoiset					0
Sisäiset					0
Tuet ja avustukset					
Sisäiset (hyvinvointialueelta)		2 000 ²⁾		-2 000	0
Muut toimintatuotot					0
Valmistus omaan käyttöön		10 000 ³⁾	-200		9 800
Toimintakulut					0
Henkilöstökulut		-2 000			-2 000
Palvelujen ostot					
Ulkoiset		-4 000			-4 000
Sisäiset	-2 500	-5 000 ¹⁾	2 500	5 000	0
Aineet ja tarvikkeet ja tavarat					
Ostot tilikauden aikana		-3 000			-3 000
Varaston muutos		420			420
Avustukset					
Sisäiset (liikelaitokselle)	-2 000		2 000		0
Muut toimintakulut					0
Toimintakate	500	17 220	-700	500	17 520
Valtion rahoitus					0
Rahoitustuotot ja -kulut					
Korkotuotot					
Sisäiset (liikelaitokselta)	1 007		-1 007		0
Muut rahoitustuotot					
Sisäiset (liikel. korvaus peruspääomasta)	960		-960		0
Korkokulut					
Ulkoiset		-1 080			-1 080
Sisäiset		-1 007 ⁴⁾		1 007	0
Muut rahoituskulut					
Sisäiset (korvaus peruspääomasta)		-960 ⁵⁾		960	0
Vuosikate	2 467	14 173	-2 667	2 467	16 440
Poistot ja arvonalentumiset					
Suunnitelman mukaiset poistot		-13 950 ⁶⁾		50	-13 900
Arvonalentumiset					
Satunnaiset erät					
Satunnaiset tuotot					
Satunnaiset kulut					
Tilikauden tulos	2 467	223	-2 667	2 517	2 540

Vientiselitteet:

- 1) Eliminoidaan liikelaitoksen ja hyvinvointialueen muiden yksiköiden välinen sisäinen myynti ja sisäiset ostot.
- 2) Eliminoidaan hyvinvointialueen toiminta-avustus liikelaitokselle.
- 3) Eliminoidaan sisäisten palvelujen myynnit ja ostot.
Sisäinen osto (5000) sisältää sisäistä katetta (200), jota ei oteta hyvinvointialueen tuloslaskelmaan.
- 4) Eliminoidaan sisäinen korko.
- 5) Eliminoidaan liikelaitoksen peruspääoman tuotto.
- 6) Eliminoidaan aktiivoidusta sisäisestä katteesta tehty poisto (200 * 25 %).

Liikelaitos hyvinvointialueen kirjanpidossa, talousarviossa ja tilinpäätöksessä
Rahoituslaskelma -yhdistely

	Hyvinvointialueen osarahoitus- laskelma	Liikelaitoksen rahoitus- laskelma	Eliminointikirjaukset		Hyvinvointialueen rahoituslaskelma tilinpäätöksessä
			Hyvinvointialue	Liikelaitos	
Toiminnan rahavirta					
Tulorahoitus					
Vuosikate	2 467	14 173	1) -2 667	6) 2 467	16440
Investointien rahavirta					
Investointimenot	-1000	-10000	2) 1000	7) 200	-9800
Rahoitusosuudet investointimenoihin					
Pysyvien vastaavien hyödykkeiden luovutustulot		2000			2000
Toiminnan ja investointien rahavirta	1467	6173	-1667	2667	8640
Rahoituksen rahavirta					
Antolainauksen muutokset					
Antolainasaamisten lisäykset	-600		3) 600		0
Antolainasaamisten vähennykset	1678		4) -1678		0
Lainakannan muutokset					
Pitkäaikaisten lainojen lisäys		2700		8) -600	2100
Pitkäaikaisten lainojen vähennys		-3478		9) 1678	-1800
Lyhytaikaisten lainojen muutos	5975		5) -5975		0
Oman pääoman muutokset					
Peruspääoman muutos		1000		10) -1000	0
Muut maksuvalmiuden muutokset					
Vaihto-omaisuuden muutos		-420			-420
Saamisten muutos		-5975		11) 5975	0
Rahoituksen rahavirta	7053	-6173	-7053	6053	-120
Rahavarojen muutos	8520	0	-8720	8720	8520
Rahavarojen muutos					
Rahavarat 31.12.	8520	0			8520
Rahavarat 1.1.	0	0			0
	8520	0			8520

Vientiselitteet eliminointikirjauksille:

Hyvinvointialueen rahoituslaskelmaosa:

1) Sisäinen myynti liikelaitokselle	-5000
Palvelujen ostot liikelaitokselta	2500
Avustukset liikelaitokselle	2000
Valmistus omaan käyttöön	-200
Sisäinen korko liikelaitokselta	-1007
Sisäinen korvaus peruspääomasta	-960
	-2667

2) Peruspääoman lisäys	1000
3) Uusi laina liikelaitokselle	600
4) Liikelaitoslainan lyhennys	-1678
5) Sisäisen yhdistyksen saldo	-5975

Liikelaitoksen rahoituslaskelmaosa:

6) Liikelaitoksen sisäinen myynti	-2500
Toiminta-avustukset hyvinvointialueelta	-2000
Palvelujen ostot hyvinvointialueelta	5000
Sisäinen korko hyvinvointialueelle	1007
Sisäinen korvaus peruspääomasta	960
	2467
7) Sisäinen kate	200
8) Uusi laina hyvinvointialueelta	-600
9) Lyhennys hyvinvointialueen lainasta	1678
10) Peruspääoman lisäys	-1000
11) Sisäisten yhdistyksen saldo	5975

Liikelaitos hyvinvointialueen kirjanpidossa, talousarviossa ja tilinpäätöksessä

✓1000 €	Hyvinvointialueen osatase 31.12.20XX	Liikelaitoksen tase 31.12.20XX	Eliminointikirjaukset		Hyvinvointialueen kokonaistase 31.12.20XX
			Hyvinvointialue	Liikelaitos	
VASTAAVAA					
Rakennukset		39650		-150 1)	39500
Koneet ja laitteet		5200			5200
Sisäinen peruspääomasijoitus	17000		-17000 2)		0
Antolaina liikelaitokselle	15702		-15702 3)		0
Aineet ja tarvikkeet		550			550
Myyntisaamiset					
<i>Ulkoiset</i>		400			400
Lainasaamiset					
<i>Sisäiset</i>		5975		-5975 4)	0
Rahat ja pankkisaamiset	8520				8520
	41222	51775	-32702	-6125	54170
VASTATTAVAA					
Peruspääoma		17000		-17000 2)	0
Edellisten tilikausien yli-/alijäämä					
Tilikauden ylijäämä/alijäämä	2467	223	-200 5)		
			50 6)		2540
Investointivaraus		300			300
Pitkäaikaiset lainat					
<i>Ulkoiset</i>		18300			18300
<i>Sisäiset</i>		15702		-15702 3)	0
Lyhytaikaiset lainat					
<i>Sisäiset</i>	5975		-5975 4)		0
Ostovelat					
<i>Ulkoiset</i>		250			250
Muut tase-erät	32780				32780
	41222	51775	-6125	-32702	54170

Vientiselitteet:

- 1) Eliminoidaan pysyvien vastaavien arvoon sisältyvän sisäisen katteen menojäännös
- 2) Eliminoidaan peruspääomasijoitus liikelaitokseen
(Peruspääoma 16000 + peruspääoman korotus 1000)
- 3) Eliminoidaan sisäiset antolainat
- 4) Eliminoidaan sisäisen yhdistilin saldo
- 5) Eliminoidaan hyvinvointialueen osatuloslaskelmaan sisältyvä sisäinen kate
- 6) Eliminoidaan liikelaitoksen tulokseen vaikuttava sisäisen katteen oikaisun muutos, joka merkitään myyjän eliminointisarakeeseen siksi, että näin kate eliminoituu poistoajan kuluessa.

Esimerkki

1

Vastuuhyvinvointialueen investointiavustuksen käsittely liikelaitoksen kirjanpidossa

Vastuuhyvinvointialueen liikelaitos hoitaa sopimuksen perusteella hyvinvointialueiden yhteistä toimintaa. Sopimushyvinvointialueet eivät voi tehdä peruspääomasijoitusta vastuuhyvinvointialueen liikelaitokseen. Liikelaitos tekee investoinnin, johon sekä vastuuhyvinvointialue että sopimushyvinvointialue antavat investointiavustusta. Investoinnin käsittely on esitetty esimerkissä yksinkertaistaen kirjaamalla hanke suoraan taseeseen. Yhdistelylaskelmissa on esitetty vain ne rivit, joihin kirjauksilla on suoraan vaikutusta. Esimerkin luvut eivät ole yhteydessä aikaisempiin esimerkkeihin.

1)	Liikelaitos rakennuttaa rakennuksen	10 000
2)	Sopimushyvinvointialue antaa rakennushankkeeseen investointiavustusta	1 000
3)	Vastuuhyvinvointialue antaa rakennushankkeeseen investointiavustusta	1 000
4)	Suunnitelmapoisto rakennuksesta ((10000-1000-1000)/20 v.)	400

Vastuuhyvinvointialueen investointiavustus kunnan kirjanpidossa

1)	Vastuuhyvinvointialueen investointiavustus rakennukseen	1 000
2)	Poisto vastuuhyvinvointialueen investointiavustuksesta (1000/20 v.)	50

Viennit liikelaitoksen kirjanpidossa

Rahat ja pankkisaamiset		Rakennukset		Suunnitelman mukaiset poistot	
AT	11000				
1)	10000	1)	10000		
2)	1000	2)	1000		
3)	1000	3)	1000		
	3000	4)	400	4)	400
	13000		7600		400
	13000		<i>TP</i>		<i>TP</i>

Viennit hyvinvointialueen kirjanpidossa

Rahat ja pankkisaamiset		Rakennukset		Suunnitelman mukaiset poistot	
AT	20000				
1)	1000	1)	1000		
	19000	2)	50	2)	50
	20000		950		50
	20000		<i>TP</i>		<i>TP</i>

Tuloslaskelmayhdistely

	Hyvinvointialueen tu- loskelmaosa toteutumis- vertailussa	Liikelai- laitoksen tuloslas- kelmaosa	Eliminointikirjaukset		Hyvinvointialueen tulos- laskelma tilin- päätyksessä
			Hyvinvointialue	Liikelaitos	
Poistot ja arvonalentumiset					
Suunnitelman mukaiset poistot	-50	-400			-450

Rahoituslaskelmayhdistely

	Hyvinvointialueen osarahoi- tus- laskelma	Liikelaitoksen rahoitus- laskelma	Eliminointikirjaukset		Hyvinvointialueen rahoi- hoituslaskelma tilinpäätöksessä
			Hyvinvointialue	Liikelaitos	
Investointien rahavirta					
Investointimenot	-1000	-10000	1000		-10000
Rahoitusosuudet investointimenoihin		2000		-1000	1000

Taseyhdistely

	Hyvinvointialueen osatase 31.12.20XX	Liikelaitoksen tase 31.12.20XX	Eliminointikirjaukset		Hyvinvointialueen kokonaistase 31.12.20XX
			Liikelaitos		

VASTAAVAA

Rakennukset	950	7600			8550
Rahat ja pankkisaamiset	19000	3000			22000
	19950	10600			30550